Шмелев, Юрий Дмитриевич. Концепция реформирования налоговой системы Российской Федерации, основанная на реализации принципа справедливости и социальной функции налогов : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Шмелев Юрий Дмитриевич; [Место защиты: Гос. ун-т упр.].- Москва, 2008.- 459 с.: ил. РГБ ОД, 71 09-8/325

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1 Место принципа справедливости и социальной (распределительной) функции налогов в теории и практике налогообложения 25**

1.1. Эволюция взглядов на принципы налогообложения и место принципа справедливости в современной системе принципов налогообложения 25

1.2. Функции налогов и место социальной (распределительной) функции в общей системе функций 36

1.3. Эволюция взглядов на роль прямых и косвенных налогов в достижении справедливого налогообложения 43

1.4. Способы реализации принципа справедливости и социатьной функции налогов 51

1.5. Историческая практика реализации принципа справедливости и социальной функции налогов в налоговых системах зарубежных стран и России 65

**Глава 2. Подоходный налог с физических лиц как инструмент реализации принципа справедливости и социальной функции налогов 75**

2.1 Методы оценки доходов и анализ социально-экономического расслоения населения в период экономической реформы в РФ в 1991-2007 гг 75

2.1.1 Методы оценки доходов населения 75

2.1.2 Анализ дифференциации доходов населения РФ в период экономической реформы 1991-2006 гг 89

2.2 Ставки подоходного налога с физических лиц как инструмент реализации принципа справедливости и распределительной функции налогов 107

2.2.1 Опыт применения ставок налогообложения в развитых странах мира 107

2.2.2 Практика установления ставок подоходного налога в СССР 1922-1991 гт 114

2.2.3 Реформирование подоходного налога с физических лиц в РФ в период налоговой реформы 1992-2007 гг 120

2.2.4 Анализ основных факторов, влияющих на результаты реформирования НДФЛ в 2001-2006гг 128

2.2.5 Анализ функционирования перераспределительного механизма НДФЛ в условиях применения пропорционатьного налогообложения .142

2.2.6 Выводы 148

2.3 Реализация принципа справедливости и социальной функции налогов через механизм налоговых льгот н алога на доходы физических лиц 149

2.3.1 Льготы по налогу на доходы физических лиц и их роль в реализации принципа справедливости 149

2.3.2 Практика применения налоговых льгот по подоходному налогу с физических лиц в развитых странах мира 153

2.3.3 Налоговые льготы в системе подоходного налогообложения физических лиц в РФ 1992-2007 гг 163

2.3.4 Анализ практики применения налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц в РФ в период реформы 2001-2006гг 168

2.3.5. Выводы 196

**Глава 3 Социальная функция налогов и ее место в реализации социальной политики государства 200**

3.1 Формирование и развитие социальной функции налогов в условиях рыночной экономики 200

3.1.1 Роль налогов и обязательных социальных платежей в реализации социальной политики государства в рыночной экономике 200

3.1.2 Механизмы реализации социальной политики государства через систему обязательных социальных платежей в странах с развитой рыночной экономикой 203

3.2 Система социальных платежей в РФ и проблемы ее реформирования213

3.2.1 История возникновения и развития системы социальных платежей в России 213

3.2.2 Система социальных платежей в РФ на первом этапе налоговой реформы в 1992 - 2000 гг 218

3.2.3 Реформирование системы социального обеспечения и системы социальных платежей в 2001 - 2006 гг 224

3.2.4 Оценка влияния изменений шкалы ЕСН на доходы бюджета и внебюджетных фондов 228

3.2.5 Оценка возможных пределов снижения ставки ЕСН 238

3.2.6 Оценка стимулов работодателей и работников к выплате теневых заработных плат 247

3.2.7 Перенос обязательств по уплате ЕСН и страховых взносов в ПФ на работников 251

3.2.8 Оптимальные ставки ЕСН и НДФЛ при переносе уплаты социальных платежей на работников 255

3.3 Выводы 262

**Глава 4. Анализ соответствия важнейших элементов налоговой системы РФ принципу справедливости и их роли в реализации распределительной функции налогообложения 265**

4.1 Налогообложение имущества физических лиц 265

4.1.1 Структура налогов с имущества физических лиц 265

4.1.2 Налог на имущество физических лиц 266

4.1.3 Налоги на имущество, переходящее в порядке наследования дарения 275

4.1.4 Земельный налог 282

4.2. Косвенное налогообложение в системе реализации принципа справедливости 291

4.2.1. Опыт применения косвенного налогообложения в развитых странах мира 291

4.2.2. Оценка справедливости косвенного налогообложения в РФ 294

4.2.3. Выводы 298

4.3. Контроль за соответствием расходов физических лиц уровню их доходов как важнейший элемент в механизме реализации распределительной функции и принципа справедливости 299

4.3.1. Место контроля за соответствием расходов физических лиц уровню их доходов в системе налогового контроля развитых стран 299

4.3.2. Практика организации налогового контроля за соответствием расходов налогоплательщика уровню его доходов в РФ в период налоговой реформы 1992-2006 гт 304

4.3.3. Выводы 309

4.4 Налоговая амнистия и принцип справедливости в налогообложении.311

4.4.1 Понятие налоговой амнистии 311

4.4.2 Опыт проведения налоговой амнистии и отношение к ней в зарубежных странах 312

4.4.3 Возможность и целесообразность проведения налоговой амнистии

в РФ 317

4.4.4 Выводы 321

**Глава 5 Пути совершенствования методов практической реализации принципа праведливости и социальной (распределительной) функции в налоговой системе РФ 323**

5.1 Совершенствование механизма подоходного налогообложения физических лиц и пути практической реализации принципа справедливости 323

5.2. Реформирование системы социального обеспечения и механизма уплаты социальных взносов 354

Заключение 374

Библиографический список 386

**Введение к работе**

«Правда и справедливость важнее барыша»

Протопоп Сильвестр, «Домострой»

**Актуальность темы.** Становление новой государственности и гражданского общества в России во многом зависит от повышения уровня социальной справедливости в экономических отношениях. Используемые в переходный период методы реформирования в виде «шоковой терапии», серьезные нарушения и ошибки в приватизации общегосударственной собственности подорвали у населения страны доверие к рыночным институтам. Поэтому решение проблемы социальной справедливости в экономической сфере становится решающим условием успешности проводимых в России реформ, условием самого существования России, как независимого единого социального государства.

