Тегетаева, Оксана Руслановна. Акцизное налогообложение и формирование бюджетных доходов субфедерального образования : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Тегетаева Оксана Руслановна; [Место защиты: Сев.-Осет. гос. ун-т им. К.Л. Хетагурова].- Владикавказ, 2013.- 223 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/1275

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Сущность и место акцизного налогообложения в современных экономических условиях РФ 15**

1.1. Социально - экономическая природа, генезис и методы акцизного алогообложения в РФ 15

1.2. Роль акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов 49

1.3. Акцизно-распределительный механизм как элемент государственного регулирования бюджетных доходов региона 58

**ГЛАВА 2. Анализ и оценка показателей формирования доходов бюджетов на основе акцизов71**

2.1. Общая динамика и структура формирования налоговых доходов бюджета РФ 71

2.2. Эффективность применения ставки акцизов в механизме акцизного налогообложения 76

2.3. Анализ формирования доходов субфедерального образования на базе акцизных поступлений (на примере РСО-Алания) 82

**ГЛАВА 3. Совершенствование регулятивных механизмов акцизного налогообложения в сфере алкогольного производства 113**

3.1. Социально-экономическая эффективность государственного регулирования акцизного налогообложения алкогольной продукции 113

3.2. Приоритетные направления совершенствования механизма акцизного налогообложения алкогольного производственного комплекса 147

Заключение 169

Список использованных источников 178

Приложения 191

* [Роль акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов](http://www.dslib.net/finansy/akciznoe-nalogooblozhenie-i-formirovanie-bjudzhetnyh-dohodov-subfederalnogo.html#5273911)
* [Акцизно-распределительный механизм как элемент государственного регулирования бюджетных доходов региона](http://www.dslib.net/finansy/akciznoe-nalogooblozhenie-i-formirovanie-bjudzhetnyh-dohodov-subfederalnogo.html#5273912)
* [Эффективность применения ставки акцизов в механизме акцизного налогообложения](http://www.dslib.net/finansy/akciznoe-nalogooblozhenie-i-formirovanie-bjudzhetnyh-dohodov-subfederalnogo.html#5273913)
* [Приоритетные направления совершенствования механизма акцизного налогообложения алкогольного производственного комплекса](http://www.dslib.net/finansy/akciznoe-nalogooblozhenie-i-formirovanie-bjudzhetnyh-dohodov-subfederalnogo.html#5273914)

**Введение к работе**

кандидат экономических наук, доцент М.А. Биганова

**Актуальность темы исследования.** Экономический рост и эффективное развитие возможны при наличии эффективной экономической политики как на уровне федерации, так и на уровне регионов. Наиболее действенным инструментом в этом отношении является налоговая составляющая, поэтому поиск резервов финансовых ресурсов субфедерального образования должен быть направлен на развитие собственной налогооблагаемой базы в разрезе тех налогов, которые являются бюджетообразующими для региона. В указанном аспекте особого внимания заслуживают вопросы стратегического управления комплексом алкогольной промышленности в регионах, где он сложился и функционирует.

Практика подтверждает, что административные преобразования, продиктованные изменением социально-экономических целей государства, часто не имеют под собой основу долгосрочной акцизной налоговой политики, имеющей цель всестороннее использование потенциала данного налога. В условиях экономических трудностей наблюдается развитие вектора на иррациональное использование ограниченных финансовых ресурсов что, как следствие, ведет к углублению экономической неустойчивости.

Указанные проблемы вызывают необходимость дополнительного теоретического обоснования основных направлений модернизации механизма акцизного налогообложения в сфере алкогольной промышленности, оценки использования государственных инструментов регулирования алкогольного рынка с целью разработки практических рекомендаций, обеспечивающих совершенствование российской модели акцизного налогообложения и государственного регулирования рынка алкогольной продукции как в России в целом, так и на уровне региона.

**Степень разработанности темы исследования.** Вопросы устойчивого развития экономических систем и бюджетов в условиях динамичных преобразований представляют стабильный интерес для многих ученых.

Рассмотрение и оценка отдельных элементов российской модели акцизного налогообложения проводились такими отечественными учеными, как И.М. Александров, П.В. Акинин, М.В. Аликаева, А.В. Аронов, С.В. Барулин, Е.Н. Голик, А.З. Дадашев, В.А. Кашин, В.А. Королев, И.Д. Кузнецова, В.В. Кузьменко, Г.Н. Куцури, В.Г. Пансков, Г.Б. Поляк, И.В. Синицина, Н.Х. Токаев, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Е.Н. Шереметьев и др.

В отечественной науке проблемы акцизного налогообложения в сфере производства, оборота алкогольной продукции наиболее полно освещены в трудах Г.Л. Азоева, С.Х. Алдатова, А.А. Бондарь, И.К. Беляевского, С.Д. Бешелева, А.И. Ковалева, Е.В. Романенко, Н.Ю. Сабурова, В.М. Поповой, К.А. Раицкого, Э.А Уткиной и других.

