Ганус Сергей Михайлович. Фискальная функция косвенных налогов в переходной экономике России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Ростов н/Д, 2003 147 c. РГБ ОД, 61:04-8/365-7

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ 10

1.1. Налоги как инструмент реализации финансово- экономических интересов государства 10

1.2. Методологические основы построения косвенных налогов 23

ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ 39

2.1. Эволюция косвенного налогообложения как ведущей формы мобилизации доходов в бюджет 39

2.2. Современные тенденции косвенных налогов в структуре бюджетных поступлений 59

ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОГО МЕХАНИЗМА КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 84

3.1. Роль зарубежной практики в становлении национальной системы косвенного налогообложения 84

3.2. Трансформация косвенного налогообложения в переходной экономике Российской Федерации 96

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 126

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ

ЛИТЕРАТУРЫ 134

ПРИЛОЖЕНИЯ 143

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**В Российской Федерации продолжается процесс формирования новой налоговой системы, адекватной условиям рыночной экономики. Задачи стимулирования реального сектора экономики и соблюдения социальной справедливости в системе налогообложения пока что реализуются не в полной мере. Сложившаяся структура налоговой системы постоянно подвергается жесткой критике, причем в первую очередь со стороны тех самых агентов рыночной экономики, чьим интересам она должна соответствовать. Основным предметом критики служит подчиненность системы налогообложения преимущественно выполнению фискальной функции. Для этого ставка в налогообложении сделана на косвенные налоги как основной источник налоговых поступлений в бюджетную систему. Оценивая сложившуюся в нашей стране налоговую систему, нельзя не отметить, что она представляет собой сложный и противоречивый институт государственного управления экономикой,

\* формировавшийся в годы рыночных преобразований.

В связи с делением налогов на прямые и косвенные в финансовой науке до сих пор продолжаются острые дискуссии о целесообразности и обоснованности такого деления, о количественном соотношении указанных групп налогов, об их преимуществах и недостатках, о переложении и конечном носителе налогового бремени, о составе косвенных налогов. В советский период развития нашей страны, когда, по сути, отрицалось существование

*Ф*косвенных налогов из-за их регрессивного, социально несправедливого,

«антинародного» характера, уровень теоретических исследований названных вопросов находился на недостаточно высоком уровне.

Переход к рыночным отношениям и введение налоговой системы, включающей множество прямых и косвенных налогов, обусловили необходимость проведения научных исследований в данном направлении.

Л Однако за короткий период существования новой налоговой системы

российская финансовая наука еще не достигла существенных результатов в

**4**исследовании и решении перечисленных выше проблем. Сегодня явно  
недостаточно работ, посвященных современным проблемам

функционирования косвенных налогов. В этой связи обращение автора к изучению теоретических и практических аспектов косвенной формы налогообложения представляется весьма актуальным.

**Степень разработанности проблемы.**Среди наиболее известных авторов, внесших значительный вклад в изучение вопросов косвенного налогообложения, правомерно выделить А. Вагнера, К. Викселя, С. Вобана, Д. Кейнса, А. Лаффера, Д. Локка, А. Маршалла, Р. Масгрейва, Л. Миллера, Дж. Милль, Ш. Монтескье, Ф. Нитти, В. Петти, А. Пигу, К. Pay, Д. Рикардо, Дж. Робинсона, П. Самуэльсона, Ж. Сей, А. Смита, Дж. Стиглица, А. Тюрго, М. Фридмана, Д. Хикса, Л. Штейна и др.

Вопросы сущности и значения косвенных налогов рассмотрены в трудах российских учёных-экономистов А. Александрова, А. Бирмана, М. Боголепова, Б. Болдырева, А. Буковицкого, Н. Бунге, С. Витте, Э. Вознесенского, Т.Володиной, П. Гензеля, И. Горлова, В. Дьяченко, С. Иловайского, И. Караваевой, И. Кулишера, В. Лебедева, П. Мигулина, В. Микеладзе, Д. Миропольского, И. Озерова, Е. Осокина, К. Плотникова, В. Пушкаревой, В. Родионовой, М. Романовского, Б. Сабанти, Э. Селигмана, М. Соболева, А. Соколова, Г. Соловея, В. Твердохлебова, А. Тривуса, Н. Тургенева, Т. Юткиной, И. Янжула и др.

Вместе с тем, несмотря на проводимые исследования проблем теории и практики косвенного налогообложения, анализ отечественной и зарубежной научной литературы позволяет сделать вывод о том, что многие вопросы, касающиеся функционирования косвенных налогов, их роли в регулировании развития экономики и социальной сферы, в формировании доходной базы бюджетов разных уровней, нуждаются в дальнейшей разработке.

