Яковлева Наталья Владимировна. Содержание и перспективы использования акцизов и фискальных монополий в РФ : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2003 173 с. РГБ ОД, 61:04-8/1358

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Акциз и фискальная монополия как инструменты косвенного налогообложения 11

1.1. Экономическая природа косвенного налогообложения и его место в современной экономике 11

1.2. Сравнительный анализ содержания акциза и фискальной монополии 37

Глава 2. Налогообложение алкогольной продукции: проблемы применения акцизного механизма и возможность использования фискальных монополий в современной России 67

2.1. Проблемы применения действующего порядка исчисления и взимания акциза на алкогольную продукцию в РФ 67

2.2. Система мер государственного контроля в сфере производства и оборота алкогольной продукции 106

Глава 3. Действующий механизм акцизного налогообложения нефтепродуктов в

России 124

3.1. Вопросы формирования перечня подакцизных нефтепродуктов и определения ставки акциза 124

3.2. Основные направления совершенствования действующего порядка взимания акциза на нефтепродукты 134

Заключение 150

Список использованной литературы 155

Приложения 168

**Введение к работе**

В процессе перехода к рыночным условиям хозяйствования Россия встала перед сложной проблемой формирования налоговой системы, отвечающей как задачам продвижения экономики по пути рыночных преобразований, так и обеспечивающей адекватный масштабам российского государства фискальный эффект. За годы реформ в современной России сложилась своеобразная налоговая система с ярко выраженной ориентацией на косвенное налогообложение: на протяжении последнего десятилетия доля косвенных налогов в налоговых поступлениях федерального бюджета составляла не менее 70%1. Прежде всего, это объяснялось отсутствием объективной возможности отдавать приоритет прямым налогам при формировании налоговой системы из-за недостаточной базы для их взимания. Низкий уровень благосостояния основной части населения, глубокий кризис многих отраслей и производств не позволяли государству при формировании бюджетных назначений ориентироваться на прямое налогообложение. В связи с этим на начальных этапах образования современной налоговой системы в РФ предпочтение было отдано косвенным налогам, во многих странах мира получившим широкое распространение благодаря ощутимым фискальным выгодам и высокой скорости мобилизации доходов бюджета.

Одним из первых косвенных налогов налоговой системы реформированной России явился акциз на отдельные товары потребления и некоторые виды минерального сырья, введенный в России с 01.01.1992 г., наряду с универсальным акцизом НДС. В 1992 - 2002 г.г. акцизам (универсальному - НДС в совокупности с потоварными акцизами) принадлежала существенная роль в формировании

Федеральный закон «О федеральном бюджете на 1999 год» от 22 февраля 1999 года№36-ФЗ Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2000 год» от 31 декабря 1999 года №227-ФЗ Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2001 год» от 27 декабря 2000 года№150-ФЗ Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2002 год» от 30 декабря 2001 года №194-ФЗ Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2003 год» от 24 декабря 2002 года №176-ФЗ

4 налоговых доходов федерального бюджета, важная роль акцизов в формировании

бюджетных поступлений сохраняется и в настоящее время.

Однако, несмотря на значительную фискальную значимость, регулирующая функция косвенных налогов, в частности акцизов на товары потребления, практически не реализована в РФ. Данная ситуация обусловлена рядом негативных факторов административного характера (как правило, сферы производства и оборота подакцизной продукции связаны с высокой степенью криминализации), а также непродуманной налоговой политикой в сфере акцизов, нацеленной на быстрое получение денежных средств подчас в ущерб экономическим интересам государства.

Вместе с тем постепенное преодоление кризисных явлений в экономике делает возможным при формировании современной системы косвенного налогообложения некоторое смещение акцента с фискальных приоритетов к более полному использованию налогов в целом и косвенных налогов, в частности, в качестве инструмента экономического регулирования.

