

Организационно-правовой аспект косвенного налогообложения в Российской Федерации

© 2017 Земцов Анатолий Анатольевич
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансов и учета

© 2017 Никулина Ольга Михайловна
кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и учета
Томский государственный университет
634050, г. Томск, пр. Ленина, д. 36
E-mail: olganikulyonok@yandex.ru

Рассматривается вопрос организационно-правовых аспектов косвенного налогообложения. Речь идет о подтверждении и разграничении понятий “носитель налога” и “налогоплательщик”, о возникающих в связи с этим механизмах защиты прав самих налогоплательщиков.

Ключевые слова: косвенное налогообложение, налогоплательщик, “носитель” налога, налог на добавленную стоимость, акцизы.

Самая опасная вещь, которая существует у нас в стране, - это высокие косвенные налоги.

Действует как радиация: человек половину своего дохода отдает государству и не знает, ни сколько отдал, ни - кому.

А.А. Аузан

В последнее время активность государства в сфере изъятий имущества бизнеса и граждан существенно возросла, что отмечается и в наших публикациях, и особенно в работах финансовых юристов. По косвенным налогам издан огромный объем литературы, мы бы хотели обратить внимание на значительно недооцененный аспект исследований - отношение “получатель налога” - “теряющий свое изъятое имущество”, поэтому обратимся к сущностному аспекту налоговых отношений.

Рассмотрим различия между прямыми и косвенными налогами, которые нельзя расценивать как однозначные. Большинство исследователей называют прямыми налогами те, которыми облагаются непосредственно доходы или права субъекта или домохозяйства, а это свидетельствует о том, что последние несут налоговое бремя. Косвенные налоги относят к другому элементу системы, в любом случае, их точка приложения перемещается в конечном итоге на того, кто в результате несет налоговое бремя. Такие налоги, как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, являются прямыми, а большинство налогов “на вещи”, как их называют американские исследователи Р.А. Масгрейв и П.Б. Масгрейв, скажем, налог с продаж и акцизы, - косвенными.

Косвенные налоги (indirect taxes) - налоги на товары и услуги, устанавливаемые центральными и местными органами власти в виде надбавок к цене товара или тарифу на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщика (в отличие от прямых налогов, связанных с доходами). Производители и продавцы выступают в роли сборщиков налогов, уполномоченных на то государством, а покупатель становится плательщиком этих налогов, среди которых налог на добавленную стоимость, акцизы и пошлины. В свою очередь, прямые налоги (direct taxes) - взимаемые непосредственно государством с граждан и предприятий, которые должны их заплатить без переложения. Акциз (excise) - косвенный налог на продажу определенного вида товаров массового потребления, не связанный с получением дохода продавцом. Акциз включается в цену товара и уплачивается в государственный бюджет. Плательщиками акциза являются потребители, приобретающие подакцизные товары¹.

Термин “акциз” применяется к такому типу косвенных налогов, как налог с оборота по определенным видам товаров, акциз вводится на производителя. Тот факт, что индивиды облагаются прямыми налогами, а не сборами, акцизами и пошлинами, обосновывается скорее правовыми, нежели экономическими, аспектами².

