ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ

УНИВЕРСИТЕТ им. Н. П. ОГАРЕВА»

Факультет экономический

Кафедра налогов и налогообложения

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ПУТИ ЕГО ДАЛЬНЕЙШЕГО РАЗВИТИЯ

(НА ПРИМЕРЕ УФНС ПО РМ)

Автор курсовой работы А. А. Козлов

Специальность 080105.65 «Финансы и кредит»

Обозначение курсовой работы КР-02069964-080105.65-24-10

Руководитель работы

канд. экон. наук, доц. Т.В. Ермошина

 Оценка

Саранск 2009

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ

УНИВЕРСИТЕТ им. Н. П. ОГАРЕВА»

Факультет экономический

Кафедра налогов и налогообложения

## ЗАДАНИЕ НА КУРСОВУЮ РАБОТУ

Студентка Е. В. Терехина группа 309

1 Тема Косвенное налогообложение в Российской Федерации и пути его дальнейшего развития

2 Срок представления работы к защите: 26.04.10

3 Исходные данные для научного исследования: учебные пособия, научно-методическая литература, материалы периодической печати, законодательные акты.

4 Содержание курсовой работы

4.1 Теоретические основы косвенного налогообложения

4.2 Анализ поступлений косвенных налогов (на примере УФНС по РМ)

4.3 Направления реформирования косвенного налогообложения

Руководитель работы Т. В. Ермошина

**\**

**РЕФЕРАТ**

Курсовая работа содержит 75 страниц, 7 рисунков, 6 таблиц, 62 использованных источника.

КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ АКЦИЗ, НАЛОГООБЛАГАЕМАЯ БАЗА, НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ.

Объектом исследования является УФНС России по Республике Мордовия

Предмет исследования - система косвенного налогообложения Российской Федерации

Цель работы – на основе теоретических аспектов косвенного налогообложения провести анализ поступлений косвенных налогов на примере УФНС России по Республике Мордовия и разработать рекомендации по реформированию косвенного налогообложения.

Методы исследования: абстрактно – логический, экономико – статистический, системный анализ и др.

Полученные результаты исследования: в результате исследования проведен анализ сбора косвенных налогов УФНС России по Республике Мордовия, выработаны предложения по совершенствованию косвенного налогообложения.

Область применения – в учебном процессе для повышения качества знаний по данному вопросу.

Эффективность полученных результатов выражается в оптимизации сбора косвенных налогов по Республике Мордовия

**Содержание**

 С.

Введение 5

1 Теоретические основы косвенного налогообложения 7

1.1 Сущность и значение косвенного налогообложения 7

1.2 История развития косвенного налогообложения в Российской Федерации 17

1.3 Проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации 21

2 Анализ поступлений косвенных налогов (на примере УФНС по РМ) 25

2.1 Организация работы налоговых органов по сбору косвенных налогов 25

2.2 Анализ собираемости косвенных налогов в РМ 33

2.3 Оценка просроченных налоговых платежей по акцизам и НДС по РМ 44

3 Направления реформирования косвенного налогообложения 52

3.1 Зарубежный опыт косвенного налогообложения 52

3.2 Возможность использования опыта зарубежных стран в организации косвенного налогообложения 55

3.3 Рекомендации по совершенствованию косвенного налогообложения в Российской Федерации 62

Заключение 69

Список использованных источников 71

**Введение**

Косвенному налогообложению уделяется повышенное внимание со стороны государства, потому что определение соотношения между прямым и косвенным налогообложением определяет структуру налоговой системы и направления налоговой политики Российской Федерации.

Косвенные налоги представляют собой наиболее независимый от колебаний и спада экономики источник бюджета. Один из неоспоримых преимуществ косвенного налогообложения – высокая доходность, поэтому проблемы косвенного налогообложения особенно остро ощущаются в условиях экономического кризиса, когда перед налоговой системой Российской Федерации стоит задача обеспечения бездифицитности бюджета.

Косвенное налогообложение Российской Федерации представлено акцизами, (до 2005 г. - таможенными пошлинами, которые были выведены из состава налоговых доходов) и налогом на добавленную стоимость, о необходимости которого не утихают споры. Неоднократно выдвигались предложения о замене НДС налогом с продаж или налогом с оборота. Важным аргументами в пользу отмены НДС являются: 1) нагрузка на высокоэффективный бизнес, имеющий высокую долю добавленной стоимости, (почти 1/5 от оборота); 2) предприятия являются заложниками своих поставщиков; 3) налог изымает оборотные средства предприятия независимо от доходности предприятия; 4) значительные издержки по учету и исчислению; 5) сравнительная легкость искажения деклараций; 6) реимпорт товаров.

Таким образом, оптимизация косвенного налогообложения товаров, работ, услуг в России в целях упорядочения и дальнейшего развития налоговых отношений требует разрешения научно-практических вопросов, связанных со стабилизацией отношений между участниками налогового процесса, избежания двойного налогообложения. Указанные проблемы свидетельствуют об актуальности темы исследования.

Цель работы – на основе теоретических аспектов косвенного налогообложения провести анализ поступлений косвенных налогов на примере УФНС России по Республике Мордовия и разработать рекомендации по реформированию косвенного налогообложения.

В соответствии с целью были поставлены задачи:

* рассмотреть значение и сущность косвенного налогообложения в налоговой системе государства;
* проследить эволюцию косвенного налогообложения в Российской Федерации;
* выявить проблемы косвенного налогообложения на современном этапе;
* проанализировать состав и динамику налоговых платежей по НДС и акцизам, администрируемых УФНС России по Республике Мордовия;
* дать оценку собираемости косвенных налогов в Республике Мордовия;
* рассмотреть динамику и структуру просроченных платежей по акцизам и НДС по Республике Мордовия;
* разработать комплекс предложений и практических рекомендаций по совершенствованию системы косвенного налогообложения.

