Рыкунова Валентина Леонидовна. Налогообложение добавленной стоимости на основе принципа перелагаемости налогового бремени : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Рыкунова Валентина Леонидовна; [Место защиты: Орлов. гос. техн. ун-т].- Курск, 2010.- 186 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/1228

**Содержание к диссертации**

Введение

1 ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ 11

1.1 Теоретические основы косвенного налогообложения 11

1.2 Историческое развитие налогообложения добавленной стоимости 26

1.3 Методические аспекты определения добавленной стоимости 40

2 МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДНОЙ ЧАСТИ БЮДЖЕТА НА ОСНОВЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ 62

2.1 Проблемы налогообложения добавленной стоимости и пути его реформирования на современном этапе 62

2.2 Реализация принципов и моделей налогообложения добавленной стоимости 79

2.3 Совершенствование налогового администрирования налога на добавленную стоимость 94

3 РЕАЛИЗАЦИЯ ПРЕДЛАГАЕМОЙ МЕТОДИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ 118

3.1 Исследование механизма действия различных методик налогообложения добавленной стоимости 118

3.2 Применение прямого метода исчисления налога на добавленную стоимость 131

3.3 Последствия изменения методики налогообложения добавленной стоимости для хозяйствующих субъектов 141

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 154

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 162

Приложения

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. В современной российской налоговой системе косвенное налогообложение представлено налогом на добавленную стоимость, акцизами, таможенными пошлинами. В 1998-2003 гг. на региональном уровне в России применялся налог с продаж. Налог на добавленную стоимость, являясь главным бюджетообразующим налоговым доходом, остается и одним из самых проблемных налогов в российской налоговой системе. Высокие издержки государства и бизнеса, связанные с администрированием НДС, проблемы, возникающие при его возмещении из бюджета, послужили поводом для рассмотрения вопроса о его замене налогом с продаж. Главный аргумент в пользу такой реформы косвенного налогообложения - простота и дешевизна администрирования налога с продаж, что обусловлено как отсутствием сложной цепочки вычетов, применяемых при обложении налогом на добавленную стоимость, так и простотой исчисления. В связи с разработкой долгосрочной стратегии социально-экономического развития страны и поисками стимулов для инновационного экономического роста обсуждения реформирования налога на добавленную стоимость продолжаются в настоящее время.

Существование проблемы выбора между налогом на добавленную стоимость и налогом с продаж, на наш взгляд, объясняется не только существующими трудностями администрирования налога на добавленную стоимость, которые имеются и по другим налогам, но и отсутствием установленных на законодательном уровне действенных мер по пресечению незаконного включения налога в вычеты, что способствует росту сумм НДС, заявляемых к возмещению из бюджета. С каждым годом удельный вес налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в общей сумме начислений налога возрастает, при этом темпы роста вычетов существенно превышают темпы начисления налога.

В условиях финансового кризиса решение проблемы снижения налоговой нагрузки на бизнес за счет абсолютного соблюдения принципа перелагаемое при исчислении налога на добавленную стоимость представляется особенно важным для российской налоговой системы, что обеспечивает актуальность темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Проблемы косвенного налогообложения, его роль в системе государственного регулирования экономики, исследуются многими учеными и практиками. Неоценимый вклад в исследование критериальных особенностей косвенного налогообложения внесли классики экономической теории Дж. Локк, А. Смит, У.Петти, Дж. Милль, А.Вагнер, И.Янжул, Д.Львов, В.Лебедев, И.Озеров. Современные отечественные ученые: М.Абрамов, В.Брызгалин, Т.Володина, А.Гончаров, Л.Гончаренко, С.Гуревич, И.Землянская, А.Казьмин, В.Кашин, Е.Кудряшова, И.Маслова, С.Машков, Н.Миляков, С.Пепеляев, О.Переверзева, Л.Попова, А.Рубанов, С.Содномова, Г.Солодянкина, Р.Точилин, И.Точилов, И.Трунин, Е.Шувалова и другие внесли существенный вклад в проработку методологии косвенного налогообложения, развитие методического инструментария исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

За время существования в российской налоговой системе НДС претерпел, существенные изменения, однако при всем многообразии научно-практических результатов исследований проблем возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость, до настоящего времени не выработана научная теория противодействия схемам ухода от налогообложения. Отсутствие научно-обоснованного механизма борьбы с незаконным возмещением налога из бюджета повлекло за собой предложение о кардинальном реформировании косвенного налогообложения в Российской Федерации, которое предполагает замену НДС налогом с продаж. Изучение этого направления освещено в работах российских ученых: М.Абрамова, И.Землянской, В.Кашина, С.Машкова; И.Трунина и других.

