

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2018, №2, Том 10 / 2018, No 2, Vol 10 <https://esj.today/issue-2-2018.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/55ECVN218.pdf>

Статья поступила в редакцию 16.04.2018; опубликована 11.06.2018

Ссылка для цитирования этой статьи:

Зотиков Н.З. Косвенные налоги в налоговой системе России // Вестник Евразийской науки, 2018 №2, <https://esj.today/PDF/55ECVN218.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Zotikov N.Z. (2018). Indirect taxes in the Russian tax system. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 2(10). Available at: <https://esj.today/PDF/55ECVN218.pdf> (in Russian)

Работа выполнена в рамках гранта РФФИ №18-010-00357\18 на тему «Совершенствование налогового-бюджетного механизма и его влияние на экономику региона» на 2018-2021 гг.

УДК 336.22(470)

ГРНТИ 06.73.15

Зотиков Николай Зотикович

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова», Чебоксары, Россия

Кандидат экономических наук, доцент

E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

РИНЦ: https://elibrary.ru/author_profile.asp?id=518075

Косвенные налоги в налоговой системе России

Аннотация. Основы, существующей в настоящее время в стране, налоговой системы были заложены на рубеже 90-х гг. XX в. Если первоначально российская налоговая система в целом выполняла свою роль, обеспечивала в условиях становления государства после распада страны, происходивших глубоких структурных изменений в экономике поступление в бюджет необходимых финансовых ресурсов, то со временем присущие ей недостатки стали проявляться убедительнее. К ним относится, в первую очередь, необоснованно большая роль косвенного налогообложения, приводящая к усилению фискальной функции налогообложения в ущерб социальной и регулирующей функций.

По способу взимания налоги делятся на прямые и косвенные. При этом прямые налоги непосредственно взимаются с доходов или имущества налогоплательщика (налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог, водный налог и др.). Они относятся в целях налогообложения к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией продукции¹, формируют себестоимость и цену продукции. В отличие от прямых косвенные налоги увеличивают сформированную цену продукции (товаров, работ, услуг), окончательным плательщиком косвенных налогов является покупатель.

Актуальность темы косвенного налогообложения связана с тем, что российская налоговая система со дня ее создания и на протяжении всего периода существования является системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения. В российской налоговой системе доля косвенных налогов составляет более 60 %. Соотношение между прямыми и косвенными налогами является одним из показателей качества налоговой системы.

Автором проанализировано влияние постоянно вносимых в налоговое законодательство изменений на улучшение соотношения между прямым и косвенным налогообложением. В

¹ Подпункт 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

статье на основании официальных статистических данных за продолжительный период функционирования налоговой системы показана тенденция повышения роли косвенных налогов в формировании доходов федерального и консолидированного бюджетов РФ, причем опережающими темпами растет доля акцизов, что связано с постоянным повышением их ставок.

В статье делается вывод о необходимости повышения доли прямого налогообложения, только в этом случае налоговая система будет способствовать росту и повышению эффективности производства.

Ключевые слова: косвенное налогообложение; фискальная функция; налог на добавленную стоимость; акцизы; бюджет; консолидированный бюджет; соотношение между прямыми и косвенными налогами; налоговая нагрузка

В российской налоговой системе предусмотрены косвенные налоги: НДС, акцизы, таможенные пошлины. При этом НДС, акцизы, за исключением таможенных пошлин, взимаются от реализации товаров (работ, услуг) как на территории страны, так и на таможенной территории. В отличие от прямых налогов (налог на прибыль, налог на имущество и т. д.) косвенное налогообложение выполняет исключительно одну функцию – фискальную [1].

Налог на добавленную стоимость со дня введения отнесен к федеральному налогу². На первоначальном этапе ставка НДС устанавливалась в размере 28 процентов (расчетная ставка – 21,88 %)³.

В ходе практики применения налога ставки НДС менялись. Так, ставка налога устанавливалась в размере:

10 % – по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

20 % – по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары⁴;

0 %; 10 %; 20 % (статья 164 НК РФ в редакции Федерального закона от 5.08.2000 № 117-ФЗ);

0 %; 10 %; 18 % (Федеральный закон от 29.05.2002 № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

Менялось и распределение НДС по уровням бюджетной системы. Неизменным остается зачисление налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РФ, в размере 100 процентов в федеральный бюджет. Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), производимые (выполняемые, оказываемые) на территории РФ, зачислялись:

в 1998 году в доходы федерального бюджета в размере 75 процентов доходов⁵;

² Статья 19 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

³ Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость».