Социальная справедливость в экономических отношениях – это общечеловеческая ценность, но имеющая свои национальные особенности. Уровень социальной справедливости может выступать в известном смысле как мерило экономического развития страны. В России требование социальной справедливости всегда занимало, занимает и будет занимать очень важное место, и с этой точки зрения широкие массы населения оценивают успешность функционирования государства как института, ответственного за благосостояние народа. Достаточно вспомнить хотя бы названия русских законов, трудов религиозных мыслителей, экономистов, писателей и поэтов прошлого, например, свода русских законов «Русская правда» Великого князя Ярослава Мудрого (XI век), «Слово о законе и благодати» первого русского митрополита Илариона (XI век), «Домострой» протопопа Сильвестра (XVI век), «Книга о скудности и богатстве» талантливого экономиста-самоучки И.Т.Посошкова (1724г.), «Кому на Руси жить хорошо» великого русского писателя и поэта Н.А.Некрасова (1821-1878г.) и др.

Сегодня в России к основным последствиям нарушения принципов социальной справедливости в экономических отношениях можно отнести: увеличение доли населения, живущего за чертой бедности; расслоение общества на узкий круг богатых и широкую массу малообеспеченных граждан; нарастание недовольства населения экономической политикой государства.

По данным ВЦИОМа, среди главных причин, вызывающих тревожные ожидания у населения страны, второе место после обеспокоенности проблемой преступности и собственной безопасности, принадлежит социальному неравенству. В представлении общества оно достигло запредельных масштабов. Более 80% опрошенных считают, что неравенство в России чрезмерно. По мнению экспертов, критическая масса недовольных людей, достаточная для социального взрыва, оставляет около 1/3 общей численности населения. Точно также, когда разрыв между доходами 10% высоко и 10% низкооплачиваемых граждан приближается к соотношению 10:1, в обществе возникают ситуации напряжения и угрозы безопасности. В современной России по данным Госкомстата РФ указанный коэффициент в 2005г. составил 15, 1:1 и увеличился в равнении с 1989г. более чем в 4,5 раза. С учетом скрываемых доходов от собственности и предпринимательской деятельности этот показатель достигает 40:1. Такая дифференциация доходов создает серьезное социальное напряжение в российском обществе. Указанные диспропорции иллюстрируют прямую взаимосвязь между социальной обстановкой и соблюдением принципов социальной справедливости в экономических отношениях.

Социальная справедливость в экономических отношениях является важнейшим элементом общей экономической культуры, под которой понимается некоторая обобщенная характеристика уровня развития, организации и функционирования экономической системы. Социальную справедливость в экономических отношениях определяют как сложившуюся совокупность принципов, приемов и методов осуществления экономической деятельности хозяйствующими субъектами в соответствии с действующими этическими нормами и нравственными правилами экономического поведения. Она тесно связана с национальными психологическими и историческими особенностями экономической культуры конкретной страны. Многое зависит от традиций общества и накопленного за длительное время опыта государства и общества по целенаправленному воспитанию культуры экономических отношений.

Социальная справедливость в экономических отношениях требует целенаправленного управления. В связи с этим она должна рассматриваться как управленческий фактор. Система управления должна формировать определенные правила и мотивацию поведения экономических субъектов, создавать нацеленные на требования социальной справедливости материальные стимулы и неотвратимые санкции. При рассмотрении управленческого фактора выясняется неоднозначная зависимость между экономической эффективностью и социальной справедливостью. С учетом сложности и многообразия проблем управления социальной справедливостью в экономических отношениях система управления призвана выполнять следующие важнейшие функции:

**аналитическую** – оценка реальных и прогноз потенциальных угроз социальной справедливости;

**целеполагание** – определение целей и содержания деятельности по обеспечению социальной справедливости;

**организационную** – осуществление мероприятий по обеспечению социальной справедливости.

Проблема обеспечения социальной справедливости в налогообложении является одной из частей общей проблемы социальной справедливости в экономических отношениях. Идея справедливости в налогообложении зародилась с момента возникновения самих налогов. Однако до настоящего времени понятие налоговой справедливости остается наименее устоявшимися и дискуссионным. Дискуссионность проблемы налоговой справедливости обусловлена крайней субъективностью идеи справедливости вообще, а также различным пониманием её состоятельными и малоимущими слоями населения. История налогообложения и теории налогов свидетельствует, что понятие налоговой справедливости имело совершенно различное содержание на разных стадиях развития человеческого общества. По мнению русского экономиста конца XIX начала XX веков А.А.Алексеева «справедливость, как и все нравственное, есть понятие относительное и зависит от места, времени и культуры народа». На протяжении практически всей истории налогообложения проблема справедливости рассматривалась с позиции справедливости для физических лиц-налогоплательщиков. С развитием капитализма, возникновением предприятий, принадлежащим акционерам или государству, появлением понятия юридических лиц проблема справедливости в налогообложении еще более усложнилась с учетом особенностей налогообложения юридических лиц и трудностей учета переложения налогов.

Тем не менее проблема справедливости налогообложения, рассматриваемая с позиции физических лиц – носителей налога, продолжает оставаться ключевой в решении общей проблемы всеобщности и справедливости налогообложения.

Социальная (распределительная) функция налогов является одним из важнейших инструментов реализации принципа справедливости налогообложения.

**Степень разработанности проблемы.** С момента возникновения налогов в 17 веке до н.э. до настоящего времени проблема справедливости является одной из главных в практике и теории налогообложения. Важный вклад в понимание и формулирование принципа справедливости в налогообложении внесли такие видные ученые-экономисты и практические деятели как Ж.Боден (1530-1597), Ф.Бэкон (1561-1626), Т.Гоббс (1588-1679), Т.Мен (1571-1641), Ж.Кольбер (1619-1683), Дж.Локк (1632-1704), У.Петти (1623-1687), В.Мирабо (1715-1789), Ф.Кенэ (1694-1774) и др. Блестящим обобщением этих работ стала формулировка принципа всеобщности и справедливости в налогообложении, данная А.Смитом в его работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776г.)

Дальнейшее развитие содержания этого принципа и путей его практической реализации нашло отражение в работах Ж.-Ж.Руссо (1712-1778), Ж.Сисмонди (1773-1842),Дж.Миля (1773-1836), Л.Штейна (1815-1890), А.Шеффле (1831-1903), А.Вагнера (1835-1917), К.Маркса (1818-1883), Ф.Эджуорта (1845-1926), П.Леруа-Болье (1843-1916), Э.Селигмена (1861-1936), Дж.Кейнса (1883-1946), А.Маршалла (1842-1924), Л.Эрхарда (1897-1977).

Большой вклад в выявление содержания проблемы и поиск путей её практического решения внесли русские ученые-экономисты и практические деятели: И.Т.Посошков (1652-1726), Н.И.Тургенев (1789-1871), Бунге Н.Х. (1823-1895), А.А.Исаев (1851-1924), И.Х.Озеров (1869-год смерти неизвестен), И.И.Янжул (1846-1914), С.Ю.Витте (1849-1915), П.А.Столыпин (1862-1911), В.И.Ленин (1870-1924).

В последние годы в связи с проведением налоговой реформы в России появилось много работ, в которых делается попытка научного осмысления проводимых реформ, в том числе с позиций реализации основных принципов налогообложения и функций налогов.