Тем не менее, исследования замены налога на добавленную стоимость налогом с продаж не носят системный характер. Так, не изучены последствия данного изменения косвенного налогообложения для хозяйствующих субъектов, которые будут являться основными плательщиками налога с продаж. Но самое главное: при наличии нерешенной проблемы возмещения НДС из бюджета остается дискуссионным, законодательно не определенным понятие «добавленная стоимость», при рассмотрении которого по-разному интерпретируются принципы и методы ее формирования и налогообложения. В конечном счете, ослабевает зависимость между величиной созданной добавленной стоимости и суммой ее изъятия в бюджет, независимо от применяемого косвенного налога: НДС или налога с продаж.

Таким образом, недостаточная разработанность проблем формирования добавленной стоимости, методов оценки и изъятия ее части в доход бюджета, определяет актуальность темы диссертации, выбор объекта и предмета исследования и его структуру.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических^ положений и методических рекомендаций по налогообложению добавленной стоимости на основе критериальных особенностей косвенного налогообложения и перелагаемости налогового бремени в условиях совершенствования налогового администрирования.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи исследования: - изучить теоретические основы косвенного налогообложения, рас смотреть методические аспекты определения добавленной стоимости, дать авторскую трактовку понятия «добавленная стоимость»; провести аналитическое исследование действующих методик косвенного налогообложения добавленной стоимости на основе вариантности её определения; выявить основные проблемы и разработать методическое обеспечение косвенного налогообложения добавленной стоимости на основе действия прин- ципа перелагаемо сти налогового бремени; провести сравнительное исследование влияния различных методик исчисления налога на добавленную стоимость и налога с продаж на наполнение государственного бюджета и деятельность хозяйствующих субъектов; проанализировать перспективные направления совершенствования налогового администрирования налога на добавленную стоимость и разработать методическое обеспечение противодействия схемам ухода от налогообложения.

Область исследования соответствует п. 2.3 «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике», п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» Паспорта ВАК РФ специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит.

Объектом исследования является действующая система косвенного налогообложения добавленной стоимости.

Предметом исследования являются теоретико-методические проблемы формирования и налогообложения добавленной стоимости, выявление последствий изменения методики косвенного налогообложения добавленной стоимости для государственного бюджета и хозяйствующих субъектов.

Теоретической и методологической основой исследования служат основные положения классических и современных теорий финансов и налогообложения, научные труды отечественных и зарубежных ученых и экономистов в области косвенного налогообложения, концепции, положения, нормативные документы, решения Правительства Российской Федерации, Указы и распоряжения Президента РФ, оценки и выводы различных специалистов в области налогообложения, материалы научно-практических конференций, периодической экономической печати.

В диссертационной работе применялся диалектический метод как общий научный метод познания, приемы статистического, системного, сравни- тельного, экономического и финансового анализа, а также общеэкономические методы индукции, дедукции, экспертных оценок.

Информационную базу диссертационного исследования составили: законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, статистические материалы Федеральной службы государственной статистики, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, материалы экспертно-аналитических центров и институтов, а также публикации в отечественных периодических изданиях по исследуемой проблеме.

