Шувалова Елена Борисовна. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации : Дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2003 448 c. РГБ ОД, 71:04-8/136

**Содержание к диссертации**

Введение

РАЗДЕЛ I. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ 18

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ 18

1.1. Экономическая сущность НДС 18

1.2. НДС и добавленная стоимость 41

1.3. НДС и теория переложения налогов 54

ГЛАВА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СИСТЕМЫ ОБЛОЖЕНИЯ НДС 69

2.1. Понятие системы обложения НДС и принципы ее построения 69

2.2. Цель и состав системы обложения НДС 85

2.3. Способ определения суммы налога: проблема выбора 99

2.3.1. Прямой и косвенный аддитивные методы 100

2.3.2. Способы прямого и косвенного вычитания 106

2.3.3. Проблема выбора моментов возникновения налогового обязательства и проведения налогового вычета при инвойсном способе взимания 113

2.3.4. Совместимость способов взимания налога с его отдельными характеристиками 117

Выводы по разделу 1 127

Раздел и. компоненты системы и тенденции развития 138

ГЛАВА 3. ПРАВОВАЯ ОСНОВА СИСТЕМЫ ОБЛОЖЕНИЯ НДС В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 138

3.1. Характеристика основных элементов налога 138

3.1.1. Субъекты и объекты налога. налоговая база 138

3.1.2. Налоговые ставки и освобождения 146

3.2. Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет 157

3.3. Согласование моментов определения налоговой базы и проведения вычетов 160

3.3.1. Проблема исчисления налоговой базы и проведения налоговых вычетов при получении авансов 160

3.3.2. Анализ изменения порядка обложения НДС строительно-монтажных работ, выполненных хозяйственным способом 168

ГЛАВА 4. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ОБЛОЖЕНИЯ НДС 181

4.1. Налоговый учет: понятие и принципы 181

4.2. Сущность метода счетов-фактур и особенности его применения в российской системе обложения НДС 186

4.3. Налоговая декларация и состав ее показателей 197

4.4. Учетная политика плательщика НДС 202

4.4.1. Правовая основа и вопросы формирования учетной политики 202

4.4.2. Отражение в учетной политике момента определения налоговой базы 209

4.4.3. Проблема отражения в учетной политике порядка ведения раздельного учета и налоговые регистры 213

ГЛАВА 5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ПО НДС 221

5.1. Понятие, виды и формы налогового контроля 221

5.2. Налоговый контроль по экспортным операциям 233

ГЛАВА 6. ВОЗМЕЩЕНИЕ СУММЫ НАЛОГА И НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ 240

ГЛАВА 7. НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ ПО НДС И ЕГО ИЗМЕРЕНИЕ 251

7.1. Понятие налогового бремени и его субъекты 251

7.2. Уклонение от уплаты НДС, его причины и особенности 263

7.3. Анализ существующих методов измерения налогового бремени . 267

7.4. Методологические основы исследования налогового бремени по

НДС 284

7.4.1. Основные принципы исследования 284

7.4.2. Система показателей оценки и анализа налогового бремени по

НДС 291

ГЛАВА 8. АНАЛИТИЧЕСКАЯ КОМПОНЕНТА СИСТЕМЫ 309

8.1. Методологические основы статистического изучения системы обложения НДС 309

8.2. Количественная оценка и тенденции 324

8.3. Этапы государственного регулирования процесса обложения ндс в россии: ретроспективный анализ 334

8.3.1. Косвенное налогообложение в России до 1992 г 334

8.3.2. Государственное регулирование НДС в 1992—1995 гг 339

8.3.3. Основные направления государственного регулирования НДС в 1995— 1998 гг 346

8.3.4. Анализ государственного регулирования НДС в 1999—2000 гг 354

ВЫВОДЫ ПО РАЗДЕЛУ II 368

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 381

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 390

ПРИЛОЖЕНИЯ 408

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Переход к рыночным отношениям качественно изменил содержание, значение и стратегические цели государственного регулирования экономики. Социально-экономические процессы, происходившие в России в последнем десятилетии XX в., отличались сложной трансформационной динамикой, которую определяли и принимаемые государственной властью решения по формированию и совершенствованию принципиально иной налоговой системы. Особая роль в ней принадлежит совокупности косвенных налогов, обеспечивающих в условиях транзитивной экономики значительную доходную часть бюджета. Среди косвенных налогов центральное место занимает налог на добавленную стоимость - важнейший источник доходов как федерального, так и консолидированного бюджета.