В изучение и разработку проблем построения справедливой системы налогообложения и реализации распределительной функции налогов внесли значительный вклад такие ведущие российские экономисты и специалисты-практики как Волкова Ю.Г., Горский Н.В., Гончаренко Л.И., Гусев В.В., Гурвич В., Кашин В.А., Карп В.М., Князев В.Г., Медведева О.В., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Пушкарева В.М., Романовский М.В., Сокол М.П., Черник Д.Г., Шаталов С.Д. и другие.

Анализу общих проблем социальной справедливости в экономических отношениях и оценке проблем социального неравенства и бедности, экономической стратификации населения России в результате проводимых экономических и налоговых реформ посвящены работы ряда российских ученых и практических работников: Бобкова В.В., Жукова А., Клейнера Г.Б., Львова Д.С., Петросяна Д., Меншикова С., Римашевской Н., Роика В.Д., Румянцевой Е., Шевякова Ю. и других.

Анализ практики и теории налогообложения позволяет выделить следующие основные инструменты практической реализации принципа справедливости и социальной функции налогов:

подоходное обложение физических лиц;

имущественное обложение физических лиц;

использование системы косвенного налогообложения, снижающей регрессивный характер косвенных налогов;

введение специальных социальных платежей, бюджетных и внебюджетных фондов для финансирования социальных программ и реализации социальной политики государства.

Важнейшим и эффективным инструментом для достижения указанных целей является подоходный налог с физических лиц, который в XX веке получил широкое распространение в силу своей фискальной привлекательности и способности эффективно выполнять распределительную (социальную) функцию. Основными элементами подоходного налогообложения физических лиц, позволяющими достигать таких целей являются:

* 1. возможность освобождения от налогообложения определенных категорий плательщиков;
  2. возможность определения налоговой базы с учетом социальных, демографических, семейных, имущественных и других факторов;
  3. шкала налогообложения, позволяющая учитывать различия в уровне доходов налогоплательщиков, их семейном положении, особенности общей экономической и социальной политики государства;
  4. возможность организации контроля за доходами, а также за соответствием расходов уровню получаемых доходов.

Важнейшим инструментом реализации социальной функции налогов и осуществления социальной политики государства являются специальные социальные налоги и взносы, которые аккумулируются в бюджетных и внебюджетных фондах. С помощью получаемых финансовых ресурсов государство финансирует программы пенсионного обеспечения, социального страхования, медицинского обслуживания и защиты от безработицы. Реально такие программы появились в развитых странах только в начале XX века, однако с тех пор они стремительно развиваются. В настоящее время доля средств, направляемых на эти нужды, составляет значительную величину: от 43% всех доходов бюджета во Франции до 18,5% в Великобритании. В России в 2005 г. этот показатель составил 20,4% консолидированного бюджета. Налоговая политика в сфере социальных налогов и взносов является важнейшим инструментом реализации общей социальной политики государства.

Система имущественных налогов с физических лиц также дает большие возможности для достижения сформулированных выше целей. Такие налоги как земельный налог, налог на имущество физических, налоги на наследство и дарение, транспортные налоги в своем механизме содержат достаточно эффективные элементы для реализации принципа справедливости и социальной функции, например:

* 1. освобождение от налогообложения определенных категорий населения;
  2. установление соответствующих ставок налогообложения, в том числе прогрессивных с учетом платежеспособности налогоплательщиков, их семейного, социального положения;
  3. предоставление льгот, в том числе необлагаемых минимумов, исключение из обложения отдельных видов имущества и т.п.

При рассмотрении проблемы справедливости возникает достаточно сложный вопрос о взаимосвязи подоходного и имущественного налогообложения физических лиц, поскольку имущество приобретается на доходы, с которых уже уплачены налоги.

Необходимо отметить, что налогообложение имущества физических лиц дает важный и эффективный инструмент контроля за доходами физических лиц, соответствием их расходов фактически получаемым и декларируемым доходам, борьбы с коррупцией и уклонением от уплаты налогов.

В современных условиях плательщиками косвенных налогов являются главным образом юридические лица. Вместе с тем в результате переложения налогов налоговое бремя, как правило, перелагается на физических лиц, которые и являются фактическими носителями налога. В связи с этим проблема справедливости применительно к косвенным налогам имеет определенные особенности. Как показывает анализ теории и практики налогообложения косвенное налогообложение является по сути регрессивным и несправедливым с позиции физических лиц. Однако полный отказ от косвенного обложения, как показывает анализ развития налоговых систем, вряд ли возможен в современных условиях, в первую очередь, по причине их высокой доходности.

Вместе с тем путем построения соответствующей системы косвенных налогов, их регрессивный и несправедливый характер может быть существенным образом уменьшен. Основными инструментами, с помощью которых можно, если не ликвидировать, то хотя бы минимизировать несправедливость косвенных налогов являются:

* 1. освобождение от налогов предметов первой необходимости или, по крайней мере, снижение ставки на них;
  2. дифференциация ставок налога в зависимости от назначения, качества и уровня цен товаров, подвергаемых косвенному обложению;
  3. установление верхней границы обложения на уровне, за которым  
     доход от обложения начинает падать из-за чрезмерного снижения  
     потребления;

Современные механизмы НДС, налога с продаж, акцизов, таможенных пошлин такие возможности предоставляют. Разные страны используют их различно в зависимости от своей общей экономической и политической стратегии.

Несмотря на большое число работ по общетеоретическим аспектам проблемы реализации принципа справедливости и социальной (распределительной) функции, а также анализу проблемы применительно к отдельным налогам (например, к налогу на доходы физических лиц, имущественным налогам, социальным платежам) многие теоретические и практические вопросы остаются по-прежнему актуальными.

Актуальность и значимость этих проблем определяется тесной взаимосвязью налоговой системы России с экономическим и социальным развитием страны, эволюцией взглядов на степень важности и методы решения возникающих задач, появлением финансовых ресурсов и политической воли для их решения.

Важнейшей среди этих проблем является вопрос о том насколько вся существующая в настоящее время налоговая система России является справедливой с позиций физических лиц – налогоплательщиков, насколько эффективно она решает задачу перераспределения доходов и способствует устранению избыточного неравенства, содействует созданию социального государства и предотвращению социальных конфликтов.

От ответа на этот вопрос зависит отношение большинства российских налогоплательщиков к выполнению своих конституционных обязанностей – платить законно установленные налоги.