**Цель диссертационной работы**заключается в исследовании механизма реализации фискальной функции косвенных налогов и разработке на его основе

5 концептуальных положений по реформированию косвенного налогообложения в России. Реализация поставленной цели потребовала решения следующих основных задач:

теоретического переосмысления сущности и функций налогов;

изучения социально-экономической природы косвенных налогов;

обобщения российского (в т.ч. исторического) и зарубежного опыта косвенного налогообложения;

анализа фискального значения и механизма взимания косвенных налогов на современном этапе;

поиска направлений реформирования и разработки предложений по совершенствованию косвенной формы налогообложения.

**Объектом исследования**служит система косвенных налогов в её институциональном состоянии. **Предметом исследования**являются денежные отношения, возникающие при взимании косвенных налогов, а также теоретические и практические аспекты функционирования механизма косвенного налогообложения.

**Методологической и теоретической основой исследования**служат  
положения историко-диалектического, экономико-математического,

формально-логического и системного анализа, приемы индуктивного и дедуктивного изучения; фундаментальные положения теории финансов и косвенных налогов, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых - экономистов.

**В основу экспериментальной базы**положены данные Госкомстата РФ и Ростовского областного статистического управления, Министерства финансов РФ, Министерства РФ по налогам и сборам, Министерства экономического развития и торговли РФ и их территориальных подразделений в Ростовской области; нормативно-законодательная база РФ, Ростовской области и муниципальных образований по бюджету и налогам; материалы комитетов и комиссий при представительных и исполнительных органах власти различных уровней, периодических изданий, экспертно-аналитических центров и

институтов, научно-практических конференций и семинаров.

**Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:**

1. На каждом этапе развития общества содержание налогов все более уточняется, дополняется новыми характеристиками. Усиление функциональной роли налогов в регулировании рыночной экономики и социальной сферы требует переосмысления их сущности и выполняемых функций. Исходя из этого обстоятельства, сущность налогов можно рассматривать как регламентированные законодательством денежные отношения между государством и налогоплательщиками, обусловленные необходимостью формирования централизованных фондов денежных средств общественного назначения и регулирования социально-экономического развития страны и отдельных территорий.
2. Множественность налогов, входящих в состав налоговой системы РФ, требует проведения их классификации по определенным признакам. Сохраняющиеся разногласия среди финансистов по поводу критериев деления налогов на прямые и косвенные основаны на отсутствии концептуальной системы квалификационных признаков, отражающей совокупность существующих особенностей и типологическую взаимосвязь между этими группами налогов. Раскрытие сущности данного вопроса потребовало рассмотрения этапов трансформации взглядов ученых на критерии деления налогов на прямые и косвенные, изучения их социально - экономического содержания и разработки системы квалификационных признаков.

3. При формировании налоговой системы России была сделана ставка на косвенные налоги в качестве основного источника налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Проводя политику сближения налоговой системы РФ с налоговыми системами развитых государств, Россия столкнулась с неизвестной ранее проблемой - методологическим аспектом взимания НДС и его возмещения экспортерам товаров. Эффективное решение данной проблемы видится в разработке концептуальной схемы перехода к уплате НДС при

**7**\*' внешнеэкономической деятельности налогоплательщиков по принципу страны

происхождения товаров.

4. При построении современной модели налогового федерализма РФ  
следует принимать во внимание фактор «экспорта» НДС не только из одного  
государства в другое, но и из одного региона в другой внутри страны. Для учета  
этого фактора представляется необходимым применить как вертикальную, так  
и горизонтальную систему налогового выравнивания. При расчете

# перераспределяемых между регионами сумм НДС очень важно определить  
первичный и средний налоговые потенциалы территорий, позволяющие учесть  
территориальную дифференциацию субъектов Федерации при разработке и  
реализации механизма налогового (финансового) выравнивания регионов.

