

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Косвенные налоги и их роль в формировании государственного бюджета страны.....	7
1.1. Сущность и назначение косвенных налогов.....	7
1.2. История возникновения косвенного налогообложения.....	10
1.3. Характерные особенности налогов.....	14
1.4. Способы взимания налогов.....	16
1.5. Особенности устранения международного двойного налогообложения для косвенных налогов.....	19
1.6. Тенденции и перспективы в развитии косвенного налогообложения.....	28
Глава 2. Косвенного налогообложения в Российской Федерации....	32
2.1. История возникновения косвенного налогообложения в Российской Федерации.....	32
2.2. Сущность налога на добавленную стоимость.....	36
2.3. Плательщики налога.....	39
2.4. Налоговые вычеты.....	43
2.5. Налоговый период.....	44
2.6. Акцизы.....	46
2.7. Анализ структуры и динамики поступлений налогов в Федеральный бюджет за 2010-2011.....	52
Глава 3. Косвенное налогообложение в Австралии.....	54
3.1. Налоговая система Австралии.....	54
3.2. История возникновения налога на товары и услуги.....	58
3.3. Схема возмещения налогов для туристов.....	65
3.4. Юридическое обоснование налога на товары и услуги.....	65
3.5. Налог на дорогие автомобили.....	67

3.6. Винный уравнильный налог.....	68
Глава 4. Сравнительный анализ косвенного налогообложения в Австралии и России.....	70
4.1. Соглашение между правительствами Австралии и России об избежании двойного налогообложения.....	75
Заключение.....	77
Список используемой литературы.....	79
Приложение №1.....	81
Приложение №2.....	82
Приложение №3.....	83
Приложение №4.....	84
Приложение №5.....	85

Введение

Налогообложение - это та сфера, которая касается практически всех: и государства, и общества в целом, и каждого налогоплательщика в отдельности. Причем, всех она касается с весьма болезненной точки зрения.

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место отводится налогам. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка, поэтому предложенная тема является весьма **актуальной**.

Государственная власть всегда стремилась создать такую систему налогообложения, которая позволяла бы процесс уплаты налогов сделать как можно менее заметным для плательщиков, а взимание налогов производить "автоматически-принудительно". Хотя более простой и исторически более ранней формой налогообложения были прямые налоги, взимаемые непосредственно с доходов или имущества налогоплательщиков, более широкое применение получили менее заметные косвенные налоги. Пошлины - разновидность косвенных налогов - стали первыми видами денежных платежей в казну государства.

В основу различия между прямыми (подходно-поимущественными) и косвенными налогами подожжен принцип взимания. Он состоит в том, что косвенные налоги включаются в цену товара и тем самым оплачиваются за счет покупателя. Иными словами, в возникающем при этом правоотношении участвуют и юридический налогоплательщик – субъект, реализующий товары, работы, услуги, стоимость которых он определяет с учетом косвенного налога, и фактический налогоплательщик

– лицо, приобретающее эти товары, работы и услуги (потребитель). Таким образом, уплата косвенного налога производится опосредованно – через цену товара, тогда как прямые налоги непосредственно обращены к налогоплательщику – его доходам, имуществу, другим объектам налогообложения. Именно критерий совпадения юридического и фактического плательщика учитывается при разграничении налогов на прямые и косвенные: при прямом налогообложении – юридический и фактический плательщик совпадают, при косвенном – нет.

Косвенные налоги издавна были ограниченной частью финансового хозяйства любого государства. За время своего существования косвенное налогообложение переживало расцветы и кризисы, взлеты и падения. В XX в. ряд государств перешли от обложения косвенными налогами отдельных товаров к универсальным объектам обложения.

Косвенное налогообложение распространилось практически на все обменные операции, включая торговлю услугами. После периода упадка косвенного налогообложения в связи с введением подоходного налога, который продлился с конца XIX в. до середины XX в., косвенные налоги вновь стали играть значительную роль в налоговых системах отдельных государств и в международной торговле. Введение в Европейском союзе (ЕС) налога на добавленную стоимость и его стремительное распространение в мире можно назвать одним из крупнейших событий в международной экономике и в современной финансовой науке.

Косвенные налоги тесным образом связаны с международной торговлей, регулирование которой на современном этапе во многом определяется нормами документов Всемирной торговой организации (ВТО). Построение отношений между Россией и ее торговыми партнерами, которые являются участниками ВТО, требует разработки проблемы косвенных налогов на более высоком теоретическом уровне. Значение исследований в области косвенных налогов и в особенности

международных аспектов косвенного налогообложения будет возрастать с усилением влияния ВТО на мировую торговлю и с расширением международных связей России. Немаловажную роль сыграют теоретические исследования в области косвенных налогов в процессе изменения и совершенствования российского законодательства в связи с предстоящим вступлением России в ВТО. Это еще раз подтверждает **актуальность** данного исследования.

Несмотря на то, что среди экономистов и юристов доминирует мнение о несправедливости системы косвенного налогообложения, в большинстве развитых стран косвенные налоги широко используются при формировании налоговой системы государства.

Объяснение столь широкого распространения косвенных налогов давали многие русские и западные экономисты. Английский экономист Уильям Петти отмечал следующие преимущества косвенных налогов перед другими налогами:

- налог взимается с того, кто оплачивает какие-либо товары или услуги, при этом налог никому не навязывается и его легко уплатить;
- исключается двойное налогообложение за один и тот же товар, поскольку его нельзя употребить дважды;
- сбор налогов дает информацию о благосостоянии государства и его граждан в конкретный момент времени.

Кроме того, широкое распространение косвенного налогообложения было обусловлено его фискальными выгодами. Налог уплачивается незаметно для потребителя, так как включается в цену приобретаемого товара. Подчас покупатель, совершая покупку, даже не подозревает о том, что он становится плательщиком налога.

Целью данной выпускной квалификационной работы (ВКР) является, рассмотрение механизма косвенного налогообложения и сравнительная его характеристика для России и Австралии

Для достижения поставленной цели я стремилась решить следующие **взаимосвязанные задачи**:

- 1) определить сущность и назначение косвенных налогов;
- 2) изучить историю возникновения косвенного налогообложения;
- 2) проанализировать характерные особенности и способы взимания косвенных налогов;
- 3) изучить возникновение и особенности прямого и косвенного налогообложения в Р.Ф.;
- 4) рассмотреть важнейшие косвенные налоги Российской Федерации – НДС и акцизы;
- 5) проанализировать структуру и динамику поступления косвенных налогов в бюджет РФ за 2010-2011 гг.;
- 6) рассмотреть налоговую систему Австралии;
- 7) изучить историю возникновения НДС в Австралии;
- 8) изучить налог на дорогие автомобили в Австралии
- 9) провести сравнительный анализ налогообложения в РФ и Австралии.

Предметом изучения в данной работе явилось косвенное налогообложение, а объектом РФ и Австралия.

Теоретической и методологической базой исследования послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных специалистов в области налогообложения, бухгалтерского учета, менеджмента, а также нормативные акты и другие нормативно-правовые и методические документы по изучаемой проблеме.

Информационную базу составили статистические и другие информационные источники, экспертные заключения, законодательные акты, нормативно-правовые документы, регулирующие налогообложение, специализированные бухгалтерские, юридические, статистические, официальные и информационные Интернет - страницы.

Структура дипломной работы соответствует поставленной цели и задачам и представлена введением, тремя главами, заключением, списком использованных источников и литературы, приложением.

Во введении поставлены цель и задачи работы, определены объект, предмет и актуальность проблемы в настоящее время.

Первая глава посвящена изучению сущности, истории возникновения и особенностям косвенного налогообложения.

Во второй главе рассматривается косвенное налогообложение РФ и основные косвенные налоги.

Третья глава посвящена косвенному налогообложению Австралии и основным косвенным налогам этой страны.

В четвертой главе проводится сравнительный анализ налогообложения РФ и Австралии

В заключении суммированы основные результаты и выводы.

Научная новизна работы заключается в раскрытии особенностей косвенного налогообложения Австралии. А также в сравнении налоговых систем России и Австралии.

Глава 1. Косвенные налоги. Их роль в формировании государственного бюджета страны

1.1. Сущность и назначение косвенных налогов

Налоговая система большинства стран мира, строится на сочетании прямых и косвенных налогов. Первые устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, вторые включаются в виде надбавки в цену товара или тарифа на услуги и оплачиваются потребителем. При прямом налогообложении денежные отношения возникают между государством и самим плательщиком,

вносящим налог непосредственно в казну; при косвенном – субъектом этих отношений становится продавец товара или услуги, выступающий посредником между государством и плательщиком (потребителем товара или услуги).

Как и любое другое явление, косвенные налоги следует рассматривать комплексно. Непрямые налоги устанавливаются в ценах товаров и их размер не зависит прямо от доходов плательщика. Только прямо, так как косвенные налоги включаются в цены товаров, то в абсолютном размере их платит больше тот, кто больше потребляет, а больше потребляет тот, кто имеет более высокие доходы.

В недалеком прошлом, косвенные налоги рассматривались лишь с негативной точки зрения. Но характеризовать косвенные налоги только лишь как финансовое бремя на население – бессмысленно, так как токовым являются все налоги. Речь может идти только об одном: насколько они затрагивают интересы разных слоев населения и как выполняют свое бюджетное назначение.

Преимущества непрямых налогов связаны в первую очередь с их ролью в формировании доходов бюджета. Однако, это несколько не означает, что они не выполняют регулирующей функции. При умелом использовании, косвенные налоги могут быть эффективными финансовыми инструментами регулирования экономики.

Во-первых, косвенным налогам характерно быстрое поступление. Осуществилась реализация - проводится перечисление налога на добавленную стоимость и акцизного сбора в бюджет. Это, в свою очередь, дает средства для финансирования расходов.

Во-вторых, так как косвенными налогами охватываются товары народного потребления и услуги, то достаточно высокой есть вероятность их полного или почти полного поступления. Остановить процесс потребления товаров и услуг невозможно, так как без этого невозможна

сама жизнь. А, например, прибыль то или другое предприятие может и не получить.

В-третьих, потребление более-менее равномерно в территориальном разрезе, а поэтому косвенные налоги снимают напряжение в межрегиональном распределении доходов. Если доходы бюджета базируются на доходах предприятия, то вследствие неравномерности экономического развития возникает проблема неравноценности доходной базы разных бюджетов. Так как нигде в мире до сих пор не удалось достигнуть равномерного развития всех регионов, то без использования косвенных налогов возникают трудности в сбалансировании местных бюджетов.

В-четвертых, косвенные налоги осуществляют существенное влияние на само государство. Используя все свои возможности и инструменты, оно должно обеспечить соответствующие условия для развития производства и сферы услуг, так как чем больше объем реализации, тем больше поступления в бюджет. Единой проблемой при этом является правильный выбор товаров для акцизного налогообложения. С одной стороны, якобы лучше установить акциз на товары не первой необходимости, например, алкогольные напитки. А с другой, тогда для государства выгоднее продавать именно эти изделия. Такое противоречие полностью природное и выражает диалектику нашей жизни.

В-пятых, косвенные налоги влияют на потребителей. При умелом их использовании государство может регулировать процесс потребления, сдерживая его в одних направлениях и стимулируя в других. Такое регулирование должно быть гласным и открытым, так как не всегда интересы государства совпадают с интересами общества. Такое регулирование также никогда не сможет удовлетворить все слои населения.

С точки зрения решения фискальных заданий косвенные налоги всегда эффективнее прямых. Это связано с целым рядом причин. Одна из главных причин заключается в разных базах налогообложения: прибыли или дохода при прямом налогообложении, объема и структуры потребления – при косвенном. Известно, что экономическое развитие всех без исключения стран имеет циклический характер с тем или другим периодом колебаний, экономический рост чередуется спадами в экономическом развитии. Именно в период кризисного падения экономики, когда уменьшаются макроэкономические показатели развития, происходит и уменьшение базы налогообложения, что приводит при неизменных ставках к уменьшению доходов бюджета. Практика свидетельствует, что база прямых налогов является более чуткой к изменениям в экономическом развитии, чем база косвенных.[18]

1.2. История возникновения косвенного налогообложения

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменения форм, которого, неизменно сопровождается преобразованием налоговой системы. В современном обществе налоги - основной источник доходов государства. Кроме этой чисто финансовой функции налоги используются для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развитие научно - технического прогресса.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф. Аквинский (1225 или 1226 - 1274) определял налоги как дозволенную форму грабежа. Ш. Монтескье (1689-1755) полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им. А один из основоположников

теории налогообложения А. Смит (1723 - 1790) говорил о том, что налоги для тех, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы.

Итак, как уже говорилось выше, налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. На самых ранних стадиях государственной организации формой налогообложения можно считать жертвоприношение, которое далеко не всегда было добровольным, а являлось неким неписанным законом. Еще в Пятикнижии Моисея сказано: "... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу". Видно, что процентная ставка данного "налога" четко определена.

По мере развития государства возникла "светская" десятина, которая взималась в пользу влиятельных князей наряду с церковной десятиной. Данная практика существовала в течение многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы. Так в Древней Греции в VII-VI вв. до н. э. представителями знати были введены налоги на доходы в размере 1/10 или 1/20 части доходов. Это позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание наемных армий, строительство храмов, укреплений и т.д.

В то же время в др. мире имелось и серьезное противодействие прямому налогообложению. В Афинах, например, считалось, что свободный гражданин не должен платить прямых налогов. Другое дело - добровольные пожертвования. Но когда предстояли крупные расходы, то совет или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов.

Многие же стороны современного государства зародились в Древнем Риме. Первоначально все государство состояло из города Рима и прилегающей к нему местности. В мирное время граждане не платили денежных податей. Расходы по управлению городом и государством были минимальны; избранные магистраты исполняли свои обязанности

безвозмездно, порой вкладывая собственные средства, т.к. это было почетно. Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий, а эти расходы обычно покрывались сдачей в аренду общественных земель. Но в военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии со своими доходами.

Суммы налога определялась каждые пять лет избранными чиновниками-цензорами. Граждане Рима делали цензорам заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении. Таким образом, закладывались основы декларации о доходах.

В IV-III вв. до н.э. Римское государство разрасталось, основывались и завоевывались все новые города-колонии. Происходили изменения и в налоговом праве. В колониях вводились коммунальные налоги и повинности. Как и в Риме, их величина зависела от размеров состояния граждан, и их определение происходило каждые 5 лет. Римские граждане, проживавшие за пределами Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

В случае победоносных войн налоги уменьшались, а порой совсем отменялись. Необходимые средства же обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались постоянно.

