Феоктистова Татьяна Викторовна. Косвенные налоги в Российской Федерации и пути их совершенствования : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10.- Москва, 2001.- 172 с.: ил. РГБ ОД, 61 01-8/2899-6

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Косвенные налоги, их экономическое содержание и значение

1.1. Социально-экономическое содержание косвенного налога 9

1.2. Развитие косвенного налогообложения в России 28

Глава II. Система косвенного налогообложения Российской Федерации в условиях становления рыночных отношений

2.1. Анализ и оценка НДС как основного налога федерального бюджета 55

2.2. Особенности исчисления индивидуальных акцизов 81

2.3. Воздействие косвенных налогов на финансовое состояние хозяйствующих

субъектов 103

Глава III Проблемы совершенствования косвенного налогообложения

3.1. Объективная необходимость косвенных налогов в современных условиях хозяйствования 117

3.2. Перспективы развития методико-правовых основ косвенного налогообложения 128

Заключение 149

Список используемой литературы 154

Приложение 168

**Введение к работе**

Переход к рынку, начатый в Российской Федерации в начале 90-х годов, обусловил коренное преобразование экономических отношений. Десятилетний ход реформ свидетельствует о формировании экономики особого типа - переходной.

В условиях переходной экономики обостряются финансовые проблемы взаимоотношений субъектов государственного управления с субъектами хозяйственной деятельности и населением. Особенно - в сфере налогообложения.

Принципы формирования и состав налогов современной налоговой систе мы Российской Федерации во многом адекватны с налоговыми системами ве- \_%1 дупщх зарубежных стран с развитой рыночной экономикой. Однако современ- ные технологии налогообложения, процедуры налогового контроля несут на се бе печать социалистической экономики и командно-административной системы управления. Поэтому обеспечение потребностей бюджетов всех уровней с 1992 г. достигалось за счет усиления фискального давления на налогоплательщиков. В то время как интересы стратегического развития современной российской экономики требуют поддержки отечественных товаропроизводителей в сфере повышения их конкурентоспособности на внутреннем и мировых рынках. 06- \* щеизвестно, что только рост экономического потенциала может дать увеличение налогооблагаемой базы.

В связи с этим проблемы развития и совершенствования налогообложения, как одного из важнейших инструментов государственного воздействия, являют ся сегодня наиболее актуальными в российской экономической науке и практи ке. В наибольшей степени это касается косвенного обложения, что требует об ращения как к научному наследию, так и к современным трудам отечественных s^ и зарубежных ученых-экономистов и практиков. Глубокие исследования про- блем налогообложения содержатся в трудах ученых-экономистов XIX и XX в: М.Алексеенко, Д.Боголепова, П.Гензеля, И.Кулишера, И.Озерова, В.Твердохлебова, Н.Тургенева и др. Однако в советский период роль товарно-денежных отношений в формировании экономической системы государства была существенно принижена, что сказалось на развитии отечественной теории и практики налогообложения.

С 1992 г. формирование российской налоговой системы сопровождалось серьезными научными разработками проблем исчисления и взимания налогов. Это нашло отражение в работах Д.Черника, А.Брызгалина, С.Лушина, Г.Поляка, Л.Дробозиной, Л.Окуневой, Т.Юткиной, Л.Павловой, В.Панскова, В. Родионо-вой, С.Шаталова, И.Горского и др.

В условиях приоритетности фискальной политики государства обеспечить запланированные налоговые поступления возможно только при оптимальном сочетании прямых и косвенных налогов. Практика налогообложения свидетельствует, что это соотношение зависит от двух решающих факторов: уровня доходов основной массы населения и сложившихся основ методико-правового обеспечения начисления и взимания налогов.

Как правило, преобладание прямых налогов в доходах государства свидетельствует о том, что речь идет о высокоразвитой экономике, косвенных - наоборот. Российская Федерация пошла по пути преимущественного использования косвенного налогообложения. В связи с этим проблемы применения косвенного налогообложения требуют всестороннего изучения с точки зрения теоретического и практического развития, воздействия на эффективность работы хозяйствующих субъектов и аккумуляции средств в бюджет государства. Все это обусловило научный интерес к поставленной проблеме, ее актуальность и выбор темы диссертационного исследования.

Цель исследования заключается в анализе и обобщении научного содержания и практического опыта организации системы косвенного налогообложения в мировой и отечественной практике, а также выработке рекомендаций по со- вершенсгвованию принципов и методики формирования отдельных косвенных налогов в Российской Федерации.