5. Необоснованность расширения границ косвенного налогообложения в  
РФ за счет введения наряду с НДС налога с продаж, совпадение многих  
элементов и признаков этих налогов обусловливает необходимость их  
объединения при одновременном снижении ставки НДС до 15%. В целях

*щ,*защиты фискальных интересов субъектов Федерации эту ставку следует

## Налоги как инструмент реализации финансово- экономических интересов государства

Современный этап развития Российской Федерации характеризуется кардинальным реформированием источников и механизма формирования доходной базы бюджетов разных уровней. Введенная с 1 января 1992 г. новая налоговая система стала играть ведущую роль в финансовом обеспечении реализации социальной, экономической, политической и других функций государства и местных органов самоуправления. На сегодняшний день налоговая составляющая доходной части консолидированного бюджета России превышает 80%. В этой связи одной из важнейших задач экономической науки является всестороннее исследование сущности налогов. Это обусловлено еще и тем, что именно в налогах концентрируется вся совокупность финансово-экономических и социально-политических интересов в обществе независимо от рыночного или нерыночного типа хозяйствования. По словам К.Маркса: «В налогах воплощено экономическое выражение существования государства». /74, с.308/.

История налогов насчитывает тысячелетия. На самых ранних ступенях вместе с возникновением государства начальной формой налогообложения стали приношения. Многие стороны современного налогообложения зародились и возникли в Древнем Риме. Во всех провинциях были созданы финансовые учреждения, проведена оценка налогового потенциала с целью более справедливого распределения налогового бремени. Главным объектом налогообложения служила земля. Облагалась налогом и другая собственность. Каждый житель провинции должен был платить единую для всех подушную подать. Существовали и косвенные налоги в виде налога с оборота и особого налога при торговле рабами. /108, с.289/. С возникновением государства и товарно-денежных отношений налоги стали выступать как необходимое и важное звено экономических, перераспределительных отношений. Следует отметить, что определение понятия «налог» тесно связано с категорией «государство». Как свидетельствует исторический опыт, на экономическое содержание налогов непосредственное влияние оказывают уровень развития государства, состояние его финансов и экономики, формы общественных отношений. Виды налогов, взимаемых в той или иной стране, дают прямое представление о том, на какой стадии развития находится государство. Если в налоговой системе превалируют косвенные налоги и платежи за пользование природными ресурсами, то это свидетельствует о слаборазвитости государства в экономическом отношении. Если же в структуре налогов преобладают прямые налоги (в первую очередь подоходный налог с граждан), то это служит важнейшим признаком финансово-экономической мощи государства.

На каждом этапе развития общества содержание налога все более уточняется, дополняется новыми характеристиками. Однако экономическая наука не выработала до настоящего времени единого толкования понятия налога. Наиболее полное его определение дано в Налоговом кодексе РФ, в соответствии с которым 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 образований. /ч.І, ст.8, п.1/.

Вместе с тем, данное определение не лишено недостатков. Во-первых, оно не содержит такой важный признак налогов, как императивность. Императивность предполагает отношения власти и подчинения. Применительно к налогам это означает то, что налогоплательщик не вправе отказаться от выполнения возложенной на него законодательством обязанности уплачивать налог. «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения» - говорится в Налоговом кодексе РФ (п.1. ст.З). При невыполнении налоговых обязательств государство наделено правом применять заранее определенные санкции.

В этой связи, на наш взгляд, в данном в Кодексе определении налога необходимо включить признак императивности, означающего законодательный характер взимания налога. Это вытекает и из принципа законности налогов, содержащегося в ст.З (п.5) Налогового кодекса РФ. Он гласит, что «федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются настоящим кодексом. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах в соответствии с настоящим Кодексом» (с.З, п.5).

## Эволюция косвенного налогообложения как ведущей формы мобилизации доходов в бюджет

Общеизвестно, что всякая деятельность людей непременно опирается на опыт предшествующих поколений. Опыт, накопленный Россией, в том числе в сфере косвенного налогообложения, огромен и нуждается в тщательном исследовании. Причем важен не только положительный опыт, но и опыт ошибок и недостатков, своевременный и объективный анализ которых позволил бы избежать их повторения. В данном параграфе дается краткая характеристика основных этапов развития косвенной формы налогообложения в России. Главный акцент сделан на первую четверть XX века, поскольку именно в этот период в России формировалась качественно новая система ,т косвенных налогов, многие элементы которой включены в современную систему налогов.