⁴ Закон РФ от 16.07.1992 № 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России».

⁵ Федеральный закон от 26.03.1998 № 42-ФЗ «О федеральном бюджете на 1998 год».

в 1999 году в доходы федерального бюджета в размере 75 процентов доходов в 1-м квартале, с 1 апреля 1999 г. в размере 85 процентов доходов⁶;

в 2000 году в доходы федерального бюджета в размере 85 процентов доходов⁷;

в 2001 году в доходы федерального бюджета в размере 100 процентов доходов⁸.

Таким образом, с 2001 года НДС в полном объеме зачисляется в федеральный бюджет: «в налоговых отношениях введен принцип «один налог – один бюджет» [2]. Бюджетным кодексом РФ НДС также отнесен к закрепленному за федеральным бюджетом налогу⁹. Законодательство в сфере межбюджетных отношений устроено так, что несет пользу федеральному бюджету, редко – бюджету субъектов РФ [3].

«Добавленная стоимость создается повсеместно на всей территории страны, в то же время НДС, являясь закрепленным, полностью поступает в федеральный бюджет, что приводит к бюджетным проблемам регионов и муниципальных образований» [2].

Таблица 1

Консолидированный бюджет РФ (до 1998 г. – трлн руб., с 1998 г. – млрд руб.)

| Годы | Доходы консолидированного бюджета | В том числе налоговые доходы | Из них НДС | Доля НДС в сумме налоговых доходов, % | Зачисление НДС в ФБ | Зачисление НДС в бюджеты субъектов РФ |
|------|-----------------------------------|------------------------------|------------|---------------------------------------|---------------------|---------------------------------------|
| 1995 | 437,0 | 364,3 | 95,7 | 26,3 | 71,8 | 23,9 |
| 1996 | 558,5 | 473,0 | 143,9 | 30,4 | 101,8 | 42,1 |
| 1997 | 711,6 | 594,1 | 182,8 | 30,8 | 128,7 | 54,1 |
| 1998 | 686,0 | 564,6 | 170,3 | 30,2 | 117,4 | 52,9 |
| 1999 | 1213,6 | 1007,5 | 288,2 | 28,6 | 221,1 | 67,1 |
| 2000 | 2097,7 | 1707,6 | 457,3 | 26,8 | 371,5 | 85,8 |

Составлено автором (источник: отчет об исполнении консолидированного бюджета РФ и государственных внебюджетных фондов за 2003-2016 гг.)

Как следует из приведенных данных, доля НДС в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ за приведенные периоды составляет от 26 до 30 процентов.

Таблица 2

Поступления НДС по товарам, производимым в РФ, ввозимым в РФ (млрд руб.)

| Годы | НДС – всего | В т.ч. в РФ | Ввоз товаров | Доля НДС в РФ | Таможни |
|------|-------------|-------------|--------------|---------------|---------|
| 2005 | 1472,3 | 1025,8 | 446,5 | 69,7 | 30,3 |
| 2006 | 1511,1 | 924,4 | 586,7 | 61,2 | 38,8 |
| 2007 | 2261,7 | 1390,6 | 871,1 | 61,5 | 38,5 |
| 2008 | 2132,5 | 998,7 | 1133,8 | 46,8 | 53,2 |
| 2009 | 2050,3 | 1176,9 | 873,4 | 57,4 | 42,6 |
| 2010 | 2498,6 | 1329,1 | 1169,5 | 53,2 | 46,8 |
| 2011 | 3250,8 | 1753,6 | 1497,2 | 53,9 | 46,1 |
| 2012 | 3546,1 | 1886,4 | 1659,7 | 53,2 | 46,8 |

⁶ Федеральный закон от 22.02.1999 № 36-ФЗ «О федеральном бюджете на 1999 год».

⁷ Федеральный закон от 31.12.1999 № 227-ФЗ «О федеральном бюджете на 2000 год».

⁸ Федеральный закон от 27.12.2000 № 150-ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год».

