Рубанов Андрей Александрович. Косвенное налогообложение в системе государственного регулирования экономики России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 180 c. РГБ ОД, 61:04-8/3184

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 10

1.1 Сущность и функции налогов 10

1.2 Содержание и принципы формирования налоговой системы 18

1.3 Понятие и виды косвенных налогов 29

1.4 Развитие косвенного налогообложения в России 42

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНО СТИ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ 54

2.1 Акциз 55

2.2 Налог на добавленную стоимость и налог с продаж 66

2.3 Таможенные пошлины 74

2.4 Зарубежный опыт косвенного налогообложения 86

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ РОССИИ 100

3.1 Модель влияния косвенного налогообложения на ВВП и доходы бюджета

3.2 Методика оценки эффективности применения механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики 119

3.3 Рекомендации по совершенствования косвенного налогообложения 131

ЗАКЛЮЧЕНИЕ. 149

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 162

ПРИЛОЖЕНИЯ 169

**Введение к работе**

Переход России к рынку, сопровождавшийся приватизацией промышленных предприятий, либерализацией внешнеэкономической деятельности и провозглашением свободы предпринимательства, обусловил необходимость изменения системы государственного управления.

Государственное регулирование экономики представляет собой один из аспектов государственного управления и заключается в установлении и обеспечении государством общих правил поведения субъектов общественных отношений и корректировке их в зависимости от изменяющихся условий [33. С.144-145].

В СССР система планового хозяйства предусматривала регулирование экономики административными методами путем кратко- и долгосрочного планирования народно-хозяйственных показателей, в том числе налоговых поступлений, которые устанавливались в законодательном порядке и были обязательны для исполнения.

В рыночных условиях предпочтение отдается экономическим методам регулирования экономики, одним из основных инструментов которых являются налоги. При этом, несмотря на то, что в работах отечественных ученых, таких как И.Горский, В. Курочкин, Н. Осетрова, Л. Павлова, В. Пушкарёва, С. Шаталов, и ряда зарубежных экономистов приводится много определений налога, на современном этапе развития экономической мысли вопрос о дефиниции этого понятия, в полном объеме отражающей признаки, функции и роль налогов, остается актуальным и дискуссионным.

До финансового кризиса 1998 года отличительной особенностью налогообложения в России была его чрезмерная фискальная направленность. Во многом это объяснялось нестабильной экономической ситуацией в стране и необходимостью преодоления дефицита бюджета, что обусловило, в свою очередь, принятие множества нормативных документов, касающихся налоговых правоотношений, и непрерывное реформирование налоговой системы. При этом в российской практике недостаточно высоко оценивалось значение регулирующей составляющей налогов.

В настоящее время налоги являются главным источником доходов бюджетов

всех уровней, на долю которых в 2002 году приходилось 79,54% [102. С.290] всех

поступлений. На первый план выходит задача сохранения стабильности налоговой системы как фактора легализации бизнеса и увеличения массы налоговых платежей, повышения ее стимулирующего воздействия на экономику в целях обеспечения благосостояния граждан при стабильном экономическом росте.

Президентом России В.В. Путиным в Послании Федеральному Собранию РФ от 16 мая 2003 года сформулирована глобальная цель экономической политики России - удвоение ВВП к 2010 году. Для достижения этой цели органам государственной власти потребуется задействовать все инструменты государственного регулирования экономики, в том числе, и налоги.

В связи с этим задачей органов государственной власти становится не «простое» обложение налогами тех или иных источников поступления средств, а создание «тонко настраиваемого» [37. С.483] налогового механизма воздействия на хозяйственное поведение юридических и физических лиц.

Основными составляющими этого механизма являются соотношение прямых и косвенных налогов [90. С.499-500; 48. С.24-25], величина налоговых ставок и налоговой базы, виды и размеры налоговых льгот.

В странах с развитой рыночной экономикой главное место в доходах бюджетов всех уровней занимают прямые налоги, на долю которых приходится свыше 70% общих налоговых поступлений [50. С.29]. В современных российских экономических условиях фискальное значение прямых и косвенных налогов примерно одинаково. В налоговых доходах консолидированного бюджета 2002 года доля прямых налогов составляет 50,28%, косвенных - 49,72%. При этом основу федерального бюджета составляют косвенные налоги, на долю которых в том же году приходилось 76,6% [102. С.290-292] поступлений.