Рим превращался в империю, в состав которой входили провинции, жители которых были подданными империи, но не пользовались правами гражданства. Они были обязаны платить налоги, что было свидетельством их зависимого положения. При этом единой налоговой системы не существовало. Те города и земли, которые оказывали наиболее упорное сопротивление римским легионам, облагались более высокими налогами. Кроме того, римская администрация часто сохраняла местную систему налогов. Изменялось лишь ее направление и использование.

Длительное время в римских провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская администрация прибегала к помощи откупщиков, деятельность которых она не могла должным образом контролировать. Результатом была коррупция, злоупотребление властью, а затем и экономический кризис, разразившийся в I в. до н.э.

Необходимость реорганизации финансового хозяйства Римского государства, в том числе и налоговая реформа, были одной из важнейших задач, которые решал император Август Октавиан (63г. до н.э. -14 г. н.э.). Была значительно сокращена практика откупов, переоценена налоговая база провинций, составлены кадастры, проведена перепись, введены обязательные декларации, налоговая служба стала преемственной (т.е. опиралась на предшествующие результаты)

Основным налогом в Древнем Риме был поземельный и единая подушная подать для жителей провинций. Существовали и косвенные налоги (с оборота, налог на наследство и т.д.)

Уже в Древнем Риме налоги выполняли не только фискальную, но и стимулирующую функцию, т.к. население вносило налоги деньгами, оно вынуждено было развивать рынок и товарно-денежные отношения, углублять процесс разделения труда урбанизации.

Многие хозяйственные традиции Древнего Рима перешли к Византии. В ранневизантийскую эпоху до VII в. включительно существовал 21 вид прямых налогов. Широко практиковались в Византии и чрезвычайные налоги: на строительство флота, содержание воинских контингентов и пр. Но обилие налогов не привело к финансовому процветанию Византийской империи. Наоборот, чрезмерное налоговое бремя имело своим последствием сокращение налоговой базы, а далее последовали финансовые кризисы, ослаблявшие мощь государства.[17]

1.3. Характерные особенности косвенных налогов.

Главная особенность косвенных налогов заключается в том, что их тяжесть перекладывается на конечного потребителя.

Однако косвенные налоги не всегда можно переложить на потребителя. Косвенные налоги переносятся на конечного потребителя в зависимости от степени эластичности спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньшая часть налога перекладывается на потребителя, а большая уплачивается за счет прибыли. В долгосрочном плане эластичность предложения растет, и на потребителя перекладывается все большая часть косвенных налогов. Так, повышение цены от введения налога на добавленную стоимость и (или) налога с продаж приводит, как правило, к снижению спроса и сокращению объема продаж. Для сбыта продукции продавец вынужден идти на снижение цены, уплачивая тем самым косвенный налог из своей прибыли. В этом случае косвенный налог в той или иной степени становится прямым налогом.

В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов может привести к сокращению потребления, а при высокой эластичности предложения - к сокращению чистой прибыли, что вызовет сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности.

Проблема переложения налогов - одна из самых сложных в теории и практике налогообложения. Речь идет об определении того субъекта, который, в конечном счете, покрывает (оплачивает) указанные налоги. Как отмечалось, в налоговой практике проблема переложения налогов решается просто: предполагается, что прямые налоги полностью

оплачиваются владельцами облагаемых доходов и имущества; косвенные же налоги целиком покрываются конечными потребителями продукции (хотя вносят эти налоги в бюджет либо производители, либо продавцы данной продукции).

В действительности же вопрос о реальных субъектах налогообложения выглядит гораздо сложнее (за исключением прямых налогов с населения). Например, в условиях хотя бы частичного управления рынком своей продукцией и нормальной экономической конъюнктуры компании могут перекладывать если не весь объем своего прямого налогообложения (вроде налога на прибыль), то хотя бы часть этого объема на покупателей и потребителей своей продукции, т.е., по сути дела, переводить подобные прямые налоги хотя бы частично из разряда прямых в разряд косвенных. И наоборот, при плохой реализации продукции компании подчас не могут полностью переложить возмещение косвенных налогов на покупателей и вынуждены покрывать их хотя бы частично за счет своей прибыли. Тем самым эта часть косвенных налогов превращается в прямое налогообложение предпринимательства.[16]

Отрицательная особенность косвенных налогов - регрессивность, повышение их уровня в общей сумме дохода по мере уменьшения самого дохода. У малоимущих слоев населения эти налоги составляют более существенную долю дохода, чем у состоятельных граждан.

Другой особенностью является то, что эти налоги хорошо собираемы, так как включены в состав цены и от них трудно уклониться. Именно в силу этого на первом месте в перечне федеральных налогов и сборов, установленных Налоговым кодексом, стоят косвенные налоги - налоги на добавленную стоимость и акцизы.

Косвенные налоги играют существенную фискальную роль. Среди них в США и Канаде ведущим является налог с оборота (облагается вся валовая выручка от реализации товаров и услуг); уровень налога

колеблется от 2 до 10 %. В западноевропейских странах и Японии от 14 до 19 % составляет налог на добавленную стоимость (разница между валовой выручкой и суммой затрат на сырье, полуфабрикаты и услуги, полученные от поставщиков). Другой разновидностью косвенных налогов являются таможенные пошлины, доля поступлений от которых в большинстве стран незначительна (в Великобритании - 1,2 %, в Японии - 1,3, США - 1,6, Германии - 2,5 и во Франции - 7,6 %).

Все косвенные налоги дают свыше 60% налоговых поступлений в России. Подобная доля этих налогов в общем налогообложении соответствует уровню развивающихся стран, тогда как в странах с развитой рыночной экономикой доля косвенных налогов находится в пределах 30-50%. Высокая доля косвенных налогов во всех налоговых поступлениях - показатель низкого уровня экономического развития страны и низкого жизненного уровня населения.

1.4. Способы взимания налогов

Главную часть косвенных налогов составляют налоги с потребления разных предметов.

Взимание налогов на предметы потребления представляет несколько видов:

1) Оно может практиковаться в виде акцизов, т. е. налогов на предметы внутреннего производства. При этом может быть облагаемо производство известных предметов, или торговля ими, или, наконец, само их потребление.

2) В виде таможенных пошлин, т. е. налога на товары, перевозимые через границу государства.

3) Государство может облагать предметы потребления посредством удержания за собою права монопольного производства, монополия торговли или ввоза известных предметов из-за границы.

Самый совершенный из существующих косвенных налогов – НДС признан самоадминистрирующимся налогом, что отчасти верно для большинства косвенных налогов. Исчислять, собрать и уплатить налог, бремя которого в соответствии с законом перелagается на другое лицо, разумнее, нежели подвергаться опасности наложения санкций, бремя которых целиком и полностью ляжет на налогоплательщика. Отказываясь выполнить свои обязанности, субъект может быть движим соображениями недобросовестной конкуренции или получения дополнительной прибыли (в размере суммы не уплаченного в бюджет налога), а также исходить из соображений стоимости денежных средств во времени (отвлечение крупных сумм на уплату налога, который будет возмещен за счет потребителей не сразу). Даже учитывая все эти возможности, субъект скорее согласится уплатить налог, чем понести бремя санкций за его неуплату.

С точки зрения налоговой администрации на субъект косвенного налога возложены три основные обязанности:

- исчислить сумму налога и включить ее в цену товара;
- собрать налог;
- уплатить налог в бюджет.

Характерно, что все три аспекта присутствуют при установлении косвенных налогов. Данный набор функций предполагает также, что субъект косвенных налогов обычно несет ответственность за неуплату налогов, не неся при этом их бремени. Налогоплательщик в косвенных налогах – не посредник, а обязанное лицо, несущее ответственность перед бюджетом и не имеющее никаких обязательств перед носителем налога. Косвенный налог взимается не через посредника, а с обязанного лица, которое имеет возможность переложить налог на носителя.

Акцизный способ допускает четыре формы взимания:

1. обложение по площади посева сырья;

2. обложение по характеристикам средств производства, служащим для выработки данного продукта (например, заторные чаны в пивоваренной промышленности);
3. обложение по характеристикам сырья или полуфабрикату (например, солод для акциза с пива);
4. по готовому продукту.

Первые три формы взимания исходят из предложения, что из известного количества сырья может быть получено определенное количество готовых продуктов или из того, что при данных характеристиках орудий в известный срок может быть изготовлено определенное количество продуктов.

Четвертая система учитывает фактический выход готовой продукции. Наиболее сложное здесь с точки зрения юридической техники описать объект обложения при первых трех формах взимания косвенного налога.

Современное законодательство отказалось от первых трех форм, поскольку нарушалась равномерность обложения на единицу продукта, так как выход продукта зависит от его качества и технических характеристик.

В качестве решения проблемы описания товаров и услуг может использоваться классификатор товаров и услуг. С одной стороны, применение такого классификатора в значительной мере облегчает задачу описания объекта обложения, с другой стороны, если классификатор составлен не только для целей налогообложения, а для экономических целей вообще, то в его основу могут быть положены принципы, не всегда пригодные для налогообложения.

Помимо товаров в объект налогообложения НДС входят ещё и услуги. Определить услуги и классифицировать их, например, для целей НДС бывает значительно сложнее, чем товары.

Следует, что связь косвенных налогов с объектом обложения обуславливает сложности, а именно: сложность состоит в описании способа взимания налога. Объектный характер налога влияет на установление способа взимания налога и формулировку соответствующих норм.

Связь косвенных налогов с объектом влечет за собой особые способы учета и контроля за учетом объекта налогообложения. Учет объектов можно разделить на два вида – физический и формальный. Учет объектов прямых налогов чаще всего носит формальный характер: учет в реестрах недвижимости, на основе данных бухгалтерского учета (налог на прибыль предприятий, на имущество называют иногда «бухгалтерскими» налогами), на основе данных упрощенного учета для физических лиц.[19]

1.5. Особенности устранения международного двойного налогообложения для косвенных налогов

Среди наиболее важных вопросов науки налогового права – вопросы двойного налогообложения и проблема его устранения, которая имеет несколько интересных аспектов в связи с косвенными налогами.

Различают двойное налогообложение в экономическом (экономическое двойное налогообложение) и в юридическом смысле (юридическое двойное налогообложение). Экономическое двойное налогообложение возникает тогда, когда одна и та же база дважды облагается налогами «в руках» разных субъектов. Например, сначала компания уплачивает налог из полученной прибыли, затем из прибыли после налогообложения выплачивается дивиденды, которые становятся доходом акционеров или участников, и снова облагаются налогом. По сути дела, с одной и той же суммы государство дважды взимает налог – с экономической точки зрения сумма подвергается двойному налогообложению.

В широком смысле слова о юридическом двойном налогообложении можно говорить в каждом случае, когда «фискальный субъект» или «фискальный объект» облагается налогом дважды или несколько раз. В таком контексте не имеет значения, возникло такое обложение в результате комбинации налогов и других платежей или комбинации разных налогов, не имеет также значения, в одной или нескольких юрисдикциях дважды облагался объект и субъект.

В узком смысле юридическое двойное налогообложение включает в себя случаи неоднократного налогообложения одного и того же субъекта и объекта налога в рамках полномочий одной юрисдикции. В пределах одной юрисдикции двойное налогообложение может иметь место в рамках полномочий одного уровня (федеральный уровень, уровень субъекта федерации, муниципалитет) и в результате обложения одного субъекта и объекта на нескольких уровнях (на федеральном уровне и уровне субъекта федерации). Двойное налогообложение может возникать в том случае, если один и тот же субъект и объект облагается дважды разными субъектами федерации в ее пределах или разными государствами.

Двойное налогообложение включает в себя пять компонентов:

- обложение налогом на общегосударственном уровне или разных уровнях (на уровне субъектов или муниципалитетов) в различных юрисдикциях;
- идентичность объекта;
- идентичность субъекта;
- идентичность периода;
- идентичность налога.

Последние четыре компонента характерны как для внутреннего, так и для международного двойного налогообложения, первый компонент имеет значение только для целей международного двойного налогообложения.

Существует определенные сложности с установлением идентичности налогов, поскольку до сих пор нет единого мнения о

разделении налогов на категории, виды или группы, в особенности это касается классификации налогов на прямые и косвенные. До сих пор в сфере юрисдикции одного государства не всегда ясно, к какой категории относится тот или иной налог. В международном контексте различия в налоговых системах усложняют задачу. Учитывая этот факт, в налоговых соглашениях чаще всего приводится список налогов, к которым они применяются. В то же время высказывается точка зрения о том, что двойного налогообложения нет в тех случаях, когда в одном государстве обложению налогом подлежит полученный доход, а в другом – налог взимается с сумм, затраченных на потребление. Другими словами, двойного налогообложения не возникает, если одного из государств устанавливает в отношении субъекта прямой налог, другое государство устанавливает в отношении того же субъекта косвенный налог.

Наконец, существует мнение, которое было поддержано в документах ВТО, о том, что для налогов на товары, а большинство из них являются косвенными налогами, юридическое двойное налогообложение понимается в широком смысле. Это означает, что юридическое двойное налогообложение имеет место уже тогда, когда один и тот же товар облагается аналогичными налогами несколько раз, даже «в руках» различных субъектов.