⁹ Бюджетный кодекс РФ в редакции от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

| Годы | НДС – всего | В т.ч. в РФ | Ввоз товаров | Доля НДС в РФ | Таможни |
|------|-------------|-------------|--------------|---------------|---------|
| 2013 | 3539,4 | 1868,5 | 1670,9 | 52,8 | 47,2 |
| 2014 | 3940,2 | 2188,8 | 1751,4 | 55,5 | 44,5 |
| 2015 | 4233,9 | 2448,5 | 1785,4 | 57,8 | 42,2 |
| 2016 | 4571,4 | 2657,7 | 1913,7 | 58,1 | 41,8 |

Составлено автором (источник: отчет об исполнении консолидированного бюджета РФ и государственных внебюджетных фондов за 2003-2016 гг.)

В 2016 г. по сравнению с 2005 г. поступления НДС увеличились с 1 472,3 млрд руб. до 4 571,4 млрд руб. или в 3,1 раза, в том числе по товарам, реализуемым на территории РФ, соответственно с 1 025,8 млрд руб. до 2 657,7 млрд руб. или в 2,6 раза, по товарам, ввозимым на территорию РФ, с 446,5 млрд руб. до 1 913,7 млрд руб. или в 4,2 раза.

Доля НДС по товарам, производимым на территории РФ, уменьшилась с 69,7 % в 2005 г. до 58,1 % в 2016 г., и, наоборот, доля НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ, увеличилась с 30,3 % в 2005 г. до 41,8 % в 2016 г.

Таблица 3

Доходы бюджета РФ за 2003-2016 годы (млн руб.)

| Годы | Налоговые доходы | Темп роста, % | НДС | Акциз | Всего | Темп роста, % | Уд. вес НДС в налог. доходах, % | Уд. вес акцизов, % |
|------|------------------|---------------|-----------|----------|-----------|---------------|---------------------------------|--------------------|
| 2004 | 3154261,9 | 131,7 | 1069691,6 | 117205,0 | 1186896,6 | 104,6 | 33,9 | 3,7 |
| 2005 | 3188154,7 | 101,1 | 1472210,1 | 107192,1 | 1570402,2 | 133,1 | 46,2 | 3,4 |
| 2006 | 3674261,3 | 115,2 | 1510903,4 | 110487,8 | 1621391,2 | 102,6 | 41,1 | 3,0 |
| 2007 | 4695012,4 | 127,8 | 2261477,1 | 135035,1 | 2396512,2 | 147,8 | 48,2 | 2,9 |
| 2008 | 5231885,2 | 111,4 | 2132203,0 | 160491,2 | 2292694,2 | 95,7 | 40,8 | 3,1 |
| 2009 | 3896498,9 | 74,5 | 2049963,2 | 101541,7 | 2151504,9 | 93,8 | 53,0 | 2,6 |
| 2010 | 4401878,2 | 113,0 | 2498263,9 | 143951,9 | 2642215,8 | 122,8 | 56,8 | 3,3 |
| 2011 | 5985115,4 | 136,0 | 3250411,9 | 278361,3 | 3528773,2 | 133,6 | 54,3 | 4,6 |
| 2012 | 6853168,1 | 114,5 | 3545795,9 | 395253,4 | 3941049,3 | 111,7 | 51,7 | 5,8 |
| 2013 | 7063779,4 | 103,1 | 3539013,0 | 524409,2 | 4063422,2 | 103,1 | 50,1 | 7,4 |
| 2014 | 7921171,7 | 112,1 | 3941656,8 | 592380,4 | 4524037,2 | 111,3 | 49,8 | 7,3 |
| 2015 | 8590543,9 | 108,4 | 4233568,2 | 581864,1 | 4815432,3 | 106,4 | 49,3 | 6,8 |
| 2016 | 8734187,4 | 101,7 | 4570961,2 | 694242,9 | 5265204,1 | 109,3 | 52,3 | 7,9 |

Составлено автором (источник: Отчет об исполнении консолидированного бюджета РФ и государственных внебюджетных фондов за 2003-2016 гг.)

Из данных таблицы 2 следует, что налоговые доходы федерального бюджета в 2016 г. по сравнению с 2004 г. увеличились с 3 154 261,9 млн руб. до 8 734 187,4 млн руб., или в 2,8 раза. При этом косвенные налоги за анализируемый период увеличились в 4,4 раза (с 1 86 896,6 млн руб. до 5 265 204,1 млн руб.), в том числе НДС – в 4,3 раза, (4 570 961,2 : 1 069 691,6), акцизы – в 5,9 раза (694 242,9 : 117 205,0).