В центре внимания - проблемы косвенного налогообложения на примере действующих в России налога на добавленную стоимость, акцизов и налога с продаж. В соответствии с намеченной целью определены следующие задачи: исследовать современное состояние косвенного налогообложения в переходной экономике России, выявив позитивные и негативные тенденции, а также влияние комплекса внутренних и внешних факторов; проанализировать значение налога на добавленную стоимость как основного источника доходов бюджета государства; исследовать роль методов исчисления и способов уплаты акцизов на товары народного потребления в формировании доходов бюджетной системы Российской Федерации; раскрыть влияние косвенных налогов как инструмента государственного воздействия на финансовое состояние хозяйствующих субъектов; разработать и обосновать методику исчисления НДС и акцизов, позволяющую стимулировать развитие хозяйствующих субъектов; дать оценку возможности одновременного применения НДС и налога с продаж в Российской Федерации; обосновать концептуальные основы совершенствования косвенного налогообложения и разработать принципы взимания НДС, акцизов и налога с продаж в современных условиях хозяйствования.

Предметом исследования выступает совокупность налоговых отношений, складывающихся между экономическими субъектами при исчислении и взимании косвенных налогов.

Объектом исследования выступает действующая практика применения косвенных налогов - НДС, акцизов и налога с продаж в целом в Российской Федерации и в Курской области в частности.

Теоретической и методологической основой послужили работы отечественных и зарубежных авторов, официальные документы Правительства и Президента Российской Федерации, законодательные и нормативные акты, инструкции и методические указания министерства финансов Российской Федерации, Министерства по налогам и сборам Российской Федерации, статистические материалы. В качестве фактических материалов для выводов и обобщений, сформулированных в диссертации, послужили данные Комитета финансов Правительства Курской области, Управления Министерства по налогам и сборам РФ по Курской области, инспекции министерства по налогам и сборам РФ по Сеймскому округу города Курска, а также фактические отчетные данные рада предприятий Курской области за 1997-2000 г. г.

В процессе анализа фактического материала использовался диалектический подход, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, методы экономического анализа и статистических группировок, методы сравнения, методы формулирования общих выводов на основе обобщения налоговой практики.

Научная новизна работы заключается в следующем: - выявлены факторы, обуславливающие значение косвенных налогов в дохо дах бюджетной системы РФ, а также негативное влияние НДС, акцизов и на лога с продаж на результаты финансово-хозяйственной деятельности пред приятий в условиях переходной российской экономики. При этом предложе ны концептуальные основы совершенствования косвенного налогообложения и принципы взимания НДС и акцизов; - разработана система дифференциации ставок НДС по критерию использова ния денежных средств на развитие и текущее потребление. Предложенный подход к исчислению налога основан на стимулировании инвестиционной деятельности и одновременном увеличении налогооблагаемой базы; обоснована необходимость применения льготного режима исчисления НДС для субъектов малого предпринимательства, осуществляющих производство товаров народного потребления. Внесены предложения введения "нулевой" ставки НДС в первые два года их финансово-хозяйственной деятельности; предложена методика исчисления НДС по экспорту сырьевых ресурсов, основанная на освобождении оборотов по экспорту от обложения НДС с отнесением входного НДС на финансовые результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия-экспортера; определена целесообразность изменения порядка уплаты акцизов на алкогольную продукцию путем распределения налогового бремени в равной степени между производителями продукции, оптовой и розничной торговлей; сделан вывод о необходимости более глубокой дифференциации ставок НДС на основные продукты питания и отдельные товары не первой необходимости исходя из низкого уровня жизни основной массы населения России; приведены обоснования по отмене налога с продаж: одновременное применение НДС и налога с продаж, имеющих однотипный объект обложения, нарушает принцип справедливости налогообложения и приводит к многократному обложению налогом одного и того же объекта.

Практическая значимость результатов исследования заключаются в том, что внедрение в практику разработанных предложений позволит стимулировать развитие хозяйственной деятельности предприятий, увеличит налогооблагаемую базу и, обеспечив стабильность доходной базы бюджетов всех уровней, приведет к росту жизненного уровня населения России. Материалы диссертации могут использоваться в преподавании курсов "Налоги и налогообложение", "Налоги с предприятий и граждан".

