Боровко, Людмила Викторовна. Трансформация акцизных налогов и эффективность их реформирования в Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Боровко Людмила Викторовна; [Место защиты: Сев.-Кавказ. федер. ун-т].- Ставрополь, 2012.- 189 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/548

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1 Теоретические аспекты формирования акцизной системы налогообложения и процессов ее реформирования в новых условиях хозяйствования 13**

1.1 Экономическая сущность и социальное содержание акцизныхналогов 13

1.2 Базовые концепции и оценка эффективности развития современной системы акцизного налогообложения 25

1.3 Налоговая модель реформирования акцизных налогов и техноло гии её проведения в Российской Федерации 36

**ГЛАВА 2 Экономическая оценка системы налогообложения подакцизных товаров и тенденции ее развития в современных условиях 50**

2.1 Генезис и трансформация акцизов в налоговых системах России и зарубежных стран 50

2.2 Формирование налоговой базы и оценка экономического потенциала подакцизных товаров 61

2.3 Количественная определенность и социально-экономическое обос нование дифференциации параметров налоговых ставок акцизов 73

2.4 Современный налоговый порядок исчисления акцизов и его адаптация к современным условиям модернизации экономики и социализации общества 86

**ГЛАВА 3 Перспективные направления развития и приоритеты реформирования акцизного налогообложения в Российской Федерации 101**

3.1 Финансовые механизмы, налоговые инструменты реформирова ния и перспективы развития основных отраслевых акцизов 101

3.2 Повышение роли акцизов в снижении социальных последствий и уровня потребления особо вредных для здоровья подакцизных то варов 114

3.3 Реформирование государственных институтов и механизмов бюд жетного распределения акцизных доходов и налоговых режимов контроля уплаты акцизов 125

3.4 Комплексно-целевая программа и прогнозные сценарии устойчивого и эффективного развития подакцизных секторов экономики 139

Выводы и предложения 152

Список использованной литературы

* [Базовые концепции и оценка эффективности развития современной системы акцизного налогообложения](http://www.dslib.net/finansy/transformacija-akciznyh-nalogov-i-jeffektivnost-ih-reformirovanija-v-rossijskoj.html#5236321)
* [Налоговая модель реформирования акцизных налогов и техноло гии её проведения в Российской Федерации](http://www.dslib.net/finansy/transformacija-akciznyh-nalogov-i-jeffektivnost-ih-reformirovanija-v-rossijskoj.html#5236322)
* [Количественная определенность и социально-экономическое обос нование дифференциации параметров налоговых ставок акцизов](http://www.dslib.net/finansy/transformacija-akciznyh-nalogov-i-jeffektivnost-ih-reformirovanija-v-rossijskoj.html#5236323)
* [Реформирование государственных институтов и механизмов бюд жетного распределения акцизных доходов и налоговых режимов контроля уплаты акцизов](http://www.dslib.net/finansy/transformacija-akciznyh-nalogov-i-jeffektivnost-ih-reformirovanija-v-rossijskoj.html#5236324)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** В современных условиях социально-экономических и административных преобразований в стране ни одна из проблем трансформации и реформирования налогообложения не является столь противоречивой, как процесс акцизных отношений. Отсутствие в России собственного рыночного опыта в этой области привело к тому, что налоговый кодекс создавался путем перенесения некоторых черт современных западных акцизных систем, без учета текущих реалий и особенностей конкретного этапа развития национального хозяйства, что порождает несогласованность, нестабильность и неэффективность взимания и уплаты акцизных налогов.

Сложность решения проблемы акцизного налогообложения состоит в том, что она связана с аккумулированием финансовых ресурсов на разных бюджетных уровнях, затрагивая коренные интересы налогоплательщиков и потребителей. Стало очевидным, что формирование акцизов напрямую зависит от социально-экономических целей, которые ставит перед собой общество, определяя, таким образом, характер налоговых взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов. Вместе с тем акцизные налоги до настоящего времени по полноте своей не отвечают требованиям собственной природы происхождения, экономическому содержанию и социальному назначению акцизов.

В этой связи теоретическое обоснование процессов трансформации и механизмов реформирования акцизных систем, разработка практических рекомендаций, обеспечивающих реализацию акцизных функций государства и повышение деловой активности подакцизных предприятий, при одновременном решении социальных вопросов развития общества являются важными задачами современных научных исследований. Все это подчеркивает актуальность выбранной темы диссертационной работы.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретические и методологические подходы к исследованию процессов акцизного налогообложения широко представлены в зарубежной и отечественной литературе. Экономическая природа акцизных налогов исследовалась в трудах А. Аткинсона, Э. Вознесенского, С. Витте, А. Дадашева, А. Лаффера, В. Лебедева, Ф. Нитти, И. Озерова, В. Петти, А. Пигу, Д. Рикардо, П. Самуэльсона, А. Смита, Дж. Стигинца, Н. Тургенева, М. Фридмана, Й. Шумпетера, Л. Эрхарда, И. Янжула.