Научная новизна исследования заключается в разработке научно обоснованного подхода к определению добавленной стоимости и методики её налогообложения, позволяющей уменьшить налоговое бремя для хозяйствующих субъектов за счет переложения налога на потребителей и выявить резервы для увеличения доходов федерального бюджета.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, имеющие научную новизну: -на основе анализа критериальных особенностей косвенного налогообложения, его достоинств и недостатков, правил организации косвенных налогов, сформулированных классиками финансовой науки и современными учеными, дана авторская трактовка понятия «косвенные налоги» и выявлены критерии оптимального косвенного налога; представлены основные факторы, с учетом которых должен устанавливаться тот или иной косвенный налог в современных условиях развития российской налоговой системы (п.2.9 паспорта специальности 08.00.10); -на основе исследования теоретических и научно-методических взгля-дов на формирование показателя добавленной стоимости автором предложена расширенная трактовка данной категории, научно обоснована целесообразность формирования показателя «добавленная стоимость» на микроуровне для целей налогообложения (п.2.9 паспорта специальности 08.00.10); разработано методическое обеспечение налогообложения добавленной стоимости на основе действия принципа перелагаемости налогового бремени; обосновано направление, реализация которого позволит формировать на микроуровне показатель добавленной стоимости, относящейся к реализованной продукции (п.2.9 паспорта специальности 08.00.10); научно обоснована необходимость сохранения в налоговой системе Российской Федерации налога на добавленную стоимость на основе сравнительного анализа подходов к формированию налоговой базы по НДС и налогу с продаж (пп.2.3, 2.9 паспорта специальности 08.00.10); разработано методическое обеспечение реализации мер по предотвращению схем ухода от налогообложения НДС при реализации товаров на внутреннем рынке, основанное на положении, что возврат налога на добавленную стоимость из бюджета осуществляется в пределах сумм, фактически уплаченных налогоплательщиком в бюджет, что позволит не только повысить качество налогового контроля, но и существенно сократить период возврата НДС из бюджета (п.2.9 паспорта специальности 08.00.10); на основе проведенного исследования предложено поэтапное реформирование НДС, позволяющее кардинально изменить налогообложение добавленной стоимости в российской налоговой системе (пп.2.3, 2.9 паспорта специальности 08.00.10).

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в формировании на основе анализа и обобщения различных подходов к налогообложению добавленной стоимости целостного научного представления о косвенном налогообложении, основу которого составляет принцип перелагаемости налогового бремени.

Практическую значимость составляет возможность применения научных положений исследования по развитию косвенного налогообложения добавленной стоимости для решения задач налоговой политики. Для хозяйствующих субъектов переход к прямому методу исчисления НДС позволит снизить налоговую нагрузку, сократить расходы, связанные с его исчислением и уплатой.

Отдельные положения и аналитический инструментарий исследования могут использоваться в работе органов Федеральной налоговой службы Российской Федерации, подразделений региональных администраций, занимающихся вопросами организации фискальных отношений и регулированием финансовых потоков на социально-воспроизводственные потребности региональной экономики.

Результаты исследования могут найти практическое применение в учебном процессе по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Федеральные налоги и сборы с организаций», «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Налоговое администрирование», «Бюджетная система Российской Федерации».

Практическое значение имеют следующие основные рекомендации работы: предложение по совершенствованию налогового законодательства, направленное на изменение объектов налогообложения по налогу на добавленную стоимость, изменение методики расчета налоговых вычетов; предложение по совершенствованию налогового законодательства, направленное на изменение порядка возврата из бюджета налога на добавленную стоимость; применение заявительного порядка возмещения сумм налога в течение десяти дней со срока представления налоговой декларации по НДС; -продление срока для вынесения решения о возмещении сумм НДС по результатам камеральной проверки при отсутствии достаточных оснований, подтверждающих правомерность заявленных к возмещению из бюджета сумм налога.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения, теоретические обобщения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, были опубликованы и апробированы в установленном порядке, доложены автором на Международной научно-практической конференции «Совершенствование теории и методологии налогового менеджмента и налогового администрирования в условиях нивелирования международных отношений» (Орел, 2009), Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения» (Орел, 2009), а также на научно-технических конференциях Курского государственного технического университета (Курск, 2008-2009 гг.).

Публикации. Основные положения диссертационной работы отражены в 12 печатных работах. Среди опубликованных работ 4 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК. Общий объем опубликованных работ 5,7 п.л., в т.ч. лично автором - 4,8 п. л.

Структура работы обусловлена целью и задачами, поставленными в исследовании, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений. Работа изложена на 186 листах машинописного текста, содержит 14 рисунков, 34 таблицы. Библиографический список содержит 120 наименований.