Необходимо отметить, что фискальная функция косвенных налогов, представленных в налоговых системах большинства стран мира, в том числе и России, таможенными пошлинами, акцизами, налогом на добавленную стоимость и налогом с продаж, в значительной степени исследована как отечественными - А. Дадашевым, В. Князевым, В. Пансковым, Д. Черником, Т. Юткиной, так и зарубежными - Р. Линдхолмом, Дж. Майкселлом, В. де Бонисом - экономистами. Однако в экономической литературе до настоящего времени нет общепринятой дефиниции косвенных налогов, они определяются через совокупность присущих им признаков. Недостаточно изученными остаются их экономическая сущность и

особенности, исследованию которых были посвящены, в основном, работы экономистов XVII - нач. XX веков: А. Вагнера, Ю. Гагемейстера, А. Гурьевой, Б. Дитмана, С. Иловайского, Дж. Локка, Д. Львова, И. Озерова, У. Петти, Д. Рикардо, А. Соколова, А. Смита, А. Тривуса, И. Янжула.

Косвенные налоги, являясь чистой надбавкой к цене, оказывают непосредственное воздействие на совокупный спрос. В то же время в работах российских и зарубежных ученых - А. Грязновой, С. Мовшовича, К. Макконнелла, С. Фишера - основное внимание уделяется влиянию на совокупный спрос прямых налогов, и регулирование экономики предлагается осуществлять преимущественно через прямое налогообложение. По этой причине в более глубокой теоретической и методологической разработке нуждается вопрос влияния косвенных налогов на динамику валового внутреннего продукта в различных экономических условиях.

В Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ о бюджетной политике в 2004 году предлагается снизить в 2004 году с 20 до 18% базовую ставку налога на добавленную стоимость, а **с**2006 года, в случае сохранения благоприятной финансовой ситуации, ввести единую унифицированную ставку данного налога в размере 16%. Предложение Президента о снижении ставок косвенных налогов поднимает на новый качественный уровень проблему разработки методологии проведения реформы и методики оценки эффективности и прогнозирования последствий реформирования косвенного налогообложения.

Недостаточная разработанность теоретических и практических вопросов, связанных с использованием механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики, предопределила **актуальность темы диссертации.**

**Целью диссертационной работы**является разработка теоретико-методологических положений по применению механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики и рекомендаций по совершенствованию косвенных налогов.

Цель исследования определила необходимость постановки и решения следующих задач:

проанализировать результаты научных исследований в области теории налогов и уточнить определение понятий «налог» и «косвенный налог»;

рассмотреть теоретические основы косвенного налогообложения: форму существования налогов, их признаки;

оценить фискальную и регулирующую роль косвенного налогообложения в экономике России и выявить проблемы применения механизма косвенного налогообложения как регулятора темпов экономического развития;

исследовать влияние элементов косвенных налогов - налоговой ставки и налоговой базы - на динамику валового внутреннего продукта в условиях рынка совершенной конкуренции и в современных российских условиях;

разработать методику оценки эффективности применения механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики;

разработать рекомендации по совершенствованию косвенных налогов и повышению регулирующего воздействия косвенного налогообложения на экономику России.

**Объектом диссертационного исследования**выступает механизм косвенного налогообложения.

**Предметом исследования**является фискальная роль косвенных налогов и их регулирующее воздействие на экономику.

**Теоретические и методологические основы исследования. В**процессе работы использовались общенаучные и специальные методы: диалектический подход, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, сравнительного и статистического анализа, математического моделирования.

Нормативно-правовую основу диссертации составили Налоговый кодекс РФ, Федеральные Законы РФ, нормативные акты Российской Федерации в области налогов и налогообложения: Постановления Правительства РФ, Указы Президента РФ, письма, разъяснения Министерства Российской Федерации по налогам и сборам.