Кроме того при реализации принципа справедливости и социальной функции применительно к конкретным налогам (НДФЛ, НДС, акцизам, имущественным налогам и социальным платежам) в общей системе налоговых отношений существует много противоречий и проблем, которые требуют своего разрешения. По-прежнему дискуссионным остается вопрос о справедливости механизма налогообложения доходов физических лиц, в первую очередь о пропорциональной ставке и системы льгот и вычетов, эффективности выполнения им распределительной функции, а также влияния пониженной ставки на уровень теневой зарплаты. Реформирование системы социальных платежей, введение единого социального налога, связанная с этим пенсионная реформа, монетизация льгот, не решило проблемы социального обеспечения граждан, а только усложнило механизмы реализации социальной функции и обострило общую социальную ситуацию в стране.

Много вопросов вызывает отмена налога на имущество, передаваемого в порядке наследования или дарения, который существует во всех развитых странах, концепция реформирования имущественных налогов, лишение налоговых органов права контролировать соответствие расходов физических лиц, уровню их доходов, политика правительства на отмену льгот (в частности по налогу на землю, попытки отменить льготную ставку НДС), проведение налоговой амнистии для физических лиц – нарушителей налогового законодательства.

Все изложенное послужило основанием для выбора темы диссертационных исследований, его целей и круга рассматриваемых проблем.

**Цель и задачи исследований**. Целью диссертационной работы является анализ степени практической реализации в ходе налоговой реформы принципа справедливости налогообложения и социальной (распределительной) функции налогов с позиций физических лиц – налогоплательщиков, выявление проблем и противоречий, разработка концепции реформирования налоговой системы РФ, основанной на более полной реализации принципа справедливости и социальной функции налогов, а также практических рекомендаций по её внедрению.

Для достижения поставленной цели в процессе исследований решались следующие задачи:

* 1. Проанализировать эволюцию взглядов на место принципа справедливости в налогообложении и социальной функции налогов в теории и практике налогообложения, а также историческую и современную практику их реализации в налоговых системных зарубежных стран и России.
  2. Исследовать проблемы реализации принципа справедливости и социальной функции налогов в системе функции налогов в современных системах налогообложения физических лиц в развитых странах и России (налогообложение доходов и имущества физических лиц).
  3. Проанализировать эволюцию взглядов на место социальной функции налогов в системе функций, а также ее роль в реализации социальной политики государства в развитых странах и России.
  4. Исследовать проблемы становления и реформирования системы социальных платежей в РФ в период налоговой реформы 1992 - 2006 гг. Оценить влияние реформирования системы социальных платежей на формирование и реализацию социальной политики России в период реформ.
  5. Проанализировать проблемы реализации указанных выше задач в системе налогообложения имущества физических лиц и косвенного налогообложения в России и за рубежом.
  6. Оценить место системы налогового контроля за соответствием расходов физических лиц уровню их доходов в системе реализации принципа справедливости.
  7. Проанализировать целесообразность и эффективность проведения налоговой амнистии для нарушителей налогового законодательства и ее соответствие принципу справедливости в налогообложении.
  8. Дать комплексную оценку с общесистемных позиций степени реализации принципа справедливости в налогообложении и социальной функции налогов в современной налоговой системе РФ.
  9. Сформулировать концепцию реформирования налоговой системы, основанную на более полной реализации принципа справедливости и социальной функции налогов, и разработать практические рекомендации по её внедрению.

Достижению цели и решению указанных проблем подчинена структура и логика диссертационной работы.

**Объектом исследования** является налоговая система РФ в динамике ее становления и развития в период налоговой реформы 1992 - 2007 гг., ее соответствие классическим и современным принципам налогообложения, в первую очередь принципу справедливости в налогообложении, а также механизм реализации социальной (распределительной) функции и принципы справедливости.

**Предмет исследований** - совокупность теоретических и практических проблем реализации принципа справедливости налогообложения и социальной (распределительной) функции налогов, направления реформирования как налоговой системы в целом, так и отдельных налогов таких, как налог на доходы физических лиц (НДФЛ), социальные платежи, косвенные налоги, имущественные налоги.

**Методы исследования.** В качестве метода исследований был применен историко-диалектический подход, предполагающий выявление объективных причин и взаимосвязей, позволяющий определять причинно-следственную связь между процессами и явлениями, а также закономерности развития. При этом применялся метод системного анализа и синтеза задач, обусловленных целью исследований. В работе широко использовался метод сопоставления различных налоговых систем и их элементов, а также анализ опыта стран с развитой рыночной экономикой. При анализе были использованы теоретические и методологические положения, отечественный и зарубежный опыт разработки механизмов налогообложения в рыночной экономике, современные концепции управления экономикой.

Теоретической основой исследований являлись труды отечественных и зарубежных экономистов, посвященные проблемам определения принципов формирования налоговых систем, механизмам их практической реализации.

**Статистическую и информационно-фактологическую основу** исследований составили статистические данные Росстата, данные отчетности Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, ее управлений и инспекций, Пенсионного фонда РФ, других внебюджетных социальных фондов, обзоры состояния и динамики экономического положения, первичные фактические материалы хозяйствующих субъектов, а также другая экономическая информация, собранная и обобщенная непосредственно автором.

При исследовании использовались нормативно-правовые акты и инструктивно-методологические документы различных уровней управления.

**Научная новизна** проведенного диссертационного исследования заключается в комплексной системной оценке налоговой системы РФ, сформированной в ходе реформы 1992-2006гг., с позиции её соответствия важнейшему принципу налогообложения – принципу всеобщности и справедливости и реализации связанной с этим принципом социальной (распределительной) функции налогов и разработке концепции реформирования налоговой системы РФ, основанной на более полной реализации принципа справедливости и социальной функции налогов, а также практических рекомендаций по её внедрению.

На защиту выносятся следующие новые научные результаты:

* 1. На основании системного анализа налоговой системы в целом и важнейших налогов, таких как налог на доходы физических лиц, имущественных налогов с физических лиц, косвенных налогов, социальные платежи, а также перераспределительного механизма в целом сделан вывод о том, что:
     + действующая в настоящее время налоговая система РФ, хотя и содержит отдельные элементы для реализации принципа справедливости в налогообложении, в целом не соответствует в полной мере принципу всеобщности и справедливости;
     + социальная (распределительная) функция в современной российской налоговой системе реализуется неудовлетворительно.
  2. В диссертационной работе на основании анализа выявленных проблем сформулирована концепция реформирования налоговой системы РФ, направленная на достижение более высокого уровня реализация принципа всеобщности и справедливости, совершенствование перераспределительных налоговых механизмов в сочетании с обеспечением фискальных потребностей государства, включающая следующие важнейшие положения:
     + Разработка и обоснование прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц в сочетании с комплексным реформированием налоговых льгот по НДФЛ и придании налогу большей справедливости и социальной направленности.
     + Обоснование системы мер по реформированию единого социального налога и страховых взносов в социальные внебюджетные фонды с целью приведения механизма уплаты социальных платежей в соответствие с требованиями социальной справедливости, важнейшими из которых являются:
       1. Пересмотр социально-экономические стратегии реформ в РФ, отказ от реализации либеральной модели рыночной экономики в пользу социально-ориентированной, повышение роли государства в решении проблем социальной защиты населения.
       2. Изменение всей концепции пенсионной реформы: основным механизмом пенсионного обеспечения предлагается определить систему условно-накопительного пенсионного страхования. Предложено механизмы базовых и накопительных пенсий сделать вспомогательными. Базовые пенсии (в качестве социальных) выплачивать в виде трансфертов за счет федерального бюджета. Механизм накопительной пенсии использовать на добровольной основе в системе негосударственных пенсионных фондов для лиц со средними и высокими доходами.
       3. Законодательное установление на долгосрочную перспективу степени обязательного участия государства (в % от ВВП) в системе социальной защиты населения для финансирования базовых пенсий, иных нестраховых выплат, медицинского обеспечения неработающих и т.п., а также источники их финансирования.
       4. Отказ от взимания ЕСН и восстановление системы обязательных социальных платежей в виде страховых взносов в ПФ, ФСС, фонды ОМС при сохранении общей методологии определения базы обложения и закреплении обязанностей по администрированию и контролю за исчислением и уплатой взносов за налоговой службой.
       5. Постепенный переход на паритетную систему финансирования пенсионного, социального и медицинского страхования работодателями и работниками при условии кардинального увеличения оплаты труда работников и предоставления налоговым органам дополнительного механизма контроля за системой оплаты труда.