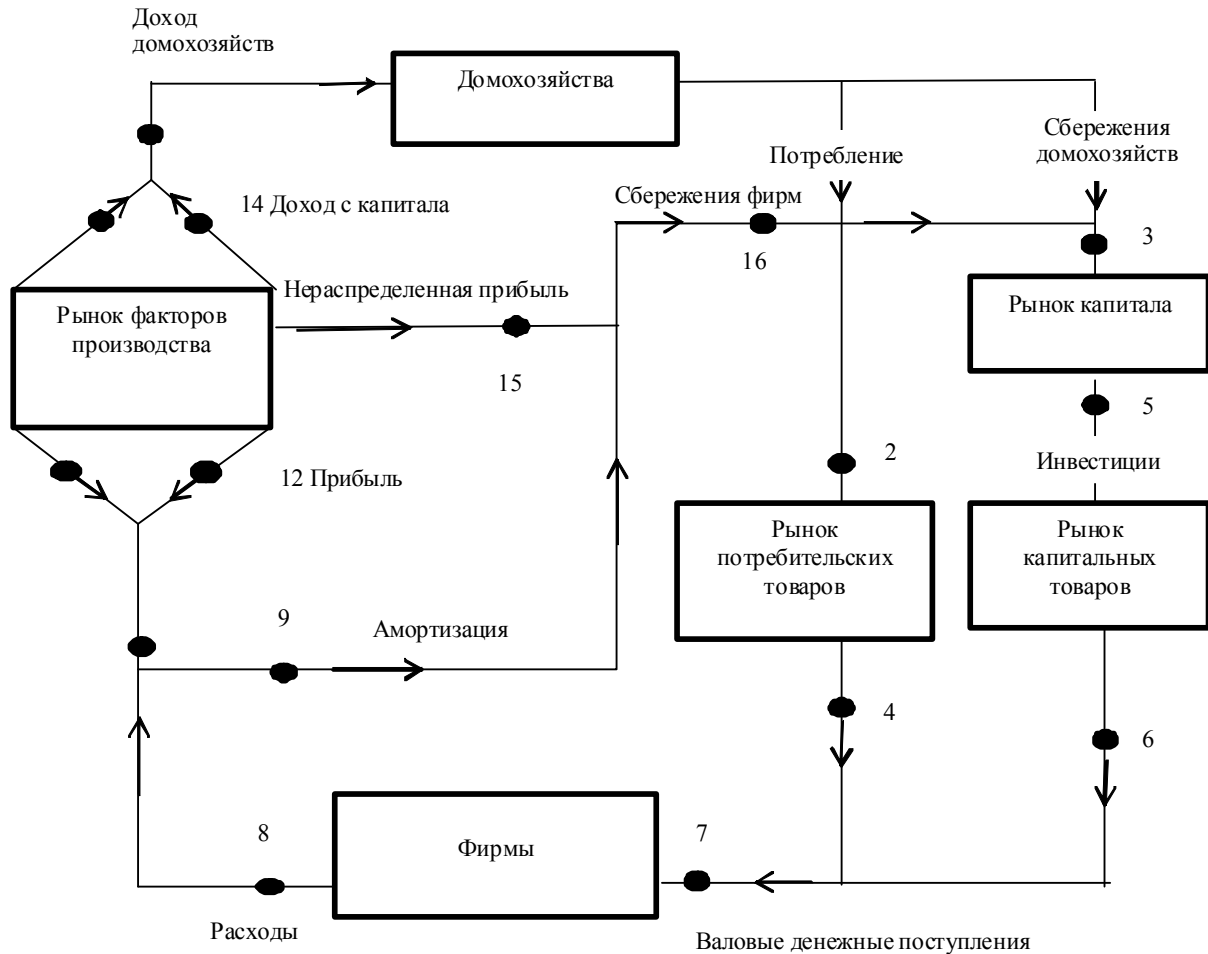


Рис. Налоги в модели экономического кругооборота

Источник: Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика : пер. с англ. Москва, 2009. С. 253.

Некоторые ученые выделяют “скрытый налог” (hidden tax) - косвенный налог, уплачиваемый потребителем без знания об этом, например, НДС, который переносится на потребителя через различные цены³.

Американскими учеными Р.А. Масгрейвом и П.Б. Масгрейвом выделено три типа налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (соответственно, ВВП, чистый национальный продукт и расходы на потребление), хотя с практической точки зрения важна только потребительская база. Они считают, что сторонники налога на добавленную стоимость понимают, что он “выглядит” иначе, и потому могут не разделять взгляда на плохую репутацию налога на розничные продажи, независимо от того, имеются для этого основания или нет. Если налог на продавца выделен в розничной цене отдельной статьей, потребитель будет одинаково осведомлен о своей доле при любом подходе. Помимо политических соображений, существуют и другие важные различия при реализации, носящие технический характер⁴.

В российской практике налогообложения, исходя из ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), при реализации товаров либо выполнении работ или оказании услуг налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров, выполненных работ или оказанных услуг обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога.

В свое время американские ученые Р.А. Масгрейв и П.Б. Масгрейв предложили схему финансовых потоков и возможные точки, представляющие варианты налогов в системе потоков, в ней описаны важнейшие налоги с покупателей и продавцов (см. рисунок).

На рисунке видно, что потоки в частном и государственном секторах плотно переплетены, государственный сектор участвует в качестве покупателя как на рынке факторов производства, так и на рынке продуктов, т.е. его действия являются частью системы ценообразования. Именно поэтому при разработке фискальной политики так важно учитывать реакцию частного сектора.

Введение налога в одной точке - скажем, в точке А или В - может привести к реакции, в результате которой налоговое бремя будет переложено на совершенно другую точку.

Рисунок представляет собой упрощенную картину кругооборота доходов и расходов в частном секторе с указанием точек приложения различных налогов; номинальный поток доходов и расходов, представленный на графике, направлен по часовой стрелке, в то время как реальный поток затрат факторов производства и получаемого выпуска (не показан) движется против часовой стрелки⁵.

Исходя из реально складывающейся ситуации по показателям налоговых поступлений в бюджет,

можно отметить существенный прирост именно в части косвенных налогов, таких как налог на добавленную стоимость и акцизы (см. таблицу).