Мировой опыт применения акцизов свидетельствует об успешной практике использования данного налога, в частности, в борьбе с некоторыми отрицательными социально-экономическими явлениями, такими, например, как употребление населением социально опасных товаров (алкогольной продукции, табачных изделий). В России алкогольная продукция является подакцизной, как и во многих странах мира. Однако применявшаяся в последние годы акцизная политика, направленная в первую очередь на постоянное увеличение государственных доходов за счет косвенных налогов, не только не способствовала сокращению потребления крепких алкогольных напитков, но на некоторых этапах экономического развития алкогольной отрасли приводила к спаду легального производства при одновременном росте продаж нелегального алкоголя. В итоге на практике повышение ставок акциза приводило к прямо противоположному эффекту: поступления в бюджет снижались вследствие спада легального

5 производства, кроме того, резко ухудшалась качественная структура

потребляемых населением алкогольных напитков, что имело, безусловно,

отрицательный социальный результат.

Сложившаяся на сегодня в России система акцизного налогообложения характеризуется громоздкостью, является малопонятной для налогоплательщика, требует больших расходов по налоговому администрированию со стороны государства. При этом сформированный в РФ механизм взимания акциза не имеет четкого экономического обоснования, основанного на содержании данного налога, что в ряде случаев приводит к искажению объекта акцизного налогообложения, порождает массу возможностей для недобросовестных налогоплательщиков для ухода от налогообложения, стимулирует развитие «теневого» бизнеса. В ряде случаев применяемая система акцизного налогообложения допускает неоднократное взимание налога с одного и того же объекта. Много вопросов вызывает содержание и экономическая обоснованность действующего перечня подакцизной продукции, политика формирования ставок.

Проблемам совершенствования действующего механизма исчисления и взимания акцизов уделяется значительное внимание российских экономистов, однако, главным образом, в статьях периодической печати, учебных пособиях, монографиях проводится анализ нормативных и инструктивных налоговых документов, освещаются вопросы реформирования отдельных элементов акцизного механизма, связанные с повышением фискальной значимости акциза.

К сожалению, теоретические и практические аспекты воздействия акцизного налогообложения на развитие сферы производства и потребления тех или иных товаров, вопросы повышения регулирующего значения косвенного налогообложения остаются до настоящего времени слабо разработанными. Не уделяется достаточного внимания изучению экономического содержания косвенных налогов, природы акцизного налогообложения, возможности использования альтернативных вариантов налогообложения товаров, включенных

в настоящее время в перечень подакцизных, в связи с чем рекомендации современных экономистов по совершенствованию системы налогообложения подчас носят противоречивый и дискуссионный характер.

Все это делает актуальной проблему изучения экономической обоснованности и эффективности применения действующего в РФ механизма акцизного налогообложения, его преимуществ и недостатков с целью выявления направлений его совершенствования.

Кроме того, представляется целесообразным исследование сущности акциза параллельно с рассмотрением природы такого экономического явления, как фискальная монополия, которая является альтернативным вариантом налогообложения товаров, традиционно являющихся подакцизными. В ряде стран государственная фискальная монополия используется параллельно с системой акцизного налогообложения.

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность вопросов применения механизма косвенного налогообложения в современных условиях обусловливает актуальность темы диссертации, предопределяет её цель и задачи.

Целью диссертационной работы является теоретическое обоснование целесообразности использования в современной российской налоговой системе альтернативных вариантов налогообложения товаров, традиционно являющихся подакцизными, а также разработка практических рекомендаций по совершенствованию системы акцизного налогообложения.

Цель исследования определила необходимость постановки и решения следующих задач:

- уточнить содержание косвенного налогообложения,

проанализировать преимущества и недостатки применения косвенных налогов, обосновать признаки, характерные для косвенных налогов;

- дать оценку целесообразности применения индивидуальных акцизов и

фискальных монополий в условиях современной рыночной экономики на основе изучения эволюции их экономической природы;

проанализировать воздействие акцизного налогообложения на экономические и социальные процессы в современном обществе;

оценить возможность и целесообразность применения альтернативных вариантов налогообложения традиционно подакцизных товаров в РФ;

выработать практические рекомендации по усилению регулирующего влияния акцизов на решение актуальных проблем социального и экономического развития.