Внесение изменений в систему и механизмы косвенного налогообложения с целью снижения их регрессивного воздействия на налоговую систему РФ. А именно:

ввести нулевую ставку НДС по важнейшим социально-значимым товарам и услугам;

ввести повышенные ставки НДС на предметы роскоши, товары и услуги непервой необходимости;

ввести повышенные ставки акцизов на предметы роскоши и дорогие услуги.

* + - 1. Восстановление налога на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, с учетом опыта развитых стран по прогрессивной системе налогообложения и предоставлением льгот бедным слоям населения.
      2. Проведение реформы налогообложения имущества физических лиц на принципах справедливости, с использованием прогрессивной системы налогообложения и предоставлением льгот малоимущим слоям населения.
      3. Предоставление налоговым органам права и эффективного механизма контроля за соответствием расходов физических лиц уровню их доходов, а также права на основании такого контроля рассчитывать предполагаемый доход физических лиц и привлекать их к ответственности за занижение дохода и уклонение от уплаты налога.
      4. Отказ от проведения налоговой амнистии в качестве инструмента налоговой политики в силу её несоответствия Конституции РФ, Налоговому кодексу РФ, а также принципу справедливости в налогообложении.

**Практическая значимость исследования.** Диссертационная работа содержит конкретные рекомендации, которые позволят в более полном объеме реализовать в налоговой системе принцип справедливости и обеспечить выполнение социальной (распределительной) функции налогов с учетом фискальных интересов государственного бюджета.

Материалы диссертационного исследования отражены в научно-исследовательских работах на тему: «Исследование системы социальных платежей в РФ и их роли в реализации социальной политики государства», «Оценка экономической целесообразности и практики применения налоговых льгот», «Оценка эффективности применения налоговых методов стимулирования легализации теневых выплат заработной платы», «Анализ практики реформирования системы социальных платежей и эффективности социальной политики государства», «Исследование механизма налогообложения организаций и физических лиц для решения социально-экономических проблем», выполненных автором по заданию Государственного НИИ системного анализа Счетной Палаты РФ 2004-2007гг. Выводы и рекомендации, сформулированные в ходе НИР, были использованы в деятельности аудиторских направлений Счетной Палаты РФ и контрольно-счетных органов субъектов Федерации, что подтверждено справкой о внедрении.

Материалы докторской диссертации отражены в хоздоговорной НИР «Исследование направлений совершенствования социальной политики государства посредством повышения эффективности налоговой системы и социальной платежей» (рег. № 0120.0713045), выполненной в 2007 г., а также госбюджетных НИР «Исследование проблем реформирования налоговой системы РФ» (рег. № 01200506742), выполненной в 2003 – 2005 гг., «Исследование направлений совершенствования налоговой системы РФ» (рег. № 01200608288) проводившейся в 2006 – 2007 гг.

Результаты исследований положены в основу конкретных методических материалов, которые используются при чтении курса лекций по дисциплинам «Основы теории государственных финансов и истории налогообложения», «Теории и истории налогообложения», «Налоговые системы зарубежных стран», «Налогообложение физических лиц», «Федеральные налоги и сборы», «Налогообложение юридических лиц», «Налоговая система РФ», в программах повышения квалификации и переподготовки кадров по специализации «Финансовый и налоговый менеджмент», программах МБА по специализациям «Стратегический и инновационный менеджмент» и «Международный бизнес» в Государственном Университете Управления, Иркутском Государственном Университете, что подтверждено справками о внедрении.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Результаты выполненных автором диссертационных исследований опубликованы в 23 работах общим объемом 45,8 п.л. Основные положения диссертационных исследований были доложены на заседаниях кафедры «Налогов и налогообложения», на VIII, IX, X, XI, XII Международных научно-практических конференциях «Актуальные проблемы управления – 2003, 2004, 2005, 2006, 2007» в 2003-2007гг., на 1-ой и 2-ой научно-практических конференциях Института налогов и налогового менеджмента Государственного Университета Управления в 2006-2007гг.

## Функции налогов и место социальной (распределительной) функции в общей системе функций

В системе современных принципов налогоооложения принцип равенства и справедливости является одним из важнейших и фактически признаваемым в качестве аксиомы. Согласно этому принципу распределение налогового бремени должно быть равным и каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну, соразмерно доходам, получаемым под покровительством и при поддержке государства. Вместе с тем, практическая реализация этого принципа очень затруднительна в силу субъективности понятия справедливости, сложности оценки фактического налогового бремени, а также противоречивости самой системы принципов (например, между принципами справедливости, достаточности, эффективности). Как показывает практика, при проведении налоговых реформ необходимо искать компромисс в реализации принципов налогообложения, который бы обеспечивал оптимальное построение налоговой системы.