Налог на добавленную стоимость относится, как известно, к категории универсальных косвенных налогов, сумма которых включается в цену и оплачивается конечным потребителем. Его достоинство в том, что он обеспечивает поступление в бюджет налоговых платежей на каждом этапе реализации товаров (работ, услуг). Эта особенность усиливает его значение как *фискального инструмента,*поскольку позволяет государству получать доходы от его взимания задолго до того, как конечный потребитель приобретет товар (работу, услугу), так и *регулирующего инструмента,*потому что государство получает возможность оказывать влияние и регулировать воспроизводственные процессы на каждом этапе реализации - начиная с производства и заканчивая потреблением.

С 1992 г. механизм взимания налога претерпел существенные изменения, которые были предопределены проводимой государством фискальной политикой, и основным их результатом является формирование **системы обложения НДС.**

Процесс не завершен; действующая система обложения нуждается в совершенствовании на основе теоретического осмысления и исследования соци-

ально-экономических результатов, полученных в ходе преобразования налогового законодательства.

Процесс накопления практического опыта взимания данного налога, многогранность и глубина взаимоотношений хозяйствующих субъектов способствуют выработке оптимальных решений, связанных с его исчислением и уплатой в бюджет. Неоднозначность и сложность предвидения последствий изменения налоговых отношений по НДС между государством и плательщиками являются причиной того, что по-прежнему остается много нерешенных методологических проблем его взимания. Как следствие, не разработана целостная теория системы обложения НДС, которая могла бы стать основой реформирования налоговых отношений в условиях российской транзитивной экономики.

Прежде всего требует теоретического обоснования появившаяся в последнее время возможность использования НДС в качестве *действенного регулятора и стимулятора развития производства.*Именно этим функциям НДС должно отдаваться предпочтение в государственной финансовой политике стран с развитой рыночной экономикой. Необходимо сформировать такую систему обложения НДС, которая позволила бы ему выступить в роли гаранта социальной стабильности в обществе и фактора регулирования внешнеэкономических отношений, в особенности внешнеторговых.

Вопросы теоретического исследования налогообложения тесно переплетаются с хозяйственной практикой взимания налогов и не могут быть проанализированы в отрыве от нее. Особенность современного этапа в том, что уже накоплен значительный практический опыт взимания НДС, выявлены имеющиеся недостатки в его правовой и нормативной основе. Поскольку теория должна опережать практику, то возникла необходимость в обобщении и систематизации теоретических основ построения системы обложения НДС и выработке научно обоснованных предложений по ее реформированию с учетом особенностей экономического развития России. В связи с этим проблема изучения системы обложения НДС, в частности выявления ее позитивных и негативных сторон с точки зрения влияния на развитие экономики, определения направле-

ний реформирования отдельных компонент системы и оптимальных границ их изменения, является актуальной и имеет практическое значение.

Это обусловило выбор темы исследования, его цели и задач, предмета и объекта, структуру диссертации, логику изложения исследованных вопросов, а также положения, выносимые на защиту.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационного исследования является разработка методологии и концепции построения и реформирования системы обложения налогом на добавленную стоимость в условиях транзитивной экономики.

Цель исследования предопределила необходимость решения следующих основных задач:

дать авторскую позицию по экономической сущности налога на добавленную стоимость, выявить его единство и отличия от других косвенных налогов и на этой основе разработать модель формирования налоговых доходов бюджета, учитывающую сущность и преимущества НДС как налога на потребление;

охарактеризовать понятие добавленной стоимости как основы субстанции НДС, раскрыть содержание и значение трех его форм: на потребление, на доходы, на валовой продукт, раскрыть методологические принципы налогообложения внешней торговли; исследовать процессы переложения налога применительно к налогу на добавленную стоимость, что позволило разработать алгоритмы его перераспределения между участниками процесса производства и реализации товаров (работ, услуг);

разработать концепцию системы обложения НДС, раскрыть ее сущность, качественную специфику, присущие ей системные, интегра-тивные качества, сформулировать общеметодологические и особые принципы ее построения, определив степень их вариации; установить состав, дать количественную и качественную характеристики отдельных компонент системы: правовой основы, налогового

контроля, налогового учета, налоговых санкций и порядка возмещения налога, налогового бремени. Особое внимание уделить правовой основе, поскольку она является главным элементом системы и оказывает влияние на все другие компоненты. Разнокачественность и противоречивость отдельных компонент системы являются свидетельствами незавершенности ее развития и выступают источником реформирования;

исследовать структуру системы, ее внутреннюю организацию, формой которой выступает способ определения суммы налога. Он определяет характер взаимодействия компонент системы;