При всем многообразии научных публикаций, посвященных проблемам изучения сущности, назначения и практической реализации методов акцизного налогообложения с целью раскрытия потенциала и роста деловой активности субъектов хозяйствования, многие аспекты акцизного налогообложения и формирования бюджетных доходов субфедерального образования недостаточно исследованы: уровень разработанности научно-методических основ и способов реализации акцизного налогообложения с целью обеспечения экономики; регулирующая роль акцизного налогообложения; проблематика экономической эффективности государственной политики ценообразования, что и предопределило актуальность, выбор темы, цель и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью работы является теоретико-методологическое обоснование вопросов формирования доходов субфедерального образования посредством применения эффективной модели акцизного налогообложения алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Для достижения этой цели были поставлены и решены следующие задачи:

обобщить теоретические представления по определению сущности акцизного налогообложения в налоговой системе РФ;

уточнить фискальную и регулирующую роль акцизного налогообложения в экономических процессах и бюджетной практике;

исследовать механизм распределения акцизных поступлений в формировании доходов субфедеральных образований;

проанализировать формирование доходов на базе акцизных поступлений и выявить факторы, влияющие и препятствующие экономическому росту и деловой активности участников производственного комплекса;

раскрыть проблематику экономической эффективности государственной политики ценообразования на подакцизную продукцию и регулирования акцизного налогообложения в сфере алкогольной продукции;

разработать и предложить меры совершенствования государственной политики в сфере акцизного налогообложения по регулированию деятельности участников алкогольного рынка.

**Объектом исследования** является состояние акцизного налогообложения в экономической системе и формирование доходов субфедерального образования.

**Предметом исследования** являются отношения, возникающие и характеризующие акцизное налогообложение, ее качественные и количественные показатели и механизм функционирования в процессе формирования бюджетных доходов.

**Соответствие темы диссертационного исследования требованиям Паспорта специальностей ВАК.** Область исследования диссертационной работы соответствует требованиям паспорта ВАК Министерства образования и науки РФ по специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит», а именно: п. 2.5. Налоговое регулирование секторов экономики; п. 2.6. Теория построения бюджетной и налоговой системы; п. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы.

**Теоретико-методологической основой диссертационного исследования** послужили материалы научных и научно-исследовательских конференций, научные положения, содержащиеся в трудах ведущих отечественных ученых-экономистов в области управления и развития экономики, теории налогообложения, вопросов государственного управления промышленным комплексом алкогольного производства.

**Инструментарно-методологический аппарат диссертационного исследования.** В ходе выполнения диссертационной работы получили применение различные методы и инструменты экономических исследований: наблюдение, сравнение, обобщение, методы дедукции и индукции, метод абсолютных и относительных величин, метод сводки и группировки, методы анализа и синтеза, монографический балансовый метод, графический и табличный метод, метод экспертных оценок, экономико-статистическое моделирование.

**Информационно-эмпирическая база** сформирована на основе положений, содержащихся в трудах российских и зарубежных авторов, материалах научных конференций, нормативно-правовых документах, федеральных и региональных законах, данных Федеральной налоговой службы Российской Федерации, отчетности Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по РСО-Алания, опубликованных в периодической печати, электронных сетевых информационных системах и сети Интернет.

**Рабочая гипотеза исследования** состоит в обосновании положений, согласно которым совершенствование акцизного налогообложения является необходимым и перманентным процессом и направлено на формирование бюджетных доходов всех уровней бюджетной системы страны, а механизм и методы решения возникающих проблем требуют согласования путем разработки экономически эффективной модели стимулирования производителей подакцизной продукции и совершенствования ценообразования на нее.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту.**