Базовые концепции и основные направления реформирования современной российской системы акцизного налогообложения раскрыты в работах И. М. Александрова, И. А. Давыдовой, И. А. Майбурова, Н. В. Милякова, Н. А. Нечипорчук, В. Г. Панскова, М. В. Романовского, Н. В. Садова, Д. Г. Черника и других ученых.

Вопросы трансформации экономического инструментария и процессов налогового влияния акцизов на рыночную экономику и социальные последствия в обществе в своих трудах рассматривали М. В. Блинов, Г. А. Волкова, Е. Н. Голик, И. Д. Кузнецова, Н. Е. Лескова, Е. В. Лукин, Ю. М. Николаева, Т. К. Подгорная, О. В. Самолетова, И. В. Синицына, А. А. Сперанский, Е. Н. Шереметьева, Н. В. Яковлева и другие.

Однако, несмотря на значительное количество работ, посвященных исследованию проблем акцизных налогов, степень изученности их трансформации, механизма построения и функционирования является недостаточной, а поиски направлений оптимизации налогообложения далеко не исчерпывающие и не достигли завершенной стадии. Дискуссионным является ряд положений концептуального характера, освещающих реформирование и создание эффективных моделей акцизов, требуют научного осмысления, а также уточнения проблемы формирования и оценки налоговой базы и дифференциации акцизных ставок. Существенно отстает от потребностей практики разработка налогового порядка исчисления и сбора отраслевых акцизов, их бюджетного распределения и контроля.

Актуальность обозначенных вопросов, недостаточный уровень познания и противоречивость акцизных налогов, теоретико-модельная и практическая значимость решения проблемы эффективного их реформирования предопределили выбор темы, цель и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертации состоит в теоретико-методическом обосновании особенностей трансформации и адаптивности акцизных налогов и на этой основе разработке практических рекомендаций по дальнейшему реформированию элементной базы акцизов, а также совершенствованию механизма их функционирования в нестабильной рыночной среде.

Для достижения поставленной цели были сформулированы и решены следующие задачи:

обобщить теоретические представления по определению категории «акцизные налоги» и разработать типовую модель их реформирования в современной налоговой системе;

разработать алгоритм формирования и количественно измерить уровень производственного потенциала подакцизных товаров (ПАТ), установить степень его влияния на развитие налоговой базы акцизов;

провести комплексный анализ дифференциации акцизных налоговых ставок и обосновать параметры их адаптации на разных стадиях экономического развития;

усовершенствовать методы исчисления отраслевых акцизов и сформировать механизмы их функционирования с учетом интересов государства, общества и налогоплательщика;

выявить особенности акциза как налога, сопряженного с социальными рисками, и предложить акцизные механизмы, способствующие снижению уровня угроз алкоголизма и табакокурения;

сформулировать рекомендации по реформированию экономических и социальных механизмов бюджетного распределения акцизов, совершенствованию налоговых режимов их контроля;

разработать комплексно-целевую программу и обосновать прогнозные сценарии эффективного развития акцизного налогообложения в условиях экономических и социальных преобразований в стране.

**Предметом исследования** является совокупность экономических отношений государства, налогоплательщика и потребителя подакцизных товаров относительно формирования и распределения акцизных доходов.

**Объектом исследования** выступают акцизные налоги, их качественная роль и количественная определенность, элементная база и механизм функционирования в налоговой системе страны.

**Теоретико-методологическая основа исследования.** Общеметодологические принципы исследования базируются на использовании научных методов познания, диалектики развития акцизных налогов с применением достижений налоговедческой науки и практики, разработке законодательных средств в рамках акцизного налогообложения.

Инструментарно-методический аппарат формировался с использованием таких общенаучных методов, как абстрагирование, аналитический, логический и сравнительный анализ, синтез, монографический, а также применялись экономико-математические методы, статистических группировок, экспертных оценок и др.

**Информационно-эмпирическая база** исследования сформирована на основе законодательных, нормативных и регулирующих акцизные налоги документов, официальных материалов Федеральной службы государственной статистики РФ и её территориальных подразделений, данных налоговой отчетности подакцизных предприятий, материалов научно-практических конференций, а также информационных ресурсов сети Интернет, аналитических обобщений и разработок проблем акцизного налогообложения, проведенных автором.

**Рабочая гипотеза** диссертации базируется на научной позиции автора о необходимости оптимизации экономического содержания и социального назначения акцизов на базе реформирования основных элементов налогообложения: производственного потенциала ПАТ; алгоритма действия и социальной направленности ставок акцизов; методов исчисления отраслевых акцизов и бюджетного их распределения; режима контроля налоговых правонарушений по сбору акцизов с учетом устойчивого формирования финансово-бюджетных ресурсов государства.

**Научная новизна** результатов исследования состоит в развитии теоретико-методических положений по оптимизации экономического и социального содержания акцизных налогов, обоснованию приоритетных механизмов и инструментов их реформирования в целях стимулирования роста масштабности и эффективности сбора акцизов в условиях повышения уровня их социальной ориентации в общественной среде.