**1Теоретические основы косвенного налогообложения**

**1.1 Сущность и значение косвенного налогообложения**

На протяжении нескольких столетий ученые разных стран обращались к проблеме поиска единого критерия, который мог бы быть положен в основу классификации налоговых платежей на прямые и косвенные, однако до сих пор эта проблема остается неразрешенной и требующей дальнейшего изучения, в виду практической значимости этого вопроса, который заключается в том, что косвенное налогообложение затрагивает не просто широкие слои населения, но является всеобщим, и налоговое бремя по нему непосредственно влияет на жизненный уровень каждого члена общества без исключения. В нашей стране сегодня система косвенного налогообложения представлена такими видами налоговых платежей, как налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы (до 2005 года таможенные пошлины), что, в целом соответствует практике экономически развитых зарубежных стран.

Основным и наиболее весомым в доходах бюджетной системы РФ является, так называемый «универсальный акциз», а именно НДС, который в виде надбавки к цене взимается с конечного потребителя, перенося на него основную тяжесть налогообложения. Следует иметь в виду, что данный налог в настоящее время традиционно взимается во всех странах западной Европы, и хотя он имеет некоторые национальные особенности в каждом европейском государстве, в целом наблюдается тенденция к его гармонизации в рамках европейского сообщества.

Помимо налога на добавленную стоимость в систему косвенного налогообложения входят акцизы (до 2005 года входили и таможенные пошлины, которые в настоящее время выведены законодателем за предел налоговых доходов).

Будучи элементами одной системы все виды косвенных налоговых платежей находятся в постоянной структурной взаимозависимости и взаимосвязи: любое изменение, внесенное законодательством в регулирование одного из них порождает цепную реакцию, выражающуюся в автоматическом изменении других (например, многоступенчатость при обложении НДС импортируемых товаров). Вместе с тем, следует обратить особое внимание на то, что российское законодательство, регулирующее косвенное налогообложение является весьма динамичным. Так, в 2004 году были подготовлены законопроекты, предполагающие изменения, вводимые с 2005 года. Так, по налогу на добавленную стоимость - отказ от взимания НДС с экспортируемой нефти и газа в страны СНГ (применяется традиционный для стран дальнего зарубежья принцип «страны назначения»), одновременно, это повлечет за собой увеличения налога на добычу этих полезных ископаемых (с целью выравнивания общей доходности бюджетной системы страны). Кроме того, на перспективу рассматривается вопрос о снижении ставки НДС до 16 % с одновременным упразднением ставки 10 процентов. По акцизам предполагается индексация ставки в среднем на 8 % по всем видам подакцизных товаров, кроме сигарет (по этому виду индексация - 17% на сигареты с фильтром и 30 % - на сигареты без фильтра.

Косвенные налоги широко применяются в налоговой практике высокоразвитых в экономическом отношении стран, а также опираются на традиции российского налогообложения. Опыт новейшей российской налоговой реформы демонстрирует необходимость использования косвенных налогов как в фискальных, так и в регулирующих целях. Так, доля поступлений косвенных налогов в общей сумме средств, мобилизованных налоговыми органами в бюджетную систему Российской Федерации, составляет более 40%. Однако мировой опыт требует осторожности и постепенности при введении косвенных налогов, что определяется возможными негативными социальными последствиями. Поэтому требуется детальное изучение экономического значения и особенностей практического использования косвенных налогов.

Косвенные налоги имеют и свои положительные и отрицательные стороны. Главным недостатком косвенных налогов является то, что при них о податной способности плательщиков приходится судить на основании посредствующих моментов, например, по расходам или потреблению лица, тогда как истинная платежная способность не всегда и не вполне соответствует таким моментам. Далее в косвенном обложении весьма трудно осуществить равномерность обложения. При обложении же предметов первой необходимости, косвенные налоги становятся обратно пропорциональными средствам плательщиков. С другой стороны, косвенные налоги помогают осуществить общность обложения, которая при настоящем укладе народного хозяйства недостижима при посредстве одного прямого обложение доходов и капиталов; косвенные налоги отличаются сравнительною нечувствительностью для плательщиков и дают возможность собирать средства для покрытия огромных современных государственных расходов, что становится особенно актуальным в условиях финансового кризиса.

К достоинствам косвенных налогов некоторые относят и то, что эти налоги уплачиваются как бы добровольно и что они, не распространяясь на сберегаемые доли доходов, способствуют бережливости. Но это никак не может относиться к налогам на предметы первой необходимости, при которых не может быть речи о добровольности уплаты их.

Одним из очень значимых экономических недостатков косвенного обложения является обогащение посредников и на эту же сумму большие материальные потери для населения.

Главное достоинство косвенных налогов заключается в их высоких фискальных качествах, которыми объясняется широкое распространение и сильное развитие этих налогов. В настоящее время косвенные налоги имеют огромное значение в государственном хозяйстве России, Франции, Англии, Германии, Италии, Соединенных Штатов Америки и многих других менее значительных государственных затрат.

Устройство и взимание косвенных налогов гораздо труднее, нежели устройство прямых налогов. Объект налогообложения здесь легко ускользает от обложения, поэтому необходима большая численность налоговых агентов. Все это повышает издержки взимания косвенных налогов.

 При устройстве косвенного обложения очень важен выбор облагаемых предметов. Таковой следует производить с расчетом, чтобы по возможности соблюсти интересы и финансового и народного хозяйства. Это достижимо через обложение таких предметов, которые не относятся к числу предметов первой необходимости, потребление которых имеет широкое распространение, и которые не могут быть легко заменены какими-нибудь суррогатами, с другой стороны, - чрез умеренность в обложении предметов общего потребления.

С помощью косвенных налогов государство получает в свое распоряжение ресурсы, необходимые для выполнения своих общественных функций. За счет них финансируются также расходы по социальному обеспечению, которые изменяют распределение доходов. Система налогового обложения определяет конечное распределение доходов между людьми [9, c. 91].