В отношении ввозимых товаров государства чаще всего придерживаются политики протекционизма и защищают своего производителя, в том числе с помощью обложения косвенными налогами ввоза иностранных товаров. Государство производителя-экспортера заинтересовано в устранении двойного налогообложения с целью сохранения и повышения конкурентоспособности экспортируемых товаров. «Не всегда во власти государства облагать иностранных потребителей: при вывозе за границу товарам придется конкурировать с такими же предметами, привозимыми из других стран. Иначе обстоит

дело, если государство обладает естественной монополией на производстве какого-либо продукта или находится в исключительно выгодных условиях. Тогда открывается возможность облагать иностранных потребителей. Только при наличии исключительного положения на иностранном рынке государства экспортер может позволить себе облагать вывоз товаров косвенными налогами и не стремиться устранить двойное налогообложение. Так, в течение определенного периода вывоз товаров в Среднюю Азию, где Россия имела исключительное положение, облагался акцизом.[16]

В дореволюционной России двойное налогообложения в отношении наиболее значительного косвенного налога – акциза устранялось с помощью сложения, возврата налога или премий. При вывозе подакцизных продуктов за границу, «если вывоз этот произведен с соблюдением условий, гарантирующих возможность удостовериться в действительности вывоза их в точно определенном количестве, акциз с этих продуктов слагался или возвращался, смотря по тому, был ли он лишь начислен или уже взыскан при выпуске с завода. Кроме того, при вывозе некоторых акцизных продуктов за границу в интересах народного хозяйства в разное время была установлена выдача премий. В отношении некоторых акцизных продуктов, как то: спирта и нефтяных производств, установлено безакцизное отчисление на путевую трату в известном проценте в возмещение потерь при перевозке до таможни. Обычно возмещение было больше реальных трат.[20]

В ситуации перенасыщения внутреннего рынка государство стимулировало вывоз продукции освобождением ее от косвенных налогов и смягчением требований к экспортерам. По мере развития винокуренного производства не замечалось расширения потребления продукции, и сбыт становился тяжелее, поэтому при введении в России по Уставу о литейном сборе от 4 июля 1861 года акцизной системы, при вывозе за границу

спирта слагался акциз за количество спирта, действительно вывезенного. Вывозная и путевая премии выдавались безакцизным спиртом. Высочайшим Утверждением от 24 октября 1887 года, Положением Комитета министерств министру финансов, было предоставлено временное разрешение владельцам винокуренных и спиртоочистительных заводов на вывоз спирта за границу без особых залогов с возложением ответственности за этот акциз на отправителей

Выдача премий самой несовершенной из мер, направленных на устранение двойного налогообложения косвенными налогами и стимулировавших экспорт. Подобная премия сводилась к подарку, делаемому нескольким промышленникам за счет всех податей плательщиков. Вывозными премиями были недовольны не только внутри государств-экспортеров, но также и в государствах, куда товар импортировался. В США в конце XIX в. при ввозе сахара-сырца или рафинада, на который была выдана вывозная премия, взималась дополнительная пошлина. Пошлина была, главным образом, направлена против Австро-Венгрии, Германии, Бельгии, Франции и России. Для защиты и охраны колоний правительство британской Индии издало в 1893 г. Закон о дополнительных пошлинах, аналогичных американским. Таким образом, получалось, что внешний рынок не только становился невыгоден вследствие избытка предложений, но и прямо сокращался под влиянием уравнивательных пошлин.

В октябре 1910 года вступила в силу Брюссельская сахарная конвенция. Суть конвенции заключалась в следующем. Договаривающиеся страны обязывались отменить все прямые и косвенные премии на производство и на вывозе сахара, отказываясь, от введения их в будущем. Конвенция также ограничивала размер сверхпошлины, то есть разницы между обложением привозного и иностранного сахара. Причем сахар, который поставлялся из стран, выдающих премии на производство или на

вывоз, должен при ввозе в пределы договаривающихся стран быть обложен не ниже прямых или косвенных премий, выдаваемых страной ввоза. Конвенция действовала в течение пяти лет, и для исполнения ее положений создавалась постоянная комиссия в Брюсселе из делегатов стран-участниц.

Строго говоря, премия, выдававшаяся при вывозе подакцизных товаров, относится больше к мерам стимулирования экспорта, чем к средствам избежания двойного налогообложения, поскольку зачастую премии превышали реально налоги или соответствующие затраты. Однако изначально премии обосновались наличием ввозных налогов в странах-импортерах, и Брюссельская конвенция была одной из попыток упорядочить и согласовать внутренние меры государств, направленные против обложения импорта и устранения двойного налогообложения косвенными налогами экспортируемых странах – участницами конвенции товаров. В системе документов ВТО, действующих на сегодняшний день, имеется Соглашение по субсидиям и контрмерам, где запрещается предоставление экспортных субсидий в различных их формах, а также идет речь о косвенных налогах. В частности, Соглашение о субсидиях и контрмерах допускает применение метода освобождения в рамках «погашенного налогового регулирования», который применяется для устранения двойного налогообложения внешнеторговых поставок. Согласно этому методу исключительное право взимания косвенных налогов принадлежит стране, импортирующей товар. В стране происхождения (производства) товара он освобождается от уплаты косвенных налогов.[4]

Правила распределения юрисдикции государств с целью избежания двойного налогообложения, аналогичные современным, содержались в двусторонних торговых соглашениях между США и другими странами с начала реализации в 1934 г. «Программы взаимных торговых

соглашений». Эти правила были внесены в качестве предложения США и ряда других стран для Генерального соглашения по тарифам и торговле в 1947г. Эти правила используются для акцизов и иных внутренних косвенных налогов, кроме таможенных пошлин, которые в документах ВТО рассматриваются отдельно от иных косвенных налогов, в качестве самостоятельной меры регулирования внешней торговли.

Существующие двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал не охватывают сферу косвенных налогов. Исключение составляют нормы соглашений об избежании двойного налогообложения о недискриминации, когда такие нормы содержатся в соглашении, в частности, если соглашения заключены на основе Модельной конвенции ОЭСР. Нормы о недискриминации распространяются на косвенные налоги независимо от того, поименованы они в соглашении или нет.

Если для прямых налогов существует сеть двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, то для косвенных налогов двойное налогообложение обычно устраняется иначе. Косвенные налоги тесно связаны с торговлей товарами и услугами, и правовое регулирование косвенных налогов в разных странах, в целом, схоже и поддается гармонизации. В связи с глобализацией и развитием международной торговли для устранения двойного налогообложения в области косвенных налогов в большинстве стран применяется освобождение экспорта товаров от внутренних косвенных налогов и обложение импорта косвенными налогами, аналогичными внутренним (пограничные уравнивающие налоги). Становление ВТО, присоединение к ней все большего количества государств, а также укрепление ее авторитета на международной арене способствует распространению правил о разграничении юрисдикции государств в области косвенного

налогообложения на основе принципа стран назначения, что предполагает устранение двойного налогообложения.

Принцип страны назначения чаще всего используется в различных государствах для акцизов и иных внутренних косвенных налогов. Система самого «молодого» и совершенного косвенного налога – НДС включает в себе положения, позволяющие устранить международное двойное налогообложение. В системе НДС заложен и чаще всего применяется различными государствами метод освобождения экспорта и обложения импорта для устранения двойного налогообложения товаров, а также презумпция о месте реализации услуг для устранения двойного налогообложения услуг.

Применение во внутреннем законодательстве метода освобождения и презумпции о месте реализации услуг обычно бывает достаточно для устранения международного двойного налогообложения. Для целей устранения двойного налогообложения в области косвенных налогов в случае разногласий могут использоваться нормы документов ВТО, в том случае, если заинтересованные государства являются ее членами. Несмотря на то что Россия еще не вступила в ВТО, приходится считаться с правилами регулирования в рамках ВТО, так как в число ее членов входят крупные торговые партнеры России. Именно в документах ВТО, а ранее – в ГАТТ нужно искать объяснение практике и регулированию международного косвенного налогообложения.

Международное двойное налогообложение для косвенных налогов возможно в том случае, если одна из стран использует принцип страны назначения, а другая – принцип страны происхождения товара (очевидно, последняя из стран не является членом ВТО и не принимает во внимание нормы ее документов). В таком случае государства заключают соглашения о применении единого принципа в торговых отношениях между собой. Россия в отдельных случаях решает вопросы избежания двойного

налогообложения для косвенных налогов в двусторонних соглашениях между государствами например, соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле заключены Россией со странами СНГ (кроме республики Беларусь). Модель соглашений о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле утверждена Правительством РФ. Модель, в частности, устанавливает применение принципа страны назначения для косвенных налогов во взаимной торговле:

- при подтверждении реального факта вывоза товаров с таможенной территории государства одной страны и уплаты по ним налогов на таможенной территории государства другой стороны хозяйствующие субъекты имеют право на зачет (возмещение) уплаченных сумм налогов по поставленным товарам, за исключением природного газа;
- при подтверждении факта оказания ряда услуг и уплаты налога на таможенной территории государства другой стороны хозяйствующие субъекты, оказывающие такие услуги, имеют право на зачет (возмещение) уплаченных сумм налогов.

Поскольку для услуг нельзя установить два этапа реализации принципа страны назначения, для них невозможно установить механизм «нулевой» ставки по экспорту, хотя в законодательстве некоторых государств, не являющихся членами ЕС, можно встретить «нулевую» ставку для услуг.

«Нулевая» ставка предполагает, что «входящий» НДС, уплаченный на территории государства-экспортера, возмещается им, чем достигается устранение двойного налогообложения, и права на доходы от обложения товара полностью передаются государству-импортеру, облагающему импорт. При отсутствии двух этапов и невозможности установить «нулевую» ставку для услуг встает вопрос: должно ли государство-импортер допускать зачет «входящего» НДС, уплаченного в казну

государства-экспортера, или государство импортер должно возмещать поставщику «входящий» НДС при экспорте услуг. А в обоих случаях казна одного из государств может серьезно пострадать. В некоторых государствах допускается возмещение «входящего НДС для лиц, реализующих услуги за пределами страны, так как это способствует экспорту услуг и выгодно стране-экспортеру, в ряде государств такое возмещение ограничивается или не предусматривается вообще. Обычно решение отдается на усмотрение конкретного государства. Даже в рамках ЕС правило о возмещении или зачете «входящего» НДС при экспорте услуг не унифицированы полностью.

Устранение международного двойного налогообложения является основной целью разграничения юрисдикции государств в сфере косвенных налогов.

В области косвенных налогов двойное налогообложение юридически имеет место уже тогда, когда один и тот же товар облагается аналогичными налогами несколько раз, даже «в руках» различных субъектов. Устранение двойного налогообложения в области косвенных налогов достигается с помощью освобождения экспорта от косвенных налогов и обложения импорта. Устранение двойного налогообложения для косвенных налогов осуществляется с помощью внутреннего законодательства, применения принципа ВТО и заключается специальных двусторонних соглашений по косвенным налогам. Последний способ применяется достаточно редко.

Двусторонние соглашения об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал не распространяется на косвенные налоги.[16]

1.6. Тенденции и перспективы в развитии косвенного налогообложения

Исследование теоретических и практических вопросов косвенного налогообложения будет неполным, если оставить за рамками рассмотрения тенденции и перспективы в развитии косвенного налогообложения.

Первоначально финансовое хозяйство носило частный характер. Косвенные налоги относились к явлениям частного хозяйства, поэтому сбор их производился не иным способом, как и все частые хозяйственные доходы государства, т.е. сдачей в аренду или на откуп.

В начале XX в. косвенные налоги расценивались как менее совершенные, теперь ситуация изменилась. На протяжении XX в. финансовая наука вывила регрессивность и недостатки прямых налогов, которые при определенном уровне являются деструктивными фактором, сдерживающим производительность труда налогоплательщиков. На определенном этапе становится невыгодно работать с прибылью, поскольку государство с помощью так называемой «прогрессивной» ставки прямых налогов забирает себе большую часть доходов.[19]

Косвенные налоги ещё не одно столетие будут использоваться государствами, совершенствоваться и приносить значительные поступления в бюджет. Крупнейшее событие в современной финансовой науке – изобретение НДС и стремительное распространение его в мире – яркое тому подтверждение.

С экономической точки зрения НДС оказался самым экономным и эффективным налогом. В механизме его взимания по большей части решена одна из основных проблем косвенного налогообложения – обложение услуг, что открыло самые широкие возможности по обложению потребителей.

Поскольку теоретически НДС не влияет на производство, государство сможет вводить достаточно высокие ставки налога – до 25%, не возлагая обязанность по уплате всей суммы налога на какое-либо одно звено в цепочке производства и потребления товаров. Весьма удобная

ситуация для государства: распределение обязанности по уплате налога среди многих. В то же время бизнес оказывается буквально опутанным сетью НДС.

Можно назвать несколько причин появления НДС и его столь широкой популярности:

- расширение налогооблагаемой базы, включение услуг в объект налогообложения;
- устранение каскадного эффекта;
- нейтральность НДС по отношению к организации производства и конкурентной среде;
- встроенный механизм избежания двойного налогообложения;
- самоадминистрирование НДС.[21]

Наука налогового права может предположить, каковы последствия введения того или иного налога или отдельных норм о налогах. Например, в налоговой системе РФ до недавнего времени соседствовали два налога: НДС и налог с продаж. Изучение истории развития косвенного налогообложения позволяет сделать однозначный вывод о том, что такое положение недопустимо. Налог с продаж, по сравнению с НДС, имеет примитивную технику взимания, которая, а с одной стороны, создает дополнительные обременения добросовестным налогоплательщикам, с другой стороны, позволяет легко уклоняться от взимания этого налога, что и происходило в России.[3]

Основные тенденции в развитии косвенного налогообложения следующие:

- универсализация объекта;
- повышение регулирующей функции таможенных пошлин и тенденция к снижению их ставок;
- расширение доли косвенных налогов в доходах за счет стабильности числа носителей косвенных налогов.

Среди перспектив развития косвенных налогов можно назвать следующие. Прежде всего, будет совершенствоваться налогообложение косвенными налогами услуг, а также включение в сферу косвенного налогообложения все новых и новых услуг. В ближайшем будущем будет решена проблема обложения НДС финансовых услуг. Уже сегодня ведется работа в рамках институтов Европейского союза по созданию адекватной техники налогообложения для финансовых услуг.

В связи с расширением влияния ВТО нормы и документы, созданные в ее рамках, получают дальнейшее распространение и приобретут обязательный характер. Данная общая тенденция затронет, в том числе и регулирование косвенных налогов.

В области разграничения юрисдикции государств надлежит усовершенствовать механизм устранения двойного налогообложения услуг, оказываемых субъектам одного государства в другом государстве. В частности, предстоит решить вопрос возмещения налогоплательщику НДС, уплаченного на территории одного государства, в случае, когда услуга реализуется за рубежом и конечный потребитель услуги находится в другом государстве.

В связи с развитием коммуникаций и средств связи, а также дальнейшей «дематериализации» товаров и услуг за счет Интернет-торговли механизм косвенного налогообложения должен адаптироваться к новым реалиям жизни. Доля «электронных товаров» продолжает расти и создавать целый ряд проблем для косвенного налогообложения и в особенности для администрирования косвенных налогов.

За косвенными налогами сохраняются и политические перспективы. Уменьшение политической активности населения со временем отодвигает на второй план концепцию «услуг» со стороны государства за несение налоговых платежей, что требует преобладания доли прямых налогов. Постепенно в обществе все большую роль играет экономическая

составляющая, либерализация экономических процессов. В связи с этим более популярной становится концепция нейтральности налога. НДС, именно в виде косвенного налога, как он существует в Европе, наиболее полно отвечает требованиям нейтральности налогообложения и отсутствия влияния на принятие субъектом экономических решений.

Глава 2. Косвенное налогообложение в Российской Федерации

2.1. История возникновения косвенного налогообложения в России

Объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX в. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Это был по сути сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог. Князь Олег после своего утверждения в Киеве занялся установлением дани с подвластных племен. Дань взымалась двумя способами: "повозом", когда она привозилась в Киев, и "полюдьем", когда князья или княжеские дружины сами ехали за нею.

Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так пошлины взымались за перевоз через реку, за право иметь склады и пр.

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал "выход", взымавшийся сначала баскаками - уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями. "Выход" взымался с каждой мужской души и со скота. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее потом великому князю для отправления в Орду. Сумма "выхода" стала зависеть от соглашений великих князей с ханами. Кроме "выхода" было еще несколько ордынских тягот. В результате, взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата "выхода" была прекращена Иваном III (1440-1505) в

1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел "данные" деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Затем последовали новые налоги: "ямские", "пищальные" - для производства пушек, сборы на строительство укреплений и пр. Иван IV также ввел дополнительные налоги. Для определения размера прямых налогов служило "сошное письмо", которое предусматривало измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы "сохи" и определение на этой основе налогов. Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор.

Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей - 10 денег с рубля оборота.

Хотя политическое объединение русских земель относится к концу XV в., стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, однако одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы. В связи с этим финансовая система России в XV-XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана.

Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629-1676), создавшего в 1655г. Счетный приказ, деятельность которого позволила довольно точно определить государственный бюджет (выяснилось, что в 1680г. 53,3% государственных доходов - за счет косвенных налогов).

Надо отметить, что неупорядоченность финансовой системы в то время была характерна и для других стран.

Современное государство раннего периода новой истории появилось в XVI-XVII вв. в Европе. Это государство еще не имело теории налогов. Практически не существовало крупного постоянного налога,

поэтому периодически парламенты выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Плательщиками налога обычно являлись люди, принадлежащие к 3-му сословию.

Государство не имело достаточного кол-ва профессиональных чиновников, и в результате сборщиком налогов стал, как правило, откупщик. В Европе практиковался метод продажи с аукциона права взимания налога. К чему это приводило - понятно. Поэтому проблема справедливости налогообложения стояла очень остро и привлекала внимание многих ученых и государственных деятелей. Так Ф. Бэкон в книге "Опыты или наставления нравственные и политические" писал: "Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах. Заметьте, что речь у нас сейчас идет не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народ".

Но только в конце XVII-XVIII в. в европейских странах стало формироваться административное государство, создавшее чиновничий аппарат и рациональную налоговую систему, состоявшую из косвенных (гл. роль-акциз) и прямых (гл. роль - подушный и податной) налогов.

Но отсутствие теории налогообложения, необдуманность практических мер приводила порой к тяжелым последствиям (примером чему могут являться соляные бунты в царствование Алексея Михайловича)

Эпоха Петра I (1672-1725) характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, крупного строительства и пр. Для пополнения казны вводились все новые налоги (гербовый сбор, подушный налог с извозчиков и т.д.). Но в то же время был принят ряд мер для обеспечения справедливости налогообложения, была введена подушная подать.

В последней трети XVIII в Европе активно разрабатывались проблемы теории и практики налогообложения.

В 1770 г. мин. финансов Франции Тэрре писал: "Я больше стараюсь добиться равенства в распределении налога, чем точной уплаты десятины" и, хотя Тэрре был вынужден вводить новые налоги (в связи с финансовым кризисом), он отдавал предпочтение косвенным налогам, которые дифференцировались исходя из того класса, к которому принадлежал предмет (товар первой необходимости, товар роскоши и т.д.)

В это же время в России прямые налоги в бюджет играли второстепенную роль по сравнению с косвенными (где основную роль - отчисления от казенной питейной продажи)

В этот же период создавалась теория налогообложения. Ее основоположником считается шотландский экономист и философ А. Смит.

Именно в конце XVIII в. закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику. Это касается, как стран Западных Европы, так и России. Еще при Петре I были образованы 12 коллегий, из которых 4-е заведовали финансовыми вопросами. Екатерина II (1729-1796) преобразовала систему управления финансами. В 1802 г. манифестом Александра I "Об учреждении министерств" было создано Мин. Финансов и определена его роль.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались прямые(-подушная подать и оброк) и косвенные(акцизы) налоги. Отмена подушной подати началась с 1882 г. Кроме прямых налогов существовали земские сборы, специальные сборы, пошлины

В 80-х гг. XIX в. начало внедряться подоходное налогообложение. Был установлен налог на доходы с ценных бумаг и т.д.

Ставки налога в России, вне всякого сомнения, стимулировали промышленников к получению максимальной прибыли (т.к. рост ставки

налога на прибыль в зависимости от размеров прибыли был достаточно мал).

В России в конце XIX в. начался период урбанизации и развития капитализма, росли доходы бюджета, происходили не только количественные, но и качественные изменения

Но развитие России было прервано: сначала I мировая война (увеличение бумажноденежной эмиссии, повышение сборов, налогов, акцизов, падение покупательной способности рубля, уменьшение золотого запаса, увеличение внутреннего и внешнего долгов и пр.), потом февральская революция (нарастание инфляции, развал хозяйства, эмиссия необеспеченных денег). Очередной спад во всей финансовой системе наступил после Октября 1917 г.

Основным источником доходов власти опять стала эмиссия и контрибуция, что отнюдь не способствовало налаживанию хозяйства.[3]

2.2. Сущность налога на добавленную стоимость в России

НДС является налогом федерального уровня и представляет собой модифицированный налог с оборота, рационализированный таким образом, чтобы снять тот кумулятивный эффект, которым изначально обладал классический налог с оборота. Этот налог взимается на всех стадиях производства и распределения и является универсальным косвенным налогом на потребление. В настоящее время он применяется более чем в 90 государствах, в частности, введение такого налога при одновременной гармонизации правил его применения было обязательным для государств ЕС.[20]

Налог был введен 1 января 1992 года. Он пришел на смену налогу с оборота, просуществовавшему в нашей стране около 70 лет, и так называемого «президентского» налога с продаж, введенного в декабре 1990 года. Оба предшественника НДС были эффективны только в

условиях жесткого государственного контроля за ценообразованием. Налог с оборота взимался в основном с разницы между твердыми, фиксированными государственными оптовыми и розничными ценами, и его ставка колебалась от 20 до 30% для различных видов продукции. Налог с продаж устанавливался в процентах к объему реализации и фактически увеличивал цену товаров всего на 5%.

Новый налог выгодно отличался от ранее действовавших. Он был более эффективен для государства, так как обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях производства и обращения. Следует отметить, что налог на добавленную стоимость явился более простой и универсальной формой косвенного налогообложения, так как для всех плательщиков на территории всей страны устанавливается единый механизм его взимания.

Законодательством РФ в ст. 164 НК РФ [14] выделяется два вида налоговых ставок. Установлены адвалорные (процентные) ставки НДС, таким образом, сумма налога меняется пропорционально изменению налоговой базы. Все установленные ставки НДС можно классифицировать следующим образом:

- прямые ставки (применяются непосредственно к налоговой базе)
 - обычная ставка: 18%
 - пониженные (льготные) ставки: 0 и 10%
- расчетные ставки (применяются к сумме платежа, часть которого составляет сумма налога):
 - составляющая обычной ставки: $18/(100+18)\%$
 - соответствующая пониженной ставке: $10/(100+10)\%$ [14]

Особенностью налога на добавленную стоимость является такая его организация, при которой в общем случае продавец обязан уплатить налог только с налоговой базы, равной той стоимости, которую он добавил к

продаваемым товарам или услугам. Технически для достижения этого результата налог сконструирован таким образом, что первоначальная сумма налога рассчитывается умножением налоговой ставки на всю цену, за которую налогоплательщик продает товары или услуги, но для определения величины налогового обязательства перед государством ему разрешается уменьшить первоначальную сумму налога на те суммы налога, которые он ранее уплатил своим поставщикам (или подрядчикам), приобретая материальные ресурсы или услуги, используемые потом в процессе производства продаваемых товаров или услуг. Точно так же эта схема работает в случае, когда налогоплательщик перепродает приобретаемые им на стороне товары или услуги.

Несколько иначе налог на добавленную стоимость организуется в отношении внешнеторговых операций. Любой ввоз товаров на таможенную территорию государства в режиме выпуска для свободного обращения (для других таможенных режимов обычно предусматриваются определенные особенности) должен облагаться налогом применительно к полной таможенной стоимости этих товаров, увеличенной на сумму таможенной пошлины. Одновременно в отношении экспорта товаров должна применяться нулевая ставка НДС, обеспечивающая не только освобождение экспортера от уплаты налога на добавленную этим экспортером стоимость, но и возмещение ему со стороны государства тех сумм налога, которые он уплатил своим поставщикам или контрагентам. Такая схема налога в отношении внешнеэкономических операций, с одной стороны, является формой государственной поддержки экспортера, а с другой стороны, обеспечивает равные конкурентные условия для всех товаров – независимо от страны их происхождения – на внутреннем рынке любого государства, применяющего НДС, поскольку независимо от страны его происхождения любой товар вначале полностью «очищается»

от своего национального НДС, а затем обременяется налогом той страны, где он реализуется.⁸

В то же время налоговое законодательство предусматривает некоторые льготы или особенности для политически чувствительных сфер или тех секторов экономики, где трудно организовать эффективное администрирование. Например, от уплаты этого налога обычно освобождаются мелкие индивидуальные предприниматели [14], поскольку вряд ли целесообразно ограниченные финансовые ресурсы налоговых органов тратить в погоне за суммами, которые могут оказаться меньше предполагаемых расходов на контроль за правильностью уплаты налога. Уже из соображений политической чувствительности налогом зачастую не облагаются услуги в сфере медицинского обслуживания и перевозки общественным транспортом, услуги в области культуры и некоторые другие операции, если такие услуги предоставляются (операции совершаются) исключительно в общественных интересах и не имеют целью получение прибыли (здесь нелишне отметить, что, вероятно, еще одной целью освобождения от налогообложения НДС является нежелание государства компенсировать суммы «входящего» налога по таким операциям). Главным образом из-за трудностей определения налоговой базы, а также для облегчения доступа к соответствующим секторам экономики от налогообложения освобождаются финансовые, банковские и страховые (включая перестрахование) услуги, что не исключает введения специального альтернативного налога на подобные операции.

2.3. Плательщики налога

По законодательству РФ (ст.143 НК РФ) [14] плательщиками налога выступают абсолютно все предприятия независимо от организационно-правовых форм и индивидуальные предприниматели, а также предприятия

с иностранными инвестициями, международные объединения и иностранные юридические лица.

Кроме того, уплату налога производят лица, определяемые Таможенным кодексом РФ в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Статьей 143 [14] не включены в круг налогоплательщиков налоговые агенты, но им следует удерживать и уплачивать в бюджет НДС за своих поставщиков в определенных законом случаях (ст. 161 НК РФ). Соответственно они должны представлять отчетность в налоговые органы по данным операциям, хотя сами могут и не являться плательщиками НДС.

Определив круг плательщиков НДС, можно выявить и те субъекты хозяйственной деятельности, которые не являются плательщиками НДС. К ним относятся хозяйствующие субъекты, работающие в специальных налоговых режимах.

Возможность введения таких режимов предусмотрена статьей 18 НК. [14]

Во-первых, не платят НДС организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог на вмененный доход. [14] Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности введена Федеральным Законом от 24 июля 2002 года № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть 2 НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах» [14]

Причем, занимаясь другими видами деятельности, не облагаемыми ЕНВД, они являются плательщиками НДС по этим видам деятельности.

Также не являются плательщиками НДС организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, которая также введена Федеральным законом от 24 июля 2002 года № 104-ФЗ.9 [14]

Не являются плательщиками НДС и сельскохозяйственные предприятия, использующие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), которая введена Федеральным законом от 29 декабря 2001 года № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах». [14]

Субъекты хозяйственной деятельности, не являющиеся плательщиками НДС, не ведут бухгалтерский учет и не сдают налоговую отчетность по НДС, не выписывают своим покупателям счетов-фактур и не выделяют суммы НДС отдельной строкой в расчетных документах. [14]

Но при этом они не освобождаются от исполнения обязанностей налогового агента и уплаты НДС по операциям:

аренды государственного или муниципального имущества;

покупки товаров (работ, услуг) на территории России у иностранной фирмы, которая не состоит на налоговом учете в России. [14]

Льготы по уплате НДС.

В течение всего периода существования налога на добавленную стоимость перечень льгот, предоставляемых налогоплательщикам, постоянно видоизменялся. Общее число льгот достаточно велико, поэтому их можно сгруппировать, положив в основу тот или иной признак.

Первая группа. Льготы предоставляются в отношении отдельных отраслей и видов производства: услуг городского пассажирского транспорта (кроме такси), а также услуг по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении; услуг, выполняемых профессиональными аварийно-спасательными службами и формированиями; оборотов по реализации продукции средств массовой информации, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также оборотов редакционной, издательской и полиграфической деятельности по производству книжной продукции; пожарно-технической продукции

(работ, услуг); операций, связанных с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме используемых в целях нумизматики), а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и др.), за исключением брокерских и иных посреднических услуг.
[14]

Вторая группа. При осуществлении экспортно-импортных операций не облагаются НДС: экспортируемые товары, как собственного производителя, так и приобретенные; экспортируемые работы и услуги; услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию РФ; некоторые виды товаров, ввозимых на территорию РФ.
[14]

Третья группа. Не облагаются НДС товары, работы и услуги, имеющие социальную направленность (сфера жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранение и культура): квартирная плата; продукция собственного производства отдельных предприятий общественного питания (студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, больниц, детских дошкольных учреждений и организаций социально-культурной сферы, финансируемых из бюджета); услуги в сфере образования, связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом; услуги, оказываемые детям и подросткам с использованием спортивных сооружений; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми; услуги учреждений культуры и искусства, архивной службы, религиозных объединений, театрально-зрелищные, спортивные, развлекательные мероприятия; платные медицинские услуги для населения, протезно-ортопедические изделия, медицинская техника; путевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, туристско-экскурсионные путевки; работы и услуги по реставрации и

охране памятников истории и культуры, охраняемых государством и др.
[14]

Четвертая группа. От НДС освобождены товары и работы, предназначенные для ускорения научно-технического прогресса и развития производительных сил; патентно-лицензионные операции (кроме посреднических), связанные с объектами промышленной собственности, а также получение авторских прав; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета, а также работы выполняемые учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров. [14]

Пятая группа. Прочие товары и услуги (обороты казино, игровых автоматов, выигрыши по ставкам на ипподромах), обороты по реализации товаров магазинами беспошлинной торговли и другие также не облагаются НДС. [14]

Обязательным условием для предоставления льгот является ведение раздельного учета затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость и облагаемых указанным налогом.

Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС, является единым на всей территории РФ. Это значит, что ни органы власти субъектов Федерации, ни органы местного самоуправления не в праве ни сокращать, ни расширять перечень льгот, предоставляемых плательщикам федеральным законодательством.

2.4. Налоговые вычеты

Налоговые вычеты – это уменьшение НДС, начисленного к уплате в бюджет, на величину «входного» налога.

Чтобы принять НДС, предъявленный поставщиком товар (работ, услуг), имущественных прав к вычету, нужно выполнить три условия:

1. Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.

2. Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).

3. Есть правильно оформленный счет-фактура поставщика.[14]

Если все эти условия выполнены, то организация или предприниматель вправе принять НДС к вычету. Проще говоря, уменьшить на его сумму налог с реализации.

До недавнего момента, прежде чем принять НДС к вычету, его нужно было заплатить в бюджет.[4]

Если случаи, когда для того, чтобы принять НДС к вычету, оплата налога поставщику все же обязательна. Это условие действует когда:

- речь идет о ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- покупатель выступает налоговым агентом;
- товар возвращают продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока);
- имеет место отказ от купленных товаров или выполненных работ;
- возвращают оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора;
- в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) используют собственное имущество (в том числе векселя третьего лица);
- выполняют строительно-монтажные работы для собственного потребления;

- речь идет об уплате сумм налога по командировкам и представительским расходам, а также правопреемником реорганизованной организации. [14]

2.5. Налоговый период

Налоговый период - один из существенных (обязательных) элементов налога. Он представляет собой период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый период по НДС установлен ст.163 НК РФ:

- квартал, если ежемесячная сумма выручки без учета НДС в течение квартала не превышает 2 000 000 руб.;

- месяц, если не выполняется установленное ограничение. [14]

Следует обратить внимание на то, что при определении налогового периода используются данные о ежемесячной выручке, а не о среднемесячных значениях этого показателя.

В соответствии с главой 21 НК РФ по окончании налогового периода налогоплательщик или налоговый агент обязан:

- исчислить налоговую базу и сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет;

- предоставить налоговую декларацию;

- уплатить налог в установленные сроки. [14]

Если в любом месяце квартала установленное ограничение будет превышено, это автоматически будет означать, что в течение текущего квартала налоговый период равен календарному месяцу. В соответствии с установленным порядком уплаты НДС у налогоплательщика возникнет как обязанность предоставлять ежемесячные налоговые декларации, так и платить НДС ежемесячно в установленные сроки. Поскольку такая обязанность может возникнуть у налогоплательщика уже после того, как

пройдут законодательно установленные сроки для налоговых платежей за первые месяцы квартала, в соответствии со ст. 75 НК РФ на просроченные платежи будет начисляться пеня.

Нарушение сроков представления налоговой декларации и за неуплату или неполную уплату сумм налога попадают под соответствующие составы правонарушения.

Порядок и сроки представления отчетности

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (месяцем или кварталом), все налогоплательщики должны представить в свою налоговую инспекцию декларацию по НДС. [14]

Сдавать декларацию необходимо независимо от того, есть у фирмы или предпринимателя объект налогообложения по НДС или нет. Не сдают декларацию только:

- фирмы и предприниматели, которые перешли на упрощенную систему (п.2 ст.346.11 НК РФ);
- фирмы и предприниматели, деятельность которых облагается единым налогом на вмененный доход (п.4 ст.346.26 НК РФ);
- фирмы и предприниматели, которые получили освобождение от НДС (ст.145 НК РФ). [14]

2.6. Акцизы

Акцизы - это косвенные налоги, включаемые в цену товара и оплачиваемые покупателями.

Акцизы, как правило, устанавливаются на дефицитную, высокорентабельную продукцию и товары, предназначенные для населения и являющиеся монополией государства. Государство использует акцизы для регулирования спроса и предложения, а также для пополнения государственного бюджета. [11]

В 22 главе НК произошли изменения в перечне подакцизных товаров. Из него исключены икра осетровых и лососевых рыб,

деликатесная продукция из ценных видов рыб и морепродуктов, шоколад, а также изделия из фарфора. С 1 февраля 1993 года введены акцизы на импортные товары. Включены в этот перечень и грузовые автомобили грузоподъемностью до 1,25 т. В 1994 году введены акцизы на автомобильный бензин, спирт этиловый из всех видов сырья, покрышки и камеры для шин к легковым автомобилям, ружья охотничьи, яхты и катера. [14]

Акциз является одним из старейших налогов. Однако в прежние времена его называли иначе: пошлиной, податью, сбором, а иногда и просто налогом. При этом прежний механизм обложения акцизами известен лишь приблизительно. С полной достоверностью сказать, когда они впервые появились, нельзя.

Сегодня используется как минимум 3 наиболее распространенных обозначения акцизов. Первое обозначение - это собственно понятие "акциз" или "акцизы". Второе обозначение это - "акцизная пошлина". И, наконец, третье - "акцизный налог". [9]

В России наибольшее распространение получило понятие "акцизы". При этом использование в отечественном законодательстве и литературе этого понятия во множественном числе, вероятно, обусловлено наличием некоторого количества (закрепленного законом перечня) подакцизных товаров, изделий, продукции и видов минерального сырья. В отношении каждой из облагаемых единиц слово "акцизы", как правило, используется в единственном числе. При этом считается, что сам термин "акциз" происходит от латинского слова "ac-cidere". В первом значении это слово означает "падать, достигать, принадлежать" и т.д. Во втором - "надрубать, обрезать, ослаблять". В русском языке слово "акциз", с одной стороны, имеет устоявшееся значение косвенного налога преимущественно на товары широкого потребления; с другой стороны, в царской России одно время так называлось учреждение по его сбору (существовало даже

разговорное выражение "служить в акцизе"). Исходя из этого, на вопрос о том, почему один из налогов называется акциз, можно ответить, что косвенный налог, включаемый в цену определенных товаров, прежде всего потребительских, именуется акцизом в силу традиции; его принято так называть.[3]

Согласившись с тем, что акциз является налогом, его можно определить как обязательный, индивидуально - безвозмездный платеж налогового характера, взимаемый в публичных целях с юридических лиц, в том числе при перемещении определенной номенклатуры товаров через таможенную границу государства, и зачисляемый в федеральный бюджет.

Из этого определения следует, что акцизы, в отличие от прямых налогов, взимаются как при реализации определенной номенклатуры товаров на внутреннем рынке государства, так и при перемещении этих товаров через таможенную границу государства. В этой связи, в первом случае, то есть когда они взимаются на внутреннем рынке государства, их можно назвать внутренними, а во втором - внешними. И те и другие входят в единую систему налогов, пошлин и сборов, применяемых на территории государства. Включение акцизов в такую систему дает возможность их классификации без учета внешнеторговых особенностей применения акцизов. Оснований для этого может быть несколько, и каждое из них имеет свое значение.

Сегодня товары, облагаемые акцизами, как правило, указаны в специальном перечне.

Плательщиками акцизов являются:

1. по подакцизным товарам, производимым на территории РФ, в том числе из дробильного сырья, - производящие и реализующие их предприятия – юридические лица, их филиалы и другие обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, иностранные юридические лица, международные организации, филиалы и

другие обособленные подразделения иностранных юридических лиц и международных организаций, созданные на территории РФ, иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, и простые товарищества, индивидуальные предприниматели; по подакцизным товарам, используемым для производства товаров, не облагаемых акцизами, и для собственных нужд, производящие их организации;

2. по подакцизным товарам, производимым за пределами территории РФ из давальческого сырья, принадлежащего организациям, подлежащим регистрации в качестве налогоплательщиков в РФ, - организации – собственники давальческого сырья;

3. организации, осуществляющие первичную реализацию конфискованных и бесхозяйных подакцизных товаров и подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;

4. организации, осуществляющие первичную реализацию подакцизных товаров, ввезенных на территорию РФ без таможенного оформления при наличии соглашений о едином таможенном пространстве с другими государствами, или использующие эти товары при производстве неподакцизных товаров. [14]

Объекты налогообложения:

1. По товарам, производимым на территории РФ:

- для организаций, производящих и реализующих подакцизные товары, на которые установлены адвалорные в процентах ставки акцизов, кроме подакцизных товаров из давальческого сырья; для организаций, использующих производственные подакцизные товары для производства товаров, не облагаемых акцизами, и для собственных нужд, - стоимость подакцизных товаров, определяемая исходя из отпускных цен без учета акциза;

- для организаций, производящих подакцизные товары из давальческого сырья, осуществляющих первичную реализацию

конфискованных и бесхозных подакцизных товаров и подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, а также товаров, которые ввезены на территорию РФ без таможенного оформления при наличии соглашений о едином таможенном пространстве с другими государствами и на которые установлены адвалорные ставки акцизов, - стоимость этих товаров, определяемая исходя из применяемых в данной организации максимальных отпускных цен без учета акциза на аналогичные товары собственного производства на момент передачи подакцизных товаров, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен без учета акциза, сложившихся в данном регионе на алогичные товары в предыдущем отчетном периоде;

- по подакцизным товарам, на которые установлены адвалорные ставки акцизов и которые производятся за пределами территории РФ из давальческого сырья, принадлежащего организациям, подлежащим регистрации в качестве налогоплательщиков в РФ, - стоимость реализуемых подакцизных товаров, определяемая исходя из отпускных цен без учета акциза;

- по подакцизным товарам, на которые установлены твердые специфические ставки акцизов в абсолютной сумме на единицу обложения, - объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении.[14]

2. По товарам, ввозимым на таможенную территорию РФ, объектом налогообложения является таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов. При установлении специфических ставок акцизов объектом налогообложения является объем ввозимых на территорию РФ подакцизных товаров в натуральном выражении.

3. При натуральной оплате труда подакцизными товарами собственного производства, на которые установлены адвалорные ставки

акцизов, при обмене с участием этих подакцизных товаров, при их передаче безвозмездно или по ценам ниже рыночных объектом налогообложения является стоимость подакцизных товаров, определяемые исходя из максимальных, отпускных цен без учета акциза на аналогичные товары собственного производства на момент передачи готовых товаров, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен без учета акциза, сложившихся в данном регионе на аналогичные товары в предыдущем отчетном периоде. При натуральной оплате труда подакцизными товарами собственного производства, по которым установлены твердые ставки акцизов, при обмене с участием этих подакцизных товаров, при их передаче безвозмездно объектом обложения является объем переданных подакцизных товаров в натуральном выражении.

4. Акцизы уплачиваются также с сумм денежных средств, получаемых организациями за производимые и реализуемые ими подакцизные товары, на которые установлены адвалорные ставки акцизов, в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения, а также со стоимости опциона.[14]

Налоговая база для исчисления суммы акциза определяется

как:

- объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении, если в отношении подакцизного товара установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);
- сумма таможенной стоимости товара и таможенной пошлины, подлежащей уплате за данный товар, если по подакцизным товарам установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию РФ партии подакцизных товаров.

Если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. [17]

Предусмотрены следующие ставки акцизов:

- адвалорные (устанавливаемые в процентах к налоговой базе, которая представляет собой сумму таможенной стоимости и таможенной пошлины);
- специфические (устанавливаемые в рублях и копейках за единицу измерения подакцизного товара или его технической характеристики (для легкового автомобиля, мотоцикла);
- комбинированные, то есть учитывающие и объем, и стоимость подакцизного товара; сумма налога (акциза) исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров, но не менее 20 процентов от суммы таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.[16]

2.7. Анализ структуры и динамики поступления налогов в Федеральный бюджет за 2010-2011 года.

Федеративный характер российского государства, включающего 89 национально-государственных и административно-территориальных образований, существенное развитие в социально-экономическом развитии субъектов Федерации, демографической ситуации и экологической обстановке объективно требуют учета этих особенностей в налогово-

бюджетном механизме. Расширение самостоятельности и ответственности субъектов РФ в социально-экономических вопросах должно сопровождаться укреплением финансовой базы регионов. Именно поэтому часть налоговых платежей путем бюджетного регулирования распределяется между федеральным, региональными (субъектов РФ) и местными бюджетами.

Федеральному бюджету отводится особая роль, так как он выражает экономические отношения, опосредующие процесс образования, распределения и использования централизованного фонда денежных средств федерации как единого государства, предназначенного для финансирования потребностей, имеющих общегосударственное значение.

В современной мировой практике доходы федерального бюджета, как правило, формируются за счет наиболее крупных, устойчивых и стабильно поступающих доходов, позволяющих обеспечивать бесперебойное финансирование неотложных, жизненно необходимых для функционирования государства расходов. В России к таким доходам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины и иные доходы от внешнеэкономической деятельности, а так же налог на прибыль, доходы от целевых бюджетных фондов.

Рассмотрим и сравним фактические поступления налоговых доходов в федеральный бюджет за 2010-2011 года.

I. В консолидированный бюджет Российской Федерации в январе-ноябре 2011 года поступило 8 788,1 млрд. рублей, что на 26,9% больше, чем в январе-ноябре 2010 года. (Приложение №1)

Формирование всех доходов в январе-ноябре 2011 года на 82% обеспечено за счет поступления налога на прибыль – 24%, НДС – 21%, НДФЛ - 19% и НДС - 18%. В январе-ноябре 2010 года доля указанных налогов составляла 80%. (Приложение №2).

Динамика поступлений основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации в январе-ноябре 2010–2011 гг. приведена на графике. (Приложение №3).

Налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в федеральный бюджет в январе-ноябре 2011 года поступило 1 547,4 млрд. рублей, что на 29,4% больше, чем в январе-ноябре 2010 года. (Рис. 3)

Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, в федеральный бюджет в январе-ноябре 2011 года поступило 83,1 млрд. рублей, или в 1,7 раза больше, чем в январе-ноябре 2010 года, что связано с администрированием ФНС России с 01.07.2010 НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Казахстан.

Поступления по сводной группе акцизов в консолидированный бюджет Российской Федерации в январе-ноябре 2011 года составили 551,7 млрд. рублей, или на 36,9% больше, чем в январе-ноябре 2010 года. (Приложение №3)

Из общей суммы января-ноября 2011 года поступления в федеральный бюджет составили 211,6 млрд. рублей (38%), в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации – 340,1 млрд. рублей (62%).

Поступления администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет в январе-ноябре 2011 года составили 4 028,5 млрд. рублей, что на 39,6% больше, чем в январе-ноябре 2010 года. (Приложение №4)

В общей сумме администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета поступления налога на добычу полезных ископаемых составили 45%, НДС - 38% и налога на прибыль – 8%. [7]

Глава 3. Косвенное налогообложение в Австралии

3.1. Налоговая система Австралии

Налоговая система Австралии пришла к сегодняшнему виду после изменений 2000 года, когда поменялась система косвенных налогов. До этого компании и частные лица сильно зависели от подоходных налогов. После 2000 года был введен специальный налог на добавленную стоимость — "Goods and Service Tax".