Конкретные результаты исследования, обладающие научной новизной, заключаются в следующем:

развиты теоретические положения о сущности и роли акцизных налогов, систематизированы их значимые признаки и составные элементы, что позволило определить приоритетные направления по реформированию налогообложения акцизами;

выявлены закономерности формирования налоговой базы акцизов, положенные в основу их ранжирования в соответствии с уровнем использования ресурсного потенциала и размеров его территориальной концентрации в регионах России;

доказана экономическая целесообразность дифференциации налоговых ставок акцизов в прямой зависимости от пополнения госбюджета, степени риска потребления ПАТ и уровня доходов их производителя, что создает условия для повышения эффективности и расширения социальной направленности акцизного налогообложения;

разработаны механизмы и инструменты реформирования поэлементной базы акцизного налогообложения по регулированию социально-опасных секторов экономики посредством методов корреляционного анализа и построения трендовых и пространственно-временных моделей с выделением акцизных факторов и условий сдерживания потребления особо вредной для здоровья подакцизной продукции табачной и алкогольной промышленности;

предложена методика оптимизации бюджетного распределения акцизов, включающая алгоритм реструктуризации их задолженности путем снижения уровня централизации федерального сбора и усиления режима контроля акцизных налогов;

определены приоритеты акцизной политики, основанные на прогнозных сценариях реформирования акцизного налогообложения на среднесрочный период, что позволило с применением комплексно-целевого подхода установить основные социально-экономические индикаторы оценки результатов их реализации в подакцизных секторах российской экономики.

**Научная новизна подтверждается следующими полученными автором результатами, выносимыми на защиту:**

аргументированы состав, структурное содержание и основные приоритеты долгосрочного развития акцизных налогов, что позволило сформировать концептуальный подход к реформированию акцизной системы налогообложения, учитывающий социально-экономические эффекты изменения её механизмов (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10);

обоснован вектор развития налоговой базы подакцизных секторов экономики в направлении расширения перечня отраслевых товаров на базе установления степени их корреляционно-регрессионной связи с уровнем развития капитализации отрасли, величиной сбора акцизов и их нагрузкой на налоговую базу, что создает реальные условия для роста масштабности акцизных налогов и эффективного спроса на подакцизную продукцию (п. 2.5 Паспорта специальности 08.00.10);

разработана методика оценки дифференциации налоговых ставок акцизов, способствующая достижению их экономической и социальной справедливости посредством регулирования цен на подакцизную продукцию при расширении социальной направленности акцизных налогов и развитии стимулирующего эффекта их поступления в бюджет (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10);

предложен налоговый порядок исчисления отраслевых акцизов с установлением корреляционно-регрессионной связи их взимания с факторами производства и налогообложения, направленными на решение острых социальных проблем и нейтрализацию отрицательных последствий потребления табачных изделий и алкогольной продукции (п. 2.5 Паспорта специальности 08.00.10);

построена многомерная модель нивелирования чрезмерной централизации бюджетного распределения акцизов с обеспечением налоговых режимов их уплаты, предполагающая расчет интегрального коэффициента как ключевого индикатора оценки эффективности закрепления акцизных доходов в региональном бюджете с достижением государственного контроля налоговых правонарушений (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10);

разработаны социально-экономическая программа и прогноз развития акцизного налогообложения, предусматривающие усиление социальной ориентации акцизов при достижении порогового значения налогового бремени, что способствует снижению уровня акцизоёмкости потребительских цен и стагнации теневого рынка подакцизных товаров за счет активизации налоговых режимов (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10).

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость диссертационной работы состоит в том, что результаты исследования позволяют дополнить и уточнить существующие научные представления о природе и роли акцизных налогов в рыночной экономике, расширить методический аппарат и границы исследования институтов, механизмов и инструментов дальнейшего реформирования акцизного налогообложения, внося определенный вклад в разработку различных программ развития подакцизных секторов экономики и их налогообложения.

Непосредственное практическое значение имеют следующие результаты исследований: модель долгосрочного развития акцизного налогообложения и методические рекомендации по социально-экономической оценке её функционирования в перспективе; предложения по технологии бюджетирования акцизов и налоговому регулированию подакцизных секторов экономики, включая методику моделирования поэлементной базы налогообложения акцизами и механизмы возможного действия акцизов развитых стран в российской экономике.

Основные выводы, рекомендации, методы и алгоритмы диссертационного исследования могут быть использованы в качестве научно-исследовательского материала и информационного источника при разработке комплексно-целевых программ, ориентированных на дальнейшее реформирование налоговой системы страны, а также в учебном процессе преподавания дисциплин «Налоги и налогообложение», «Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы», «Налоговая политика Российской Федерации», «Налоговое администрирование», «Федеральные налоги и сборы с организаций».

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертации изложены и получили одобрение на международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы развития общественных наук: экономика, право, социология, философия» (г. Волгоград, 2011 г.), международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов под влиянием мирохозяйственных связей» (г. Невинномысск, 2011 г.), всероссийской научно-практической конференции «Развитие мировой экономики: современные тенденции и проблемы» (г. Пятигорск, 2011 г.), региональной научной конференции «Проблемы экономического развития и управления на Северном Кавказе» (г. Карачаевск, 2011 г.).