Из данных таблицы видно, что доля налога на добавленную стоимость выросла в 2016 г. по сравнению с 2015 г. на 8,4 %, а доля акцизов - на 27,6 %, в отличие от прямых налогов в РФ. Отсюда можно судить об общем приросте налогов по РФ именно в части увеличения доли косвенных налогов - на 36 % в консолидированные бюджеты РФ. Доля косвенных налогов в консолидированном бюджете нашей страны составляет 28,32 % (т.е. почти треть), даже больше налогов и сборов за природные ресурсы, которые составили 20,3 %.

**Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей, администрируемых ФНС
в консолидированный бюджет РФ, млрд руб.**

Налоги, сборы, платежи	2016 г.			% к 2015 г.		
	консолидированный бюджет	В том числе		консолидированный бюджет	В том числе	
		федеральный бюджет	консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации		федеральный бюджет	консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации
Всего	14 482,4	6928,7	7553,7	105,0	100,7	109,4
из них:						
налог на прибыль организаций	2770,2	491,0	2279,1	106,6	99,9	108,1
налог на доходы физических лиц	3017,3	-	3017,3	107,5	-	107,5
налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги)	2808,2	2808,2	-	108,4	108,4	-
из него налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации	2657,4	2657,4	-	108,5	108,5	-
акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации	1293,9	632,2	661,7	127,6	119,8	136,0
налоги на имущество	1116,9	-	1116,9	104,5	-	104,5
налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2951,8	2883,0	68,9	90,8	90,6	99,0
из них налог на добычу полезных ископаемых	2929,4	2863,5	65,9	90,8	90,6	98,6
Всего прямых налогов	11 668,7	6237,5	6548,1	100,04	93,7	103,54
Всего косвенных налогов	4102,1	3440,4	661,7	118	114,1	136

* URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php.

Возьмем, к примеру, частную пивоварню, которая занимается производством подакцизного товара и является плательщиком налога на добавленную стоимость: ставка по НДС при реализации пива составляет 18%, ставка акциза на пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 % и до 8,6 % составляет 21 руб. за литр. Таким образом, приобретаемая кружка пива 0,5 за 280 руб. и кружка пива 0,33 за 210 руб., потребитель платит 490 руб. (100 %), в которых заложена сумма НДС 74,75 руб. (15,25 %) и акциз 17,43 руб. (3,56 %), т.е. 18,81 % косвенных налогов, и это не учитывая еще прямых налогов.

С.В. Барулин и Е.В. Барулина выявили перекос в соотношении прямого и косвенного налогообложения в сторону косвенных налогов. Из 13 действующих ныне (установленных в Налоговом кодексе РФ) налогов и сборов 10 являются косвенными, т.е. перелагаемыми на законных основаниях налогоплательщиками (организациями) через цены на потребителей своей продукции. Значит, их следует признать инфляционными или налогами на производство и импорт (по классификации Системы национальных счетов). По расчетам авторов, доля косвенных налогов, сборов и названных обязательных платежей в доходах консолидированного бюджета и государственных внебюджетных фондов РФ в 2009-2010 гг. составила примерно 67 %, а в ВВП около 24 % (без учета нефтегазовых доходов, направляемых в Резервный фонд РФ и Фонд национального благосостояния России). В большинстве развитых стран соотношение прямых и косвенных налогов в той или иной степени складывается в пользу прямого налогообложения: в США доля налогов на доходы физических лиц составляет 40 % в общей сумме налоговых доходов и налога на прибыль корпораций - 10 %; в Великобритании - 26 и 11 %; в Италии - 25 и 9 %, соответственно⁶.

Как законодательство, так и правовая доктрина воспринимают налог как прямой. Тем самым права и законные интересы третьих лиц, под которыми следует понимать истинных налогоплательщиков при косвенном налогообложении - потребителей товаров, работ и услуг с облагаемым оборотом, выпали из поля зрения законодателя⁷.

Следовательно, парадокс нашей налоговой системы заключается в том, что существует некий перекос между долей косвенного налогообложения и недоработкой проблем косвенного налогообложения в организационном аспекте. В этом плане прав С.В. Запольский, который указал на факт законных интересов третьих лиц (истинных налогоплательщиков) при косвенном налогообложении.

Прежде чем переходить к сути понятия налогоплательщика, необходимо разобраться с органи-

зационно-правовым аспектом понятий самого налога, сбора, а также страховых взносов. С точки зрения правового законодательства под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований⁸.