Статистической **и**информационной базой исследования являются данные Госкомстата РФ, материалы Министерства по налогам и сборам и Министерства финансов РФ, аналитические обзоры, монографии, авторские разработки и расчеты за период **с**1992 по 2002 годы.

Диссертация выполнена в соответствии **с**п. 2.9 Паспорта специальностей 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит.

**Научная новизна**исследования заключается в разработке комплекса теоретико-методологических положений по применению механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики.

Научную новизну содержат следующие элементы:

дано авторское определение понятия «налог», принципиально отличающееся от официального в части признаков платежа, формы существования налога и целей взимания;

предложено определение косвенных налогов, подчеркивающее форму их существования как установленной государством платы за потребление определенных видов благ;

выявлено наличие и раскрыто содержание такого специфического признака косвенных налогов, как дискретность возникновения;

сформулированы проблемы и определены направления использования регулирующего потенциала косвенных налогов: акциза как регулятора потребления подакцизных товаров, фактора, сглаживающего имущественное расслоение в обществе, а также регулятора общего уровня цен в экономике; НДС как детерминанта темпов экономического развития; таможенных пошлин как одного из элементов, определяющих производственную структуру экономики России;

предложена методология повышения эффективности применения механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики, включающая разработанные в диссертации:

о модель влияния косвенного налогообложения на ВВП и доходы бюджета, отличительной особенностью которой от общепринятой модели совокупного спроса является возможность прогнозирования влияния такого элемента цены, как косвенные налоги, на величину совокупного спроса и темпы экономического роста в условиях совершенной конкуренции и в современной российской экономике;

о методику оценки эффективности применения механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики, позволяющую количественно оценить предельное значение изменения объемов ВВП при проведении преобразований в системе косвенного

налогообложения в целях сохранения положительной динамики поступлений

налоговых доходов в бюджет;

разработаны **и**теоретически обоснованы **с**помощью предложенной методологии

рекомендации по изменению действующих ставок и налоговой базы косвенных

налогов и повышению регулирующего воздействия косвенного налогообложения

на экономику России.

**Практическая значимость**проведенного исследования заключается в ориентации на широкое использование в практической деятельности государственных органов власти, а также в образовательном процессе основных положений, выводов и рекомендаций, связанных с уточнением понятийного аппарата теории налогов и косвенного налогообложения; разработкой комплекса теоретико-методологических положений по применению механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики; повышением эффективности регулирующего воздействия косвенных налогов на воспроизводственный процесс:

дефиниция понятия «налог», отражающая достижения экономической мысли на современном этапе и учитывающая реальную общественно-политическую ситуацию, будет способствовать повышению налогового сознания граждан и дисциплинировать представителей органов власти;

предложенное в диссертации определение косвенных налогов и дополнение набора присущих им признаков признаком дискретности возникновения позволит более четко разграничить прямые и косвенные налоги;

разработанная в диссертации методология повышения эффективности применения механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики позволит качественно и количественно оценивать последствия преобразований в системе косвенных налогов;

реализация рекомендаций диссертации, в частности, введение акциза на предметы роскоши снизит уровень социального расслоения в обществе; снижение действующих ставок акцизов и НДС увеличит темпы экономического развития, предложения по реформированию системы таможенных пошлин будут способствовать развитию национального производства, защите экономических

интересов страны и позитивно отразятся на производственной структуре экономики России.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Основные выводы, положения и рекомендации по совершенствованию применения механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики России докладывались диссертантом на Круглом столе «Роль налогов в экономическом и социальном развитии России», проходившем в Финансовой академии при Правительстве РФ 10-11 декабря 2003 года.

Материалы диссертации используются в учебном процессе кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ при преподавании дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Федеральные налоги с юридических лиц», «Налоговые системы зарубежных стран», и кафедрой «Менеджмент организации» Тамбовского государственного технического университета при преподавании учебных дисциплин «Налоги и налогообложение» и «Налоговый менеджмент».