Таким образом, поступления акцизов за этот период увеличились темпами, превышающими в 2 раза темп роста всех налоговых доходов [4].

«Посредством акцизов в государственный бюджет изымается часть стоимости (цены) товара, которая не обусловлена ни эффективностью его производства, ни потребительскими свойствами, а является следствием особых условий его производства и продажи» [5].

Удельный вес НДС в налоговых доходах федерального бюджета с 33,9 % в 2004 г. увеличился до 52,3 % в 2016 г., или в 1,5 раза, при этом начиная с 2009 года этот показатель составляет около 50 %. Удельный вес акцизов в налоговых доходах федерального бюджета с 3,7 % в 2004 г. увеличился до 7,9 % в 2016 г., или более 2,1 раза.

Таким образом, удельный вес акцизов в налоговых доходах бюджета РФ растет опережающими темпами, чем рост НДС, что связано с постоянным повышением ставок акцизов, что видно из данных, приведенных в таблице 4.

Таблица 4

Ставки акцизов (руб.)

| | 2010 ¹⁰ год | 2015 ¹¹ год | 2018 ¹² год | 2020 ¹³ год | 2020 г. к 2010 г., % |
|--|---|---|--|--|----------------------|
| Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта св. 9 процентов (за 1 л безводного этилового спирта) | 210 | 500 | 523 | 544 | 2,6 раза |
| Табак трубочный, курительный (1 кг) | 422 | 1800 | 2772 | 3172 | 7,5 раза |
| Сигары (1 шт.) | 25 | 128 | 188 | 215 | 8,6 раза |
| Автомобили легковые с мощностью двигателя до 150 л.с. (за 1 л.с.) | 23,90 | 37 | 45 | 49 | 2 раза |
| Прямогонный бензин (1 т) | 4290 | 11300 | 13100 | 13100 | 3 раза |
| Дизельное топливо (за 1 т) | 1188 | 3450 | 7072 | 8835 | 7,4 раза |
| Сигареты с фильтром | 205 руб. за 1000 шт. +6,5 % расчетной стоимости, но не менее 250 руб. за 1000 шт. | 960 руб. за 1000 шт. +11 % расчетной стоимости, но не менее 1330 руб. за 1000 шт. | 1718 руб. за 1000 шт. +14,5 % расчетной стоимости, но не менее 2335 руб. за 1000 шт. | 1966 руб. за 1000 шт. +14,5 % расчетной стоимости, но не менее 2671 руб. за 1000 шт. | 10,7 раза |

Данные таблицы 4 свидетельствуют, что ставки акцизов по сигарам, сигаретам, дизельному топливу увеличиваются в значительных размерах.

Повышение роли акцизов имеет место и в консолидированном бюджете РФ, так как акцизы поступают и в бюджеты субъектов РФ.

Таблица 5

Доходы консолидированного бюджета РФ за 2004-2016 годы (млрд руб.)

| Год | ВВП | Темп роста, % | Доходы бюджета | В том числе налоговые доходы | Из них НДС | Акциз | Доля в налоговых доходах НДС, % | Доля Акцизов, % |
|------|-------|---------------|----------------|------------------------------|------------|-------|---------------------------------|-----------------|
| 2004 | 17027 | - | 5429,9 | 4942,1 | 1069,7 | 246,9 | 21,6 | 5,0 |
| 2005 | 21610 | 126,9 | 8579,6 | 5620,9 | 1472,3 | 253,7 | 26,2 | 4,5 |
| 2006 | 26917 | 124,6 | 10625,8 | 6764,0 | 1511,1 | 270,6 | 22,3 | 4,0 |
| 2007 | 33248 | 123,5 | 13368,3 | 8732,6 | 2261,7 | 314,4 | 25,9 | 3,6 |
| 2008 | 41429 | 124,6 | 16003,9 | 10101,8 | 2132,5 | 350,0 | 21,1 | 3,5 |
| 2009 | 39101 | 94,4 | 13599,7 | 7372,5 | 2050,3 | 347,2 | 27,8 | 4,7 |

¹⁰ Ставки установлены Федеральным законом «О внесении изменений в главы 22 и 28 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 28.11.2009 № 282-ФЗ.