В Австралии налоги платят со всех доходов, страна источника доходов не имеет значения. Переплачивать не придется: Австралии заключила более 40 договоров по избежанию двойного налогообложения. Все доходы за финансовый период длиною в год должны быть описаны в налоговой декларации, которую отправляют в Налоговое Управление Австралии до 31 октября. Для это в первую очередь нужно получить индивидуальный номер налогоплательщика — TFN.

Индивидуальный номер налогоплательщика должны получить все частные лица, предприятия, компании, ведущие деятельность на территории Австралии. Для получения номера необходимо прийти в Управление по налогам в Австралии, заполнить заявление на получение номера и предоставить документы, удостоверяющие личность. Сейчас можно получить номер он-лайн на интернет-сайте Австралийского Управления Налогообложением. Процедура получения номера занимает в среднем один месяц.[8]

Налоговые декларации можно найти в любом почтовом отделении. Австралийцы исправно платят налоги, здесь поразительно мало бизнесменов уклоняются от налогообложения. Возможно, играет роль тот факт, что уклонение не является уголовным преступлением, максимальное наказание за это — штраф. Влияет и грамотно построенная система и ответная честность правительства: если вы случайно заплатили больше, то вам возвращают эти деньги — так называемый TaxReturn.[12]

В Австралии имеются следующие виды налогов и сборов:

- **налог на добавленную стоимость (GST)** установлен в размере 10% на широкий спектр товаров, услуг, прав, приобретаемых или в связи с приобретением в Австралии. Налог уплачивается продавцом или поставщиком товара или услуги, который зарегистрирован для целей налогообложения. Такой поставщик также имеет право на получение компенсации GST. Налогом не облагаются экспортные товары;

- **импортная пошлина (customs duty)** устанавливается на импортные товары в соответствии с Таможенным тарифом;

- **налог на заработную плату (pay-roll tax)** устанавливается штатами и территориями на заработную плату, выплачиваемую работодателем наемному персоналу с сумм, ограниченных определенными размерами. В соответствии с местными законами, для целей налогообложения работодатель должен зарегистрироваться. Размер налога определяется в каждом субъекте самостоятельно и зависит от множества факторов (от 4,75% в штате Квинсленд до 6,85% в Австралийской столичной территории);

- **обязательные отчисления в пенсионные фонды (superannuation guarantee rate)** установлены в размере 9%;

- **гербовый сбор (stamp duty)**. Каждый штат и территория в Австралии устанавливают свой режим уплаты этого сбора. Этот сбор, как правило, не взимается в случае трансферта ценных бумаг, торгующих на Австралийской фондовой бирже или другой признаваемой в Австралии бирже. В некоторых штатах и территориях (Новый Южный Уэльс, Южная Австралия и Австралийская столичная территория) этот сбор взимается при покупке или приобретении не имеющих обращение на биржах ценных бумагах. Размер сбора - 0,6%. В случае, если приобретаются акции

компаний, занятых в сфере землевладения или паевых инвестиционных фондов, сбор значительно выше среднего. В Западной Австралии сбор уплачивается также за операции с ценными бумагами горнодобывающих компаний. Имеются также другие вариации уплаты этого сбора в штатах и территориях;

- **ипотечный сбор** (mortgage duty). Этот сбор установлен в Новом Южном Уэльсе (0,4%) и Южной Австралии (0,15%) и взимается с ипотечных операций;

- **налог на землю** (land tax) установлен во всех штатах и территориях (за исключением Северных территорий) на владение землей в пределах этих субъектов. Размер налога в каждом субъекте свой и взимается ежегодно;

- **винный уравнивающий налог** (wine equalisation tax) установлен в размере 29% от оптовой цены винной продукции;

- **налог на дорогие автомобили** (luxury car tax) установлен в размере 33% и взимается в случае, если стоимость автомобиля превышает 57,2 тыс. австр. долл.;

- **акцизный налог** (excise duty) установлен на такие товары, как бензин, сырая нефть, нефтепродукты и масла, табачная и алкогольная продукция. Величина этого налога зависит от вида товара. Так, на литр бензина ставка составляет 0,38 австр. долл., на литр пива - 7,0 австр. долл. С 30.04.2010 акциз на табак возрос на 25% и составил 0,33 австр. долл. за сигарету или 409,71 австр. долл. за килограмм табака.

- **муниципальные сборы** (municipal rates). Сборы, как правило, устанавливаются на услуги, оказываемые местными службами.[8]

Неожиданным, "но необходимым" нововведением 2011 года стало принятие нового налога на загрязнение окружающей среды или "налог на углекислый газ".

Быть передовой в развитии страной имеет свои оборотные стороны, - Австралия — один из крупнейших источников загрязнения атмосферы парниковыми газами. Она производит больше углерода на душу населения, чем другие страны развитого мира. Причина — все ещё повсеместное распространение угольных электростанций.

С 1 июля 2012 года должен вступить в силу налог, который обязует платить 25 долларов за каждую тонну произведенного углекислого газа. При этом налог будет расти - каждый год на 2.5%.

Составители налога обещают, что у домовладельцев счета вырастут минимально, так как мера предназначена почти исключительно для крупных производителей. Более того, правительство обещает компенсации за рост коммунальных платежей.[12]

3.2. История возникновения налога на товары и услуги в Австралии

Налог на товары и услуги (GST) – это 10% налог с продаж с широкой базой обложения, распространяющийся на большинство сделок в сфере товаров и услуг в Австралии. Налог на товары и услуги относится к НДС, а не к группе налогов с продаж, т.е. Налог на товары и услуги возмещается всем сторонам в цепи производства кроме конечного потребителя.[8]

Налог на товары и услуги был введен правительством Ховарда 1 июля 2000 года, заменив существовавшую ранее Федеральную налоговую систему в сфере оптовых продаж, и был предназначен для того, чтобы поэтапно отменить ряд различных государственных налогов, пошлин и сборов Штатов и Территорий Австралии таких как банковские налоги и гербовый сбор.

Введение налога на товары и услуги в 2000 году стало одной из самых важных и, безусловно, самой обсуждаемой налоговой мерой. По

существованию, этот налог представляет собой косвенный налог на добавленную стоимость, который обычно устанавливается в размере 10%. Любая предпринимательская компания, осуществляющая деятельность на территории Австралии и имеющая годовой оборот более 50 000 австралийских долларов, должна быть поставлена на налоговый учёт и платить налог на товары и услуги с прибыли, которую получает компания при производстве товарно-материальных ценностей, подлежащих налогообложению. Однако существуют исключения из этого правила:

- компании, производящие товары или предоставляющие услуги в таких областях, как здравоохранение, образование, производство основных продуктов питания, освобождаются от уплаты налога на товары и услуги;
- компании, имеющие отношение к сфере налогообложения, предоставляющие финансовые услуги, занимающиеся вопросами жилищного фонда, также освобождены от уплаты налога на товары и услуги;
- компании, которые поставлены на налоговый учёт, освобождаются от уплаты налога на товары, предназначенные для экспорта.

Введение налога на товары и услуги взволновало общественность и вызвало неоднозначную реакцию представителей малого и среднего бизнеса. Некоторые специалисты считают, что 40% представителей малого бизнеса будут вынуждены прекратить предпринимательскую деятельность в результате увеличения административных расходов. И, действительно, исследование Общественного Фонда Австралии, проведённое для Квинслэнд Юниверсити, показало, что большинство представителей малого бизнеса находятся в довольно затруднительном положении. В то же время, согласно результатам исследования, только 13% управляющих крупнейших компаний Австралии считают, что введение налога на товары и услуги отрицательно сказалось на их деятельности.[10]

Введение налога на товары и услуги

Идея ввести налог на потребление с широкой базой обложения была впервые представлена тогдашним федеральным казначеем Полом Китингом на Налоговом Саммите 1985 года, но была заблокирована по распоряжению Боба Хока, Премьер-министра Лейбористской партии по причине давления со стороны Австралийского совета торговых союзов, социально обеспеченных групп и деловых объединений, которым не понравилась связь этой идеи с предложениями о налогах на доходы на капитал и налоге на дополнительные выплаты сотрудникам.

В 1991-м году к этой идее вновь вернулись. Инициатором выступила оппозиционная либерально-национальная коалиция, поставившая идею в центре избирательной платформы «Спротивление!» на выборах 1993 года, когда пост премьер-министра занимал Китинг. Оппозиция с трудом могла объяснить свой политический курс, что явно продемонстрировало нашумевшее интервью Д-ра Джона Хьюсона, лидера оппозиционной партии, получившее название «Торт на День рождения». Тем временем Китинг использовал публичное недоверие к Налогу на товары и услуги в интересах своей собственной политической кампании. Считается, что именно Налог на товары и услуги в значительной мере сыграл ключевую роль в том, что оппозиция неожиданно проиграла «беспроигрышные выборы» 1993 года. В 1994-м году либералы решили стереть последнее напоминание об избирательной кампании «Спротивление», и лидером Либеральной партии стал Александр Даунер, придя на смену Д-ру Хьюсону.

В 1995 году Джон Ховард был переизбран на посту лидера Либеральной партии, публично пообещав «никогда впредь» не выносить на обсуждение вопрос о введении Налога на товары и услуги. Политика Ховарда привела либерально-национальную коалицию к безусловной победе на выборах 1996 года.

Несмотря на это, еще до выборов 1998 года, Ховард предложил ввести Налог на товары и услуги, который заменил бы все налоги с продаж и распространялся бы на любые товары и услуги.

Правительство Ховарда на выборах получило 49.02% голосов по системе двухпартийного преференциального голосования, не набрав 4.61% от предполагаемого объема голосов, тогда как лейбористская партия получила 50.98% от общего числа голосов избирателей. Однако избранное правительство сохранило большинство мест в нижней палате Парламента. Ховард описал ту победу на выборах как «мандат на Налог на товары и услуги». Не получив большинство мест в Сенате и столкнувшись с явным нежеланием Лейбористской партии ввести Налог на товары и услуги, правительство постаралось заручиться поддержкой миноритарных партий, таких как Австралийские Демократы.

Главное преимущество законопроекта заключалось в том, что все доходы от Налога на товары и услуги должны были быть распределены между Штатами. В 1999 году с правительствами Штатов и Территорий Австралии было подписано соглашение о постепенной отмене всех потребительских сборов, пошлин и налогов при восполнении дефицита бюджета посредством доходов от Налога на товары и услуги из Государственной комиссии о грантах. Более того, чтобы уравновесить поступления и отток из бюджета при введении Налога на товары и услуги, был уменьшен индивидуальный налог на доходы и налог с компаний (взимаемые в федеральный бюджет).

Во время избирательной кампании 1998 года лидер Демократической партии Мэг Лис заявила о том, что её партия будет выступать против Налога на товары и услуги, если от этого налога не будут освобождены продукты питания, книжная продукция и туристические пакеты, продаваемые за рубежом, и также если не будут приняты другие налоговые меры. Первоначально представители правительства заявляли,

что подобные исключения не допустимы, и в начале представлялось более реальным, что компромисс будет достигнут с независимым сенатором Брайаном Харрадином. Однако в конце концов к компромиссному решению удалось прийти с Лис, включая достижение компромисса в таких острых вопросах как освобождение от обложения Налогом на товары и услуги основных продуктов питания, возмещение НТУ при приобретении книг библиотеками, временное обложение налогом с последующим 8% возмещением налога при приобретении школьных учебников, увеличение пособий и социальных выплат, а также предоставление более широких полномочий Австралийской комиссии по вопросам конкуренции и защиты потребителей. Законопроект был принят 28 июня 1999 года как Акт о новой налоговой системе 1999 года (Налог на товары и услуги), одобрен 8 июля 1999 года и вступил в силу 1 июля 2000 года.[8]

Политическое влияние

Джон Ховард говорил, что «Налог на товары и услуги никогда не станет частью политического курса Либеральной партии», но о том, что его позиция изменилась, стало известно уже при подготовке к избирательной кампании 1998 года. Закон был принят в Сенате с заметными поправками в июне 1999 года. Мэг Лис, лидер Демократической партии, рассматривала ослабление формулировок в законе о Налоге на товары и услуги как успех, но данный вопрос вызвал раскол в рядах демократов. Против закона голосовали такие представители Демократической партии как Сенаторы Наташа Скотт-Десподжа и Эндрю Барлетт, что в результате привело к внутривнутрипартийной борьбе. Несмотря на то, что Демократическая партия, возглавляемая Скотт-Десподжа, показала довольно хорошие результаты на федеральных выборах 2001 года, демократы потерпели поражение на выборах 2004 года, утратив некогда занимаемые позиции в Сенате. Лидер демократической партии, Скотт-Десподжа, была вынуждена оставить свой пост на фоне все более углубляющихся внутривнутрипартийных разногласий. Демократическая партия

потерпела сокрушительное поражение на выборах 2007 года, потеряв все оставшиеся к этому моменту места. Партия Австралийские зеленые стала третьей мажоритарной партией. Лидер Австралийской лейбористской партии Ким Бизли продолжил выступать против закона и на втором сроке правления Ховарда. Избирательная кампания лейбористов на выборах 2001 года основывалась на возврате на предыдущий уровень (снижении ставки) в вопросе о Налоге на товары и услуги.

Лейбористы попытались вновь обыграть тему печально известного интервью «Торт на День Рождения», обсудив возможность применения Налога на товары и услуги к приготовленным и неготовленным цыплетам. Однако в этот раз им не удалось вызвать общественный резонанс в силу того, что ограниченное снижение налоговой ставки затрагивало лишь счета на газ и электричество.

Лейбористская партия потерпела поражение на выборах, и хотя трагедия 11 сентября и дело Тампа затмили собой избирательную кампанию, поражение лейбористов положило конец противостоянию со стороны серьезных противников Налога на товары и услуги.

В начале 2006 года Правительство Штата Нью-Сайф Уэйлс и Федеральный казначей Питер Костелло организовали рекламную кампанию о распространении Налога на товары и услуги в Штатах Австралии. Майкл Коста, казначей Штата Нью-Сайф Уэйлс, превратился в оратора рекламных газетных и телевизионных объявлений, доказывающего, что потребители Штата Нью-Сайф Уэйлс потратили 13 миллиардов австралийских долларов, но получили только 10 миллиардов из Государственной комиссии о грантах. Таким образом, Штат Нью-Сайф Уэйлс субсидировал такие богатые штаты как Квинсленд и Западная Австралия. Был представлен законопроект, не дающий федеральному правительству гарантий по возврату прибыли, заработанной штатом, с

последующим перераспределением между другими менее активными штатами.