Рекомендации по проведению преобразований в системе косвенного налогообложения, содержащиеся в настоящей диссертации, использованы в практической деятельности Отдела по снижению уровня бедности и управлению экономикой (Регион Европы и Центральной Азии) Московского представительства Всемирного Банка при доработке технического задания по совершенствованию налоговой политики в Российской Федерации в среднесрочной и долгосрочной перспективе в рамках контроля над реализацией Второго проекта модернизации налоговой службы (заем 4680-RU).

**Публикации.**По теме диссертации опубликовано 6 работ общим объемом 4,26 печатных листа. Весь объем - авторский.

**Структура**работы обусловлена целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

## Сущность и функции налогов

Налоги являются одной из самых сложных для понимания экономических категорий, поэтому, несмотря на то, что в отечественной и зарубежной литературе приводится много определений налога, на современном этапе развития экономической мысли вопрос о дефиниции этого понятия, в полном объеме отражающей признаки, функции и роль налогов, остается актуальным и дискуссионным.

Налоги существовали со времен возникновения первых государств, однако теория налогов начала развиваться только с конца XV столетия, после перехода от натуральной системы хозяйства к денежной, открытия Америки и морского пути в Ост-Индию и общего расцвета внешней и внутренней торговли. С этого момента постоянно повышалась роль налога как инструмента государственного управления, что способствовало развитию взглядов на сущность налога, его понятие и функции.

Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, представляет собой налоговую систему.

Специфическое воздействие на потребление оказывают косвенные налоги, к которым традиционно относят акциз, таможенные пошлины, налог на добавленную стоимость и налог с продаж.

Воздействуя на элементы налога, распределение поступлений от прямых и косвенных налогов, государство регулирует экономику.

1.1 Сущность и функции налогов

Государство оказывает свое регулирующее воздействие на экономические процессы посредством создания правовой среды, определяющей условия функционирования хозяйствующих субъектов.

Важнейшим элементом этой среды выступают налоги.

Учитывая, что «налогообложение как социальный институт выражает отношения между личностью и государством по поводу перераспределения из сферы частного хозяйства в публичное материальных благ для целей финансирования деятельности государства» [54. С. 10], автор считает необходимым подробно остановится на определении понятия «налог».

С развитием производительных сил и сменой общественно-политических формаций государство прошло значительный эволюционный путь, и вместе с ним развивались и видоизменялись задачи, которые государство решало с помощью налогов. По этой причине на различных этапах исторического, политического и экономического развития общества в теории налогов и права существовали различные дефиниции налога. В Приложении 1 представлена ретроспектива наиболее содержательных из них.

Можно отметить, что каждый исторический период характеризуется «своим» определением понятия «налог» [3. С. 13], ученые-экономисты определяли налог и как платеж, и как взнос, и как сбор, и как плату, и как выплату, налоги наделялись разными признаками, функциями, ролью, что указывает на различия в понимании сущности налогов.

И в настоящее время вопрос определения понятия «налог» не утратил своей актуальности. Как подчеркивается в работе В.В. Курочкина и Н.И. Осетровой [54], «налоговое поведение и социальные последствия, обусловленные действием социального механизма в сфере финансов, в частности налогообложения, в значительной степени зависят от определения понятия налога в законодательном акте».

Законодательно закрепленное на сегодняшний день определение налога представлено в части первой статьи 8 Налогового кодекса РФ: «под налогом понимается обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и юридических 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».

Автор согласен с В.В. Курочкиным и Н.И. Осетровой [55. С.24], что определение налога, данное в Налоговом кодексе, следует уточнить как в целях правильного применения законодательства о налогах и сборах, так и в целях формирования и повышения налоговой культуры российских граждан, которая еще не достигла уровня, существующего в странах со сложившейся рыночной экономикой.

Заметим, что официальное определение налога достаточно емкое, в нем указаны признаки платежа, плательщики налога, форма существования налога, цели взимания налога.

## Акциз

В соответствии с задачами диссертационной работы исследуется роль акциза в формировании доходов бюджета и основные аспекты регулирующего воздействия этого налога на экономику.

Как уже отмечалось выше, акциз представляет собой вид косвенного налога, преимущественно на предметы массового потребления, а также услуги. Включенный в цену товаров или тарифы на услуги, акциз формирует цену товаров определенного перечня и оплачивается покупателем.