1. Определение бюджетных целей акцизного налогообложения требует соответствующего уточнения экономической природы и сущностных характеристик акциза как налога. Меняются цели и задачи бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, диктуемые социально-экономическим развитием страны и в соответствии с этим использование акцизного налогообложения вносит корректировки в оценку фискальной природы и регулирующего значения акцизного налогообложения. Наибольшего внимания заслуживает сущностная характеристика акциза с позиции его косвенного характера обложения и изъятия в бюджеты. Это соответствует пониманию необходимости недопущения чрезмерно расширительного истолкования понятия акциз по его природной экономической характеристике.
2. Функционирующая система налогообложения вносит корректировки в оценку фискальной природы и регулирующего значения акцизного налогообложения. Практика акцизного налогообложения в разной степени усиливает или смягчает необходимость реализации фискальной функции акцизов. Специфика и методы формирования государственных бюджетных интересов, безусловно, накладывают соответствующий нагрузочный фактор на усиление фискальной природы акциза и акцизного налогообложения, но это не снимает проблематики ее (нагрузки) ограничения. Экономическая целесообразность повышения фискальной нагрузки методами акцизного налогообложения должна быть соизмерима как с целями бюджетной политики, уровнем налогового потенциала и налогового бремени, так и достигнутыми показателями покупательной способности населения.
3. Противоречивость действия механизма акцизного налогообложения обнаруживается каждый раз, и это реально подтверждается через акт опосредованной оплаты налога потребителем производителю продукции – продавцу. Механизм акцизного налогообложения, с одной стороны, оказывает ограничивающее воздействие на производство подакцизной продукции, с другой, способствует регулированию изъятия акцизного налога посредством устанавливаемых и применяемых ставок акцизов. Ограничивающее регулирование посредством акциза может иметь как отрицательное воздействие на товаропроизводителей, так и положительное, что необходимо в полной мере учитывать. В российской практике сокращение производства подакцизной продукции часто стимулирует рост цен, при прочих равных условиях снижая спрос. Однако эффективность этого направления регулирующего воздействия акциза существенно зависит от того, насколько эффективно осуществляется государственный контроль в сфере обращения подакцизной продукции. Возрастающее значение имеет роль акцизно-распределительного механизма как элемента регулирования бюджетных доходов субфедерального образования, с применением обоснованных нормативов распределения акцизных доходов, в том числе от алкогольной и спиртосодержащей продукции.
4. Модель эффективного регулирования акцизного налогообложения в сфере производства и оборота алкогольной продукции должна учитывать имеющуюся специфику отрасли, условия и факторы решаемых задач как на общегосударственном уровне, так и на региональном и местном. Надо исходить из той реальности, что применяемые в последние годы методы акцизного налогообложения используются неэффективно, не в достаточной мере задействован потенциал производства и оборота высококачественной продукции, что требует доработки концепции развития отрасли, уточнения и обоснования приоритетности целей (фискальные цели или сдерживание отраслевых масштабов производимой продукции, борьба с алкоголизмом) в применяемом механизме регулирования, в том числе определение степени вмешательства государства в реализуемые рыночные механизмы. Меры регулирования алкогольного рынка должны соответствовать процессу реализации единой результативной государственной акцизной политики, в рамках которой необходимо полнее учитывать текущие и долгосрочные задачи социально-экономического развития. Построение модели должно включать в себя механизмы, а также инструменты распределения властных полномочий в сфере производства и оборота алкогольной продукции.
5. Приоритетные направления развития производства и оборота алкогольной продукции необходимо оценивать с позиции уточнения взаимосвязей объемов доходов регионов, местных бюджетов и тенденций, которые складываются в практике акцизного налогообложения и реального поступления акцизных налогов в бюджеты. В этом контексте следует полнее учитывать, что в российской практике при формировании доходов субфедеральных бюджетов применяется одновременно три модели распределения налоговых полномочий: разделение налогов на федеральные, региональные и местные; применение модели «пересекающихся» налогов; распределение налоговых доходов в разноуровневые бюджеты по установленным нормативам. Проблема обостряется тем, что внутри этих моделей не существует единого подхода к формированию налоговых доходов, что сказывается и на практике целесообразности акцизного налогообложения, в том числе на доходы от алкогольной продукции.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке теоретических и методологических положений, направленных на достижение развития и экономического роста в сфере формирования доходов бюджета на основе эффективной акцизной политики путем модернизации элементов налога, используемых на практике.

Наиболее существенные положения, обладающие научной новизной, заключаются в следующем:

Уточнена, на основе обобщения действующей системы формирования бюджетных доходов, роль акцизного налогообложения в процессе регулирования экономических и финансовых отношений в России, что позволило выявить преобладающую фискальную функцию современного акцизного налогообложения и низкую эффективность механизма регулирования экономических процессов и явлений посредством обложения акцизами. Данное положение дало возможность обоснования приоритетных направлений стимулирования качества производимой и реализуемой подакцизной продукции.

Разработана, на основе исследования существующей концепции распределения акцизных поступлений между бюджетами различных уровней в форме региональных акцизных доходов, модель эффективного распределения акцизных доходов, составляющими факторами которой являются структура и объемы потребления, платежеспособный спрос и уровень жизни населения в территориальном аспекте РФ, что позволит обеспечить сбалансированное формирование бюджетов субфедеральных образований.

Предложена, на основе анализа механизма формирования бюджетов субъектов РФ, кластерная модель, базирующаяся на той отрасли производства, в которой у региона имеются преимущества в специализации производства и видах бюджетообразующих налогов, что дает возможность реализации производственного потенциала и, как следствие, роста бюджетных доходов.

Выявлена, на основе систематизации элементов механизма акцизного налогообложения, взаимосвязь объемов теневого рынка и налоговой нагрузки акцизного бремени, что позволило предложить способы подсчета масштабов деятельности нелегальных производств как резервов роста акцизных поступлений.

Определены методы и пути эффективной реализации акцизной политики в сфере производства и реализации алкогольной продукции с учетом выбора конкретной модели распределения налоговых полномочий между субъектами и федеральным центром, что позволило предложить направления модернизации акцизного налогообложения и механизма ценообразования на подакцизные товары в направлении стимулирования развития алкогольпроизводящих производств, представляющий собой высокодоходный кластер в экономике субъекта РФ.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования** состоит в том, что основные научные положения и выводы позволяют дополнить и уточнить существующие научные представления о социально-экономической роли акцизов в процессе гармоничного сбалансированного формирования доходов субфедеральных образований РФ.