Основные положения работы были изложены и обсуждены на межвузовской научной конференции преподавателей вузов г.Курска "Экономика и финансы; реальность и перспективы" (1997 год), научной конференции Курского государственного технического университета (1998 год).

Предложенные в диссертации методико-правовые формы исчисления косвенных налогов используются в практической работе Управления Министерства по налогам и сборам РФ по Курской области при разработке предложений по совершенствованию косвенного налогообложения на федеральном и региональном уровнях, а также в учебном процессе при преподавании налоговых дисциплин Курского филиала ВЗФЭИ.

Основные выводы и предложения по теме диссертационного исследования нашли отражение в 6 опубликованных работах объемом 3,6 п.л.

Структура, содержание и объем диссертации обусловлены поставленной целью исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений.

## Социально-экономическое содержание косвенного налога

Впервые деление налогов на прямые и косвенные было введено финансовой наукой исходя из практики, и дано известным английским философом эпохи меркантилизма Д. Локком в конце XVII века. В основу деления налогов был положен критерий перелагаемости налогов.

Д. Локк полагал, что все налоги, в том числе и налоги на потребление, в конечном итоге падают на собственника земли. «Он настаивал на замене всех налогов одним поземельным, считая, что он является наиболее выгодным для землевладельцев, так как при множественности налогов землевладельцы посредством переложения отягчаются значительно большим бременем, чем при прямом обложении»[154]. Таким образом получилось, что поземельный налог -этой прямой налог, а все остальные налоги - косвенные.

Физиократы, представители теории «чистого дохода», также утверждали о необходимости установления единого налога на землю, по их мнению как единственно непереложимого. Всем остальным налогам они дали наименование косвенных налогов.

Классическая школа в лице основоположника принципов налогообложения А. Смита считала, что доходы получают не только с земли, но и с капитала и труда. Такой подход позволил А. Смиту включить налоги на прибыль и заработную плату в прямые налоги. Он назвал косвенными налогами те, которые падают нарасходы[174

Английский экономист Д.С. Милль определял критерий деления налогов в зависимости от намерения законодателя: если законодатель стремился к переложению налогов, то это косвенные налоги, если нет - то налоги прямые[153].

По мере накопления научного потенциала происходила постоянная эволюция теорий переложения - абсолютная, оптимистическая, пессимистическая, математическая и т.д.

Тем не менее, в конце ХГХ века экономисты пришли к заключению, что признак перелагаемости весьма ненадежен и теория переложения не дает оснований, которые можно было бы учитывать относительно отдельных видов обложения. Так, Э. Селигман отмечал, что «различия между прямыми и косвенными налогами в значительной части лишены цены. Многие из так называемых прямых налогов могут быть переложены таким образом, как и те, которые называются косвенными"[192]. Косвенные же налоги часто или вовсе не перелагаются или перелагаются не полностью.

Другой критерий деления налогов на прямые и косвенные - их разграничение по способу обложения и взимания. Примером является так называемая «административная классификация» в Германии конца XIX века.

Прямые налоги при этом способе деления построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определяемых. Они взимаются по периодически составляемым спискам плательщиков на основании кадастра и в определенные сроки. Косвенные же налоги исходят из изменчивых явлений, отдельных действий, фактов, из различных актов потребления, сделок, услуг на основании определенного тарифа.

Однако и здесь следует отметить несостоятельность этого критерия. «Некоторые налоги на потребление уплачиваются периодически. Это так называемая абонементная форма уплаты акциза с мелких сельскохозяйственных винокурен, и, следовательно, опять налог на спирт был бы то косвенным, то пря-мым»[128].

## Анализ и оценка НДС как основного налога федерального бюджета

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях производства- от сырья до предметов потребления. НДС взимается с каждого акта продажи. Теоретически объектом налого обложения является добавленная стоимость, которая определяется посредством исключения из объема продукции стоимости потребленных на ее производство сырья, материалов, полуфабрикатов, приобретенных со стороны, и некоторых других затрат. Добавленная стоимость включает заработную плату с отчисле нием на социальное страхование, прибыль, проценты за кредит, расходы на рекламу, транспорт, электроэнергию и т.д. В практике налогообложения возможно использование различных мето дов исчисления НДС. Два из них предполагают исчисление НДС по предвари тельно установленной величине добавленной стоимости или её отдельных эле ментов. Это - прямой метод, при котором НДС исчисляется в виде доли в про центах от предварительно рассчитанной стоимости товаров, работ, услуг. При прямом методе возможны два варианта: либо путем вычитания из выручки от реализации продукции стоимости материальных ценностей, либо путем сложения отдельных элементов добавленной стоимости. Второй метод - аддитивный, предполагающий исчисление НДС в два этапа: сначала определяется величина налога по отдельным составляющим добавленной стоимости, например, по зарплате, прибыли и т.д., затем для определения общего НДС полученные величины суммируются. На практике данные методы используются редко по причине сложности расчета.