Кроме определения самого налога, в ст. 8 НК РФ также даются определения сбора и страховых взносов. Под сбором с точки зрения налогового законодательства понимается обязательный взнос, который взимается с организаций и физических лиц и уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Под страховыми взносами с точки зрения налогового законодательства понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Однако необходимо применять широкий подход к трактовке сути налога; использование термина (понятия) "налог" влечет за собой определенные трудности, так как есть налог широкий, включающий и сборы, и пошлины и т.д., и есть налог узкий, в понимании Налогового кодекса⁹.

В налоговом законодательстве, согласно ст. 9 НК РФ, существует понятие участников налоговых отношений, к которым относятся организации, физические лица, налоговые органы и таможенные органы. В свою очередь, организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Рос-

сийской Федерации. Физические лица - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (ст. 11 НК РФ).

Налогоплательщиками, согласно ст. 19 НК РФ, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать, соответственно, налоги, сборы, страховые взносы.

Понятие “плательщик налогов и сборов”, или просто “налогоплательщик” (taxpayer), находит широкое применение в Российской Федерации, Украине и Беларуси. В девяти других странах Центральной и Восточной Европы в нормативных документах (законодательных актах) используется другой юридический термин: налогообязанное лицо (taxable person), по понятию содержанию близкий к налогоплательщику, но охватывающий более широкий круг лиц, наделенных налоговыми обязанностями. На немецкий язык (taxpayer) следует переводить как Steuerzahler, но это понятие не юридическое, а общественно-политическое. Более точный юридический немецкий эквивалент для обозначения субъекта налогообложения - “Steuerpflichtiger”, буквально, налогообязанное лицо¹⁰.

С точки зрения других авторов, налогоплательщик (taxpayer) - юридическое или физическое лицо, которое в соответствии с законом обязано уплачивать налоги¹¹.

Кроме того, в налоговом законодательстве существует такая терминология, как “налоговые агенты”, ими признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 24 НК РФ).

По нашему мнению, в условиях существующего современного российского законодательства налогоплательщики косвенных налогов - организации и предприниматели - выступают в роли “агента”, который просто перечисляет ту или иную сумму налога с полученной налоговой базы, собрав сам налог при этом у конечного потребителя, т.е. у населения.

Исходя из сказанного, возникает новый аспект института защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Объектом института защиты прав и законных интересов налогоплательщика являются правовые отношения, складывающиеся между налогоплательщиками (плательщиками сборов), налоговыми органами, иными органами исполнительной власти, судом по поводу реализации прав налогоплательщика на защиту, их обеспечения, контроля и надзора за их соблюдением¹².

Следовательно, покупатель товара, в цену которого включен косвенный налог, должен быть предупрежден об этом, так как он, по сути, является налогоплательщиком, его права должны быть ему объяснены и, конечно же, защищены при необходимости.

Таким образом, организационно-правовые аспекты косвенного налогообложения до сих пор глубоко не изучены, что затеняет сущность налоговых отношений. Вопрос об экономическом содержании косвенных налогов требует отдельного рассмотрения. Выводы:

1. Косвенное налогообложение в Российской Федерации существует и преобладает в налоговой нагрузке.

2. В Налоговом кодексе РФ применяется понятие “налогоплательщик”, не включающее физическое лицо - покупателя конкретного товара, в цену которого входят НДС, акцизы и т.п.

3. Расширение понятия “налогоплательщик” потребует уточнения статуса лиц, вступающих в налоговые отношения.

4. Необходимо рассмотреть вариант отдельного Налогового кодекса косвенного налогообложения.

5. Требуется включение всех типов налогоплательщиков в институт защиты их прав и законных интересов.

¹ Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов / под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 1997. С. 168.

² Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика : пер. с англ. Москва, 2009. С. 259.

³ Налоговые системы зарубежных стран. С. 188.

⁴ Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Указ. соч. С. 465.

⁵ Там же. С. 252.

⁶ Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. □ 12 (492). С. 15-23.

⁷ Запольский С.В. Теория финансового права: научные очерки. Москва, 2010. С. 309.

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 5 авг. 2000 г. □ 117-ФЗ : [ред. от 15 февр. 2016 г.]. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

⁹ Никулина О.М. Отражение многосторонности налоговых отношений в подходах к определению налога // Экономические науки. 2017. □ 2 (147). С. 68-72.

¹⁰ Буссе Р. Уникальный труд российских налоговиков // Финансы. 2017. □ 2. С. 25.

¹¹ Налоговые системы зарубежных стран. С. 185.

¹² Кобзарь-Фролова М.Н., Богданов Д.В. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномена налогового права // Финансовое право. 2016. □ 2. С. 22-26.

Поступила в редакцию 03.02.2017 г.