провести ретроспективный анализ развития системы обложения НДС в Российской Федерации, определить этапы становления, тенденции развития, возникающие проблемы, выявить основные недостатки, мешающие достижению системой цели;

разработать систему показателей для анализа функционирования системы обложения НДС с целью выявления тенденции, факторов, оказывающих определяющее влияние на результаты, и идентификации неиспользованных резервов;

обосновать стратегические и тактические аспекты реформирования системы обложения НДС. **Степень разработанности проблемы.**Вопросами построения налоговой системы государства, оптимального сочетания прямых и косвенных налогов, их сущности ученые, экономисты и политики занимались на протяжении всей истории научного познания. Так, исследованием концептуальных основ налоговой системы, в том числе развитием принципов налогообложения, изучением процесса переложения налогов и налогового бремени занимались известные русские ученые: СВ. Витте, Н.Д. Кондратьев, Д.И. Менделеев, И.Х. Озеров, Н.М. Соболев, А.А. Соколов, Л.В. Ходский, К.Ф. Шмелев, И.И. Янжул и др. Работы этих специалистов по налогообложению были написаны задолго до того, как стал применяться налог на добавленную стоимость.

Исследованию и разработке проблем построения и совершенствования налоговой системы Российской Федерации посвятили свои труды и внесли значительный вклад в разработку методологических вопросов такие отечественные ученые-экономисты и налоговеды, как Л.И. Абалкин, А.В. Брызгалин, Н.Д. Врублевский, О.В. Врублевская, И.В. Караваева, В.А. Кашин, В.Г. Князев, Д.С. Львов, Б.А. Минаев, С.А. Николаева, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паска-чев, С.Г. Пепеляев, М.В. Романовский, О.Ф. Тимофеева, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина и др. Их взгляды и исследования оказали значительное влияние на выработку научной позиции автора диссертации.

Объектами исследования отечественных ученых - специалистов по налогообложению стали прежде всего вопросы, связанные со становлением и развитием налоговой системы России, разработка основных направлений ее формирования, ведущих к превращению налоговой системы в мощный фактор развития экономики. В отдельных научных работах рассматриваются методологические и методические вопросы взимания НДС, но подавляющее большинство публикаций имеют ярко выраженную практическую направленность и связаны преимущественно с вносимыми изменениями в правовую основу взимания налога. Анализ становления системы обложения НДС, ее структуры и выявление основных тенденций развития, с нашей точки зрения, еще не нашли в экономической литературе достаточно полного отражения.

Сложившаяся в России система обложения НДС отстает от требований трансформации экономической системы страны. Это отставание вызвано прежде всего отсутствием теоретической концепции системы обложения налогом, а также нерешенностью многих методологических вопросов ее построения и совершенствования. В связи с этим очевидна потребность комплексного рассмотрения проблем построения и реформирования системы обложения НДС.

**Предмет и объект исследования.**Объектом исследования выступают процессы формирования и развития системы обложения НДС в Российской Федерации, а предметом исследования - налоговые отношения, складывающиеся на макро- и микроуровне в процессе взимания НДС.

**Методология исследования и его теоретическая основа.**Теоретическую и методологическую основу исследования составляют фундаментальные положения теории налогообложения (теория переложения налогов, классификация налогов, построение налоговой системы, принципы налогообложения и т.д.), раскрывающие проблемы взимания налогов, а также концепции современных и зарубежных налоговедов. В диссертации использован диалектический метод исследования противоречий в развитии объекта, методы дедукции и индукции, обобщений, логического моделирования, анализа, системного подхода, экономико-статистические.

**Информационная база исследования.**В работе использованы официальные материалы Государственного комитета Российской Федерации по статистике, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, расчеты и данные обследований РАН, монографические исследования российских и зарубежных ученых, справочные издания, материалы периодической печати, другая информация, собранная автором в ходе подготовки и написания исследования, что позволило дополнить теоретические обобщения фактическими данными и сделать их более обоснованными.

**Научная новизна работы и основные результаты, характеризующие вклад соискателя в разработку поставленных проблем.**Научная новизна диссертации связана с реализацией цели и заключается в разработке концепции и методологии построения системы обложения НДС и в определении направлений ее реформирования в современных условиях.