Непосредственное практическое значение имеют выводы и предложения по совершенствованию акцизной политики с целью достижения устойчивого роста бюджетных доходов, позволяющие стабилизировать экономическую ситуацию в РФ, сгладить регионально-пространственные экономико-бюджетные диспропорции и обеспечить устойчивый экономический рост.

Основные выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в качестве научно-исследовательского материала и информационного источника при разработке нормативных документов, программ, региональных целевых отраслевых программ экономического развития, а также в учебном процессе при чтении курсов по дисциплинам специальностей: «Финансы и кредит» и «Налоги и налогообложение», таких как «Налоговая политика Российской Федерации», «Бюджетные доходы РФ», «Федеральные налоги и сборы с организаций», «Финансовые проблемы региона».

**Апробация основных результатов работы.** Основные теоретические и практические положения и результаты диссертационного исследования апробированы в научных публикациях, а также отражены в докладах автора на: научно-практических конференциях экономического факультета ФГБОУ ВПО «Северо-Осетинский государственный университет им. К.Л. Хетагурова» (2008-2012 гг.), научных семинарах кафедры «Финансы и кредит» ФГБОУ ВПО «Северо-Осетинский государственный университет им. К.Л. Хетагурова» (2009-2010 гг.), региональной научно-практической конференции «Влияние налоговой политики на финансовое состояние региона» на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВПО «Северо-Осетинский государственный университет им. К.Л. Хетагурова» (2012 г.), межрегиональной научно-практической конференции «Экономическое и социальное развитие республик Юга России в переходный период и в условиях инновационного роста» (Элиста, 2013).

**Публикации.** По теме исследования опубликовано 6 научных работ, общим объемом 3,4 п. л. (из них 3,1 п. л. лично автора) в ведущих научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации.

**Структура диссертации** определена актуальностью рассматриваемой проблемы, ее практической значимостью, целью и логикой изложения. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и 16 приложений, иллюстрирована аналитическим материалом (26 рисунков и 24 таблицы). Работа изложена на 190 страницах печатного текста.

## Роль акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов

На наш взгляд, наибольшего внимания заслуживает определение, данное В.Г. Пансковым, в котором акциз трактуется как «косвенный налог, включаемый в цену товара и в результате этого фактически оплачивается покупателем, хотя юридически плательщиками в казну выступают организации, производящие и реализующие товары» [93, с.290]. В отличие от вышеуказанных трактовок, в данном определении отражается сущность акциза как косвенного налога, так как отражается несовпадение в одном лице плательщика налога и его носителя, т.е. автор справедливо делает ударение на механизме переложения налогового бремени, присущего косвенному налогообложению.

Однако во всех рассмотренных нами выше определениях подчеркивается, что акциз - это федеральный налог. В ст. 13 Налогового кодекса РФ этот налог перечислен в составе федеральных, следовательно, по уровню государственного управления он относится к платежам федерального значения, взимается на всей территории страны и его основные элементы определяются федеральным законодательством о налогах и сборах.

Практика применения акцизов в современном понимании началась примерно с XVII века, причем не всегда была однозначной: в определенных ситуациях, когда недостатки превалировали над достоинствами, акцизы считались крайне несправедливыми, разительными для основного населения страны и потому неприемлемыми иногда, наоборот. Влияние акцизов на формирование доходов государства неуклонно росло, это отразилось в увеличении перечня подакцизных товаров: в 1817 году принят Устав о питейном сборе, который определил акцизы с водки и пива; в 1838 году в число подакцизных товаров попал табак (причем в 1886 году контроль за плантациями табака, за его хранением и продажей был в компетенции акцизного ведомства); в 1848 году введен акциз на спички; в 1887 году нефтяные масла стали объектом акцизного налогообложения. К началу XX века акцизы обеспечивали около 70% доходов государства [83]. Необходимо отметить, что товары «первой необходимости» (соль, спички, чай, сахар и т.д.) и товары массового потребления (солод, табачные изделия, спиртные напитки) облагались налогом.

После Октябрьской революции рост натурализации хозяйственных отношений привел к резкому снижению акцизного обложения. В конце 1918 года вместо ранее действующих акцизов ввели прямые начисления к ценам товаров, а в феврале 1920 года взимание акцизов было приостановлено. В период НЭПа акцизное обложение восстановили, доходы из этого источника в отдельные годы достигали 20% от всех налоговых доходов государственного бюджета. С укреплением планового хозяйства и административных рычагов воздействия на экономическую деятельность роль акциза неуклонно снижалась, в конце 1929 года его объединили с промысловым налогом по текстильным товарам и спирту, а налоговая реформа 1930 года полностью ликвидировала акцизное налогообложение, а перераспределение создаваемых на государственных предприятиях доходов происходило в неналоговых формах (налог с оборота, отчисления от прибыли).