Понятие “акцизы” может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). Узкое толкование термина предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги.

НДС нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя этим видам налогообложения индивидуальные акцизы.

Характеристика косвенных налогов, применяемых в Российской Федерации, представлена в Таблице 1:

Таблица 1 – Сравнительная характеристика косвенных налогов, применяемых в Российской Федерации

|  |  |
| --- | --- |
| **Элементы налога** | **Виды косвенных налогов** |
| **Налог на добавленную стоимость** | **Акцизы** |
| **1.Налогоплательщики** | Согласно ст. 143 НК РФ: признаются:(в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ) организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ) | Согласно ст.179 НК РФ: признаются:(в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ) 1)организации; 2)индивидуальные предприниматели; 3)лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ) |
| **2. Объект налогообложения** | Согласно ст. 146 НК РФ 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав; 2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд (в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 06.08.2001 N 110-ФЗ) 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; 4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ. | Согласно ст.182 НК РФ: 1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров(в ред. Федерального закона от 26.07.2006 N 134-ФЗ); продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность; 2) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров; 4) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;(в ред. Федерального закона от 26.07.2006 N 134-ФЗ); и т.д. |
| **3. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)** | Согласно ст. 149: 1)предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ); 2)предоставление услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам; 3) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях; 4)реализация продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям; 5) услуг по перевозке пассажиров: городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного); 6) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. | Согласно ст. 183 НК РФ: 1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;(в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 29.05.2002 N 57-ФЗ); утратили силу. - Федеральный закон от 21.07.2005 N 107-ФЗ;2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли (в ред. Федерального закона от 26.07.2006 N 134-ФЗ); 3) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение. |
| **4. Налоговая база** | Согласно статье 153 НК РФ: определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).При передаче товаров для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ, определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой.При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой и таможенным законодательством Российской Федерации.При применении налогоплательщиками при реализации товаров различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.2.Выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. | Согласно ст. 187 НК РФ: 1. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. 2. Налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения: 1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, 2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен. . Налоговая база при продаже конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, определяется в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 2 настоящей статьи. |
| **5. Налоговый период** | Согласно ст. 163 НК РФ: устанавливается как календарный месяц, (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) 2. Для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал.(в ред. Федеральных законов от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 07.07.2003 N 117-ФЗ, от 22.07.2005 N 119-ФЗ) | Согласно ст. 192:(в ред. Федерального закона от 24.07.2002 N 110-ФЗ) Налоговым периодом признается календарный месяц |
| **6. Налоговые ставки** | Согласно статье 164 НК РФ: 1. Налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации:1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165; 2) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита; (пп. 3 в ред. Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ) 3) услуг по перевозке пассажиров и багажа; 4)работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве; и т.д.2. Налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации:1)продовольственных товаров (за исключением подакцизных товаров, а также деликатесных мясных продуктов, ценных пород рыб и морепродуктов); 2)товаров для детей, в соответствии с перечнем, утвержденным НК РФ; 3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) | Согласно ст. 193, устанавливаются в абсолютной сумме за единицу обложения, то есть, в рублях и копейках за объем |
| **7. Порядок и сроки уплаты налога в бюджет** | Согласно ст. 174 НК РФ: производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими два миллиона рублей, вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнении, в том числе для собственных нужд, работ, оказании, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. | Согласно ст.204, 205 НК РФ: Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, если иное не предусмотрено настоящей статьей.(в ред. Федеральных законов от 07.08.2001 N 118-ФЗ, от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 24.07.2002 N 110-ФЗ (ред. 31.12.2002), от 26.07.2006 N 134-ФЗ) товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ) |

В 2005 г. таможенные пошлины, с целью избежания двойного налогообложения, были выведены из состава налоговых доходов. Таможенная пошлина — косвенный сбор, взимаемый государственными органами, таможенными службами с импортируемых, провозимых через Государственную границу товаров по ставкам таможенного тарифа. Таможенные сборы — дополнительные сборы, взимаемые сверх таможенных тарифов.

Таможенный тариф — совокупность ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и при вывозе товаров с этой территории.

Основной целью применения таможенного тарифа являются:
1) регулирование товарной структуры импорта;
2) поддержание рационального соотношения экспорта и импорта, валютных доходов и расходов;
3) защита отечественной экономики от неблагоприятного воздействия иностранного производства и конкуренции;
4) создание условий для интеграции Российской Федерации в мировую экономику.

Таможенный тариф — это инструмент торговой политики и государственного регулирования внутреннего рынка товаров при его взаимодействии с мировым рынком. Основным документом, регулирующим вопросы таможенного дела, является Таможенный кодекс (1993 г.), который определяет экономические, правовые и организационные вопросы таможенной деятельности.

По экономическому содержанию таможенные пошлины делят на:
1) ввозные (импортные);
2) вывозные (экспортные);
3) транзитные таможенные пошлины (используются для покрытия издержек по контролю за транзитом иностранных грузов).
Законом РФ "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О таможенном тарифе" и часть первую Налогового кодекса РФ" от 26 декабря 2001 года № 190-ФЗ внесены изменения в отдельные статьи Закона РФ "О таможенном тарифе" (от 21 мая 1993 г № 5003-1).

При перемещении товаров через таможенную границу обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает:

1) при ввозе товаров - с момента пересечения таможенной границы;

2) при вывозе товаров - с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации.

 Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу. Налоговой базой для целей исчисления таможенных пошлин, налогов являются таможенная стоимость товаров и (или) их количество.

Плательщиками таможенных пошлин, налогов являются декларанты и иные лица, на которых настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать таможенные пошлины, налоги.

Любое лицо вправе уплатить таможенные пошлины, налоги за товары, перемещаемые через таможенную границу.

Таможенные пошлины по всем видам товаров и тарифов поступают в федеральный бюджет Российской Федерации.