**Объектом исследования**является система акцизного налогообложения в современной России.

В качестве **предмета исследования**выступает действующий механизм взимания акциза с алкогольной продукции и нефтепродуктов в РФ.

Диссертационная работа основана на принципах диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза при рассмотрении проблемы применения акцизов и фискальных монополий в современной России. В качестве инструментария применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, оценок.

Теоретической базой исследования послужили научные труды российских и  
зарубежных классиков экономической науки: Ж.Бодена, А.Вагнера, Дж.-С.  
Милля, И.Х.Озерова, В.Петти, А.Смита, А.Шеффле, П.П. Гензеля,

С.И.Иловайского, Л.П.Ильина, В.А.Лебедева, П.В.Микеладзе, В.Самофалова, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула.

В процессе написания диссертации были изучены ислледования современных российских специалистов: М.Буланже, Л.И.Гончаренко, И.В.Горского, А.И.Иванеева, И.В.Караваевой, Е.А.Кировой, В.Г.Князева,

8 А.Н.Козырина, Н.П.Мельниковой, Н.А.Нечипорчук, Л.П.Павловой, В.Г.Панскова,

А.П.Починка, В.Н.Пушкаревой, В.М.Родионовой, Д.Г.Черника, С.Д.Шаталова,

Е.Н.Шереметьевой.

При подготовке диссертационной работы использована действующая нормативно-правовая база по налогообложению и административному регулированию отдельных сфер экономики, законодательные и иные нормативные акты, применявшиеся в практике налогообложения за период 1992-2003 г.г.

Основные положения диссертации проиллюстрированы таблицами, диаграммами, графиками, информационной базой которых являются статистические данные Министерства РФ по налогам и сборам, а также Государственного комитета РФ по статистике.

Диссертация соответствует п. 2.9. паспорта специальности 08.00.10 -«Финансы, денежное обращение и кредит».

**Научная новизна**диссертационной работы заключается в научном обосновании и развитии теоретических и практических подходов к оценке эффективности применения отдельных форм косвенного налогообложения в современных условиях.

Научную новизну содержат следующие элементы исследования:

в отличие от традиционных взглядов на разделение налогов на прямые и косвенные только по одному из критериев (в частности, возможности переложения налогового бремени или зависимости размера налога от фактической платежеспособности налогоплательщика) предложен комплексный подход к определению признаков косвенного налогообложения;

доказано, что в ходе исторического развития произошла трансформация содержания понятия фискальной монополии: фискальная монополия из специфической формы косвенного налогообложения превратилась в

9 инструмент государственного контроля над процессами производства и

обращения подакцизных товаров;

теоретически обоснована необходимость использования единой ставки акциза, установленной на один литр стопроцентного этилового спирта, содержащегося в алкогольной продукции, без её дифференциации по товарным группам;

выявлена нецелесообразность применения трехуровневой системы плательщиков акциза на алкогольную продукцию, включающей производителей этилового спирта, производителей алкогольной продукции и предприятия оптовой торговли, и предложены меры по оптимизации перечня лиц, ответственных за внесение налога в бюджет;

доказано, что действующий порядок взимания акциза на нефтепродукты на основании «фискальных лицензий» (свидетельств о регистрации лиц, совершающих операции с нефтепродуктами) искажает объект налогообложения акцизом, нарушает принцип однократности налогообложения, негативно сказывается на формировании доходной базы региональных бюджетов.

Обоснованные в диссертации теоретические выводы и практические рекомендации направлены на совершенствование действующего механизма акцизного налогообложения алкогольной продукции и нефтепродуктов в целях повышения фискального и регулирующего значения индивидуальных акцизов.