¹¹ Ставки установлены Федеральным законом «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 24.11.2014 № 366-ФЗ.

¹² Ставки установлены Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 27.11.2017 № 335-ФЗ.

¹³ Ставки установлены Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 27.11.2017 № 335-ФЗ.

| Год | ВВП | Темп роста, % | Доходы бюджета | В том числе налоговые доходы | Из них НДС | Акциз | Доля в налоговых доходах НДС, % | Доля Акцизов, % |
|------|-------|---------------|----------------|------------------------------|------------|--------|---------------------------------|-----------------|
| 2010 | 46309 | 118,4 | 16031,9 | 8963,4 | 2498,6 | 471,5 | 27,9 | 5,3 |
| 2011 | 59698 | 128,9 | 20855,4 | 11276,6 | 3250,8 | 650,5 | 28,8 | 5,8 |
| 2012 | 66927 | 112,1 | 23435,1 | 12653,1 | 3546,1 | 837,0 | 28,0 | 6,6 |
| 2013 | 71017 | 106,1 | 24442,7 | 13030,6 | 3539,4 | 1015,9 | 27,2 | 7,8 |
| 2014 | 77945 | 109,8 | 26766,1 | 14413,8 | 3940,2 | 1072,2 | 27,3 | 7,4 |
| 2015 | 80804 | 103,7 | 26922,0 | 15515,8 | 4233,9 | 1068,4 | 27,3 | 6,9 |
| 2016 | 86044 | 106,5 | 28181,5 | 16308,2 | 4571,4 | 1356,0 | 28,0 | 8,3 |

Составлено автором (источник: Отчет об исполнении консолидированного бюджета РФ и государственных внебюджетных фондов за 2003-2016 гг.)

В 2016 г. по сравнению с 2004 г:

ВВП увеличился в 5 раз (в 2004 г. – 17027 млрд руб., 2016 г. – 86044 млрд руб.);

доходы бюджета – более 5,1 раза (соответственно 5429,9 и 28181,5 млрд руб.);

в том числе налоговые доходы – в 3,3 раза (4942,1 и 16308,2 млрд руб.);

из них НДС – в 4,3 раза, акцизы – более 5,4 раза.

Таким образом, поступления НДС и акцизов увеличиваются темпами, намного опережающими темп роста всех налоговых доходов. Соответственно растет удельный вес в налоговых доходах консолидированного бюджета: НДС – с 21,6 % до 28,0 % или на 129,6 %, акцизов – с 5,0 до 8,3 % или на 166,0 %.

Таблица 6
Поступления акцизов в бюджеты различных уровней (млрд руб.)

| | 2010 | | | 2016 | | | темп роста. % | | |
|--|-----------------------------|----------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| | Консолидированный бюджет РФ | В т. ч. федеральный бюджет | Консолидированный бюджет субъектов РФ | Консолидированный бюджет РФ | В т. ч. федеральный бюджет | Консолидированный бюджет субъектов РФ | Консолидированный бюджет РФ | В т. ч. федеральный бюджет | Консолидированный бюджет субъектов РФ |
| Акцизы – всего | 471,4 | 143,9 | 327,5 | 1356,0 | 694,3 | 661,7 | 287 | 482 | 202 |
| В том числе по товарам: | | | | | | | | | |
| - производимым в РФ | 441,4 | 113,9 | 327,5 | 1293,9 | 632,2 | 661,7 | 293 | 555 | 202 |
| - ввозимым в РФ | 30,0 | 30,0 | - | 62087 | 62087 | - | 206 | 206 | - |
| Доля акцизов в налоговых доходах бюджетов, % | 5,2 | 3,3 | 7,2 | 8,3 | 7,9 | 8,7 | 160 | 239 | 120 |

Составлено автором (источник: Отчет об исполнении консолидированного бюджета субъектов РФ за 2010 и 2016 гг.)

Акцизы по товарам, ввозимым на территорию РФ, по нормативу 100 процентов зачисляются в федеральный бюджет.

За анализируемый период поступления акцизов по товарам, производимым на территории РФ, в целом увеличились на 293,0 %, в том числе зачисляемые в федеральный бюджет – более 5.5 раз, а в консолидированный бюджет субъектов РФ – в 2 раза. Доля акцизов в налоговых доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ за анализируемый период с 7,2 % увеличилась до 8,7 % или на 120,0 %. Этому способствовало изменение нормативов отчислений акцизов в пользу бюджетов регионов по отдельным подакцизным товарам.