Лауреат Нобелевской премии по экономике 2001 г. Джозеф Стиглиц, анализируя такие практические проблемы налогообложения, как налоговое бремя, оптимальное налогообложение, налогообложение капиталов и индивидуальных доходов, избежание и уклонение от уплаты налогов, сформулировал 5 принципов построения налоговой системы [19, с. 369]: 1. Экономическая эффективность: налоговая система не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов. 2. Гибкость: налоговая система должна быть в состоянии реагировать (в некоторых случаях автоматически) на изменяющиеся экономические условия. 3. Административная простота: административная система должна быть простой и относительно недорогой в применении. 4. Политическая ответственность: налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы убедить людей в том, что они платят налоги, для того чтобы политическая система была в состоянии более точно отражать их предпочтения. 5. Справедливость: налоговая система должна быть справедливой в соответствующем подходе к отдельным индивидуумам. Из перечня принципов налогообложения Дж.Стиглиц выделяет важнейшие принципы, проверенные временем. Принцип справедливости -среди них. Анализируя проблему поиска оптимального налогообложения, Дж.Стиглиц подчеркивает [19, с. 449]: «Оптимальная структура налогов - это та, которая максимизирует общественное благосостояние, в которой выбор между справедливостью и эффективностью наилучшим образом отражает отношение общества к этим конкурирующим целям». Таким образом различные государства могут выбирать разные налоговые системы в зависимости от подхода в понимании понятий равенства и справедливости, допустимого уровня различия доходов. При проведении налоговых реформ необходимо выбрать между перераспределительными целями и эффективностью. Оптимальная налоговая система, по мнению Дж.Стиглица, должна сбалансировать выигрыш дополнительного перераспределения с издержками или потерями эффективности. Инструментами обеспечения оптимальности налогообложения является выбор соответствующего соотношения между прямыми и косвенными налогами, структуры налогов, ставок и шкал налогообложения, налоговых льгот. Функции налогов и место социальной (распределительной) функции в общей системе функций Экономическая сущность налогов проявляется через их функции. По определению «функция» (лат. functio - исполнение, совершение) представляет собой внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений [20, с. 1441]. С этой точки зрения каждая из функций налога - это проявление его внутренних свойств, признаков, черт, а также реализация общественного назначения налога как части единого процесса воспроизводства. стоимостного распределения и перераспределения доходов. Функции налогов предопределяют их роль и значение во всей совокупности финансовых отношений. Каждая из функций налога реализует то или иное его назначение. Разграничение функций налога носит достаточно условный характер, поскольку они осуществляются одновременно. При этом отдельные черты функции обязательно присутствуют в других функциях. Во взаимодействии функции образуют систему, которая в совокупности предопределяет государственную налоговую политику и её воздействие на экономическую. социальную и политическую ситуацию в стране. В настоящее время в экономической науке нет единой точки зрения на число выполняемых налогом функций. При этом некоторые ученые выделяют две функции - фискальную и экономическую [11, с.111], полагая, что они охватывают весь спектр налоговых отношений и их влияние на экономику в целом и отдельные хозяйствующие субъекты. По мнению других [22, с.42-43], кроме фискальной функции, налоги выполняют, как минимум еще три: распределительную (социальную), регулирующую, контрольную.

## Анализ дифференциации доходов населения РФ в период экономической реформы 1991-2006 гг

Одним из негативных результатов реформирования экономики в России стало глубокое расслоение населения по уровню доходов, прогрессирующая самовоспроизводящаяся бедность, безработица. Все это в условиях других недостаточно продуманных радикальных преобразований (приватизация, реформа ЖКЖ, отмена льгот и т.п.) ведет к повышению социальной напряженности в обществе и выражению протеста против дальнейшего реформирования экономики.

Стимулирование достижения личного финансового успеха и, как следствие, расслоение населения по уровню доходов являются характерными чертами капиталистической системы хозяйствования с момента её зарождения. Однако борьба рабочего класса за свои права и в особенности победа Великой октябрьской революции в России в 1917г., возникновение и развитие Советской России и СССР заставили политиков и экономистов Запада адаптировать капитализм к изменяющимся условиям мирового порядка. За прошедшие десятилетия капитализм многое воспринял у социализма: в первую очередь усиление роли государства в решении социальных проблем, борьбе с бедностью и безработицей, регулировании оплаты труда, использование системы трудовых отношений между бизнесом и профсоюзами с целью снижения расслоения общества по уровню доходов, широкое использование системы социальных гарантий и социального страхования. Все это позволило капитализму приобрести дополнительную устойчивость к кризисным явлениям, позволило сформировать новый привлекательный образ капитализма «с человеческим лицом».

Вместе с тем причины резкого расслоения общества на богатых и бедных не устранены, можно говорить лишь о контроле и регулировании со стороны государства за уровнем этого расслоения. В России становление капитализма и рыночных отношений в годы реформ 1991-2006 гг. проходило фактически по сценарию первичного накопления капитала XVII-XIX вв. в Европе и Америке. По оценке русского экономиста С.Меньшикова [45, с.7], «В том виде, в каком наш капитализм сложился в последние десять с лишним лет, он не мог не стать олигархическим, т.е. перекошенным в сторону подавляющего господства узкой группы банковско-промыгаленных олигархических группировок. Отсюда неизбежно следуют две другие фундаментальные макроэкономические диспропорции: 1. перекос экономики в сторону сырьевых и топливных отраслей, ориентированных на внешний рынок и приносящих особо высокую сверхприбыль-ренту; 2. непомерный перекос в распределении национального дохода в пользу валовой прибыли и в ущерб оплате труда, а это предопределяет заведомую узость внутреннего рынка, нищету значительной части населения, имманентную неспособность экономики расти достаточно высокими стабильными темпами без специальных подпорок в виде благоприятных условий на внешнем рынке». В результате так называемых «рыночных реформ» в России создана двухуровневая экономика. Первая - это богатая Россия, успешно продвигающаяся по пути создания капиталистического благоденствия для избранных. Вторая - бедная Россия со множеством острых социальных и экономических проблем для большинства населения. На долю первой части России, по данным Института социально-экономических проблем народонаселения РАН, приходится примерно 15% её" населения, на долю второй - 85% [27, с.20]. Население первой России аккумулирует в своих руках 85% всех сбережений населения, хранящихся в банках, 57% денежных доходов, 92% доходов от собственности, тратит на покупку валюты 98% всех средств, направляемых населением на эти цели. Вторая Россия располагает 15% всех сбережений в банках и получает лишь 8% доходов от собственности [27. c.61] (см. Приложение 2, табл. 2,1.). Столь стремительного и глубокого расслоения населения по уровню доходов не было ни в одной из развитых современных стран. Современная экономика России по многим основным показателям в результате непродуманных реформ существенно уступает старой дореформенной экономике. Так, объем ВВІ! в 1998г. упал до уровня 55,7% от уровня 1990г. В 2005г., несмотря на рост в последующие после 1998г. годы, ВВП так и не достиг уровня 1990г. и составил 87,3% от него [42, с.33]. Подушевой показатель ВВП России в 2004г. составил 80% от уровня 1990г. (см. Приложение 2, табл. 2.2). Необходимо отметить, что если в России за годы реформ происходило снижение этого показателя, то в развитых и развивающихся странах имела места противоположная тенденция. Так, за четырнадцать лет с 1990 по 2004 гг. ВВП на душу населения в США увеличился на 46%, в Германии - на 41%, в Великобритании - на 72%, в Японии - на 29%. Особенно поражают темпы роста подушного ВВП в Китае, где этот показатель вырос более чем в 3 раза! При этом численность населения Китая увеличилась более чем на 300 млн. человек. В России же за годы экономических реформ численность населения сократилась на 11,7 млн. чел. [27, с. 14, 58; 44, с.32-34]. За 2005 численность населения уменьшилась на 735, 5 тыс. чел., в отдельные годы реформы естественная убыль превышала 1 млн. чел. в год [46, с.14].