В частности, практическую значимость имеют следующие рекомендации, содержащиеся в диссертации:

изменить перечень подакцизной алкогольной и спиртосодержащей продукции, исключив из него непищевую продукцию (технические спирты), а также натуральные вина;

отменить дифференциацию налоговых ставок по алкогольной продукции, установив единую твердую ставку акциза за один литр 100-процентного

10 (безводного) спирта для всех видов алкогольсодержащей продукции без её

дифференциации по товарным группам;

сократить перечень налогоплательщиков, ответственных за исчисление и уплату в бюджет акциза на алкогольную продукцию, исключив из него организации оптовой торговли;

осуществить на основе усиления государственного контроля в сфере производства и оборота алкоголя, в частности, путем повышения требований при выдаче лицензий на право производство алкогольной продукции реформирование действующей системы акцизного налогообложения алкогольной продукции;

организовать взимание акциза с производителей нефтепродуктов, отменив применение свидетельств о регистрации лиц, совершающих операции с нефтепродуктами, а также использование авансово-зачетных схем уплаты акциза. Это вытекает из обоснованного положения о том, что состав плательщиков акциза на нефтепродукты должен отвечать экономической природе акциза как налога, взимаемого при реализации товаров, включаемого в цену и перелагаемого на покупателя.

Предложенные в диссертации разработки могут быть использованы Министерством финансов Российской Федерации, Министерством Российской Федерации по налогам и сборам при разработке направлений налоговой политики и подготовке изменений в главу 22 Налогового кодекса Российской Федерации.

Основные положения диссертационной работы опубликованы в 7 печатных работах общим объемом 3,68 п.л.

Диссертационная работа изложена на 173 страницах, включает 4 таблицы, 8 графиков, 1 диаграмму и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, в котором 188 наименований, и 6 приложений.

## Экономическая природа косвенного налогообложения и его место в современной экономике

Проблема поиска стабильных и масштабных источников формирования государственной казны возникла перед обществом с момента становления государственной власти.

В ходе исторического развития методы изъятия доходов в пользу государства эволюционировали от натуральных сборов до денежных платежей, регулярно, принудительно, индивидуально-безвозмездно взимаемых в прямой либо косвенной форме, получивших название налогов и воплотивших в себе, по словам английского философа Френсиса Бэкона «экономически выраженное существование государства».

До настоящего времени доподлинно не известно, какие налоги - прямые или косвенные - возникли раньше. По одной из версий, простейшей, исторически более ранней формой налогообложения явились прямые налоги, взимаемые непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика. Так, например, первые упоминания о взимании на Руси дани - прямого налога (подати), собиравшегося с населения, относятся к эпохе князя Олега (?-912)2. В Киевской Руси дань взималась по количеству печей и труб в домохозяйстве, по количеству пахотной земли и т.д. Первые упоминания о возникновении косвенного обложения в виде различных пошлин относятся к более позднему периоду - концу X века, когда основным косвенным налогом была дорожная пошлина, взимавшаяся за проезд, провоз груза, прогон скота по дорогам, мостам и переправам. Также в Толкушкин А.В. История налогов в России. - М.: ЮРИСТЪ.-2001.-с.17 источниках X века встречаются упоминания о «медовой дани», «бражной пошлине» с солода, хмеля и мёда - первой форме косвенного налогообложения алкогольных напитков3.

Согласно другой версии косвенные налоги были известны уже в государствах Древнего мира. Например, в казну Древнего Рима эпохи народных трибунов Тиберия и Гая Гракхов (162-133 и 153-121 годы до н.э.) поступали сборы, взимавшиеся в связи с освобождением рабов (прообраз налога с оборота), сборы с товаров, доставляемых морем в Рим не для собственного потребления (носившие, по сути, характер импортных пошлин). В Древнем Египте в начале второго тысячелетия до н.э. взимался аналог современного акциза - налог на пиво. Ответить на вопрос о том, какая форма налогообложения возникла раньше, сложно и потому, что на протяжении столетий ведутся дискуссии как о сущности данных налогов, так и о принципах деления налогов на прямые и косвенные. При этом особенно жестокие споры велись относительно понятия косвенных налогов. Как отмечал немецкий экономист А. Вагнер, «в финансовой практике меньше колебаний по поводу понятия прямых налогов, чем относительно косвенных»4.