Теоретико-методические положения диссертации докладывались на научно-технических конференциях по результатам работы научно-исследовательской работы профессорско-преподавательского состава, аспирантов и студентов Невинномысского государственного гуманитарно-технического института (2009-2012 гг.).

**Публикации.** По материалам диссертации опубликовано 13 научных работ общим объемом 3,8 п.л., в том числе 3 статьи – в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

**Объем, структура и содержание работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников (164 наименования) и 17 приложений, иллюстрирована аналитическим материалом (25 таблиц, 36 рисунков).

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертации, сформулированы еe цель и задачи, определены объект, предмет исследования, представлены положения, выносимые на защиту, обозначены научная новизна, практическая значимость и апробация результатов работы.

**В первой главе** «Теоретические аспекты формирования акцизной системы налогообложения и процессов ее реформирования в новых условиях хозяйствования» уточнены сущность и содержание акцизных налогов, рассмотрены базовые концепции и установлены критерии их экономической эффективности, разработана типовая модель долгосрочного развития акцизного налогообложения и сформулированы приоритетные технологии ее реализации в подакцизном секторе экономики.

**Во второй главе** «Экономическая оценка системы налогообложения подакцизных товаров и тенденции ее развития в современных условиях» проведен детальный анализ генезиса и трансформации акцизных налогов, выявлены условия и характерные особенности формирования налоговой базы ПАТ, определены параметры дифференциации налоговых ставок акцизов, представлен сложившийся налоговый порядок исчисления и адаптации акцизов, обобщен зарубежный опыт применения акцизов и дана оценка возможности его использования в российской практике.

**В третьей главе** «Перспективные направления развития и приоритеты реформирования акцизного налогообложения в Российской Федерации» обоснованы механизмы и инструменты совершенствования отраслевых акцизов, структурированы особенности реформирования социально-опасной подакцизной продукции, уточнена методика оптимизации бюджетного распределения акцизов и показана роль налоговых режимов по их взиманию и уплате, сформированы комплексно-целевая программа и прогноз развития акцизного налогообложения на среднесрочную перспективу.

**В заключении** приведены выводы и предложения по результатам диссертационного исследования, определена целесообразность их практического применения в налоговой системе России.

## Базовые концепции и оценка эффективности развития современной системы акцизного налогообложения

Современные реформы в бюджетной и административной сферах России системно связаны с взятым на государственном уровне курсом на модернизацию и устойчивое экономическое развитие народного хозяйства. Составным элементом данного процесса выступают акцизные налоги, являющиеся важным источником доходов бюджета. Развитие рыночных отношений в России невозможно без совершенствования налоговых инструментов, активного использования ограничивающих и регулирующих условий функционирования акцизных налогов в целях предотвращения негативных воздействий рынка на экономику.

В ходе исследования установлено, что ни одна из проблем трансформации налогообложения в экономику рыночного типа не является столь сложной и запутанной, как проблема акцизных отношений. Она связана с формированием финансовых ресурсов на разных уровнях, затрагивает экономические интересы налогоплательщиков, зависит от социально-экономических целей, которые ставит перед собой общество, определяет характер взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов. В этой связи на примере акцизного налога целесообразно исследовать формы их конкретной реализации и практически-прикладную актуальность. Для всестороннего изучения функций указанного налогового платежа необходимо, прежде всего, обратиться к сущности и истории вопроса.

В процессе исследования выявлено, что отсутствие в постсоциалистических странах собственного рыночного опыта в этой области и необходимость формирования акцизной системы с нуля привели к тому, что она создавалась методом проб и ошибок, часто путем перенесения некоторых черт современных западных акцизных систем, без учета текущих реалий и особенностей конкретного этапа развития национального хозяйства.

Анализ свидетельствует, что самым главным недостатком, в частности, российской акцизной системы традиционно называют несогласованность, нестабильность и противоречивость акцизно-налогового законодательства. Поэтому выбор стратегии развития государственной акцизной системы и направлений её реформирования требует научно-обоснованных методологических и теоретических подходов. В настоящем исследовании нами принята попытка теоретически обосновать и методологически определить сущность, роль и значимость акцизов как составляющей всей налоговой системы и косвенных налогов, в частности. Рассмотрим в этой связи содержание, методы и инструменты акцизного налогообложения.

Проведенные теоретические исследования показали, что термин «акциз» происходит от лат. accidere (обрезать). Акциз является косвенным налогом и взимается с определенных товаров и услуг в цене и тарифе. В то же время он является частью общей системы налогообложения. Изучением проблем налогообложения, в том числе и косвенных (акцизных) налогов, занимались основоположники экономических классических теорий: А. Лаффер [117], У. Петти [ПО], Д. Рикардо [136], А. Смит [135]. В дальнейшем эти проблемы получили свое развитие в научных исследованиях отечественных ученых. На основе анализа методологических аспектов акцизно-налоговой проблематики, рассматриваемых учеными-экономистами, изучающими вопросы акцизного налогообложения: И. М. Александрова [27], Г. А. Волковой [41], О. В. Врублевской, Н. Е. Лесковой [71], И. А. Майбурова [73], О. И. Мамруковой [74], Н. В. Милякова [78], Н. А. Нечипорчук [86], В. Г. Панскова [108], Т. К. Подгорной [114], Н. В. Седовой [130], А. Э. Сердюковой [132], Т. А. Софрина[139], Д. Г. Черника [152] и других выявлена сущность в целом и оценка отдельных элементов акцизов, в частности.