История использования налоговых платежей охватывает довольно длительный период и связана с возникновением государства. В отличие от западных государств, несколько позже стала складываться налоговая система Руси, поскольку объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX века. Основным источником доходов княжеской казны была дань, которая относилась к прямым налогам. /78, с. 8/. Косвенные налоги существовали в форме торговых и судебных пошлин. Пошлина «мыт» взималась за провоз товаров через горные заставы, пошлина «перевоз» - за перевоз через реку, «гостиная» пошлина - за право иметь склады, «торговая» пошлина - за право устраивать рынки. Пошлины «вес» и «мера» устанавливались соответственно за взвешивание и измерение товаров. Судебная пошлина «вира» взималась за убийство, «продажа» - штраф за прочие преступления. С приходом к власти Ивана III (1440-1505) были внесены значительные изменения в существующую податную систему. Косвенные налоги стали взиматься через систему пошлин и откупов, главными из которых были таможенные и винные. Таможенные пошлины взимались со всех ввозимых и вывозимых товаров. «Со всякой вещи стоимостью в один рубль» брали семь денег (1/2 копейки) пошлины, а с воска - в зависимости веса и цены. /78, с. 10/. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей - 10 денег (5 коп. с рубля оборота).

Налоговая система России несколько упорядочена была в царствование Алексея Михайловича (1629-1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ (прототип Счетной палаты РФ). Проверка налоговых поступлений по различным Приказам, анализ приходных и расходных книг позволили точно определить бюджет государства. В 1680 г. доходы составляли 1203367 руб., расходы - 1125323 руб., дефицит — 78044 руб., или 6,9% к расходной части. На долю прямых налогов приходилось 44% всех доходов, косвенных - 53,3%, на чрезвычайные сборы и прочие доходы - 2,7%. /78, с. 11/.

О неудачной практике косвенного налогообложения в начале царствования А. Михайловича свидетельствуют «соляные» бунты, имевшие место в России после 1646 г. Первопричиной тому послужили многочисленные войны со шведами и поляками, которые требовали огромных расходов. После того, как «лимит» прямых налогов был исчерпан, была предпринята попытка поправить финансовое положение с помощью косвенных налогов. В 1684 г. 4 раза (с 5 до 20 коп. за пуд) был повышен акциз на самый потребляемый всеми слоями населения товар - соль. По расчетам властей налог должен был разложиться на всех равномерно. На деле же тяжело пострадало беднейшее население, которое кормилось главным образом рыбой из Волги, Оки и других рек. После повышения ставки акциза солить выловленную рыбу оказалось невыгодно, она портилась в огромном количестве.

## Роль зарубежной практики в становлении национальной системы косвенного налогообложения

Одним из широко распространенных и старейших видов косвенных налогов в развитых странах является акциз. Н.И.Тургенев в работе «Опыт теории налогов» (1818) писал: «К предметам первого рода (т.е. предметы, служащие для внутреннего потребления человека — авт.) в особенности принадлежат соль, горячие напитки, мясо, мука, хлеб и т.п.; пошлина с сих предметов обыкновенно называется акцизом». /ПО, с. 186/. Далее он отмечает, что подать с соли во Франции была введена в 1345 г., отменена в 1789 г. «Впоследствии сия подать была введена в новом виде, но при всем том остается довольно тягостною для простого народа, который должен покупать соль вчетверо дороже в сравнении с ценами соли в соседних землях, а именно в Швейцарии и некоторых немецких государствах.

Доход от подати соли во Франции простирается ныне до 30 и до 40 миллионов, доход от табака - до 40 миллионов. Подати с различных напитков приносят до 60 и более миллионов. Образ собирания сих последних податей делает оные весьма ненавистными для народа». /110, с. 186/.

В работе также приводятся данные о введении акцизов в других государствах. В частности, отмечается, что в Англии акциз был введен так 0, называемым долгим правительством. В 1729 году акциз с соли был отменен, но вскоре вновь введен для уменьшения поземельной подати. Н.И.Тургенев отмечает, что «акциз с кожи, мыла, свечей состоящая в 8,25 и 15 со ста, гораздо тягостнее в Англии, нежели подать с соли, несмотря на то, что налог втрое увеличивает цену сей последней». /110, с. 187/.

Наряду с таможенными пошлинами акцизы на протяжении веков были основным источником доходов Англии, удерживая первое место во внутренних доходах государства вплоть до Первой мировой войны. /128, 211/. В конце XIX и в начале XX веков стал развиваться процесс снижения масштабов косвенного налогообложения. Это касалось налогов, прежде всего, на предметы первой необходимости. В Англии были отменены таможенные пошлины на хлеб и другие предметы потребления и большая часть акцизов на продукты внутреннего производства. Такая политика в области налогообложения позволила изменить сферы распределения налогового бремени. По словам ВМ.Пушкаревой, регрессивный характер налоговой системы, обусловленный преобладанием в ней косвенных налогов, начал трансформироваться в пропорциональный характер в связи с переходом к прогрессивному подоходному обложению. /98, с. 171/.