От уплаты таможенной пошлины и сборов освобождены прокуратура, органы государственной власти, налоговые, финансовые, таможенные органы и органы по валютному контролю.

При ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия. Таможенные пошлины, налоги уплачиваются в кассу или на счет таможенного органа, открытый для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением случая, предусмотренного пунктом 4 [ст. 295](http://www.consultant.ru/popular/custom/24_46.html#p2944) Таможенного Кодекса.

**1.2 История развития косвенного налогообложения в Российской Федерации**

Как в феодальной Европе, так и в России современные формы акцизов происходят от регалий и от системы их взимания - откупов. По словам профессора М. Кулишера регалией можно считать монопольное право монарха на производство и продажу товаров, услуг, бесхозного имущества и т. д., которое обеспечивало "фискальную эксплуатацию верховных прав и присвоения объектов природы, не составляющих частной собственности". В XV-XVII вв. их насчитывали сотнями, но основными можно считать: лесную, горную, соляную, речную, рыбную ловли, охоты, чеканки монет и многое другое. В России при Алексее Михайловиче важнейшие объекты экспорта - пенька, соболи, сало, смола, патоки обязаны были российскими купцами продаваться в казну, а при Петре добавились важнейшие товары внутреннего рынка - соль, табак, мед, деготь, рыбий жир и дубовый гроб. Кроме продажи в казну, другой формой реализации государственной монополии стал откуп, т.е. покупка частным лицом (иногда конкурсная) права сбора и продажи монополизированных товаров. Наиболее распространенными видами откупов были откупа на: пиво, табак, кофе, соль, вино, спирт, чай, сахар и т. д. Однако откупа можно считать только точкой отсчета дальнейшего развития акцизного обложения, но все-таки не видом акцизов. Сходным между ними было то, что население при покупке этих товаров платило надбавку к цене, хотя надбавка эта государством точно не регламентировалась.

Подлинная "эра акцизов" началась в России - с XVIII в., и представляла собой достаточно пеструю картину их использования. В период эволюционного формирования универсального акциза считается, что косвенное обложение способствовало развитию промышленности - (косвенные налоги, взимаемые по количеству сырья или размерам аппаратов, имели способность поощрять развитие промышленности). К сожалению, не существует достоинств без недостатков. А недостатки у акцизного обложения имелись и имеются очень серьезные. При введении небольшого количества акцизов, они охватывают сравнительно небольшое количество граждан, так как не всем хочется потреблять определенные подакцизные продукты (спирт, табак). Если обратиться к статистике, то в России после реформ С.Ю. Витте в доходах обыкновенного бюджета преобладали косвенные налоги, причем именно на товары самого широкого потребления, в частности акцизы на табак, сахар, керосин и спички. Сюда же можно отнести и государственную винную монополию. Ставки акцизов постоянно повышались. Так, еще до реформ 1800 по 1835 гг. величина акцизного сбора с пуда сахара увеличилась с 80 коп. до 1 р. 75 коп. В июле 1909г. был принят новый повышенный акциз на табак и табачные изделия, причем наиболее высокие ставки были установлены именно на изделия низшего сорта - вместо прежних 38,14% -'51% к цене продажи.

Акцизные и таможенные сборы всегда были особенно тяжелы для России ввиду очень низких доходов на душу населения, высоких, до уровня разорительных, прямых налогов и, отсюда, заниженного платежеспособного спроса. Но по абсолютной величине объема выплат косвенных налогов на душу населения Россия явно уступала практически всем развитым европейским странам. Чтобы оценить истинную тяжесть налогового бремени, которую несли жители России по сравнению с народами других европейских государств, необходимо также посмотреть на цифры, характеризующие средние доходы на душу населения. Так, в предреволюционной России 1914г. эта цифра составила в сопоставимых исчислениях - 9 фунтов стерлингов, Германии - 30,9; Австрии - 24,9; Франции - 37; Великобритании - 49; в Италии - 24,3. Разница в среднедушевых доходах Poccии и Англии составляла 5,44 раза, а в уровне налогообложения - 4,4 раза, аналогичная картина вырисовывается и из сравнения с другими государствами.

Первые советские акцизы были введены в 1921 г.из-за отсутствия налаженного советского налогового аппарата и вследствие острой нужды государства в средствах (на первых порах преобладающее значение должно было получить косвенное налогообложение). Ввели акцизы на виноградные, плодово-ягодные и изюмные вина, спички, табачные изделия, гильзы и курительную бумагу, в 1922 г. - на спирт, отпускаемый для технических, химических и других специальных надобностей, на пиво, мед, квас, фруктовые и искусственные минеральные воды, соль, нефтепродукты, свекловичный и крахмальный сахар, восковые и озокеритовые свечи; в 1923 г. - на текстильные изделия, резиновые галоши. В дальнейшем, по мере укрепления финансового положения страны, на ряд товаров широкого потребления (сахар, соль, керосин, спички, чай) ставки акцизов были несколько снижены и введены новые акцизы на товары не самой первой необходимости (спиртные напитки и табачные изделия). Динамика доли акцизов в налоговых доходах с 1923 по 1930 гг. изменились соответственно в процентах: 17,7; 24,2; 31,6; 38,4; 40,2; 42,3; 41,6; 40,1.

В связи с реформой 30-х гг. ХХ в. косвенные налоги, как самые несправедливые были отменены, им не было места в социалистическом государстве рабочих и крестьян. Взимался советский налог с оборота как перераспределительный платеж, попадающий в цены ряда товаров. Причем, по подсчетам уже советских экономистов бремя косвенного обложения продолжало оставаться очень высоким и с каждого рубля личных доходов население уплачивало примерно 10-15 коп. прямых налогов и в три раза больше косвенных.

Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" был принят 6 декабря 1991 года. Согласно указанному закону, плательщиками налога в России являются все юридические лица, предприятия без образования юридического лица, международные объединения, иностранные юридические лица и их филиалы, а также граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, годовая выручка от реализации товаров и услуг у которых превышала 100 тыс. руб.