1 ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

## Теоретические основы косвенного налогообложения

Налог на добавленную стоимость (НДС) и налог с продаж (НСП) традиционно относят к категории косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимаются через цену товара. Известно, что НДС является одним из самых «молодых» налогов. Несмотря на это, всего за несколько десятилетий он стал ключевым налогом косвенного налогообложения. Сложность исчисления налога, а также отсутствие действенных механизмов пресечения схем ухода от налогообложения, рост сумм налога, заявляемых к возмещению из бюджета, повлекли за собой дискуссии о необходимости отмены в России налога на добавленную стоимость, замены его другими налогами с оборота, в частности, налогом с продаж. Сторонники данного направления (группа экспертов под руководством М.Куликова, С.А.Машков) в качестве главных аргументов в пользу замены НДС налогом с продаж представляют простоту администрирования НСП, его «нейтральность» по отношению к участникам экономической деятельности, уменьшение налоговой нагрузки на те компании, которые занимаются производством высокотехнологичных товаров, создающих высокую добавленную стоимость. Противником замены НДС налогом с продаж является Минфин России, главным аргументом которого является прогноз о выпадающих доходах бюджета в случае такой замены. Кроме того, как отмечает И.Трунин, «замена НДС на НСП -крайне сомнительная мера и в условиях глобализации мировой экономики и роста вовлеченности России в мировые экономические отношения?». По нашему мнению, несмотря на то, что идея замены НДС на НСП возникла в конце 2004 года, до настоящего времени этот вопрос в полной мере не изучен, что не способствует стабильности налоговой системы государства. В целях настоящего диссертационного исследования рассмотрим особенности косвенного налогообложения, к которому они относятся.

Деление налогов на прямые и косвенные, их недостатки и преимущества, а также то, какому виду налогообложения отдать предпочтение при формировании налоговой системы, являлись предметом споров между учеными на протяжении длительного времени. В раннее Средневековье в налоговых системах использовались преимущественно прямые налоги. С конца Средних веков наука диаметрально изменила свою позицию. Ученые начали активно обосновывать целесообразность косвенного налогообложения. С помощью косвенных налогов предлагалось достичь равномерности при налогообложении, то есть косвенные налоги рассматривались инструментом установления равенства в налогообложении. Начиная с середины XVII века на протяжении двух столетий западные экономисты практически единодушно отдавали предпочтение косвенным налогам, как с фискальной точки зрения, так и с позиций социальной справедливости.

Лишь к концу XIX в. финансовая наука пришла к заключению о сбалансированности этих двух типов налогообложения. В налоговых системах прямым налогам отводилась роль уравнивать бремя налогообложения, а косвенным - служить эффективным средством фиска. С тех пор в ряде налоговых учений разумное сочетание прямых и косвенных налогов рассматривается как один из принципов построения налоговых систем.

Историческая эволюция представлений о принципах деления налогов на прямые и косвенные складывается из нескольких этапов, на каждом из которых различия между ними объяснялись по-своему, исходя из ряда критериев перелагаемости налогов; способа налогообложения и взимания; платежеспособности.

## Проблемы налогообложения добавленной стоимости и пути его реформирования на современном этапе

Налогообложение добавленной стоимости, произведенной в государстве, может осуществляться частями на каждой стадии процесса производства и реализации продукции и единовременно на этапе розничной продажи товаров, работ, услуг. Для того, чтобы налогообложение добавленной стоимости не сдерживало экономическое развитие хозяйствующих субъектов, необходимо таким образом установить порядок налогообложения, чтобы бремя по уплате налога полностью перелагалось на конечного потребителя в виде надбавки к цене товара, работы или услуги. То есть, при разработке закона необходимо минимизировать случаи, когда косвенный налог приобретает черты прямого налога и включается в себестоимость продукции.

Рассмотрим проблемы налогообложения добавленной стоимости в условиях действующего НДС.