Вышеназванные авторы единодушны в том, что акцизы являются косвенными налогами, взимаемыми с налогоплательщиков, производящими и реализующими подакцизную продукцию. Акцизы включаются в цену подакцизной продукции и тем самым перекладываются на конечных потребителей. При этом сумма акцизов определяет уровень цен на облагаемые товары, а также оказывает воздействие на рыночный спрос.

Мы полагаем, что главной специфической особенностью акцизов является то, что данный налог действует только в отношении отдельных товаров, называемых подакцизными. При этом законодательные правила, используемые при установлении подакцизных товаров, сформулированы следующим образом: - во-первых, акцизами не облагаются товары первой необходимости; - во-вторых, акцизы устанавливаются с целью изъятия в бюджет получаемой сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты); - в-третьих, облагая акцизом товары, наносящие вред здоровью человека, государство стремится ограничить их потребление (алкогольная и табачная продукция) [73, с. 272-273].

Следовательно, данный налог применяется в основном в отношении тех товаров, производство и реализация которых является сверхрентабельным. К тому же, акцизы выполняют еще две важные функции: 1) осуществляют сдерживание потребления вредных для здоровья населения продуктов таких, как алкоголь и табак; 2) содействуют в ряде стран перераспределению доходов наиболее богатой части населения путем введения акцизов на отдельные особо дорогие, "люксовые" товары.

В исследовании акциз раскрывается как налог, взимаемый с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении операций с определенной номенклатурой товаров, в том числе при перемещении через таможенную границу Российской Федерации. На основании анализа практики налогообложения выявлено, что перечень подакцизных товаров достаточно узок и содержит следующие налоговые группы: спирт и спиртосодержа щая продукция; алкогольная продукция и пиво; табачная продукция; нефтепродукты (прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла); легковые автомобили. На рисунке 1 представлена разработанная нами классификация акцизных налогов применительно к налоговой системе России, имеющая несколько упрощенный вид.

Анализ свидетельствует, что механизм исчисления и уплаты акциза предполагает определение суммы налога при совершении операций с подакцизной продукцией и включение сумм в цену товара. Это означает, что каждый экономический субъект, участвующий в обороте подакцизных товаров, осуществляет расчет суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, и в процессе реализации передает данную обязанность следующему контрагенту, вплоть до конечного потребителя, который и несет бремя акцизного налогообложения. Таким образом, налог регулирует потребление подакцизной продукции. При этом государство не только пополняет казну и уменьшает уровень потребления подакцизных товаров, но и способствует реализации только качественной продукции.

## Налоговая модель реформирования акцизных налогов и техноло гии её проведения в Российской Федерации

Проведенный анализ и оценка данных требований показали, что ключевыми направлениями реформирования акцизного налогообложения могут стать следующие: решение проблемы территориальности при уплате налога с подакцизных товаров, ввозимых из стран СНГ и вывозимых из России в страны СНГ; установление автоматической индексации специфических ставок акцизов; изменение принципа авансового платежа с использованием акцизных марок по некоторым видам подакцизных товаров; установление дифференцированного обложения "люксовых" товаров. В этой связи необходимо так же рассматривать вопросы реформирования при определении плательщиков акцизов, способов уплаты и контроля за уплатой акцизов, особенностей акцизного налогообложения некоторых видов подакцизных товаров.

Принцип взимания акцизов на некоторые виды природных ресурсов, в частности, минерального сырья (нефть, включая газовый конденсат, природный газ), предлагается нами оставить без изменений, как было до исключения этих ПАТ из Налогового кодекса. Акциз с импортных товаров, ввозимых на таможенную территорию России, кроме автомобилей, необходимо взимать с лица, осуществляющего импорт подакцизного товара, одновременно с таможенными пошлинами и НДС.

На наш взгляд, в условиях слабой налоговой дисциплины и стремления налогоплательщиков легальными и нелегальными путями занижать акцизные обязательства приоритетным направлением реформирования акцизной системы должно быть избрано установление наиболее простых принципов налогообложения, чтобы в максимальной степени ограничить возможности уклонения от акцизного налогообложения, что в частности, предусматривает переход, где это возможно, от расчета суммы акциза в процентах от налогооблагаемой базы, то есть адвалорной ставки, к расчету суммы налога в зависимости от объема произведенного подакцизного товара на основе специфической ставки. Наиболее показательными в данном случае являются акцизы, поскольку установление четких правил их расчета может в значительной степени снизить потери бюджета от занижения налоговой базы налогопла тельщиками. Что касается установления автоматической индексации специфических ставок акцизов, то подобная норма, по нашему мнению, должна содержаться в Налоговом Кодексе, а базой для индексации должен служить официально публикуемый показатель, основанный на статистике Госкомстата или другого государственного органа.