Стандартная ставка НДС первоначально устанавливалась в размере 28% для всех товаров и услуг, реализуемых на территории РФ. 3 февраля 1992 года было принято постановление Президиума ВС РФ и Министерства экономики и финансов РФ, которым устанавливалась пониженная ставка НДС в размере 15% для некоторые продовольственные товары.

16 июля 1992 года был принят закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему РФ", который устанавливал с 1 января 1993 года стандартную ставку НДС 20% и пониженную ставку в размере 10% по продовольственным товарам и товарам для детей. В законе и разъясняющей его инструкции ГНС было указано, что до вступления в силу данного положения закона вводилась дополнительная пониженная ставка НДС на отдельные виды продовольственных товаров на уровне 15%, причем данная ставка вводилась задним числом с 1 января 1992 года. В начале 1995 года Федеральным Закономпредусматривалось снизить спецналог, введенный Указом Президента РФ в конце 1993 года, с 3% до 1,5%, и отменить этот налог с 1 января 1996 года.

Ориентируясь на западные модели, структура современной российской налоговой системы имеет все стандартные блоки - налоги на доходы, налоги на имущество и акцизную группу, полностью представленную, в свою очередь, такими составляющими ее элементами как акцизы, таможенные пошлины (до 2005 г.) и налог на добавленную стоимость.

**1.3 Проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации**

Наиболее острой проблемой косвенного налогообложения в Российской Федерации является определение целесообразности применения НДС. Со времени своего появления НДС создает массу проблем и фирмам, и контролерам. Первые испытывают трудности с зачетом налога, вторые – с его администрированием. Поэтому депутаты Госдумы неоднократно предлагали упростить процедуру взимания НДС. А некоторые настаивают на его полной отмене. Предлагается заменить НДС на налог с продаж или оборота.

В Российской Федерации налог на добавленную стоимость введен с 1 января 1992 г. и более 16 лет является одним из основных налоговых источников доходов федерального бюджета.

Долгое время налоги с продаж и на добавленную стоимость сосуществовали. Изначально их объекты налогообложения практически совпадали. И в том, и в другом случае это была реализация товара. Разумеется, этот факт вызывал негодование бизнес – сообщества. Наконец, Государственная дума приняла решение, что один из налогов надо упразднить. Контролерам не пришлось долго размышлять, от какого из них нужно было отказаться. В самом деле: стандартная ставка НДС составляла 20 %, а предел для налога с продаж (НСП) был установлен в 5 %. Выбор государства был очевиден.

В итоге посвященная налогу с продаж Глава 27 Налогового кодекса, которая начала действовать в 2002 году, утратила силу в 2004-м. Причем о ее вступлении в силу и о последующей отмене налога говорилось в одном и том же Федеральном законе от 27 ноября 2001 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"».

Налог с продаж едва успели отменить, как компании заговорили о тяжести налогового бремени и необходимости снизить НДС. Закон об уменьшении его ставки с 20 до 18 % начал действовать с 1 января 2004 г. (Федеральный закон от 7 июля 2003 г. № 117-ФЗ).

Тем не менее, различия между НДС и НСП невелики и похожи друг на друга как близнецы-братья. Неудивительно, что существование в стране одного из них, как правило, автоматически означало отмену второго. По сложившейся практике и НДС, и налог с продаж рассчитываются в зависимости от стоимости товара или услуги. Если кратко резюмировать отличия, то НДС можно назвать налогом, собираемым с оборота, а НСП - с потребления. Он платится не потому, что за товар назначена некая цена, а за право этот товар употребить в домашнем хозяйстве. То есть собирается он только при передаче товара конечному потребителю для его личных нужд, а не для нужд бизнеса. Если предприниматель купил товар для перепродажи, налог с продаж он не платит. НДС же взимается при каждой сделке. В отличие от НДС налог с продаж не будет передаваться от продавца к покупателю по всей производственной цепи, а будет начисляться и взиматься только на стадии конечного потребления", - говорится в докладе Центра исследования проблем налогообложения Финансовой академии при правительстве РФ.

Департамент налоговой и таможенно - тарифной политики в части предложения об отмене налога на добавленную стоимость и введении налога с оборота письмом от 16 сентября 2008 г. N 03-07-14/46 высказал нецелесообразность отмены НДС. В частности, Департамент утверждает, что в условиях действия рыночной экономики НДС фактически не оказывает принципиального влияния на уровень цен (тарифов) на товары (работы, услуги), поскольку их уровень зависит от величины спроса и предложения. Дополнительным преимуществом НДС является возможность установления конкурентоспособных цен на российские товары, реализуемые на внешнем рынке, поскольку при экспорте товаров в их стоимость не включается НДС.

В то же время взимание НДС при ввозе импортных товаров в Российскую Федерацию способствует конкурентоспособности аналогичных товаров, производимых на территории Российской Федерации. В связи с этим замена НДС налогом с оборота, то есть принципиальное изменение действующей системы косвенного налогообложения, может негативно отразиться на состоянии экономики в целом и участников налоговых отношений.