В отличие от налога с продаж, прибыль с налога возвращалась в казну Штата, применившего налог с продаж.

Тем временем, федеральное правительство проводило свою рекламную кампанию, в которой заявляло, что Штат Нью-Сайф Уэйлс нарушил свои контрактные обязательства по Договору о Налоге на товары и услуги от 1999 года, продолжая взимать несправедливый гербовый сбор на налоги на землю, которые должны были быть отменены. По прошествии нескольких недель напряженного давления со стороны СМИ и общественности, правительство Штата Нью-Сауф Уэйлс сделало заявление касательно своего бюджета о том, что снизит гербовый сбор и налог на землю, но, по мнению критически настроенных слоев, правительство Штата пошло недостаточно далеко в реформе налогообложения, чтобы стимулировать привлечение инвестиций и рост деловой активности на территории Штата. Данные критические замечания были сделаны в ответ на то, что Содружество разрешило выделить Штату Нью-Саус Уэйлс дополнительную сумму в размере 72 миллионов австралийских долларов в дополнение к уже существующим ежегодно растущим ассигнованиям.[8]

Экономические и социальные последствия

По мнению критиков, Налог на товары и услуги – это регрессивный налог, оказывающий более заметное воздействие на людей с низким уровнем дохода. Дело в том, что этим налогом пропорционально облагается большая часть доходов малообеспеченных слоев населения по сравнению с доходами обеспеченных людей. Опираясь на то, что с введением Налога на товары и услуги были соразмерно уменьшены налоги на персональную прибыль, банковские налоги Штатов, федеральный налог на оптовые продажи и некоторые налоги на топливо, введенные при

внедрении Налога на товары и услуги, Казначей Питер Костелло заявил, что, по существу, люди не платят никакие дополнительные налоги.

Несколько месяцев, предшествующих введению Налога на товары и услуги, были отмечены ростом потребительской активности, поскольку потребители бросились скупать товары, цена на которые должна была вырасти после введения Налога на товары и услуги. После введения налога наступил спад потребительской активности и экономического роста. Спад был настолько заметен, что к первому кварталу бюджетного 2001 года в экономике Австралии впервые за период более 10 лет был отмечен негативный экономический рост. Однако вскоре темпы потребительской активности нормализовались. Действия правительства вызвали неодобрение со стороны владельцев малого бизнеса в связи с увеличением административной ответственности, связанной с подачей ежеквартальных Заявлений о деловой активности (BAS) в Налоговую службу Австралии. В исследовании, подготовленном Технологическим Куртинским Университетом, расположенном в городе Перте, в 2000 году утверждалось, что введение Налога на товары и услуги негативно скажется на рынке недвижимости, поскольку повлечет за собой рост цен на новые дома до 8% и вызовет снижение спроса на недвижимость приблизительно на 12%. Рынок недвижимости вновь испытал взлет активности в период с 2002 по 2004, когда резко выросли спрос и цена на недвижимость, особенно в Сиднее и Мельбурне. Резкий ценовой взлет и спрос на недвижимость в период с 2004 по 2006 отмечался и в городе Перт.[8]

3.3. Схема возмещения налогов для туристов

До введения Налога на товары и услуги беспошлинные товары могли быть приобретены у поставщиков при предъявлении действующего паспорта и авиабилетов. Товары должны были быть запечатаны до пересечения пассажиром таможенной зоны в аэропорту.

Счет на сумму более 300 австралийских долларов может служить основанием для возврата любого Налога на товары и услуги, оплаченного по счету, при выезде из Австралии при условии предъявления счета на стойке Возмещение налогов для туристов (TRS), расположенной в аэропортах Австралии. Преимущество нововведения заключается в том, что товары, приобретенные в течение месяца до выезда из страны могут быть свободно использованы на территории Австралии до отъезда при условии их вывоза из страны ручной кладью и предъявления самих товаров при оформлении заявки на возврат налога. Очевидно, что данное правило не распространяется на такие потребительские товары как продукты питания и напитки или любые услуги, включенные в стоимость при покупке авиабилета или оплаты гостиницы.[13]

3.4. Юридическое обоснование налога на товары и услуги

9 раздел Акта о новой налоговой системе (Закон о Налоге на товары и услуги) 1999 (пункт С) говорит о том, что Налог на товары и услуги распространяется на поставки и предоставление товаров, услуг и сделок по недвижимости, обязательствам или правам. Поставка должна быть рассмотрена (Закон о Налоге на товары и услуги, разделы 9-15) соответствующим юридическим лицом, зарегистрированным на оплату Налога на товары и услуги (раздел 23) в процессе осуществления своей деятельности (разделы 9-20). Доходы от трудовой деятельности или хобби не включены. К налогооблагаемым поставкам относится недвижимость в Австралии, а также товары, произведенные на территории Австралии, имеющие отношение к поставкам из или в Австралию. [8]

Определенные виды поставок освобождены от Налога на товары и услуги. К ним относятся свежие не переработанные продукты питания, медицинские услуги, образовательные программы, уход за детьми, экспортные товары и услуги, вторичное жилье и сопутствующие услуги.

Когда предприятие приобретает товары или услуги для последующего потребления или использования для повторной поставки конечному потребителю, предприятие может получить возмещение (добавленный налог) в размере Налога на товары и услуги, заложенного в стоимость такого товара или услуги (Раздел 11). По сути это означает, что подобные поставки Налогом на товары и услуги не облагаются.[8]

Новостройки или коммерческая недвижимость Налогом на товары и услуги облагается, но повторная продажа существующей собственности - нет. Налогом на товары и услуги облагаются любые доходы агентов по недвижимости от любых сделок с новым жильем или жильем вторичного рынка. Налог распространяется на переработанные продукты питания такие как выпечка, безалкогольные напитки, ресторанное меню и еда на вынос.

Для возврата Налога на товары и услуги необходимо, чтобы предприятия заполнили Заявление о деловой активности для подачи ежеквартальной отчетности в конце марта, июня, сентября и декабря в Налоговую службу Австралии. Предприятия обязуются разместить Заявления в Налоговой службе не позднее 20 рабочих дней с конца каждого отчетного квартального периода.[8]

3.5. Налог на дорогие автомобили

Налог на дорогие автомобили (LCT) – это налог Австралийской налоговой системы, взимаемый Налоговой службой Австралии по поручению Правительства Австралии.

Налог на дорогие автомобили взимается с предприятий, которые покупают или импортируют роскошные автомобили кроме случаев, когда поставщику или на таможне был достоверно указан австралийский бизнес-номер. Налог на дорогие автомобили взимается дополнительно к Налогу на товары и услуги. Однако налогом облагается лишь часть от стоимости

автомобиля. Налог на дорожные автомобили подлежит оплате в размере 33% от стоимости автомобиля за вычетом Налога на товары и услуги, превышающей пороговую величину Налога на дорожные автомобили (сумма налога на дорожные автомобили была увеличена с 25% 1 июля 2008 года, хотя одобрение Сената получено не было). Пороговая величина Налога на дорожные автомобили на 2010-11 финансовый год составляет 57466 австралийских долларов. Увеличение пороговой величины до 75375 австралийских долларов распространяется на малолитражные автомобили, потребляющие не более 7 литров бензина на 100 км (на основе общего рейтингового теста в соответствии с Австралийскими правилами ADR). Налог на дорожные автомобили указывается в Заявлении о деловой активности в графах 1E или 1F. Организация не обязана заполнять раздел о Налоге на дорожные автомобили в заявлении в том случае, если была выбрана опция оплаты Налога на товары и услуги при включении Налога на дорожные автомобили в общую стоимость. Организации, которые ежегодно декларируют и оплачивают Налог на товары и услуги должны лишь сообщить о Налоге на дорожные автомобили в ежегодной выписке на возврат Налога на товары и услуги (GSTTR).

Организации вправе указывать свой Австралийский бизнес-номер лишь при использовании транспортного средства в следующих целях: экспорт транспортного средства при обстоятельствах, когда экспорт освобожден от Налога на товары и услуги

Проведение исследования или действий по развитию, необходимых для производства транспортного средства

Использование транспортного средства как товарного запаса (за исключением аренды автомобиля или складных целей). Налог на дорожные автомобили подлежит оплате при подготовке автомобиля к продаже или когда автомобилем прекращают пользоваться по очевидным причинам. Подобное может произойти, если вы владеете автомобилем как торговым

активом и начинаете пользоваться автомобилем в личных целях или если автомобиль включен в необоротный капитал вашего бизнеса.[8]

3.6. Винный уравнивающий налог

Австралия может изменить политику налогообложения продажи алкогольных напитков, а сегодня еще в стране можно купить вино в пакетах по ценам ниже бутилированной воды.

В Австралии все чаще стали раздаваться голоса, призывающие к изменению налогов на продажу вин, что должно, по мнению многих, привести не только к существенному увеличению доходов государственного бюджета, но и снизить статистику злоупотреблений алкогольными напитками в стране. 5 сентября 2011г. Австралийский фонд проблем алкоголизма выступил с официальной поддержкой данной инициативы, выпустив специально подготовленный отчет, посвященный изучению вопросов налогообложения винной продукции.

По мнению авторов отчета, налоги на вина в Австралии должны быть установлены в зависимости от процентного содержания алкоголя в них, и не зависеть от цены продажи, как это регламентируется налоговым законодательством в настоящее время. Новые предложения должны привести налогообложение продукции виноделов в стандарты, предусмотренные для продажи всех других алкогольных напитков в стране. Как утверждается в отчете, такие меры позволят собрать дополнительно не менее 1,5 миллиарда австралийских долларов (46,6 миллиардов рублей) в год в качестве налоговых сборов. Для сравнения, широко обсуждаемая система налога на пользование природными ресурсами, недавно введенная в Австралии, позволит получить дополнительные ежегодные налоговые сборы в размере 6,0 миллиардов

долларов (186,4 миллиардов рублей).

В дополнение к очевидному увеличению доходов бюджета, введение налоговых изменений на продажу вин позволит существенно снизить затраты на систему здравоохранения, которая в значительной мере перегружена вследствие злоупотреблений широкодоступными дешевыми алкогольными напитками.

Комментируя результаты опубликованного отчета, глава Фонда Майкл Торн также призвал правительство сократить размеры субсидий и снять налоговые льготы с винодельческих компаний, что позволит еще более упрочить налоговые позиции государства. Он особо отметил, что существующая налоговая политика стимулирует лишь рост объемов продажи вин, не давая ни каких преимуществ компаниям, выпускающим более качественную продукцию.[9]

Таблица № 1. Поступления в бюджет Австралии в 2010-2011гг.:

	2010 млрд. \$	2011 млрд. \$
Прямые налоги	201,389	187,043
Косвенные налоги	72,348	68,035
Другие налоги	614	824

Общие налоговые сборы в 2011 г., по данным отчета, превысили 280 миллиардов долларов и это на 0,6% ниже показателей, которые правительство страны намеревалось достигнуть. Основным фактором, негативно повлиявшим на снижение налоговых сборов, стало падение на более чем 1,5% собираемости корпоративных налогов в 2011г.

Для достижения поставленных финансовых планов, на фоне падения уровня собираемости налогов, правительству страны пришлось в 2011 году

сократить свои расходные программы на более чем 3,6 миллиарда долларов. [8]

Глава 4. Сравнительный анализ налогообложения в Австралии и РФ

Мировой опыт показывает, что налоговый механизм включает в себе огромные возможности воздействия на развитие предпринимательской деятельности, динамику и структуру общественного производства, его размещение. Налоговые сборы и платежи являются основным источником формирования бюджета государства, так как любому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Из этих средств финансируются государственные и социальные программы, содержатся структуры, обеспечивающие существование и функционирование самого государства.

С помощью налогообложения государство может вести экономическую политику: протекционистскую или, наоборот, ограничивающую, по отношению к отдельным отраслям и регионам, осуществлять антиинфляционные меры, противодействовать господству на рынке монополистов, изымать в бюджет сверхприбыль, образующуюся в результате монопольного роста цен. Налоговый механизм выполняет также функцию перераспределения доходов граждан, социальной защиты низших слоев общества, выступает регулятором личных доходов населения страны.

Налоговая система понимается как единство входящих в нее налогов и сборов. Специфика налоговой системы заключается в особенностях каждого из составляющих ее элементов - налогов и сборов, а также в продуктивной взаимосвязи между ними.

В свою очередь, налоговая система в целом должна продуктивно сосуществовать с внешней социально-экономической средой. Налоговая

система Российской Федерации имеет трехуровневое построение со следующим элементным составом: верхний уровень - федеральные налоги и сборы; средний - региональные налоги и сборы; нижний - местные налоги и сборы.

Кроме того, налоги делятся на прямые и косвенные в зависимости от объекта налогообложения.

Прямые налоги взимаются государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика, например налог на прибыль организаций или налог на имущество.

В отличие от них косвенные налоги устанавливаются в виде надбавок к цене товаров или к тарифам на услуги и не зависят от доходов налогоплательщика. Производители и продавцы товаров и услуг продают их по ценам с учетом надбавки, которую передают государству. Эти налоги являются наиболее стабильным доходным источником бюджетов всех уровней.

В Австралии налог на добавленную стоимость (налог на товары и услуги) рассматривается в качестве многоступенчатого всеобъемлющего налога, распространяющегося на все стадии процесса производства и распределения и включающего в свою базу все виды товаров и услуг.

К достоинствам налогообложения налогом на добавленную стоимость относят его нейтральность по отношению к сложившейся в стране системе производства и распределения товаров и услуг. Так, в отличие от налога с оборота налог на добавленную стоимость сохраняет индифферентность по отношению к числу посредников при движении товара по товаропроводящей сети от производителя к конечному потребителю. Кроме того, НДС является независимым от технологии, трудоемкости, капиталоемкости или наукоемкости производства. Не зависит данный налог и от конкретной организационно-правовой формы

предприятий, а также от участвующих в производстве и распределении товаров и услуг.

При прочих равных условиях независимо от того, где был произведен продукт - в государственном или частном секторе, на крупной или на мелкой фирме, сумма налога остается одной и той же. Все это является отличительной чертой данного налога в тех странах, где оптимальное распределение ресурсов определяется свободной игрой рыночных факторов. Налог на добавленную стоимость является налогом, стимулирующим инвестиции, а следовательно, и экономический рост.

В Австралии налог на добавленную стоимость служит гибким и стабильным источником пополнения государственного бюджета.