К наиболее существенным научным результатам исследования, отражающим вклад соискателя в разработку поставленных проблем и выносимым на защиту, относятся следующие:

- разработана теоретическая модель формирования доходов бюджета за счет НДС. В ее основу положен собирательно-возмещаемый принцип, который принципиально отличается от моделей по другим налогам, базирующимся на собирательном принципе. Модель предусматривает деление плательщиков НДС на три группы в зависимости от направления финансовых потоков по на-

логу (плательщики, которые по итогам налогового периода уплачивают налог в бюджет, плательщики, освобожденные от уплаты НДС, плательщики, которым государство должно возместить НДС). Она выражает специфику способа взимания налога - возмещение сумм налоговых платежей хозяйствующим субъектам, которые непосредственно не перечисляли их в доходы бюджета;

на основе исследования проблемы переложения налогов применительно к НДС систематизированы и конкретизированы субъекты, на которых в конечном счете ложится тяжесть налога, определены механизм и величина налогового переложения. Доказано, что такое переложение может быть полным (тяжесть налога падает на конечного потребителя, производителя или поставщика) или частичным (величина налогового переложения распределяется между двумя или тремя участниками процесса реализации). Обосновано, что процесс переложения НДС на конкретного субъекта может иметь различные экономические последствия: снижение только расходов работодателя на оплату труда, наряду с ним уменьшение прибыли и рентабельности или изменение других качественных характеристик, отражающих эффективность и результаты деятельности субъекта хозяйствования;

обосновано понятие и дано авторское определение системы обложения НДС как единого комплекса взаимодействующих компонент, обусловливающих способ (форму) существования и выражения содержания налоговых отношений по НДС. Установлено, что определяющее влияние на систему оказывают уровень развития экономики (объективный фактор) и фискальная политика государства (субъективный фактор). Выявлены и систематизированы принципы построения системы обложения НДС: общие и исключительные. К первым, которые характерны для всех налогов, отнесены всеобщность, стабильность, обязательность уплаты, справедливость, простота, экономичность, равнонапря-женность. Исключительными принципами являются: нейтральность налога, минимизация его регрессивного характера, стимулирование технического прогресса и повышение конкурентоспособности продукции, укрепление экономической безопасности страны, учет фактора времени, интегрированность. Они

свойственны только системе обложения НДС и их комплексная реализация необходима для сохранения всей системы.

Выявлены цели, состав и содержание ключевых компонент системы обложения НДС. Основополагающей является фискальная цель системы, т.е. мобилизация платежей по НДС для финансирования расходов бюджета. Система обложения должна создавать условия для развития производства и инвестиционной деятельности, в этом случае будет реализована регулирующая функция системы. Субъектами системы выступают: государство, производители и продавцы и конечные потребители. Количественную и качественную определенность системы составляют ее правовая основа, налоговый учет, налоговый контроль, налоговые санкции и порядок возмещения налога, налоговое бремя, имеющие функциональный характер. Кроме того, необходима аналитическая составляющая для оценки эффективности и динамики развития как самой системы, так и ее отдельных компонент;

- доказано, что способ определения суммы налога обусловливает структуру системы, ее внутреннюю организацию и взаимосвязь компонент. При построении системы обложения НДС сложным и ответственным этапом является выбор способа определения суммы налога, который должен быть единым для всех плательщиков, иначе будет нарушаться принцип справедливости. Путем проведения конкретных расчетов подтверждено теоретическое положение, что способ определения суммы налога не влияет на его величину. При инвойсном способе сумма налогового обязательства зависит от используемого метода взимания: начислений, кассового или комбинированного. В результате исследования выбора моментов возникновения обязательств и проведения вычета обоснована необходимость согласования моментов определения налоговой базы и налоговых вычетов. Аргументирована совместимость отдельных характеристик налога со всеми четырьмя способами определения его суммы. Способы взимания налога, выполняя роль структуры системы обложения, связаны со всеми ее компонентами и принципами, на которых она основана. Выбор способа взима-

ния налога определяет режим обложения внешней торговли, форму налога, установление освобождений, систему ставок, вид налоговой базы и т.д.;

выявлены недостатки и научно обоснованы направления совершенствования правовой основы системы. У имеющейся правовой основы взимания НДС три существенных недостатка: сложность, что приводит прежде всего к неоднозначной трактовке отдельных статей и положений НК РФ, наличие большого числа подзаконных актов, положения которых не всегда полностью согласуются с законом, и частые изменения, что приводит к ошибкам налогоплательщика при расчете налоговой базы, исчислений и уплате налога и налоговых органов при проведении контрольных мероприятий. Для повышения нейтральности системы и уменьшения ее негативного влияния на предпринимательскую деятельность момент проведения налогового вычета должен быть максимально приближен к моменту осуществления операции, иначе снижается эффективность функционирования системы в целом и усиливается уклонение плательщиков от налога. Несогласованность моментов определения налоговой базы и проведения вычетов мешает успешному взаимодействию отдельных компонент системы обложения НДС и ее функционированию в целом. Поэтому стратегическим направлением совершенствования системы является переход от комбинированного метода к методу начислений. Другим способом повышения нейтральности системы является введение индексации налоговых обязательств и налоговых вычетов;