Однако, существуют и другие точки зрения, согласно которым НДС мешает развиваться малому бизнесу, покрывая, в то же время, крупных неплательщиков: 1)нагрузка на высокоэффективный бизнес, имеющий высокую долю добавленной стоимости; 2)сумма налога слишком сильно может варьироваться вне зависимости от экономических результатов работы предприятия; 3) обложение авансов делает невыгодными крупные «интеллектуальные» проекты, в которых участвуют несколько партнеров; 4) все предприятия являются заложниками своих поставщиков; 5) честные налогоплательщики всегда и сильно проигрывают нечестным в конкурентной борьбе; 6) налог изымает оборотные средства предприятия независимо от доходности предприятия (даже получив убыток, предприятие может иметь значительную сумму налога к уплате); 7) налог требует значительных усилий по его учету и исчислению; 8) сравнительная легкость искажения деклараций; 9) реимпорт, который оформляется для возврата при экспорте. Безусловно, в Европе существует подобная практика, но только потому, что страны ЕС специализируются на экспорте машиностроения. Машиностроение, образно говоря – это гигантская добавленная стоимость, и европейцы стимулируют продажу продукции за рубеж, чтобы европейское машиностроение    имело большой экспортный потенциал. Мы скопировали подход Европы, но у нас   эта система работает принципиально иным образом, потому, что у нас другая структура экспорта, основанная, прежде всего, на следующих товарах – 1) энергоресурсы, где запредельная рентабельность и эффективность (при этом государство постоянно придумывает механизмы «откачки» денег с экспорта энергоресурсов, но само же экспорт этот льготирует: энергоресурсы вывозятся, а НДС возвращается); 2) черные и цветные металлы.

Если говорить о введении нового налога с оборота: налоги с оборота, по возможности, были исключены из налоговой системы РФ несколько лет назад. Остался НДС, однако есть ряд причин, почему от него сейчас отказаться сложно. НДС - это основной бюджетообразующий налог, легкособираемый, а также он имеет сквозную федеральную структуру. В общем, это ключевой налог для федерального бюджета. Введение нового налога с оборота, это мера, своего рода, дополняющая НДС. То есть, его можно и не вводить, при этом просто увеличив НДС. И в том и в другом случае увеличится налоговая нагрузка на бизнес. В условиях экономического кризиса и снижения ВВП (по прогнозам, в 2009 г. ожидается снижение на 4 – 8 %), введение налога с оборота - это просто убийство для бизнеса, потому как любое увеличение налоговой нагрузки ухудшает условия работы предприятий, находящихся и так не в самом лучшем положении.

Кроме того, любые изменения налоговой системы, опять же, увеличивают неопределенность. Нельзя постоянно снижать одни налоги, увеличивать другие и вводить третьи. При всем искушении повысить налоги, особенно те, за счет которых наполняются внебюджетные фонды, чтобы закрыть бюджетные разрывы, в условиях кризиса ничего изменять не нужно.

Налоговая система Российской Федерации претерпевает постоянные изменения: в период с 2001 – 2007 гг. были упразднены 14 местных и региональных налогов. Мы считаем, что одной из главных проблем, существующих на современном этапе развития косвенного налогообложения, является возможность юридических лиц уклоняться от уплаты НДС. На лицо необходимость корректировки законодательства о налогах и сборах, формирования нормативной базы, так как косвенные налоги являются одним из основных источников доходов федерального бюджета.

 **2** А**нализ поступлений косвенных налогов (на примере УФНС по РМ)**

**2.1 Организация работы налоговых органов по сбору косвенных налогов**

Функционирование налоговых органов осуществляется в соответствии с “Регламентом организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами”, утвержденного приказом ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444, который разработан для повышения эффективности организации работы с налогоплательщиками, в территориальных налоговых органах. Кроме того, приказом ФНС России от 31.07.2006 № САЭ-3-25/487@ «О внесении изменений в [Регламент организации работы с налогоплательщиками](http://www.nalog.ru/html/docs/reglament_444.doc), плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами, утвержденный приказом ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444» установлено, что прием налогоплательщиков в инспекциях ФНС России осуществляется ежедневно в течение всего рабочего времени.

Налогоплательщиков необходимо обеспечить информацией о фамилии, имени, отчестве и должности сотрудника отдела работы с налогоплательщиками. Для этого сотрудники отдела работы с налогоплательщиками обеспечиваются личными идентификационными карточками.

Прием и регистрация налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, осуществляются в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), Регламентом принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности другими правовыми актами Российской Федерации.

Структурные подразделения УФНС по РМ представлена на рисунке 2.1:

**Руководитель УФНС**

 **России по Республике Мордовия**

**Соломин А. А.**

**Отдел безопасности**

**Отдел информатизации и ввода данных**

**Правовой отдел**

**Отдел урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства**

**Отдел общего обеспечения**

**Отдел работы с налогоплательщиками и взаимодействия со СМИ**

**Отдел кадров**

**Отдел учета, анализа налоговых поступлений и отчетности**

**Отдел обеспечения**

**Отдел налогообложения физических лиц и ЕСН**

**Отдел налогообложения юридических  лиц**

**Отдел регистрации налогоплательщиков и их учета**

**Отдел контрольной работы**

**Заместитель Руководителя УФНС России по РМ**

**Кабанов А. Ф.**

**Заместитель Руководителя УФНС России по РМ**

**Ковшов В. А.**

Рисунок 2.1 - Структура Управления Федеральной Налоговой Службы России по Республике Мордовия

Законный представитель налогоплательщика при сдаче налоговой и бухгалтерской отчетности в налоговый орган осуществляет свои полномочия в соответствии со ст. 27 Налогового кодекса. Уполномоченный представитель налогоплательщика при сдаче налоговой и бухгалтерской отчетности в налоговый орган осуществляет свои полномочия в соответствии со статьей 29 Налогового кодекса.

Прием налогоплательщиков рекомендуется осуществлять в специально выделенных для этих целей залах обслуживания налогоплательщиков, кабинетах (далее - операционных залах). Структура районной инспекции ФНС представлена на рисунке 2.2:

**Начальник районной инспекции ФНС**

[**Отдел регистрации и учета налогоплательщиков**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36850)

[**Юридический отдел**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36852)

[**Отдел учета, отчетности и анализа**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36854)

[**Отдел ввода и обработки данных**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36855)

[**Отдел выездных проверок**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36893)

[**Отдел урегулирования задолженности**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36890)

[**Отдел оперативного контроля**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=79476)

[**Отдел камеральных проверок**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36886)

[**Отдел информационных технологий**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36870)

[**Отдел финансового обеспечения**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36865)

**Отдел общего обеспечения**

[**Отдел работы с налогоплательщиками**](http://www.r13.nalog.ru/str.php?topic=imns13_02&sub=36862)

Рисунок 2.2 - Структура районной инспекции ФНС в Республике Мордовия

 В случае выявления несоответствия установленной форме представленных налогоплательщиком налоговых деклараций налоговый орган не принимает такую документацию. В случае представления налогоплательщиком по почте налоговой декларации по не установленной законодательством форме должностным лицом отдела работы с налогоплательщиками в 3-х дневный срок подготавливается уведомление о необходимости представления налоговой декларации по установленной законодательством форме.