Новым этапом в истории российского акцизного налогообложения после шестидесятилетнего перерыва стала налоговая реформа 1992 года. Основываясь на западных моделях, структура российской системы налогов имеет все стандартные блоки - налоги на доходы, налоги на имущество и акцизную группу, которая представления такими составляющими ее элементами как акцизы и налог на добавленную стоимость. В современной налоговой системе России акцизы были введены Законом РФ «Об акцизах» [19], впоследствии акцизы взимались на основании Федерального закона «О внесении изменений в Закон РФ “Об акцизах”» [16], с 1.01.2001 года - на основании главы 22 «Акцизы» Налогового кодекса Российской Федерации. Таким образом, введенный в 1992 году, этот налог заменил вместе с НДС налог с оборота, и занял важное место в доходах государственного бюджета.

В зарубежной экономической литературе термин «акциз» можно встретить в двух значениях. Акцизами могут называться налоги, которые вводятся на действия, занятия, производство, продажу и потребление. Ввиду столь широкого определения к акцизам фактически могут быть отнесены любые налоги, кроме подоходных и поимущественных, то есть косвенные. Когда термин «акциз» используется в столь широком значении, к нему зачастую добавляется «общий», а НДС часто определяется как разновидность «общего акциза». В соответствии с международными стандартами учета в системе государственных и общественных финансов акцизы имеют несколько более узкое определение. Так, к акцизным сборам международные стандарты относят налоги на особые виды или ограниченный ассортимент товаров, не относимые к общим налогам (либо к импортным или экспортным налогам и таможенным пошлинам). В соответствии с этими стандартами акцизы могут взиматься на любой стадии производства или распределения товаров, а их размер может зависеть от веса, прочности, количества продукта или его стоимости. Положение международной классификации гласят, что к акцизам относятся специальные налоги на сахар, свеклу, спички и шоколад; налоги, взимаемые в большинстве стран с таких товаров, как табак, напитки, горюче-смазочные материалы. Иногда к акцизам относят налоги на отдельные виды услуг, электричество, газ, энергоносители и некоторые другие.

В России термин «акцизы» понимается в более узком и традиционном смысле. Под «акцизами» понимается лишь определенный узкий круг косвенных налогов, связанных с товарами, представляющими предметы роскоши, или с группами товаров, повышение цен на которые не может существенно ограничить их потребление (табак, алкоголь), а также - с некоторыми видами минеральных ресурсов, т.е. на высокорентабельные товары, производители которых получают сверхприбыли. Следует считать, что взимаемый в государственный бюджет акциз не отражает ни эффективности производства, ни потребительских свойств продукции, а является последствием особенностей его производства и реализации. Если бы отсутствовал указанный налог, предприятие-изготовитель подакцизной

## Акцизно-распределительный механизм как элемент государственного регулирования бюджетных доходов региона

Рассмотрев сущностные характеристики, функции и значение акцизного налогообложения, изучив его практическую значимость, можно отметить, что акцизы являются одним из главных инструментов государства в осуществлении экономической и социальной политики, поэтому и решение возникающих задач имеет прямую зависимость от объемов поступления налогов. Акцизам исторически принадлежала ведущая роль в этом процессе.

Анализ поступления налогов, тенденция развития налогооблагаемой базы и составляющих ее элементов, прогнозирование объемов налоговых поступлений в бюджет на определенный период являются важнейшей задачей экономических ведомств, финансовых органов на всех уровнях управления.

Как отмечалось ранее, бюджету Российской Федерации свойственна высокая доля косвенных налогов: в дореволюционный период 30 % составляли именно доходы от уплаты акцизов, так же, как и в СССР, где существовала государственная монополия на алкоголь. В постперестроечный период, начиная с 1992 года образовался дефицит бюджета, т.к. удельный вес косвенных налогов сократился почти в два раза в связи с отменой государственной монополии на производство спирта и алкоголя. В следствие этого пришлось задействовать иные механизмы с целью увеличения акцизных поступлений в бюджет: пересмотр списка подакцизных товаров, дифференциация ставок, установление минимальные цены и прочие. На наш взгляд, изменения законодательства происходят только с целью увеличения доходов бюджета. Как нами было отмечено ранее, по расчетам Министерства финансов РФ, рост акцизов на спирт в 2014 году обеспечит поступление в федеральный бюджет 316 млрд руб. против 75,4 млрд руб. , которые бюджет получил в виде акцизов на все виды алкогольной продукции и спирта в 2010 году. Однако в общей совокупности налоговых поступлений, администрируемых ФНС РФ, доля акцизов остается низкой - 7,15 % в 2012 году (таблица 3). В общей структуре налоговых поступлений налог на добычу полезных ископаемых (22,44%) занимает наибольшую долю, далее следуют налог на прибыль (21,49%), налог на доходы физических лиц (20,63%) и налог на добавленную стоимость (17,21%). Акцизы занимают четвертое место (7,15%), однако по темпу роста лидирующее место у этого налога (в 2011 году - 136,8%, в 2012 году - 129,8%), тогда как рост всех налоговых доходов в 2012 году составил 112,7 %.

В целях выравнивания экономического положения регионов с учетом механизма распределения акцизных поступлений структура доходов сложилась следующим образом (таблица 11).