Мы полагаем, что в зависимости от ситуации и стратегической направленности государственного регулирования акцизов следует различать стимулирующую и сдерживающую при социальной направленности налоговую модель. В развитых экономиках некоторых стран в периоды, когда возникает необходимость предотвращения кризиса производства или восполнения социальных фондов в бюджете, установления в этой связи более жестких налоговых режимов, сдерживания инфляции, приобретенном для России может стать социальная составляющая акцизной модели. В ситуации находящихся ПАТ в условиях стагфляции, речь может идти только об эффективной стимулирующей модели. Поэтому основными целями предлагаемой акцизно-налоговой модели продолжают оставаться поддержка инновационной деятельности, в том числе и предоставление новых льгот, направленных на ее стимулирование, а также поддержка инвестиций в области производства товаров.

Исследования показали, что в рамках реформирования акцизных налогов основными источниками повышения доходного потенциала взимаемых акцизов может стать как повышение налоговых ставок, изменение правил исчисления и уплаты отдельных акцизных налогов, так и принятие мер в области налогового администрирования. При этом, по мнению автора, в первую очередь необходимо принять меры для повышения доходов бюджетных ресурсов, а также для перехода к новой системе налогообложения социально вредных подакцизных товаров. Отдельным направлением модели в области повышения доходного потенциала акцизно-налоговой системы будет являться оптимизация существующей системы налоговых льгот и освобождений, а также ликвидация имеющихся возможностей для уклонения от налогообложения акцизами.

Установлено, что в конечном итоге формирование и развитие социально-ориентированной акцизной модели (СОАМ) может проводиться государством посредством методов и технологий, представленных на рисунке 10.

Анализ свидетельствует, что в части налогообложения акцизами в плановом периоде периодическая индексация ставок акциза может осуществляться с учетом реально складывающейся экономической ситуации, при этом повышение акцизов на алкогольную, спиртосодержащую и табачную продукцию должно производиться опережающими темпами по сравнению с уровнем инфляции. Один из ключевых факторов при выборе ставки акцизного налога заключается в потенциальном влиянии увеличения налогов на развитие незаконной торговли. Очевидно, что нелегальная торговля стимулируется большим количеством факторов, в число которых входит чрезмерное налогообложение акцизами. Хотя поддержание налогов на высоком уровне возможно одновременно со сдерживанием контрабанды на низком уровне, акцизы являются основным стимулом, а значит, и важным фактором борьбы против незаконной торговли нефтепродуктами, табачной и алкогольной продукцией. Более того, у государства должны быть возможность, желание и способность обеспечивать соблюдение законов и охранять свои таможенные границы. Опыт свидетельствует, что политика постепенного повышения акцизных налогов с одновременным противодействием контрабанде являются оптимальным способом достижения целей как в части получения доходов в бюджет, так и в части здравоохранения, одновременно с сокращением риска стимуляции и развития «теневого» рынка.

## Количественная определенность и социально-экономическое обос нование дифференциации параметров налоговых ставок акцизов

Целостное представление об агрессивности повышения ставок акцизов можно получить из следующих результатов исследований. Несмотря на то что в значительной степени решению проблемы по дальнейшему совершенствованию акцизного налогообложения будет способствовать применение федерального закона №306-Ф3, который вступил в силу с 01.01.2011 г., одно временно в соответствии с этим законом с 2011 г. значительно увеличены некоторые ставки акцизов. Например, ставка акциза на спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья) с 1 января 2012 года увеличится с 27,7 руб. (за 1л безводного этилового спирта) до 37 руб. (за 1л безводного этилового спирта). В 2013 и 2014 годах размер ставок также будет увеличиваться и составит соответственно 59 руб. и 74 руб. (за 1л безводного этилового спирта). На спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию в металлической аэрозольной упаковке, а также спиртосодержащую продукцию бытовой химии сохранится нулевая ставка акциза.

На алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9% в 2010-2012 гг. ставки акцизов будут увеличиваться примерно на 10% ежегодно, а на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9% включительно - на 20% ежегодно, к 2014 году они достигнут соответственно 500 и 400 руб. Налоговые ставки на натуральные вина и шампанские, игристые, газированные и шипучие вина в 2010-2012 гг. также будут стабильно увеличиваться и в 2014 году составят 8 и 25 руб.

В отношении пива с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно с 2010 года ставка акциза повысилась почти в 3 раза, а на пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%о - более чем в 4 раза с ежегодной индексацией этих ставок. С 2010 по 2014 размер этих ставок увеличится в 2 и 2,2 раза.

На легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с), а также свыше 112,5 кВт (150 л. с.) и на мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.) налоговые ставки в 2010 - 2012 годах будут повышаться примерно на 10% ежегодно. За менее мощные легковые машины, с мощность двигателя до 67,5 кВт (90 л. с), как и ранее, акцизы взиматься не будут, а за автомобили, имеющие мощность двигателя в промежутке от 67,5 кВт (90 л. с.) до112,5 кВт (150 л. с.) налоговые ставки установлены достаточно щадящие. Десятикратный скачок акцизных ставок имеет место для легковых автомобилей и мотоциклов с мощностью двигателя более 112,5 кВт (150 л. с).