При приеме заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов по форме, утвержденной по согласованию с налоговыми органами Российской Федерации и Республики Беларусь, и иных документов, предусмотренных Положением о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004, в случае необходимости можно приглашать сотрудника отдела камеральных проверок для проверки представленных налогоплательщиком документов.

Сверка расчетов налогоплательщика проводится налоговым органом в обязательном порядке в следующих случаях: ежеквартально с крупнейшими налогоплательщиками; при процедуре снятия налогоплательщика с учета при переходе из одной налоговой инспекции в другую; при процедуре снятия налогоплательщика с учета при ликвидации (реорганизации) организации, по инициативе налогоплательщика; в иных случаях, установленных законодательством о налогах и сборах.

При выявлении расхождений между данными налогоплательщика и налогового органа должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками осуществляет сверку расчетов налогоплательщика по данным информационных ресурсов налогового органа с данными первичных документов налогоплательщика для устранения причины возникновения разногласий. Для выявления и фиксирования причин расхождения оформляется акт сверки по форме 23 (полная). При выявлении ошибки, допущенной по вине налогового органа, в тот же день готовится служебная записка в отдел, допустивший эту ошибку. Срок для исправления ошибок – не более 5 рабочих дней, после чего о проведенной работе в отдел работы с налогоплательщиками направляется служебная записка.

По всем крупнейшим налогоплательщикам сверка расчетов в обязательном порядке проводится налоговым органом ежеквартально.

Для этого до 15 числа месяца, следующего за отчетным, составляется график, который утверждается руководителем инспекции ФНС России (его заместителем). График доводится до сведения отделов урегулирования задолженности, учета, отчетности и анализа, камеральных и выездных проверок. Налогоплательщикам рассылаются письменные уведомления о дате проведения сверки.

Допускается составление графика проведения сверки расчетов с крупнейшими налогоплательщиками в начале календарного года с разбивкой по отчетным кварталам и рассылкой уведомлений налогоплательщикам.

Для проведения сверки расчетов налогоплательщик приглашается в налоговую инспекцию уведомлением с указанием даты проведения сверки расчетов налогоплательщика. Уведомление составляется в 2-х экземплярах и направляется по почте через отдел финансового и общего обеспечения (общего обеспечения).

При явке налогоплательщика в инспекцию для оформления акта сверки в срок, указанный в уведомлении (приложение 3), в случае отсутствия расхождений данных налогового органа с данными налогоплательщика на документ ставится подпись налогоплательщика или его уполномоченного представителя и должностного лица отдела работы с налогоплательщиками. Документ составляется в 3-х экземплярах (в случае ликвидации организации в двух экземплярах) и визируется начальником отдела работы с налогоплательщиками. Первый экземпляр вручается налогоплательщику. На втором и третьем экземплярах ставится дата получения и подпись налогоплательщика. Один экземпляр документа передается в отдел, формирующий пакет документов для последующего направления в налоговый орган по новому месту учета, другой остается в налоговом органе по месту проведения сверки расчетов налогоплательщика.

Второй экземпляр акта сверки расчетов ликвидируемой организации передается на хранение в архив налогового органа.

В случае наличия расхождения между данными налогоплательщика и налогового органа должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками применяет пункты 3.1.2 – 3.1.4 Регламента.

В случае неявки (уклонения) налогоплательщика для проведения сверки в срок, указанный в уведомлении акт сверки расчетов по форме № 23 с подписью должностного лица отдела работы с налогоплательщиками и визой начальника отдела работы с налогоплательщиками пересылается налогоплательщику, уклоняющемуся от проведения сверки, по почте через отдел финансового и общего обеспечения (общего обеспечения).

Акт сверки расчетов налогоплательщика, формируемый при снятии с учета в случае перехода налогоплательщика из одной инспекции в другую или в случае ликвидации (реорганизации) организации, передается в составе документов, связанных с деятельностью организации.

Справка об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов формируется в соответствии с Методическими указаниями по заполнению справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций, утвержденными приказом ФНС России от 23.05.2005 № ММ-3-19/206@.

Руководство информированием налогоплательщиков через средства массовой информации осуществляют Управления ФНС России по субъектам Российской Федерации (далее – Управления ФНС России)**.**

Управлениям ФНС России рекомендуется направлять в инспекции ФНС России готовые материалы для местных СМИ и контролировать их обязательное размещение.

Информационная работа должна отвечать следующим основным требованиям: своевременность информирования; четкость в изложении материала; наглядность форм подачи материала; качество; актуальность для различных категорий налогоплательщиков и др.

Информирование о налоговых обязательствах налогоплательщиков вновь поставленных на учет в налоговом органе, актуализацию налоговых обязательств в информационной системе необходимо осуществлять в соответствии с перечнем налоговых обязательств, подготовленных отделом камеральных проверок.

Прием налоговых деклараций, деклараций (расчетов) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (далее – налоговые декларации), бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, осуществляется в соответствии с Налоговым кодексом, Регламентом ввода, другими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

При выявлении на стадии принятия налоговой декларации нарушения установленных законодательством сроков ее представления в случае представления налоговой декларации налогоплательщиком лично немедленно о выявленном факте сообщается сотруднику отдела камеральных проверок для принятия мер в соответствии с действующим законодательством.