Основными проблемами, связанными с налогообложением добавленной стоимости в российской налоговой системе, на наш взгляд являются следующие:

- дестимулирующее влияние налога на добавленную стоимость на экономический рост, особенно малого предпринимательства, связанное с наличием в составе объектов налогообложения операций, в результате налогообложения которых нарушается принцип перелагаемости налогового бремени,, свойственный косвенным налогам;

- высокие издержки бизнеса, связанные с исчислением налога на добавленную стоимость и с возвратом НДС из бюджета;

- высокие издержки налоговых органов, связанные с администрированием налога на добавленную стоимость. По данным Центра исследования проблем налогообложения при Правительстве РФ с уплатой НДС связано 80% камеральных и 90% встречных налоговых проверок;

- в случае освобождения от НДС налогоплательщиков в середине производственно-коммерческой цепочки, возможен каскадный эффект, свойственный оборотным налогам, т.е. многократного обложения одной налоговой базы, в том числе уже начисленного на предыдущих стадиях налога;

- существующий порядок возмещения НДС несовершенен, в результате чего, с одной стороны, честные налогоплательщики несут дополнительные издержки по получению возмещения, с другой - у недобросовестных налогоплательщиков есть возможность незаконно получать возмещение из бюджета (в частности, по схемам лжеэкспорта). Это создает неравные условия конкуренции;

- чрезвычайно распространены схемы уклонения от НДС и необоснованного получения возмещения из бюджета (в частности, лжеэкспорта), что требует тщательного контроля за его применением.

Теоретически НДС представляет собой долю (в %) от стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения. Величина добавленной стоимости может быть определена как разность между стоимостью реализуемой продукции и стоимостью материальных ценностей, используемых для производства соответствующей продукции. В связи с отсутствием в бухгалтерском учете показателя добавленной стоимости, который возможно было бы использовать при исчислении налога на добавленную стоимость, за объект обложения НДС принимается не добавленная стоимость, а весь оборот по реализации, включая стоимость списанных на издержки производства и обращения материальных затрат (без учета уплаченного за них НДС).

## Исследование механизма действия различных методик налогообложения добавленной стоимости

Глобальный экономический кризис носит системный характер, затрагивает большинство отраслей экономики и социальной сферы в каждой стране, влияет на структуру мировой экономики и принципы международных экономических отношений. В октябре - декабре 2008 года, когда мировой экономический кризис начал оказывать серьезное воздействие на российскую экономику, Правительство Российской Федерации начало реализацию антикризисных мер, среди которых - оптимизация срока уплаты налога на добавленную стоимость по операциям, признаваемым объектами налогообложения данным налогом (начиная с налоговой отчетности за третий квартал 2008 года налог на добавленную стоимость уплачивается равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, а не единовременно по истечении налогового периода); освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость операций по ввозу технологического оборудования, аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации; отмена обязанности налогоплательщиков по перечислению налога на добавленную стоимость отдельными платежными поручениями при безденежных формах расчетов (возвращение ранее действовавшего порядка, согласно которому можно учитывать при исчислении налогов безденежные формы расчетов), предоставление права на вычет налога на добавленную стоимость по авансовым платежам, ускорение сроков возврата экспортного НДС. Но эти меры не решают главной проблемы налога на добавленную стоимость - проблемы возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета путем использования схем ухода от налогообложения.

Проблема выбора оптимального косвенного налога для российской налоговой системы является актуальной в настоящее время. Для решения существующей проблемы нами, на условном примере, проанализированы действующие методики исчисления налога на добавленную стоимость и нового налога с продаж.

В ходе исследования рассмотрена деятельность четырех предприятий: "А", "Б", "В" и "Г", являющихся плательщиками НДС и выпускающих продукцию, реализация которой облагается НДС по ставке 18%: предприятие "А" выпускает продукцию только производственного назначения, ее используют предприятия "Б", "В" и "Г" при производстве своей продукции; предприятие "Б" выпускает продукцию преимущественно производственного назначения, которую частично, в небольших количествах потребляет население - физические лица; предприятие "В" выпускает продукцию широкого потребления только для физических лиц; предприятие "Г" выпускает продукцию широкого потребления, которую частично потребляют предприятия "А", "Б" и "В". При этом выбран достаточно большой промежуток времени, в течение которого товары производственного назначения, закупленные одними предприятиями у других, были использованы полностью, т.е. их стоимость перешла на продукцию, выпускаемую каждым из предприятий. При построении модели взаимоотношений между рассматриваемыми предприятиями не учитывались переходящие остатки закупленных, но еще не полностью израсходованных товаров и амортизационные отчисления.