Объектом налогообложения НДС признаются:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (пункт 1 статьи 146 НК РФ).

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (пункт 1 ст. 154 НК РФ).

При ввозе товаров на территорию РФ налоговая база определяется как сумма:

1. таможенной стоимости этих товаров;
2. подлежащей уплате таможенной пошлины;
3. подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам) (пункт 1 ст. 160 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных п.3 ст. 172 Кодекса, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенная на суммы восстановленного налога (пункт 1 ст. 173 НК РФ).

Из приведенных определений следует:

НДС облагается добавленная стоимость, которая определяется:

- по торговым операциям в виде наценки;
- в производстве – как разница между суммой продажи товара (продукции) без НДС и суммой ценностей (без НДС), приобретенных со стороны, использованных при изготовлении данной продукции. В целях исключения двойного налогообложения сумма «входного» НДС по указанным ценностям принимается к вычету, что обеспечивает поступление налога именно с добавленной стоимости.

Сам механизм исчисления НДС предусматривает, что от производителя до конечного потребителя на всех стадиях продвижения продукта покупатель возмещает ту часть налога, которую уплатил поставщик, и только часть добавленной стоимости будет оставаться в бюджете.

Таким образом, «...НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства и вносится в бюджет по мере реализации товаров, работ, услуг. Однако на практике, на каком – то этапе произошел отход от этого принципа, и в определенных случаях налог исчисляется не с добавленной, а с полной стоимости. Все это привело к тому, что НДС не стал отвечать сути названия самого налога» [6].

Созданию такой ситуации способствовала также практика применения налогового законодательства по НДС. В последнее время арбитражная практика по НДС сводится к доказыванию факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»). ФНС России критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки (утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333(а) «Об утверждении концепции системы планирования

выездных налоговых проверок») дополнила п.12 «Ведение финансово – хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском».

«В связи с этим в основном налоговое администрирование направлено на доказывание нереальности сделок по приобретению ценностей и отказ на этом основании вычетов по НДС, а также на непринятие расходов при расчете налога на прибыль затрат по их приобретению» [7].

Как указывает М.Ф. Кобылатова, для любого государства, на какой бы ступени своего социально – экономического развития оно ни находилось, необходимость увеличения доходов бюджетов является одной из актуальнейших задач, это важно и для России [8].

В итоге налогоплательщик не получает налоговых вычетов по НДС, «в связи с чем в бюджет поступает налог не с добавленной стоимости, а с более чем полной стоимости продукции, товара (работ, услуг), что вызывает двойное налогообложение, утрачивается сущность самого налога на добавленную стоимость. В этих случаях организации не принятые к вычету суммы «входного» НДС не могут относить и на затраты при расчете налога на прибыль, переплачивают в бюджет в части невозмещенного НДС за счет собственных средств, таким образом отвлекая собственные средства, которые могли быть использованы в инвестиционных целях» [2].

Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, реально не отражает величину самой добавленной стоимости. Несмотря на то, что удельный вес косвенных налогов в общей сумме доходов бюджета превышает 60 процентов, утверждать, что создана реальная добавленная стоимость в указанном размере, нельзя.

Также при исчислении НДС имеет место двойственное налогообложение, оно в первую очередь заложено в самом понятии «объект» налогообложения НДС.

Проиллюстрируем сказанное на условном примере.

Организация, занимающаяся производством продукции, имеет за квартал следующие показатели.

Таблица 7

Расчет суммы НДС к уплате в бюджет (руб.)

| № п/п | Показатели | Условное обозначение | Сумма |
|-------|--|----------------------|-------------------------------------|
| 1 | Приобретено сырье и материалы | МЗ | 100 000, кроме того НДС – 18 000 |
| 2 | Оплата труда работников | ОТ | 300 000 |
| 3 | Страховые взносы (30 %) | СВ | 90 000 |
| 4 | Амортизация основных средств | А | 110 000 |
| 5 | Прочие расходы: в том числе прямые налоги (транспортный, земельный, водный, налог на имущество организаций и т. п.) | Пр. расх. | 300 000 |
| 6 | Итого производственная себестоимость | | 900 000 |
| 7 | Прибыль | П | 100 000 |
| 8 | Продажная цена продукции (доходы) | Д | 1 000 000, кроме того НДС – 180 000 |
| 9 | НДС к уплате в бюджет: (180 000 – 18 000) или ((1 000 000 – 100 000) x 18 %) | | 162 000 |
| 10 | Налог на прибыль организаций (20 %) | | 20 000 |
| 11 | Нераспределенная прибыль (100 000 – 20 000) | | 80 000 |