Мы полагаем, что такая налоговая политика должна оказывать стимулирующее воздействие на производство отечественного легкового автотранспорта, большая часть которого имеет двигатели, мощность которых не превышает 112,5 кВт (150 л. с). К 2014 году данные ставки акцизов имеют равные темпы увеличения.

Исследования показали, что ставки акцизов на нефтепродукты оставались без изменений с 2005 по 2009 годы. Однако в связи с кризисной ситуацией в экономике и снижением доходов субъектов РФ возникла необходимость проиндексировать и эти ставки акцизов. На 2010 год акцизные ставки на нефтепродукты устанавливаются в следующих размерах: на автомобильный бензин с октановым числом до 80 - 2923 руб. за Ітонну; на автомобильный бензин с иными октановыми числами - 3992 руб. за Ітонну; на дизельное топливо - 1188 руб. за 1 тонну. В 2010 году ставка акциза на моторные масла составила 3246,1 руб. за 1т, а в 2011 году - 3570,7 руб. и в 2012 - 3927,8 руб. за 1т. С 2011 года предусматривается дифференциация ставок акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо, предусматривающая их снижение по мере повышения класса топлива примерно на 10% к уровню 2010 года (рисунок 18).

Динамика увеличения акцизов на бензин и дизельное топливо (класс 3) по Налоговому кодексу РФ 2011 г., рублей за тонну Установлено, что с 2011 года система исчисления акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо будет построена по принципу убывающей шкалы ставок в увязке с повышением их качественных показателей (классов), предусмотренных Техническим регламентом «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному, судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 27.02.08 № 118. Наиболее полно установленные законом показатели повышения ставок акцизов в перспективе до 2014 года отражены в таблице 10.

Расчеты показывают, что более низкие ставки акцизов на автомобильные бензины и дизельное топливо, отвечающие по своим экологическим характеристикам требованиям 3, 4 и 5 классов, позволят налогоплательщикам получить дополнительный доход, что в свою очередь, даст возможность сократить сроки окупаемости дополнительных капитальных вложений, связанных с организацией и увеличением объемов производства более экологичных автомобильных бензинов и дизельного топлива.

Вместе с тем, проведенный ретроспективный и современный анализ свидетельствует, что ежегодно меняющиеся налоговые ставки на подакцизные товары не способствуют росту сборов акцизов. В условиях отсутствия национальной акцизной политики произвольное и необоснованное повышение ставок дает, как правило, отрицательный результат и в экономической сфере, и в социальном плане.

Сложившаяся система постоянного увеличения акцизных ставок и, как следствие, роста цен носит чисто фискальный характер в отношении легального производства, а также создало благоприятные экономические условия для нелегального, криминального производства и насыщения рынка подакцизных товаров более дешевой нелегальной и фальсифицированной продукцией, стоимость которой, например, на алкогольном рынке, по экспертной оценке, более чем в три раза ниже цены легальной водки.

## Реформирование государственных институтов и механизмов бюд жетного распределения акцизных доходов и налоговых режимов контроля уплаты акцизов

Инновационные преобразования подакцизных секторов экономики и социализация общества вызвали количественные и качественные изменения в социальной направленности акцизного налогообложения алкогольной продукции и табачных изделий как социально опасных подакцизных секторов экономики и вредных для здоровья товаров. Актуальным в связи с этим является определение роли акцизов в преодолении социальных последствий табакокурения и алкоголизма, как особо опасных и вредных для здоровья населения общественных явлений.

На основании анализа практики акцизного налогообложения выявлено, что акцизы на алкоголь и табакокурение всегда имели значительную долю в совокупных налоговых поступлениях. Акцизы на эти подакцизные товары являются не только важнейшей частью доходов федерального бюджета, но и эффективным способом воздействия на цену определенных видов продукции табачной и алкогольной промышленности. Изменяя данные акцизы, государство может воздействовать на уровень потребления социально вредных товаров или ограничить импорт определенного товара.

Так, особое место в системе косвенного налогообложения занимают акцизы, взимаемые с алкогольной продукции по сдерживанию процессов ал 114 коголизации населения. Ситуация с алкоголизмом в России по настоящее время весьма сложная. По данным Роспотребнадзора, потребление учтенного алкоголя на душу населения в стране выросло с 5,38 литра абсолютного алкоголя в 1990 г. до 10 л в 2010 г. или в 1,8 раза. Однако реальное душевое потребление алкоголя с учетом оборота спиртосодержащей продукции, в том числе парфюмерно-косметической продукции, товаров бытовой химии и других видов продукции в России составляет около 18 л. По данным медицинской статистики, в настоящее время около 2,8 млн. россиян вовлечено в тяжелое, болезненное пьянство, что составляет свыше 2% от числа всего населения станы. При этом качество алкогольных напитков и пива хотя и улучшается, но остается очень низким.