разработана методология организации и ведения налогового учета как самостоятельной системы обобщения информации в целях исчисления налоговых баз по НДС и величин налоговых обязательств; сформулированы и систематизированы его принципы (самостоятельности, последовательности, документирования, непрерывности, исправления учетных данных, согласованности, обязательности применения метода счетов-фактур, ведения раздельного учета, вариантности), установлены признаки метода счетов-фактур, которые позволили выявить направления совершенствования учета путем максимально возможного использования преимуществ метода;

раскрыта роль учетной политики в налоговом учете, доказана необходимость ее составления и утверждения всеми плательщиками и агентами, дано авторское определение и разработана структура учетной политики, включающая общую, основную и специальную части. Это дает реальную возможность систематизировать и закрепить в едином документе методы и способы исчисления налогового обязательства, снизить трудоемкость налогового контроля, избежать возникновения спорных ситуаций между хозяйствующими субъектами и органами контроля;

доказана необходимость ведения раздельного учета, во-первых, по суммам налога, уплаченного поставщикам товаров (работ, услуг), во-вторых, по производимым и реализуемым товарам (работам, услугам), обложение которых производится по различным ставкам или часть которых освобождена от обложения НДС. Поскольку формы обязательных налоговых регистров не позволяют получить данные для раздельного учета, то в диссертации определены состав дополнительных аналитических регистров и перечень их показателей, обеспечивающих организацию раздельного учета, а также отражение восстановления сумм НДС, ранее принятых к вычету. Это позволяет налогоплательщику свести суммы налога в разрезе отдельных налоговых баз и вычетов по их видам и получить итоговые показатели, требуемые для заполнения декларации по каждому налоговому периоду;

обобщены и систематизированы этапы камеральных и выездных налоговых проверок, которые занимают центральное место в налоговом контроле. Доказано, что камеральная проверка должна состоять из визуального, арифметического, логического этапов контроля и проверки обоснованности применения пониженных ставок и освобождений. По ее результатам может быть сформирована совокупность плательщиков для выездной проверки. Выездная налоговая проверка должна начинаться с подготовительного этапа для сбора и анализа предварительной информации по налогоплательщику или налоговому агенту, затем предусматривать составление плана проведения налоговой проверки, перечня документов, которые являются источниками данных, необходи-

мых для проведения проверки, разработку программы проверки, а заканчиваться непосредственным ее проведением у плательщика;

разработана классификация налоговых санкций по НДС, которая включает общие санкции для всех плательщиков и специальные, учитывающие особенности взимания НДС. Установлено, что действующая система санкций является неполной и не способствует созданию условий, когда уплата налога для плательщика будет экономически выгоднее, чем неуплата. Поэтому в исследовании сформулированы направления совершенствования налоговых санкций по НДС, которые учитывают его особенности и реализация которых позволит повысить собираемость налога;

выявлены особенности исследования налогового бремени по НДС, определенные его методологическими основами, проанализированы социально-экономические последствия установления высокого налогового бремени, сформулирован и доказан важнейший методологический принцип, согласно которому невозможно определить абсолютный уровень налогового бремени, но возможно относительно измерить бремя, сопоставив его уровень с другим, принятым в качестве базового.

Разработана методология изучения налогового бремени у плательщиков НДС, которая включила определение и обоснование основных принципов изучения налогового бремени, учитывающих специфику налога, определение состава показателей, позволяющих получить адекватную и комплексную оценку бремени, обоснование методики получения оценки по конкретному плательщику, их группе, сформированной по значимому признаку, всей совокупности.