Удельный вес консолидированных бюджетов субъектов РФ в общей совокупности акцизных доходов, (%) 60,2 75,04 74,19 61,62 56,37 14,84 -0,85 -12,58 91,

По данным, приведенным в таблице 11, видно, что большая часть данных налоговых доходов идет на распределение в субъекты: 60,2% от общей суммы в 2008 году, 75,04 % - в 2009 году, 74,19 % - в 2010 году и 61,62 % - в 2011 году. Однако необходимо отметить, что доля федерального бюджета растет: в 2008 году - 39,8 %, в 2009 - 24,96 %, в 2010 году - 25,81 %, в 2011 году - 38,38 % (т.е. +12,58 % к 2010 году). Отметим также, что темп роста доли акцизов в федеральном бюджете, после резкого падения в 2009 году, в 2010 году составил 139,4 % и 203,5 % (!) в 2011 году, в то время как этот же показатель по консолидированным бюджетам субъектов РФ стабильно снижается: в 2009 году темп роста составлял 129,7 %, в 2010 году 133,3 %, а в 2011 году всего лишь 113,6 %, т.е. в два раза меньше, чем в федеральном бюджете. Из этого следует вывод, что происходит постепенная централизация доходов от акцизного налогообложения в федеральном бюджете. Эта ситуация сложилась в следствии изменения нормативов распределения акцизов по различным подакцизным товарам по уровням бюджетной системы РФ, рассмотренными нами ранее. Данные изменения в акцизном налогообложении негативным образом влияют на формирование бюджетных доходов субфедерального образования, в частности в РСО- Алания.

По данным, приведенным в приложении 9, виден рост поступлений налоговых доходов. Так, в 2009 по отношению к 2008 году рост налоговых доходов составил 140,3% (или 12,7 млрд руб.), в 2010 году - 134,8 % (или 104,0 млрд руб.) соответственно, в 2011 году рост произошел на 136,8 % (или 162,5 млрд руб.).

Исходя из вышеизложенного, определим долю каждой группы подакцизных товаров в общей сумме поступления акцизов по анализируемым годам (таблица 12).

Таким образом, стабильно большая часть акцизов поступает по такой группе подакцизных товаров, как нефтепродукты (48,14 % в 2012 году). Второе место по всем анализируемым годам занимают акцизы на табачную продукцию (23,21% в 2012 году), третье - акцизы на пиво (14,09% в 2012 году), следующую позицию занимают поступления по алкогольной продукции (13,6% в 2012 году). Наименьшая доля в 2008-2012 гг. принадлежит акцизам на спирт этиловый (0,98 % в 2012 году).

Из вышеизложенного следует вывод, что важную роль в акцизных доходах консолидированного бюджета РФ играют акцизы на нефтепродукты (100 % поступающие в консолидированные бюджеты субъектов РФ в 2011 году по предусмотренным нормативам) и табачные изделия (100 % поступающие в федеральный бюджет РФ). Однако с точки зрения влияния акцизного налогообложения на формирование бюджетов субъектов РФ, необходимо отметить небольшую долю и тенденцию к снижению акцизов на спирт этиловый (50% поступлений остается в регионе, в котором произведена и реализована продукция), алкогольную продукцию (100% поступления остаются в субъекте РФ по пиву, винам натуральным с

## Эффективность применения ставки акцизов в механизме акцизного налогообложения

Инструменты административного воздействия предусмотрены Федеральным законом от 22.11.1995 г. №171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» (в ред. от 25.12.2012 года, далее - Закон). К ним относятся законодательно установленные ограничения, направленные на сохранение здоровья населения страны, улучшение качества производимой продукции (направлены на решение социальных задач): организации, осуществляющие производство этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и использующие в указанных целях основное технологическое оборудование, изготовленное как на территории Российской Федерации, так и за пределами ее территории, обязаны иметь на указанное оборудование сертификат соответствия или декларацию о соответствии (п.1 ст.8 Закона); технологическое оборудование должны быть оснащены техническими средствами фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в единую государственную автоматизированную информационную систему (п.2 ст.8 Закона); оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции осуществляется только при наличии документов, предусмотренных ст.10.2 Закона, удостоверяющих легальность их производства и оборота; для производства алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции разрешается использовать этиловый спирт, произведенный только из пищевого сырья (п.2 ст.11 Закона); запрет на оборот алкогольной продукции без сертификатов соответствия и специальной маркировки (ст.12 Закона); в законе предусмотрены ограничения розничной продажи алкогольных напитков: возрастные (только совершеннолетним), временные (в дневное время, т.е. с 8.00 до 23.00), определены территории, на которых не допускается продажа (ст.16 Закона) [4].

Несмотря на большую значимость решения социальных вопросов, на наш взгляд, государственное регулирование в сфере производства и оборота спиртосодержащей и алкогольной продукции носит преимущественно фискальный характер. Деятельность государства осуществляется в двух направлениях: ведение тщательного контроля за деятельность (лицензирование) и увеличение бюджетных поступлений (посредством налоговых платежей).

Лицензирование - это мероприятия, связанные с выдачей лицензии, с приостановлением и аннулированием, а также надзором лицензирующих органов за соблюдением соответствующих лицензионных требований и условий при осуществлении деятельности в сфере производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции. Это один из распространенных методов ограничения доступности алкогольной продукции, который используется более чем в сорока странах мира. В таблице 21 приведена общая классификация стран по типу лицензирования.