В нашем примере обложилась НДС выручка от продажи продукции в сумме 1 000 000 руб. НДС обложились:

- все затраты на производство продукции;
- прибыль организации в сумме 100 000 руб., (соответственно налог на прибыль и нераспределенная прибыль);
- прямые налоги в сумме 100 000 руб.;
- прямой личный налог – НДФЛ в сумме 39 000 руб. (13 % от 300 000 руб.), причем дважды: один раз в составе заработной платы (300 000 руб.), второй раз – в составе страховых взносов (90 000 руб.).

Общепринятой методикой определения налоговой нагрузки является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки (НН) представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации.

В данном случае налоговая нагрузка (НН) составит:

$$НН = (90\ 000 + 39\ 000 + 100\ 000 + 20\ 000 + 162\ 000) : 1\ 000\ 000 = 411\ 000 : 1\ 000\ 000 = 41,1\ \%,$$

где: 90 000 руб. – страховые взносы (СВ);

39 000 руб. – НДФЛ;

100 000 руб. – прямые налоги;

20 000 руб. – прямые налоги;

162 000 руб. – НДС.

Прибыль составляет:

$$\begin{aligned} \text{доходы (Д)} - \text{расходы} &= Д - (МЗ + ОТ + А + \text{Пр. расх.}) = \\ &= 1\ 000\ 000 - (100\ 000 + 300\ 000 + 110\ 000 + 390\ 000) = 1\ 000\ 000 - 900\ 000 = 100\ 000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Добавленная стоимость (ДС) или вновь созданная стоимость (ВС) составит:

$$1\ 000\ 000 - 100\ 000 = 900\ 000 \text{ руб., где } 100\ 000 \text{ руб.} - \text{МЗ или}$$

$$ДС = ОТ + А + \text{Пр. расх.} + П = 300\ 000 + 110\ 000 + 390\ 000 + 100\ 000 = 900\ 000 \text{ руб.}$$

Как показывает произведенный расчет, действующий механизм исчисления НДС содержит множественность налогообложения (прямые налоги, НДФЛ, чистая прибыль и др.) облагаются НДС, что искажает величину самой добавленной стоимости.

Как показали исследования, соотношение между прямыми и косвенными налогами в российской налоговой системе не улучшается, по – прежнему преобладает в налоговых доходах бюджетов доля косвенных налогов, причем эта доля имеет тенденцию к увеличению (см. таблицу 3).

«Для стимулирования производства продукции с высокой долей добавленной стоимостью целесообразно: снизить ставку налога на добавленную стоимость; упростить механизм его зачета» [9].

Российская система налогообложения в части соотношения косвенного и прямого налогообложения замышлялась исходя из положения, что фискальную задачу должны выполнять преимущественно косвенные налоги, а прямые налоги должны играть роль экономического регулятора [10].

Тенденция постепенного ограничения доли косвенных налогов отвечает целям антикризисной политики и экономического развития страны. Однако при этом следует иметь в виду следующее: уменьшая долю косвенных налогов, необходимо сохранить общую сумму

налогов, собираемых в бюджете. А это становится возможным только при увеличении доли прямых налогов, что, в свою очередь, невозможно без роста производства, без увеличения налоговой базы по прямым налогам (налог на прибыль, НДС и др.).