Необходимо обратить внимание на еще один важнейший макроэкономический показатель, который отличает Россию от других развитых стран, а именно, доля заработной платы в ВВП (см. Приложение 2, табл. 2.3) [44, с.30]. Доля заработной платы в ВВП составляла менее 40%, что почти в 2 раза ниже чем в США, Японии, странах Евросоюза. При этом, если в развитых странах эта доля остается стабильно высокой, то в нашей экономике она снизилась с 37% в !992г. до 33% в 2002г. Лишь в 2004-2005 гг. наблюдается некоторая стабилизация и очень незначительный ее рост [42, с.32-34]. Столь низкую долю зарплаты в ВВП обычно объясняют нашей более низкой в сравнении с развитыми странами производительностью труда. Действительно, СССР а затем и Россия традиционно отставали от западных стран по производительности труда. За 15 лет экономических реформ наше отставание не только не сократилось, но и значительно увеличилось. Формально, если не заглядывать в суть явления, у нас как бы появились дополнительные основания для оправдания снижения уровня зарплат в ВВП. Однако ситуация будет выглядеть совершенно иначе, если проанализировать, сколько же производит русский рабочий и, например, американский, на 1 дол. заработной платы. Дело в том, что если по производительности труда Россия отстает, например, от США в 5-6 раз, то по уровню заработной платы в 10 и более раз [44, с.30]. Проблема как раз и состоит в том, что доля заработной платы в России в приросте нашей относительно низкой производительности не идет ни в какое сравнение с аналогичной долей в приросте производительности труда западных стран.

## Роль налогов и обязательных социальных платежей в реализации социальной политики государства в рыночной экономике

Важнейшим элементом в механизме реализации социальной политики государства является система социальных платежей, которые аккумулируют в бюджете денежные средства, направляемые на решение основных социальных задач: финансирование медицины, пенсионное обеспечение, решение проблем занятости населения.

Мировая практика свидетельствует о повышении роли социальных платежей в формировании финансовой базы государственного социального обеспечения.

В развитых странах социальная функция налогов реализуется, во-первых, через аккумулирование в бюджетной системе средств, направляемых затем на решение социально-экономических задач: финансирование здравоохранения, образования, пенсионного обеспечения, обеспечение условий нормального функционирования общественного производства и максимальной занятости населения, проведение социально-культурной политики государства.

Во-вторых, государство через налоговую политику стимулирует направление части прибыли предприятий и предпринимателей, доходов физических лиц на развитие производственной и социальной инфраструктуры, повышение уровня жизни населения. В результате налоговая система в целом приобретает ярко выраженный социальный характер. Цели социальной политики н методы ее реализации имеют свою специфику, связанную с национальными, историческими, культурными, экономическими особенностями страны. Вместе с тем, можно выделить два различных подхода к проведению социальной политики, которые во многом определяются ориентацией страны на ту или иную модель рыночной экономики.

В практике развитых стран выделяют две основные модели рыночной экономики, обеспечивающие экономический и социальный прогресс общества. Это либеральная модель и модель социально-ориентированной рыночной экономики. Эти модели отличаются между собой, прежде всего по степени и методам регулирования рыночной экономики и уровнем социальной защиты населения [22,с.35]. Либеральная модель рыночной экономики позволяет обеспечивать достаточно высокий уровень жизни большинству населения. При этом меры социальной защиты охватывают беднейшие слои населения, гарантируя и обеспечивая им довольно приличные условия жизнеобеспечения (по меркам менее развитых стран). В социально-ориентированной рыночной экономике государственный патернализм охватывает практически все слои населения, гарантируя определенный уровень удовлетворения потребностей населения в жилье, услугах здравоохранения, образовании и культуре, обеспечение занятости, пенсионном обеспечении. Таким образом, сущность той или иной модели определяется экономической и социальной ролью государства в развитии общества. От того, какая из моделей рыночной системы хозяйствования реализуется в государстве, зависит уровень налоговых изъятий и величина налогового бремени на экономику. Выбор в качестве цели экономической политики создание социально-ориентированной рыночной экономики предполагает, что государство считает необходимым обеспечивать потребности общества в бесплатном образовании, здравоохранении и других социальных услугах, и потому должно располагать соответствующим бюджетным финансированием. Если государство исходит из минимизации вмешательства в социально-экономические процессы, то в таком рыночном бюджете потребность в финансировании социально-культурных мероприятий станет незначительной и основная тяжесть их оплаты будет переложена на население. В этом случае налоговые изъятия, формирующие доходы бюджета (при прочих равных условиях), могут быть уменьшены. Следовательно, возможно и снижение налогового бремени на экономику. Таким образом, одним из отличительных количественных показателей, характеризующих современные страны с развитой рыночной экономикой, является уровень налогового бремени. Страны, ориентированные на либеральную модель рыночной экономики, имеют более низкую налоговую нагрузку на экономику, чем страны с социально-ориентированной моделью рыночной экономики. Значения налоговой нагрузки в ряде развитых и развивающихся стран [81, с. 271; 82, с. 607 - 612] колеблются от 54% в Швеции до 1,5% - 3,5% в Объединенных Арабских Эмиратах и Мьянме (см. Приложение 5, табл. 5.1.). В разных странах реальная рыночная экономика может существенно отличаться от описанных моделей. Примером реализации рыночной экономики, близкой к либеральной модели могут служить США, Канада, Великобритания. Опыт Германии» Швеции, Норвегии, Дании, Франции показы вает жизнеспособность модели социал ьно-ориентированной экономики, механизм, которой обеспечивает сочетание экономической эффективности и социальной ориентации экономической политики. Налоговая нагрузка на экономику в странах с либеральной моделью рыночной экономики существенно меньше, чем в странах с социально-ориентированной рыночной экономикой (см. табл. 5.1 Приложения 5). Обращает на себя внимание налоговая нагрузка в ряде развивающихся стран, которая существенным образом ниже, чем в развитых странах. Среди них можно выделить две группы стран: - беднейшие страны, в которых социальная политика как таковая практически отсутствует (например, Мьянма, Демократическая Республика Конго, Конго и др.); - богатые нефтедобывающие страны, в которых бюджет формируется главным образом за счет доходов от нефти (ОАЭ, Кувейт, Оман, Саудовская Аравия, Бруней). Роль налогов в этих странах в реализации социальной политики государства минимальна, но и сам подход к социальной политике принципиально различен. Необходимо отметить, что эти страны скорее являются исключением из общего правила. В развитых странах именно налоги и обязательные платежи играют важнейшую роль в реализации социальной политики государства. В современных развитых странах вклад начоговых и других обязательных платежей, направленных на финансирование социальной политики, очень значителен. Вклады социальных платежей в структуру налоговых доходов и обязательных платежей развитых стран, несмотря на различия в моделях рыночной экономики, составляют значительную величину. Во Франции их вклад достигает 43%, в Великобритании - около 19%, в среднем по странам ЕС они составляют около 30% обязательных платежей (см. Приложение 5, табл. 5.2). Необходимо отметить, что система социальной зашиты в развитых странах существенно отличается от модели, которая используется в РФ. Кроме того и между этими странами имеются достаточно серьезные различия.