Впервые научное обоснование деления налогов на прямые и косвенные было дано англичанином Джоном Локком в конце XVII века, хотя такое разделение имело место уже в практике налогообложения XVI века: упоминания о делении налогов на прямые и косвенные встречались уже в трудах французского экономиста Жана Бодена.

## Проблемы применения действующего порядка исчисления и взимания акциза на алкогольную продукцию в РФ

Спирто-водочная промышленность традиционно формировала значительную часть доходов российского бюджета.

В СССР в отношении алкогольной продукции, как и других товаров, применялся универсальный акциз в форме налога с оборота. Поступления от налога с оборота по алкогольной продукции были значительны, так, например, в 1984 г. они составляли более 10 % доходов бюджета.

Повышенное внимание к косвенному налогообложению алкоголя сохранилось и после распада СССР. На самых ранних этапах формирования налоговой системы реформированной России алкогольная продукция явилась объектом обложения дополнительным потоварным акцизом: помимо 20%-ного универсального акциза НДС, введенного с 01.01.92., и взимавшегося со всех товаров (работ, услуг), реализовывавшихся на территории РФ, с 1 января 1992 года винно-водочные изделия были включены в перечень товаров, подлежавших обложению дополнительным косвенным налогом - индивидуальным акцизом90 (установленная ставка акциза достигала 80-90% отпускной цены). В последующие годы в перечень подакцизной продукции были постепенно включены практически все виды спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции.

При разработке налоговой политики в отношении акцизов в целом, и в сфере налогообложения алкогольной продукции, в частности, на первое место

Закон РСФСР «Об акцизах» РСФСР от 6 декабря 1991 года № 1993-1 государством ставились задачи формирования стабильных и масштабных доходов государственного бюджета, то есть фискальные цели. Однако, как свидетельствует мировой опыт использования акциза, данный налог, занимая значительную долю в структуре цены, оказывает значительное влияние на процессы производства и потребления подакцизных товаров, являясь, таким образом, средством регулирования определенных процессов в экономической и социальной жизни общества.

В связи с этим представляется интересным рассмотрение практики взимания акцизов на спирт и алкогольные напитки в Российской Федерации с точки зрения их влияния на экономику страны в целях оценки эффективности применяемого акцизного механизма в решении социально-экономических задач, выявления недостатков применяемой акцизной системы и выработки предложений по её совершенствованию.

Анализ опыта взимания акциза на алкоголь в России представляется целесообразным провести с точки зрения таких элементов акцизного механизма, как перечень подакцизной алкогольной продукции, ставка налога и круг плательщиков, поскольку, по мнению автора, законодательное определение именно этих элементов налога играет определяющую роль как в исполнении акцизом его фискальной, так и регулирующей функции.

Проблемы формирования перечня подакцизной алкогольной продукции

На протяжении 1992-2002 г.г. перечень подакцизной алкогольной продукции постоянно расширялся. Включение в список продукции, облагаемой акцизом, все новых видов алкоголя было связано, как со стремлением государства найти дополнительные источники дохода для бюджета, так и с попытками использовать акциз для повышения цен на любую спиртосодержащую продукцию, которая потенциально могла являться сырьем для производства нелегального алкоголя.