В Российской Федерации применяется третий метод расчета НДС, имеющий различные названия - метод зачета, косвенный метод вычитания, метод возмещения. Его суть состоит в следующем: величина НДС, начисленного на стоимость приобретенных материальных ценностей для потребления в производстве, вычитается из величины НДС, начисленного на реализованную продукцию. При использовании метода зачета в бюджет уплачивается только разница между указанными двумя суммами НДС. В поданной в налоговые органы декларации, наряду с прочей обязательной информацией, сообщаются два главных для расчета НДС показателя: общая стоимость реализованной продукции и общая стоимость приобретенных товаров и услуг.

Сборщиком НДС является каждый продавец на протяжении всей цепи движении товара до момента акта продажи. При покупке товаров для своего производства продавец не несет никакого экономического бремени, так как получает возмещение от государства на любую сумму налога, которая была уплачена им поставщикам, за исключением наличия освобождения от уплаты налога при реализации товаров, работ, услуг. Смысл этого механизма состоит в том, чтобы переложить налог на конечного потребителя. Последний выплачивает этот налог в форме части конечной продажной цены товара или услуги и не имеет возможности компенсировать его. Именно по этому НДС является косвенным налогом, бремя которого несет потребитель. Механизм действия НДС методом зачета и его переложение на покупателей рассмотрим на примере таблицы 2.1.1.

## Объективная необходимость косвенных налогов в современных условиях хозяйствования

Они выражаются через устанавливаемый налоговый механизм, заключающийся в совокупности применяемых налогов, их структуре, способах взимания, уровнях ставок, расчетах налоговой базы, составе и порядке предоставления налоговых льгот, фискальных полномочиях различных уровней власти, законодательных процедурах налогообложения и, наконец, приверженности государственной власти той или иной концепции экономического развития и регулирования.

Органы государственной власти Российской Федерации, заимствуя западную модель налоговой системы, на протяжении последних десяти лет придерживались прежних представлений о роли государства и государственных органов в регулировании экономики и социальной жизни общества. То есть, налоговая политика была основана на постулатах из прошлого периода административно-командных методов управления экономикой.

Первый заключался в том, что государственные инвестиции всегда заведомо эффективнее, чем частные, поэтому большая часть чистого дохода общества должна аккумулироваться в государственном бюджете.

Второй исходит из того, что капитал в России инвестируется и применяется с нулевым риском и дает гарантированный доход, что оправдывает его налогообложение, даже если он по отчетности не приносит дохода его собственнику.

И, наконец, третий - государство способно более эффективно заботиться о социальных нуждах личности, чем сама личность. [121]

Соответственно выполнение таких функций возможно только при обеспечении большой фискальной направленности бюджета и высокой налоговой нагрузки на субъектов хозяйственной деятельности при оптимальном соотношении прямого и косвенного налогообложения.

В мировой практике налогообложения соотношение между прямыми и косвенными налогами в конкретный исторический момент и в конкретной стране зависит от экономических, национальных и территориальных особенностей развития государства.

Практика стран с рыночной экономикой свидетельствует, что соотношение между прямыми и косвенными налогами зависит от двух решающих факторов: жизненного уровня основной массы населения страны и сложившихся стереотипов по отношению к тем или иным налогам.

Если в налоговой системе сделан акцент на косвенное и имущественное налогообложение, то, вероятнее всего, мы имеем дело со слаборазвитой в промышленном отношении страной. Если же в структуре налогов преобладают прямые налоги, объектом которых выступают доходы граждан, то это свидетельствует о том, что речь идет о высокоразвитой экономике.

Эта закономерность особенно отчетливо проявляется в развивающихся странах, в налогообложении которых господствуют косвенные налоги. Нижеприведенная таблица характеризует зависимость между уровнем доходов и значением косвенных налогов. Данная таблица построена на основе экономико-статистического исследования, проведенного за период 1966-1970 г.г., однако полученные на ее основе выводы не ограничиваются этими временными рамками и носят общий характер [124].