## Опыт применения косвенного налогообложения в развитых странах мира

Косвенные налоги, как было показано в главе 1, по своей сути носят несправедливый характер и ложатся более тяжелым бременем на бедные слои населения. Вместе с тем, их главным достоинством является высокая фискальная эффективность в обеспечении доходов бюджета. В связи с этим, налоговые реформы в современном мире направлены на поиски разумного компромисса между фискальными интересами государства и степенью реализации принципа справедливости в налогообложении.

При решении этой задачи в налоговых системах разных стран проявляются и общие черты, и заметная национальная специфика. Практика показывает, что роль косвенного налогообложения определяется двумя решающими факторами: жизненным уровнем основной массы населения, определяемого величиной дохода на душу населения, и сложившимися в стране национальными стереотипами трактовки косвенного налогообложения, с точки зрения стратегических, экономических и политических задач государства. В главе 1 показано, что до II мировой войны даже в самых развитых странах низкий уровень доходов населения объективно вынуждал государство делать акцент на косвенные налоги, преследуя лавным образом фискальную цель в ущерб принципу справедливости. В этот териод косвенные налоги составляли от 2/3 (в Германии. Японии) до 3Л (во 1 рашдии, Италии) [106, с.11].

Наиболее четко подобная закономерность прослеживается в развивающихся лранах, в налоговых системах которых преобладают косвенные налоги с высоким /дельным весом таможенных пошлин и акцизов.

Зависимость между уровнем дохода на душу населения и долей косвенных залогов в доходах бюджета, основанная на данных 1966-1970 гг. [106, с.11-12], іривсдена в Приложении 11 таблице 11.1. С ростом ВВП на душу населения доля освенных налогов в общих налоговых доходах уменьшается. Вместе с тем, в группе развитых стран вклад косвенных налогов колеблется от 15 - 17% (в Японии и США) до 30-35% в странах ЕС и Канаде. Это объясняется, с одной стороны, историческими традициями, а с другой стороны, проводимой в Европе политикой унификации налоговых систем стран ЕС, основанной на введение налога на добавленную стоимость как важнейшего источника налоговых доходов.

В США традиционно с начала XX века отношение к косвенным налогам определялось идеей об их социальной несправедливости. Поэтому основой доходов бюджетов США всех уровней являются прямые налоги (подоходный с физических и юридических лиц, имущественные налоги). После длительного обсуждения кошресс США отверг налог на добавленную стоимость как несоответствующий принципу справедливости в налогообложении. Япония, хоть и вынуждена была под напором стран Евросоюза и ввести НДС, но взимает его по достаточно символической ставке - 5%. Вместе с тем, страны ЕС используют косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины), но устанавливают их так, чтобы снизить регрессивное воздействие и уменьшить их несправедливость. Налог на добавленную стоимость. Основным косвенным налогом в европейских странах является налог на добавленную стоимость. Для ослабления регрессивного характера налога в развитых странах применяют различные налоговые льготы. В первую очередь, это освобождение от обложения социально 292 ;начимых товаров и предметов первой необходимости. При этом освооожденяе ірименяетея в двух формах: - отсутствие ставки (освобождение от налога); - нулевая ставка. Оба подхода устраняют налогообложение при продаже товара или услуги сонечному потребителю. Разница состоит в том, что при нулевой ставке последний тродавец имеет право на вычет входного НДС, уплаченного при покупке исходных материалов или товаров, услуг. При отсутствии ставки (освобождении) у продавца такого права нет. За счет этого уплаченный входной НДС через цену товара терекладывается на конечного потребителя, либо уменьшает прибыль продавца. В странах ЕС нулевая ставка, как правило, устанавливается на экспортные товары и услуги. Однако в Великобритании пулевая ставка, помимо экспортных операций, применяется к 17 группам социально-значимых товаров и услуг, например: продуктам питания, лекарствам, одежде, обуви, благотворительности, водоснабжению и энергоснабжению, транспорту и др. Кроме того, довольно эольшой перечень товаров и услуг освобождается от НДС, например, здравоохранение, образование, почтовые услуги, страхование, похоронные услуги и др. В других странах ЕС используется обычное освобождение от уплаты НДС важнейших социально-значимых товаров и услуг, например: продовольствия, транспортных услуг, образовательных и медицинских услуг, почтовых услуг и т.п. Каждая страна имеет свои особенности. Так, например, в Великобритании предоставляется очень много льгот в виде нулевой ставки и освобождения, тогда как во Франции или Швеции льгот значительно меньше. Кроме того, в целях снижения регрессивности налога многие страны используют несколько ставок: пониженная, стандартная, повышенная. Пониженная применяется, как правило, к товарам и услугам первой необходимости и социаиьно-значимым товарам, повышенная - к предметам роскоши, автомобилям, алкогольным товарам, табачным изделиям. Ставки НДС в ряде развитых стран приведены в таблице 11.2 Приложения 11. 1х значения колеблются от 1% до 100%. За счет разветвленной системы льгот и освобождений развитые страны тытаются ослабить регрессивный характер налога на добавленную стоимость и іайти разумный компромисс между фискальными потребностями бюджета и принципом справедливости в налогообложении. Акцизы. До появления налога на добавленную стоимость акцизы были одним із главных косвенных налогов. До сих пор их вклад достаточно велик в Великобритании (около 12% налоговых доходов). Италии (около 10%), Германии ;8%)1107 с.7;72,с.60]. В большинстве развитых стран акцизы взимаются с высокорентабельных товаров, таких как: нефть, газ, спирт и алкогольная продукция, табак и табачные изделия, нефтепродукты, транспортные средства, пиво, кофе.

Помимо этих акцизов в ряде стран (например, во Франции, Японии) взимаются специальные акцизы на изделия из драгоценных металлов, на изделия из ценных мехов, дорогую косметику и другие предметы роскоши [107,с ;41,с. 64]. В Шведции акцизы взимаются также с дивидендов, рекламы, выигрышей, азартных игр [108,с.39-40]. За счет этого государства стремятся снизить регрессивное действие акцизов, используя механизм перераспределения налоговых доходов, тем самым реализуя распределительную функцию налогов.