В России НДС действует с 1992 года. Порядок исчисления налога и его уплаты первоначально был определен законом «О налоге на добавленную стоимость», с 2001 года регулируется главой 21 Налогового кодекса РФ. [14]

Отдельные категории налогоплательщиков и отдельные виды операций не подлежат обложению налогом. В целом изъятий и льгот по НДС в НК РФ более 100. [14] В частности, организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от обязанностей плательщика НДС, если сумма выручки за три месяца, предшествующих освобождению, не превысила определенной величины (на 2010 год — 2 млн руб.).

Максимальная ставка НДС в Российской Федерации после его введения составляла 28%, затем была понижена до 20%, а с 1 января 2004 года составляет 18%.

Для некоторых продовольственных товаров и товаров для детей в настоящее время действует также пониженная ставка 10%; для экспортируемых товаров — ставка 0%. Установлен также ряд товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат

налогообложению (в частности, лицензированные образовательные услуги). Налогоплательщики, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками налога.

В последнее время (2005—2010) высказывается ряд предложений по полной отмене НДС в России или дальнейшем сокращении его ставок, впрочем в ближайшее время изменений по НДС не предвидится, так как за счёт НДС формируется около четверти федерального бюджета России. [2]

Кроме того, внедрение новых информационных технологий способствует экономии финансовых и временных затрат в налоговом процессе.

В странах с развитым налоговым администрированием вопросы автоматизации налоговых процессов и совершенствования управления ими являются одними из приоритетных в национальной политике.

Обратимся к опыту Австралии. Все организации регистрируются через веб-сайт электронным бесконтактным методом, что занимает один рабочий день. Также показательным является состав работников налоговых органов Австралии - 20% от всех работников налоговых инспекций составляют ИТ-специалисты. [8]

В обеспечение налогового контроля в отношении налогоплательщика и налоговых органов немаловажна роль специализированных фирм - налоговых агентов, которые занимаются подготовкой налоговых деклараций. Все страны пытаются создать для них льготные условия, проводят государственную политику, поддерживающую данную технологию учета налогов (когда плательщикам выгодно обратиться к налоговому агенту и налоговым агентам выгодно осуществлять свой бизнес). В Австралии услугами налоговых агентов пользуются 75% налогоплательщиков.

В это же время на все территории РФ налоговые органы используют единый программный комплекс «Система электронной обработки данных»

(ЭОД), с помощью которого обеспечивается автоматизация всех рабочих процессов. Создана разветвленная информационно-телекоммуникационная инфраструктура и сформированы информационные ресурсы, охватывающие все территориальные налоговые органы. Инспекции и управления оснащены современным оборудованием и вычислительной техникой. Однако на сегодняшний день архитектура программного комплекса ЭОД морально устарела и не обеспечивает в полной мере соблюдения регламентов и процедур налогового администрирования.

По сравнению с развитыми зарубежными странами, состояние налоговой системы России в настоящее время характеризуется низкой собираемостью налогов и налоговых сборов. Прежде всего, это связано с недисциплинированностью налогоплательщиков и низкой налоговой культурой. Практически каждый третий налогоплательщик нарушает налоговое законодательство, скрывает свои доходы и имущество, и только примерно 10-15% относительно честно и исправно платят полагающиеся налоги.

Недостаточно эффективна и деятельность налоговых органов. Часты факты необоснованного привлечения налогоплательщиков к ответственности и нарушения порядка производства по делам о налоговых правонарушениях. А одним из важнейших условий стабилизации финансовой системы любого государства, в том числе и российского, как известно, является обеспечение устойчивого сбора налогов и надлежащей дисциплины налогоплательщиков. Успешное соблюдение этих условий предопределяется единой системой контроля за правовыми нормами налогового законодательства, правильностью исчисления и полнотой, своевременностью поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации и платежей в государственные внебюджетные фонды.

4.1.Соглашение между правительствами России и Австралии об избежании двойного налогообложения

Госдума на пленарном заседании приняла закон "О ратификации Соглашения между правительством Российской Федерации и правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы". Соглашение было подписано 7 сентября 2000 г.

Основной целью соглашения является обеспечение условий, при которых налоговые резиденты одного из договаривающихся государств, осуществляющие предпринимательскую деятельность в другом договариваемом государстве, не будут уплачивать налоги с одного и того же дохода дважды, то есть в государстве своего резидентства и в государстве осуществления деятельности.

Соглашение распространяется на налоги с доходов юридических и физических лиц, имеющих постоянное место пребывания или постоянное местожительство в России и Австралии. При этом оно не включает положения, касающиеся налогообложения имущества.

В отношении Австралии предусмотрено распространение положений соглашения исключительно на налоги, установленные федеральным законодательством /одна из причин того, почему соглашение не было распространено на имущественные налоги/.

Соглашение распространяет свое действие на континентальный шельф и исключительную экономическую зону обоих государств, однако применительно к Австралии включает внешние территории, поименованные в соглашении.

Налоговое резидентство определяется в соответствии с национальным законодательством каждого договаривающегося государства.

Конфликты при определении резидентства /случаи двойного резидентства/ решаются применительно к юридическим лицам на основании критерия местонахождения их фактического руководства. Применительно к физическим лицам они решаются с использованием целого ряда критериев /соответствующих обычно используемым во всех российских налоговых соглашениях/. При этом предусмотрен учет такого фактора, как гражданство физического лица.

Соглашение способствует развитию торгово-экономического, научно-технического, культурного и спортивного сотрудничества между Россией и Австралией, создавая правовые последствия для лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. [7]

Заключение

Основным предназначением налогов является удовлетворение финансовых потребностей государства. Именно налоговые ресурсы являются основными финансовыми источниками решения задач обеспечения национальной безопасности, реализации социальных программ и обеспечения удовлетворения нарастающих потребностей населения в общественных благах. Экономическая сущность налога состоит преимущественно в прямом изъятии государством части ВВП в свою пользу для обеспечения расходов бюджета.

В России наблюдается ориентация на косвенное налогообложение. Причиной подобного значения косвенных налогов в российской экономике является, с одной стороны, относительная легкость их получения, а с другой – серьезные препятствия в сборе прямых налогов с налогоплательщиков. В силу того, что косвенные налоги включены в отпускную цену продукции, то при покупке товара или услуги уплата налога перекладывается непосредственным образом на конечного

потребителя, поэтому косвенные налоги являются налогами на потребление, уплачиваемыми гражданами, регулярно совершающими покупки товаров. Быстрота, надежность и легкость получения косвенного налога (НДС, акциза или таможенной пошлины), т.е. прямая фискальная выгода государства делают косвенные налоги основными в структуре налоговых поступлений в бюджеты РФ. Именно косвенные налоги давали гарантию покрытия дефицита и бюджетной наполняемости в отличие от прямых налогов, доля которых невелика в условиях нестабильной экономической ситуации.

Австралия, где уплаченные налоги составляют 31,6% ВВП, является страной с низким уровнем налогообложения, по сравнению с другими экономически развитыми государствами. В ОЭСР среди стран с низким уровнем налогового бремени Австралия занимает восьмое место. Существующие в Австралии прямые и косвенные налоги соответствуют ситуации в других странах ОЭСР, но их сочетание несколько отличается. Например, использование Австралией косвенных налогов отличается меньшей зависимостью от НДС и налога с продаж и относительно большей зависимостью от налогов на имущество и финансовые операции, которые широко используются штатами. Австралия – одно из всего лишь восьми государств ОЭСР, которые не взимают налоги на наследство и дарение.

Список используемой литературы

1. Дробышевский С., Синельников-Мурылев С., Соколов И. Эволюция бюджетной политики России в 2000-е годы // Вопросы экономики. -2011.
2. Кнобель А., Синельников-Мурылев С., Соколов И. Качество администрирования налога на добавленную стоимость в странах ОЭСР и России // Прикладная эконометрика. -2010.
3. Шаталов С.Д. Развитие российской налоговой системы // Финансы. - 2011.
4. Мальцев В. А. Налоговое право: Учебник для студ. сред. проф. учеб. заведений. — М.: Издательский центр «Академия», 2004.
5. Кнобель А., Синельников-Мурылев С., Соколов И. Качество администрирования налога на добавленную стоимость в странах ОЭСР и России // Прикладная эконометрика. -2010.
6. Архипов, Всеволод Яковлевич. Австралия в мировой экономике / В. Я. Архипов; Рос. акад. наук, Ин-т востоковедения. - М. : Вост. лит., 2005 (ППП Тип. Наука).
7. www.nalog.ru – сайт Федеральной налоговой службы РФ
8. www.ato.gov.au – сайт Налоговой службы Австралии
9. www.podatinet.net – налоговый портал
10. Деловая Австралия, том VI. Экономика и связи с Россией. М., «ПОЛПРЕД Справочники».

11. www.akcyz.com.ua – информационно-аналитический портал
12. <http://www.taxationinfonews.ru> – налоги. международные новости и информация
13. <http://www.vneshmarket.ru> – портал информационной поддержки внешнеэкономической деятельности
14. Налоговый кодекс Российской Федерации
15. Бурукина О.А. Налогообложение в странах англосаксонской системы права, Финансовое право, 2008
16. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения
17. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. - М., 2001. С.103
18. Пепеляев С.Г. Юридическая классификация налогов // Бюллетень коммерческого права. - 2001. - Вып.9.
19. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. - Харьков, 2001.
20. Кучеров И.И. Налоговое право России. - М., 2001.
21. Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. - М. - 2002.

Приложение №1.

Таблица 1. Различия между прямыми и косвенными налогами

№ пп	Прямые налоги	Косвенные налоги
1.	В правоотношения по поводу взимания налога вступают два субъекта: бюджет и налогоплательщик	В правоотношения по поводу взимания налога вступают три субъекта: бюджет, носитель налога и налоговый агент как посредник между ними
2.	Величина налогов непосредственно зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности плательщика	Величина налогов не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности плательщика
3.	Объект обложения-доходы и имущество	Объект обложения - обороты по реализации товаров (работ, услуг)

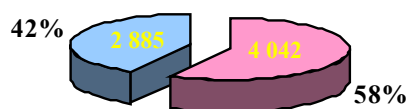
Приложение № 2.

Структура доходов по уровням консолидированного бюджета Российской Федерации

январь-ноябрь

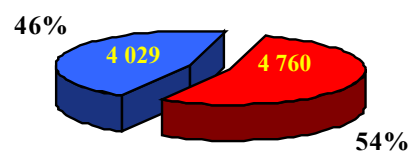
2010 г.

Всего: 6 927 млрд.руб.



2011 г.

Всего: 8 788 млрд.руб.



■ Федеральный бюджет ■ Консолидированные бюджеты субъектов РФ

Приложение № 3.

Структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации

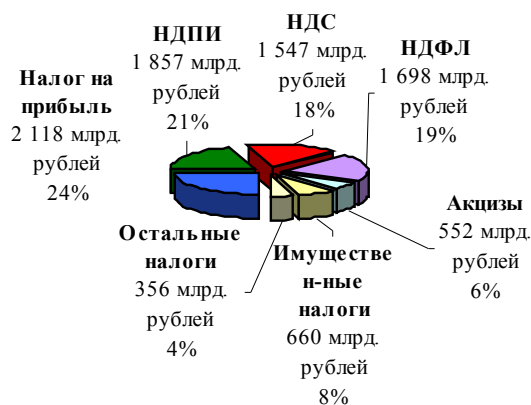
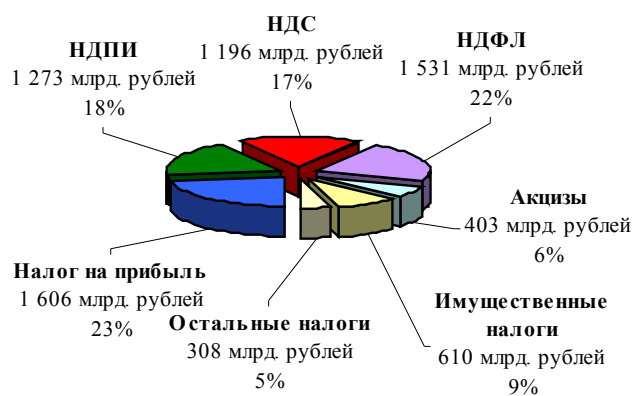
2010 г.

январь-ноябрь

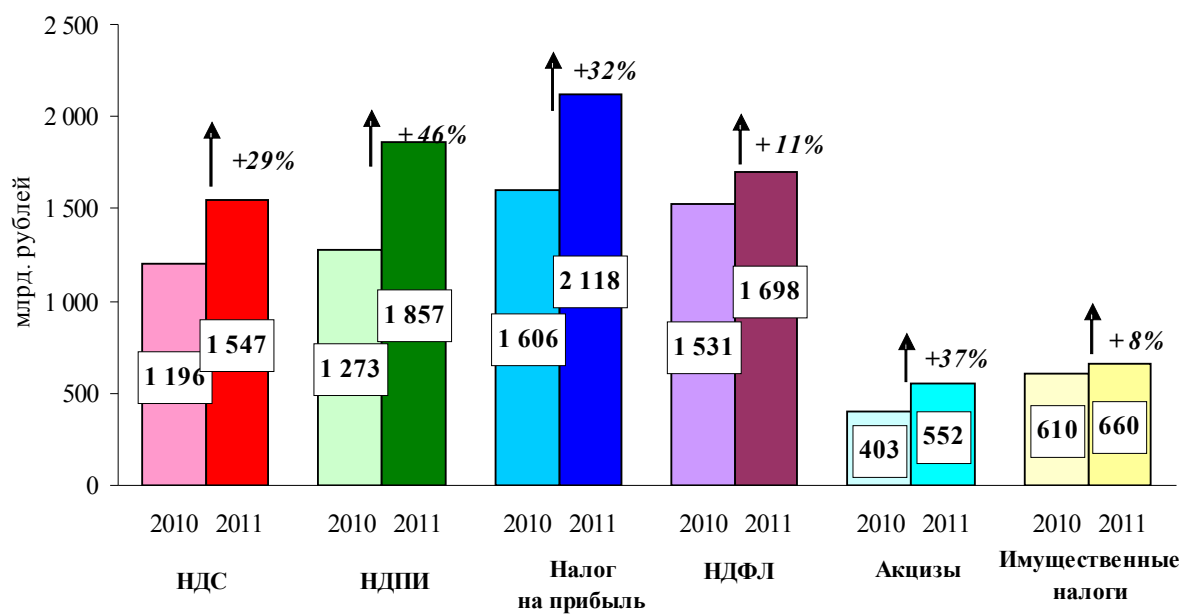
2011 г.

Всего: 6 927 млрд.руб.

Всего: 8 788 млрд.руб.



Приложение № 4.



Приложение № 5.



Структура доходов федерального бюджета