Нелегальное производство и оборот алкогольной продукции в стране стабильно удерживается в последние годы на уровне 35-40% и неопровержимо свидетельствует о явно недостаточной эффективности существующих мер государственного регулирования этого рынка, в том числе и за счет налогообложения акцизами. В целях наиболее полного сбора акцизов за алкогольную продукцию НО «СУАР» предложена концепция акцизного регулирования российского алкогольного рынка. В качестве основных неотложных первоочередных акцизных мер концепция предусматривает следующее [93]: 1. Возложение обязанности по уплате 100% акцизов на производителей алкогольной продукции, как это было до 2001 года. 2. В качестве меры по обеспечению своевременности полноты уплаты акцизов предприятиями-производителями алкогольной продукции ввести институт банковской гарантии. 3. Акцизы полностью уплачивать в федеральный бюджет, как и акцизы на импортируемую алкогольную продукцию. 4. Денежные средства, поступившие в федеральный бюджет в виде акцизов от производства алкогольной продукции, перечислять в бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты муниципальных образований. В качестве одного из критериев определения перечисляемых сумм предлагается принять численность населения и сложившееся в данной местности душевое потребление алкогольной продукции.

В этой связи в соответствии с представленным НК РФ последней редакции по состоянию на 20.02.2011 г. установлен нулевой размер акциза на этиловый спирт из всех видов сырья и спирт коньячный, реализуемый организациям, которые вносят авансовый платеж, а также передаваемый производителями в структуре одной организации, или реализуемый для производства товаров, не признаваемых подакцизными.

Анализ показателей обложения акцизами алкогольной продукции позволяет оценить степень достижения цели и решения конкретных задач, стоящих перед отраслью. Например, на этиловый и коньячный спирт, реализуемые организациями, которые не платят аванс по акцизам, ставка акциза установлена на 2011 год в размере 34 рубля за литр. Ранее в НК РФ на 2010 году был запланирован акциз в размере 33,6 рубля за литр. На 2012 год размер акциза остался на ранее запланированном уровне - 37 рублей за литр, в 2013 году акциз составит 40 рублей за литр.

Нулевой акциз сохранится на 2011-2013 гг. на спиртосодержащую пар-фюмерно-косметическую продукцию и продукцию бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке. На остальную спиртосодержащую продукцию размер акциза составит в 2010 году 190 рублей за литр, в 2012 году - 230 рублей, в 2013 году - 245 рублей за литр. Также нулевой акциз сохранится на пиво с содержанием спирта до 0,5%). На пиво с содержанием спирта от 0,5%) до 8,6%) акцизы будут на ранее предусмотренном уровне: 10, 12, и 13 рублей за литр в 2011, 2012 и 2013 годах соответственно, свыше 8,6%) - 17, 21 и 23 рубля.

На алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9% акциз будет расти запланированными темпами: на 10%о (до 231 рубля) в 2011 году, на 9,95%о (до 254 рублей) в 2012 году и на 10,2% (до 280 рублей) в 2013 году. На алкогольную продукцию с долей спирта до 9% акциз также будет расти заплани 116 рованными темпами - на 20,2%, то есть до 190 рублей в 2011 году, на 21%, до 230 рублей в 2012 году и на 6,52%, до 245 рублей в 2013 году.

Несколько более высокими темпами будет расти акциз на вина в 2001 году - на 42%, до 5 рублей за литр (ранее на 2011 год планировался акциз в 4,8 рубля). В 2012 году размер акциза останется на запланированном уровне 6 рублей за литр, в 2013 году он будет равен 7 рублей. На шампанские и игристые вина акцизы на 2011-2012 годы остаются на запланированном уровне - 18 и 22 рубля за литр, на 2013 год - 24 рубля.

К позитивным факторам снижения алкоголизма, мы считаем, можно дополнительно отнести тот факт, что Министерством финансов России подготовлено предложение по выборочному повышению налогов, которые добавят в бюджет 1,9 триллиона рублей в 2012-2014 годах. Одним из самых радикальных станет четырехкратный рост акцизов на спирт к 2014 году. В результате государство сможет получить с полулитра водки 180 рублей сборов, тогда как сейчас - лишь 46,2 рубля. По подсчетам Минфина, повышение акцизов на спирт в 2014 году принесет 315,9 миллиарда рублей дополнительных доходов, вырастут также поступления НДС, который берется и с суммы акциза. В 2010 году все поступления по акцизам от производителей спирта и алкоголя составили около 82 миллиардов рублей.

Анализ статистических материалов позволяет сделать вывод, что если в настоящее время пол-литровая бутылка, согласно приказу Росалкогольрегу-лирования, не может стоить в рознице меньше 98 рублей, то при ставке акциза на спирт в 462 рубля бутылка водки будет стоить не менее 210 рублей, а при ставке в 900 рублей - около 390 рублей. Между тем, анализ опыта высокоиндустриальных стран свидетельствует, что в настоящее время по величине ставок акцизов на крепкие алкогольные напитки Россия занимает последнее место, наравне с США (рисунок 28).