Необходимо отметить, что в России акциз является одним из доходообра-зующих налогов, доля которого в общих налоговых поступлениях в период с 1992 по 2002 годы составляла, по расчетам автора, в среднем, 8,92% (табл. 2.1)

Величина поступлений акцизов в консолидированный бюджет в абсолютном исчислении в указанный период непрерывно возрастала (рис. 2.1).

Акцизы в Российской Федерации введены Федеральным законом от 6 декабря 1991 года № 1993-1 «Об акцизах», вступившим в силу 1 января 1992 года Однако для отечественной налоговой практики эти косвенные налоги не были новыми. Как уже отмечалось выше, они взимались и в дореволюционной России, и в советский период. Для акцизов характерно то, что они устанавливаются на ограниченный перечень товаров и должны выполнять две функции: пополнять бюджет и регулировать потребление и, следовательно, производство подакцизных товаров.

Первоначально Постановлением Правительства РСФСР от 26 декабря 1991 года № 74 «О ставках акцизов на отдельные виды товаров» был установлен ограниченный перечень подакцизных товаров, который включал следующие наименования: спирт питьевой - 90% от стоимости товаров по отпускным ценам, водка — 80, ликеро-водочные изделия - 75, вина виноградные - 46,5, коньяк - 55, шампанское - 47,5, пиво - 25, шоколад - 40, икра осетровых и лососевых рыб, готовая деликатесная продукция из ценных видов рыб и морепродуктов - 40, табачные изделия (папиросы I класса - 20, сигареты I класса - 40, сигареты II и III классов с фильтром - 25, сигареты IV класса - 14), легковые автомобили (кроме марки "ГАЗ") - 25, легковые автомобили марки "ГАЗ" - 35, шины для легковых автомобилей — 30, ювелирные изделия (включая изделия с бриллиантами) — 10, меховые изделия, кроме изделий детского ассортимента (пальто, полупальто, жакеты, куртки, палантины, горжеты, косынки, пелерины, пластины с площадью лекал 15 кв. дм и выше - 35, головные уборы цельномеховые - 20, воротники — 10), высококачественные изделия из фарфора - 30, высококачественные изделия из хрусталя -45, ковры и ковровые изделия машинного производства (жаккардовые двухполот-ные синтетические, вязальные «Лирофлор» - 45, жаккардовые двухполотные полушерстяные, прутковые и аксминстерские - 20, одежда из натуральной кожи - 35.

## Модель влияния косвенного налогообложения на ВВП и доходы бюджета

Приоритетным направлением повышения эффективности использования механизма косвенного налогообложения в системе государственного регулирования экономики автор считает воздействие на такие элементы косвенных налогов, как налоговая ставка и налоговая база, от которых, в основном, зависят темпы экономического развития и величина поступлений доходов в бюджет.

При этом социальная и регулирующая направленность косвенного налогообложения во многом определяет допустимые границы воздействия государства на элементы этих налогов.

В рамках задач диссертационной работы исследуем влияние элементов косвенных налогов - налоговой ставки и налоговой базы - на динамику валового внутреннего продукта и доходы бюджета в условиях рынка совершенной конкуренции и в современных российских условиях.

Рассмотрим воздействие косвенного налогообложения на процесс производства товаров и услуг, экономический рост и доходы бюджета. Для этого воспользуемся моделью «совокупный спрос» (AD), которая показывает различные объемы товаров и услуг, то есть реальный объем национального производства, который потребители, предприятия и правительство готовы купить при любом возможном уровне цен [17. С.175-180]. Кривая совокупного спроса AD представлена нарис. 3.1.

Опираясь на модель «совокупного спроса» (рис. 3.1) автор предлагает для рассмотрения разработанную им модель влияния косвенного налогообложения на ВВП и доходы бюджета.

Разработанная автором модель позволяет установить взаимосвязь между элементами косвенных налогов - налоговой ставкой и налоговой базой - и объемами ВВП и доходами бюджета, отразить процессы, происходящие в экономике при изменении ставок косвенных налогов и их налоговой базы и оценить эффективность применения косвенного налогообложения как метода государственного регулирования экономики.