Так, например, на самых ранних этапах формирования современной акцизной системы России в перечень подакцизной продукции был включен этиловый ректификованный спирт91 не только из пищевого, но и из непищевого сырья (кроме отпускаемого для выработки водки, ликеро-водочных изделий, винодельческой и другой алкогольной продукции)92. При этом на него была установлена очень высокая ставка акциза - в размере 70% от отпускной цены. Причиной подобного нововведения стала ситуация, сложившаяся в сфере производства и оборота алкоголя. Отсутствие в перечне подакцизных изделий этилового спирта из непищевого сырья делало его дешевым сырьем для производства фальсифицированной водки и иных алкогольных суррогатов, значительно повышая заинтересованность криминальных структур в его производстве и приобретении. Кроме того, если отпуск потребителям спирта из пищевого сырья осуществлялся на основе квот, то на поставки спиртов из непищевого сырья такой порядок не распространялся, что в результате создавало еще более льготные условия для производства некачественного алкоголя, и тем самым наносило значительный ущерб не только бюджету, но и здоровью населения.

class3 **Действующий механизм акцизного налогообложения нефтепродуктов в**

**России** class3

## Вопросы формирования перечня подакцизных нефтепродуктов и определения ставки акциза

В настоящее время нефтепродукты являются одним из традиционных подакцизных товаров во многих странах мира. Так, в настоящее время нефтепродукты облагаются акцизом в таких странах как Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Греция, Дания, Швеция, Финляндия, Ирландия, Испания, Италия, Португалия, Франция.

Основной причиной взимания акциза на нефтепродукты, помимо решения фискальной задачи, является изъятие сверхприбыли, возникающей в сфере производства нефтепродуктов. Кроме того, в ряде стран акциз на нефтепродукты, в частности, на автомобильный бензин, выполняет экономическую функцию, стимулируя потребление более качественных и менее экологически вредных его видов.

В России акциз на нефтепродукты впервые был применен в конце XIX века, когда в 1872 году был установлен акциз на керосин (акциз на осветительные нефтяные масла). В XX веке акциз на нефтепродукты получил широкое распространение в годы НЭПа.

В современной налоговой системе акциз на нефтепродукты взимается с 1994 года. С момента вступления в силу постановления Правительства РФ от 31 марта 1994 «О внесении изменений в постановление Совета Министров — Правительства Российской Федерации от 30.09.93 №985 «Об утверждении ставок акциза по отдельным видам товаров» и вплоть до 1 января 2001 года единственным видом нефтепродуктов, включенных в перечень подакцизных, являлся автомобильный бензин. В связи с этим основные законодательные изменения, произошедшие в 1995-2000 г.г., касались, главным образом, реформирования такого элемента акцизного механизма, как ставка налога.

До момента вступления в силу Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в закон «Об акцизах» от 14 февраля 1998 года №29-ФЗ взимание акциза с производителей автомобильного бензина производилось по адвалорной ставке, размер которой за период 1994 - 1998 г.г. увеличился в 2,5%, составив в 1994 - 1995 годах 10%, в 1995-1997 годах 20%. С января 1997 по февраль 1998 года акцизная ставка на автомобильный бензин составляла 25% к отпускной цене.

С вступлением в силу Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в закон «Об акцизах» от 14 февраля 1998 года №29-ФЗ практически по всем видам подакцизных товаров произошел переход от применения процентных акцизных ставок к твердым - в фиксированном размере на единицу измерения. Новый порядок установления ставок акциза затронул и такую группу подакцизной продукции, как автомобильный бензин, на который были введены твердые ставки, дифференцированные в зависимости от величины октанового числа.

В частности, необходимость применения твердых ставок акциза на нефтепродукты была обусловлена следующими факторами. На протяжении 1995-1996 годов получила повсеместное распространение тенденция включения в состав крупных нефтяных компаний в качестве структурных подразделений нефтеперерабатывающих заводов (НПЗ). Изменяющаяся система взаимоотношений предприятий нефтеперерабатывающего комплекса с нефтяными компаниями, при которой головная компания и НПЗ становились взаимозависимыми лицами, обусловила необходимость реформирования принципа установления акцизных ставок на автомобильный бензин, поскольку производители, реализуя свою продукцию взаимозависимым лицам, максимально занижали цены на неё, что в условиях применения процентных ставок акциза приводило к значительным потерям государственного бюджета.