Из данных таблицы 21 видно, что большинство стран ограничиваются лицензированием оптовой и розничной продажи алкогольной продукции (как правило, это страны с государственной монополией на производство алкогольной продукции (таблица 22)).

Данный рынок является объектом повышенного внимания со стороны всех государств. Отличительная черта системы государственного регулирования в развитых западных странах — это историческая преемственность и относительная стабильность законодательства о государственном регулировании производства и продажи алкогольной продукции [97].

Государственная монополия имеет различные формы своего проявления. В первую очередь, политическая монополия изменяет направление экономических процессов, опираясь на свои возможности, центральное место при этом занимает государство, которое за основу берет закрепление и развитие системы прав собственности. Государство не ограничивается определением условий положения определенных участников экономических отношений и контролем за их исполнением. Особо следует отметить роль государства в сфере внешнеэкономической деятельности.

Государственные монополии в узком смысле - это монополии государства как субъекта хозяйствования, которые возникают в том случае, когда государство, в основном, исходя из фискальных и других экономических соображений, сохраняет за собой исключительное право на организацию хозяйственной деятельности в определенных сферах экономики и осуществление отдельных хозяйственных операций. Таблица 22

Государственная монополия традиционно является элементом национальной экономической политики во многих странах. Данная форма организации хозяйственного механизма находит выражение в деятельности государственных торговых предприятий, функционирование которых активно воздействует на объем, структуру экспорта или импорта.

Государственные торговые монополии на отдельные виды товаров успешно функционируют в настоящее время с соблюдением вышеназванных условий как в промышленно развитых, так и в развивающихся странах. Деятельность государственных торговых предприятий увязывают обычно с выполнением важных для страны задач, таких как: обеспечение валютных поступлений, пополнение государственного бюджета, усиление конкурентных позиций на мировом рынке, поддержание норм общественной морали, обеспечение здоровья нации и т.п. В число товаров, на которые в развитых и развивающихся странах устанавливается государственная монополия, как на внутреннее производство и оборот, так и на внешнюю торговлю, входит и алкогольная продукция. Так, в США и Канаде во всех штатах существует государственная монополия на оборот алкогольной продукции в форме лицензирования (за исключением 3-х штатов Канады, в которых сосредоточено свыше 70% населения, и где существуют государственные компании по оптовой реализации алкогольной продукции) и квотирования деятельности частных предприятий без государственного участия. В этих странах государственная монополия вводилась после отмены «сухого закона» и сегодня исполняет исключительно функции формирования бюджетов конкретных штатов, причем в незначительных размерах [97].

В странах Скандинавии до последнего времени существовала вертикальная государственная монополия, осуществляемая федеральными властями через сеть предприятий с полной государственной собственностью, чья частичная приватизация началась только в XXI веке. Опыт показал, что здесь достаточно эффективно была решена задача снижения алкоголизации населения за счет вертикальной государственной монополии, после чего не менее успешно задача увеличения доходов бюджета стран [97].

Как видим, в разных странах государственные монополии вводились и функционировали с разными целями, изменяющимися в ходе времени и деятельности монополии.

Как показывает анализ зарубежного опыта, необходимо разумно сочетать экономические методы регулирования с административными. Введение государственной монополии на внешнюю торговлю алкогольной продукцией в России может установить непосредственный контроль государства на рынке алкогольной продукции и решить следующие проблемы, связанные с введением государственной монополии на внешнюю торговлю алкогольной продукции: контроль за качеством и объемом ввозимой продукции, защита отечественного производителя, сохранение доходов государственного бюджета, снижение криминализации на рынке алкогольной продукции. При введении полной государственной монополии на производство и оборот алкогольной продукции необходимо учитывать ее специфику, что позволит отечественным производителям быть конкурентоспособными, контролировать качество и объем потребляемой алкогольной продукции, а также объем продаж и доходы в бюджет государства.

Также необходимо отметить, что установление государственной монополии на производство и оборот алкогольной продукции как инструмента государственного регулирования позволит не только оздоровить ситуацию в социально-экономической сфере, но и решить задачи значительного сокращения доли нелегально произведенной продукции, обеспечения защиты отечественных производителей от чрезмерного импортного давления при условии сохранения достаточной конкуренции на внутреннем рынке, повышения качества продукции, сохранения доходов государственного бюджета.

Таким образом, практика ведущих стран мира свидетельствует как о преимуществах, так и проблемах государственной монополии на производство и реализацию алкогольной продукции, которые обязательно должны быть учтены при совершенствовании механизма государственного регулирования рынка алкогольной продукции в РФ.

В России вплоть до 1917 г. существовала государственная монополия на производство и продажу алкогольной продукции. С.Ю. Витте, министр финансов России, относил введенную им систему государственной продажи спиртных напитков к числу условий, призванных создать прочную финансовую базу для подъема производственных сил [50]. Необходимо отметить, что это часть его экономической программы получила критические замечания в связи с предположениями о легализации торговли водкой и создание бюджета государства за счет спаивания населения.