Для оценки налогового бремени плательщиков НДС впервые разработана иерархическая система показателей, в которой обобщающий показатель (налоговый коэффициент) позволяет получить единую оценку в случае разнонаправленного изменения других показателей. Он дополняется тремя блоками: показатели величины и структуры налогового платежа, источника уплаты, фактической способности уплачивать налог. Для оценки налогового бремени обоснован выбор базы сравнения, которая должна содержать значения всех показателей

системы и учитывать индивидуальность плательщиков. Такая база - значения показателей плательщика за период, предшествующий изучаемому. Обосновано, что для оценки налогового бремени конечных потребителей целесообразно использовать информацию, полученную при выборочных обследованиях домашних хозяйств. Обобщающим показателем для оценки является налоговый коэффициент, который рассчитывается как отношение суммы НДС, уплаченной при приобретении товаров (работ, услуг), к сумме полученного дохода;

- доказано, что анализ функционирования системы обложения НДС необходим для характеристики выполняемых системой функций, объективного отражения ее состояния, изменения, влияния на социально-экономические процессы и развитие рыночных отношений. Совокупность показателей для оценки системы обложения должна включать показатели, позволяющие оценить величину и структуру налогового платежа, налогового вычета, численности и состава плательщиков, результатов контрольных мероприятий и задолженности по налогу. Для анализа этих показателей можно использовать методы: сводки, группировки, относительных величин, анализа рядов динамики и др. На основе ретроспективного анализа этапов развития государственного регулирования процесса обложения НДС в РФ определены стратегические и тактические аспекты совершенствования каждой компоненты системы обложения НДС.

**Апробация работы.**Основные положения исследования были доложены на международной конференции «Кредитная система России: методологические аспекты и практика» (Москва, 2001), на посвященной 70-летию МЭСИ научно-практической конференции «Смирновские чтения» (Москва, 2002), на международном научно-практическом семинаре «Проблемы трансформации современной российской экономики: теория и практика организации и обеспечения управления» (Москва, 2003).

Методология диссертационного исследования и теоретическая концепция получили конкретное отражение в учебном процессе, лекциях автора и проведенных семинарах в МЭСИ, ММИЭИФиП и в учебно-методологическом центре МНС России по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Методоло-

**\***

гия, методика и практика исчисления налогов», «Налоговый учет и отчетность».

**Теоретическая и практическая значимость**исследования заключается в научном обосновании принципов и методологии построения системы обложения НДС, выработке научно обоснованных рекомендаций по ее совершенствованию.

Результаты диссертационного исследования, практические рекомендации, авторская методика анализа функционирования системы обложения НДС были использованы МНС РФ при подготовке аналитических материалов по итогам 2002 г.

Результаты критического анализа правовой основы системы обложения НДС и разработанные автором стратегические и тактические аспекты совершенствования системы обложения НДС были использованы при формировании предложений МНС России по внесению изменений и дополнений в гл. 21 НК

РФ.

Содержащиеся в диссертации основные положения и выводы могут применяться в научно-исследовательской работе, в преподавании специальных дисциплин по специальности 351000 «Налоги и налогообложение».

***РАЗДЕЛ I. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ***

## Экономическая сущность НДС

Важнейшим событием мировой практики налогообложения последней трети XX в. стало широкое распространение налога на добавленную стоимость (НДС), который приносит значительные доходы в бюджет государства. Налог называют «самым эффективным нововведением в финансовой политике и практике последней трети XX в.»1 Об этом свидетельствует опыт различных зарубежных стран: Франции, Англии, Индонезии, Южной Кореи, Новой Зеландии, Португалии, Туниса и др. В большинстве стран НДС обеспечивает от 12 до 30% стабильных доходов государственного бюджета. Эти доходы являются важным альтернативным источником поступлений от взимания прямых налогов, особенно в тех странах, где ограничены размеры налоговой базы подоходного налога с физических лиц, или в странах, для которых характерны неустойчивые доходы от взимания налога на прибыль.

Отцом налога считается французский финансист М. Лоре, который разработал его концепцию, принципиальную схему взимания и обосновал преимущества. Несколько лет НДС применялся в африканском государстве Кот-д Ивуар, которое было опытным полигоном для апробирования налога, а во Франции налог был введен 1 января 1968 г.

70-е гг. XX столетия - период распространения НДС в ряде государств Западной Европы. Этому в значительной мере способствовало принятие ЕС Директивы об унификации правовых норм, которая определила необходимость введения НДС как основного косвенного налога, функционировавшего в странах Сообщества. Для стран, желающих вступить в ЕС, наличие действующей системы НДС стало необходимым условием.

В 80-х гг. страны Америки, Африки и Юго-Восточной Азии вводят НДС в свои налоговые системы. 90-е гг. - период его активного внедрения в налоговую практику стран Восточной Европы.

В России НДС, как известно, введен с 1 января 1992 г. Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» в ранге федерального налога.