ЛИТЕРАТУРА

1. Мищенко Владимир Владимирович, Мищенко Людмила Анатольевна Проблемы косвенного налогообложения и возможные пути их решения // Вестник КузГТУ. 2014. №4 (104). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-kosvennogo-nalogooblozheniya-i-vozmozhnyye-puti-ih-resheniya>. – Дата обращения: 10.04.2018.
2. Зотиков, Н.З. Роль косвенного налогообложения в формировании доходов бюджетов / Н.З. Зотиков // *Oeconomia et Jus*. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2015. – № 1. – С. 9-14). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_25772959_47925851.pdf.
3. Зотиков, Н.З. Финансово-бюджетные проблемы регионального развития / Н.З. Зотиков // Проблемы и тенденции развития системы государственного и муниципального управления и регулирования экономики: материалы Международной заочной научно-практической конференции. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2015. – С. 56-61.
4. Зотиков, Н.З. Что лучше: уменьшить прямые или косвенные налоги? / Н.З. Зотиков // Перспективы развития бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения в российской и международной практике: Материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции (Чебоксары, 5-7 апреля 2017 г.). – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2017. – С. 46-50.
5. Синицына Ирина Викторовна, Боровко Людмила Викторовна Косвенные налоги и акцизы: эволюция и совершенствование // *Kant*. 2011. №1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/kosvennyye-nalogi-i-aktsizy-evolyutsiya-i-sovershenstvovanie>. – Дата обращения: 10.04.2018.
6. Зотиков, Н.З. Косвенное налогообложение и его дальнейшее совершенствование / Н.З. Зотиков // Вестник Чувашского университета. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2007. – № 3. – С. 406-413. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_11737207_29380929.pdf.
7. Зотиков, Н.З. Налоговое администрирование НДС / Н.З. Зотиков // *Oeconomia et Jus*. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2017. – № 3. – С.1-16. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_30034289_47199380.pdf.
8. Кобылатова М.Ф., Янаков Д.О. Совершенствование косвенного налогообложения в контексте повышения уровня налоговой дисциплины // *Пространство экономики*. 2012. №2-3. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-kosvennogo-nalogooblozheniya-v-kontekste-povysheniya-urovnya-nalogoovoy-distsipliny> (дата обращения: 10.04.2018).
9. Козаева О.Т., Сугарова И.В. Косвенные налоги в России и перспективы их развития // *Пространство экономики*. 2013. №3-3. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/kosvennyye-nalogi-v-rossii-i-perspektivy-ih-razvitiya> (дата обращения: 10.04.2018).
10. Абдуллаева Барият Курбановна Проблемы сбалансированности прямого и косвенного налогообложения в России и за рубежом // *Теория и практика общественного развития*. 2014. №18. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-sbalansirovannosti-priyamo-i-kosvennogo-nalogooblozheniya-v-rossii-i-za-rubezhom> (дата обращения: 10.04.2018).

Zotikov Nikolay Zotikovich

Chuvash state university I.N. Ulyanov, Cheboksary, Russia
E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Indirect taxes in the Russian tax system

Abstract. The foundations of the current tax system in the country were laid at the turn of the 1990s. If initially the Russian tax system as a whole played its role, provided in the conditions of the formation of the state after the collapse of the country, there were deep structural changes in the economy, the receipt of the necessary financial resources, then over time its inherent shortcomings began to appear more convincing. These include, first of all, the unreasonably large role of indirect taxation, which leads to the strengthening of the fiscal function of taxation to the detriment of social and regulatory functions.

According to the method of collection of taxes are divided into direct and indirect. Thus direct taxes are directly levied from the income or property of the taxpayer (the property tax of the organizations, the transport tax, the land tax, the water tax, etc.). They belong for the purpose of taxation to other expenses connected with production and (or) realization of production, form Prime cost and the price of production. Unlike direct indirect taxes, which increase the price of products (goods, works, services), the final payer of indirect taxes is the buyer.

The relevance of the topic of indirect taxation is due to the fact that the Russian tax system from the date of its creation and throughout its existence is a system built on the predominance of indirect taxation. The share of indirect taxes in the Russian tax system is more than 60 %. The ratio between direct and indirect taxes is one of the indicators of the quality of the tax system.

The author analyzes the impact of the changes constantly made to the tax legislation on the improvement of the ratio between direct and indirect taxation. The article shows the tendency of increasing the role of indirect taxes in the formation of revenues of the Federal and consolidated budgets of the Russian Federation on the basis of official statistical data for the long period of functioning of the tax system, and the proportion of excise duties is growing at an advanced rate, which is associated with a constant increase in their rates.

The article concludes that it is necessary to increase the share of direct taxation, only in this case the tax system will promote growth and increase production efficiency.

Keywords: indirect taxation; fiscal function; value added tax; excise duties; budget; consolidated budget; the ratio between direct and indirect taxes; tax burden