## Приоритетные направления совершенствования механизма акцизного налогообложения алкогольного производственного комплекса

В рамках диссертационного исследования автором ставились задачи комплексного изучения механизма акцизного налогообложения с точки зрения влияние его на формирование доходов субфедерального образования и удовлетворения потребностей федеральных и региональных властей, а также членов бизнес-сообщества региона. В результате изучения теоретических основ акцизного налогообложения, функционального значения данного налога, проведения анализа роли акцизных поступлений в федеральный и региональных бюджет, функционирования регионального алкогольного рынка, исследования практики государственного регулирования рынка алкогольной продукции можно сделать ряд выводов:

1. На основании обобщения литературы (теоретических вопросов становления и развития акцизного налогообложения, его сущности) нами конкретизировано понятие акциза: «Акциз - это федеральный косвенный налог, взимаемый с лиц, производящих и реализующих товары, характеризующиеся сверхрентабельностью производства».

Наиболее спорными моментами в сфере акцизного налогообложения являются список подакцизных товаров и методы акцизного налогообложения. Действующий российский перечень подакцизных товаров отвечает классическим принципам акцизного налогообложения - это предметы роскоши (легкое автомобили), «социально опасные» товары (алкогольные и табачные изделия) и некоторые виды минерального сырья и продукты их переработки (горюче-смазочные материалы), тогда как за рубежом акцизы применяются к «новым» высокодоходным товарам: услуги мобильной связи, информационные услуги и другие. До сих пор ни в законодательстве РФ, ни в финансово - экономической литературе нет четких обоснованных признаков определения предметов роскоши. Предлагаем ввести в российскую практику акцизного налогообложения ценовой признак отнесения легковых автомобилей к предметам роскоши с применение адвалорной ставки в виду малой ценовой эластичности данного товара. Относительно горюче-смазочных материалов, на наш взгляд, следует отказать от административного регулирования цен на них и также использовать более сложную (в административном аспекте), но эффективную (в фискальном отношении) адвалорную ставку. Относительно «социальноопасных» товаров верным, по нашему мнению, является решение о включении в состав алкогольной продукции всех видов напитков, содержащих алкоголь в любом количестве с применение специфической ставки. Автор предлагает включить в список подакцизных товаров, помимо пива, которое было включено в данный список в 2012 году, слабоалкогольные напитки. Современная структура потребления алкогольной продукции характеризуется увеличением доли именно этих напитков (пива и алкогольных коктейлей), которые популярны среди молодежи. Однако, по данным Министерства здравоохранения, по количеству отравлений и наносимому ущербу здоровью человека именно эта группа алкогольных напитков занимает первое место, и тем более социально опасны эти товары, что доступны и большей частью популярны среди подростков. Принятый законодательно запрет о продажи алкогольных напитков в ночное время и вблизи учебных заведений, по мнению автора, не станет сдерживающим фактором; решение данной проблемы возможно путем уменьшения «доступности» данных напитков через рост цене (включив в нее акцизных налог).

2. В процессе рассмотрения роли акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов в обществе охарактеризовано его влияние через выполняемые им функции: фискальную и регулирующую. Исходя из экономической сущности самого понятия «налог», основополагающая фискальная функция, которая состоит в обеспечении формирования финансовых ресурсов государства. Проведенный автором анализ доказывает, что акцизы во все времена являлись мощным источников пополнения бюджета страны. В доходах консолидированного бюджета РФ акцизные поступления занимают четверное место, однако по темпам роста опережают прочие поступления - 136,8%. В общей совокупности акцизов значительную долю занимают акцизы на нефтепродукты и табачную продукцию. При положительной динамике поступлений акцизов на алкогольную продукцию и спирт, автором отмечено сокращение их доли в общей сумме налоговых доходов, что вызвано, по мнению автора, недоработками в процессе государственного регулирования алкогольного рынка.

Регулирующая функция акцизов проявляется по следующим направлениям: ограничивающее воздействие на объемы потребления подакцизных товаров; стимулирование роста эффективности производства (путем установления дифференцированных ставок налога внутри товарных групп); воздействие на рентабельность производства (посредством взимания части сверхприбыли в форма акцизного налога, что уменьшает концентрацию экономики в таких высокодоходных производственных сферах).

3. Современная экономическая ситуация в России характеризуется дефицитностью большей части бюджетов субфедеральных образований, включая РСО-Алания. Одним из способов покрытия его является финансовая помощь из федерального бюджета в виде доходов от уплаты акцизов по нормативам распределения. Недостатком этого механизма является статичность его использования, в то время как, нормативы необходимо пересматривать в виду изменяющихся экономических реалий. Ярким примером являются нормативы распределения акцизов по алкогольной и спиртосодержащей продукции, которые были разработаны в 2004 году в условиях существования акцизных складов. Вследствие такого расклада большую часть доходов получали регионы, в которых были сконцентрированы акцизные склады, а не производственные заводы. Такая политика не стимулировала региональные власти к созданию благоприятных условий развития алкогольной промышленности.