Налогообложение добавленной стоимости - одна из наиболее важных форм косвенного налогообложения. Введение косвенных налогов в налоговые системы государств с рыночной экономикой обычно связывают с возрастанием потребности государства в доходах бюджета. Современные национальные налоговые системы, как известно, сочетают прямые и косвенные налоги. Одни государства отдают предпочтение прямым налогам, а другие - косвенным. Характер предпочтения зависит в значительной степени от экономического развития государства: чем ниже уровень развития, тем большую долю доходов государство получает от взимания косвенных налогов. И наоборот, чем выше этот уровень, тем значительнее роль прямых налогов в налоговой системе страны.

Несмотря на то, что вопрос деления налогов на прямые и косвенные всегда был в центре теории налогообложения, до сих пор нет единого мнения по вопросу, какой признак должен лежать в основе такого деления.

Первая классификация налогов была построена на основе критерия пере-лагаемости налогов. Английский философ Дж. Локк считал, что всякий налог, с кого бы он ни взимался, в конечном итоге упадет на землевладельца. Непосредственно с землевладельца взимается поземельный налог, поэтому это прямой налог. Все остальные налоги падают на землю косвенно, поэтому они составляют группу косвенных налогов.

Физиократы (Ф. Кенэ, Ж. Тюрго, В. Мирабо) подтвердили и углубили это деление исходя из того, что один лишь доход землевладельца - действительно чистый доход, из которого платятся все налоги.

Представители классической школы (В. Петти, А. Смит и др.) считали, что доходы получают не только с земли, но и с капитала и труда. А. Смит определил косвенные налоги как налоги, которые падают на расходы. В. Петти, известный как основоположник теории трудовой стоимости, обосновал в «Трактате о налогах и сборах» преимущества косвенного налогообложения. Он писал: «Во-первых, естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет... Во-вторых, этот налог, если только он не сдается на откуп, а регулярно взимается, располагает к бережливости, что является единственным способом обогащения народа... В-третьих, никто не уплачивает вдвое или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза... В-четвертых, при этом способе обложения можно иметь превосходные сведения о богатстве, росте, промыслах и силе страны в каждый момент» .

Таким образом, представители классиков политической экономии считали, что при делении налогов на прямые и косвенные отличие следует искать в возможности или невозможности переложения налогового бремени на конечного потребителя. Те налоги, которые непосредственно падают на плательщика и не могут быть переложены посредством включения в продажные цены товаров, могут считаться прямыми, остальные налоги относятся к косвенным. Представителями этого направления являются А. Вагнер, Л. Болье и др.

Российский и зарубежный опыт практики взимания налогов показал, а теория переложения налогов научно доказала, что тяжесть любого налога может быть переложена плательщиком на другое лицо (подробнее это будет рассмотрено в параграфе 1.3). Поэтому не совсем обоснованно использовать принцип переложения налогов как базу деления их на прямые и косвенные.

## Понятие системы обложения НДС и принципы ее построения

Понятие системы обложения было введено в 1924 г. русским экономи-стом Н.Д.Кондратьевым при разработке им основных положений налогообложения сельского хозяйства и принципов построения единого сельскохозяйственного налога. Он писал, что основные положения обложения касаются решения двух вопросов:

1. Установление общего размера налога.

2. Определение системы и принципов, на которых строится обложение. Другими словами, система обложения налогом должна определить,

сколько надо собрать налогов и как собрать эту сумму.

Решение первого вопроса зависит от потребностей государственного бюджета и фактически выступает как цель системы обложения. Что касается второго вопроса, то, введя понятие системы обложения, Н.Д.Кондратьев основное внимание уделил формированию принципов ее построения применительно к единому сельскохозяйственному налогу, но не дал определение этому понятию.

У каждого налога имеется своя система обложения, но прежде, чем установить сущность понятия системы обложения как таковой, следует определиться, что понимается в науке под системой.

В.Н.Спицнадель в монографии «Основы системного анализа» приводит следующие определения. Под системой понимается «комплекс элементов, находящихся во взаимодействии» (Л.Берталанфи); «нечто такое, что может изменяться с течением времени», «любая совокупность переменных... свойственных реальной машине» (У.Росс Эмби); «множество элементов с отношениями между ними и между их атрибутами» (А.Холл, Р.Фейджин); «совокупность элементов, организованных таким образом, что изменение, исключение или введение нового элемента закономерно отражается на остальных элементах» (В.Н.Топоров); «взаимосвязь самых различных элементов», «все, состоящее из связанных друг с другом частей» (Ст.Бир), и т.д.

Любая система, если она является таковой, должна состоять из отдельных частей, элементов, компонент, которые находятся во взаимодействии. Поэтому система - комплекс взаимодействующих частей или компонент. Состав и сами отдельные компоненты могут меняться, и это изменение оказывает влияние на состояние других компонент системы. Налог - это экономическая категория, поэтому система обложения является экономической системой. Н.Н.Думная22 подчеркивает, что процесс изучения систем в естественных науках отличается от их изучения в экономической науке. Суть изучения систем в естественных науках заключается в том, что сложное явление нужно разделить на элементы. После изучения их свойств и взаимодействия выявляются и черты системы в целом. Поэтому из свойств частей выводятся свойства целого.

Такой метод познания применяется для исследования простых систем. Информация, отражающая эволюцию простой системы, позволяет получать однозначные прогнозные оценки на будущее или проводить ретроспективный анализ, восстанавливая прошлое. Экономические системы относятся к сложным, трудно прогнозируемым системам. В сложной системе свойства целого не являются суммой свойств отдельных ее частей, элементов, компонент. Из экономической системы не всегда можно выделить какой-либо отдельный элемент, компоненту, часть. Часто отдельный элемент может быть познан только во взаимодействии с другими элементами. Поскольку «экономические системы чрезвычайно сложны, и невозможно получить исчерпывающую информацию о них»23, то и трудно построить их адекватную модель и получить прогнозные оценки. Процесс познания системы включает сбор, систематизацию, анализ знаний о компонентах системы, ее частях и их взаимодействии, поскольку не может быть системы без компонент и их взаимодействия. Для познания системы необходимо раскрыть ее:

сущность, качественную специфику, присущие ей системные, интегра-тивные качества и принципы построения;

цели, от которых зависят ее активность и жизнеспособность. Именно цель определяет назначение системы и ее влияние на социально-экономические условия развития рыночных отношений;

состав, количественную и качественную характеристику ее частей, компонент, их координацию и субординацию, главную из частей, т.е. ту основу, на которой прежде всего и держится система; их разнокачественность и противоречивость, являющиеся важным источником движения, развития целого;

структуру, т.е. внутреннюю организацию, взаимосвязь компонент, установив при этом, почему данные компоненты сочетаются, взаимодействуют именно так, а не иначе, почему взаимодействуя, они образуют именно данное, а не другое целое;

коммуникации с внешней средой, в том числе связь с более обширным целым, частью которого оно само является;

историю, начало и источник возникновения, становления, тенденции и перспективы развития.

## Характеристика основных элементов налога

Плательщиками НДС выступают: организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые плательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели вошли в состав плательщиков с 1 января 2001 г.

Признание последних плательщиками НДС породило массу проблем как для предпринимателей, так и для налоговых органов, поскольку далеко не каждый индивидуальный предприниматель обладает необходимыми экономическими знаниями, чтобы самостоятельно, правильно и в установленные сроки исчислить сумму налога, составить налоговую отчетность и вести налоговый учет. Даже ежегодное составление декларации о доходах представляет для них большую проблему. Налоговая же декларация по НДС представляется в налоговый орган или ежемесячно, или ежеквартально. Обязанность по исчислению и уплате НДС потребовала от предпринимателей ведения в установленном законодательством порядке журналов выставленных и полученных счетов-фактур, книг покупок и продаж, а также знания и грамотного применения законодательства, регламентирующего исчисление НДС и правомерность использования налоговых вычетов.

Таким образом, введение этой нормы ухудшило положение индивидуальных предпринимателей. Законы, ухудшающие положение субъектов малого предпринимательства, к которым в соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (далее Закон № 88-ФЗ) относятся индивидуальные предприниматели, применяются в особом порядке. Так, если изменения налогового законодательства создают менее благоприятные условия для субъектов малого предпринимательства по сравнению с ранее действовавшими условиями, то в течение первых четырех лет своей деятельности указанные субъекты подлежат налогообложению в том же порядке, который действовал на момент их государственной регистрации. Следовательно, индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в период с 1 января 1997 г. по 31 декабря 2000 г., не могут признаваться плательщиками НДС до истечения четырехлетнего срока со дня их государственной регистрации, если признание их плательщиками НДС создавало для них менее благоприятные условия.

Неплательщиками налога являются организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Кроме налогоплательщиков перечислять налог в бюджет должны налоговые агенты. У организаций и предпринимателей возникают обязанности агента в трех случаях, если они:

а) приобретают товары (работы, услуги) на территории России у иностранных лиц, не стоящих на налоговом учете в Российской Федерации;

б) арендуют федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

в) реализуют на территории РФ конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству.

Обязанность по исчислению суммы налога и его уплате в бюджет возникает у организации или у индивидуального предпринимателя только в случае возникновения у плательщика объекта обложения налогом.