В соответствии с “Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг” от 15.09.2004 г., вступило в силу с 01.01.2005 г. (соглашение ратифицировано Федеральным законом от 28.12.2004 N 181-ФЗ.), косвенные налоги уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. Налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы соответствующие налоговые декларации не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров.

Одновременно с налоговой декларацией налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы: заявление о ввозе товара, составленное по форме, утверждаемой по согласованию налоговыми органами государств Сторон, в трех экземплярах с указанием сведений о поставщике товара, виде договора, заключенного с поставщиком, сведений о товарах, включая их наименование, стоимость, а также расчет налоговой базы и суммы начисленного налога.

 Справка об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов формируется в соответствии с Методическими указаниями по заполнению справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций, утвержденными приказом ФНС России от 23.05.2005 №ММ-3-19/206@.

Совершенствование законодательства, регламентирующего права и обязанности налоговых органов, напрямую связано с выполнением задачи кардинального повышения эффективности работы Федеральной налоговой службы. Изменения направлены на создание стимулов к добросовестному и инициативному выполнению служебных обязанностей налоговыми агентами. Эти факторы, в свою очередь, непосредственно влияют на результаты профессиональной деятельности государственных гражданских служащих и, следовательно, на осуществление соответствующим государственным органом возложенных на него функций.

В последние годы в ходе реализации административной реформы законодательство об организации работы налоговых органов по сбору косвенных налогов значительно обновилось, принято немало нормативных правовых актов. В частности, изменена структура федеральных органов исполнительной власти, в связи с чем положение и функции Федеральной налоговой службы претерпели определенные изменения.

**2.2 Анализ собираемости косвенных налогов в Республике Мордовия**

По данным УФНС по РМ, поступления администрируемых доходов в федеральный бюджет в 2004 г. составили 2579, 023 млн. рублей. На 1 января 2004 года **поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуг), реализуемые на территории Российской Федерации**, составили 1676, 37 млн. рублей (113% к уровню 2003 г.). **Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь**, поступило 34,3 млн. рублей. В 2005 году в федеральный бюджет поступило 4596, 348 млн. руб., что на 2017,83 млн. рублей больше, чем в 2004 г. Из них, поступления налога на добавленную стоимость – 2263,408 млн. рублей. Всего в 2006 году **в федеральный бюджет** поступило 6136,8 млн. рублей администрируемых доходов, что на 33,5 % больше, чем в 2005 году. Управление ФНС России по Республике Мордовия сообщает, что на 1 января 2006 года **поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуг), реализуемые на территории Российской Федерации**, составили 4195,117 млн. рублей и по сравнению с 2005 годом увеличились на 18 %. **Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь**, поступило 77,6 млн. рублей, что на 41,8 млн. рублей, или на 117 % больше, чем в 2005 году. Поступления **акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья и спиртосодержащую продукцию** вфедеральный бюджет Российской Федерации в 2006 году составили 139,7 млн. рублей, что на 1 % больше, чем в 2005 году. Всего в 2007 году **в федеральный бюджет** поступило 7363,3 млн. рублей администрируемых доходов, что на 20 % больше, чем в 2006 году. **Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации**, в 2007 году составили 5331,794 млн. рублей и по сравнению с 2006 годом увеличились на 27 %. **Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь,** поступило в 2007 году 153,9 млн. рублей, что на 76,2 млн. рублей, или в 2 раза больше, чем в 2006 году. Поступления **акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья и спиртосодержащую продукцию** в федеральный бюджет Российской Федерации в 2007 года составили 183,86 млн. рублей. Управление ФНС России по Республике Мордовия сообщает, что на 1 января 2008 года **в федеральный бюджет** поступило 8455,37 млн. рублей администрируемых доходов (включая ЕСН), что на 37 % больше, чем на 1 января 2007 года. **Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации**, на 1 января 2008 года составили 6157,43 млн. рублей. **Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь,** поступило в 2008 году 215,2 млн. рублей, что на 61,37 млн. больше, чем в 2007 году. Поступления **акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья и спиртосодержащую продукцию** в федеральный бюджет Российской Федерации на 1 января 2008 года составили 210,65 млн. рублей, что на 11 % больше, чем поступления на 1 января 2007 года. Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС (86,3 %) и налога на прибыль (8,2 %). На рисунке 1 представлена структура поступлений администрируемых УФНС по РМ доходов в бюджет РФ.

Рисунок 3 – Структура поступлений, администрируемых УФНС по РМ доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2006 - 2008 гг. Из структуры видно, что удельный вес НДС имеет положительную динамику, увеличиваясь с каждым годом (на 34% ,28%, 5% и 7,1% в 2005, 2006, 2007 и 2008 гг. соответственно). Однако, столь высокий рост налоговых выплат по НДС говорит о высоких темпах инфляции, а не о реальном увеличении объемов производимой продукции, и массы добавленной стоимости соответственно. Что касается акцизов, здесь наблюдаются различные тенденции. Если в 2004 – 2006 гг. – значительный рост (на 3,31 млн. руб. и 2,6% в 2005 г., и на 15,3% в 2006г.) Объем акцизов в 2007 году уменьшился незначительно (на 0,2%), а в 2008 году наблюдалась тенденция к увеличению – на 0,8%.

Увеличение выплат НДС происходит, главным образом, за счет увеличения количества налогоплательщиков. По данным Отдела регистрации и учета налогоплательщиков УФНС России по Республике Мордовия, на 01.01.2005 г. было зарегистрировано 64 120 налогоплательщиков, в то время, как по состоянию на 01.01.2009 г., количество юридических лиц – плательщиков НДС увеличилось на 83,46% и составило 117 645 организаций. Кроме того, за анализируемый период прекратили свою деятельность и были реорганизованы 6 935 плательщиков НДС ( в их числе ЗАО "Мобильные газовые системы", Акционерное общество открытого типа "Торбеевское ремонтно-техническое предприятие", Государственная специализированная передвижная  механизированная колонна "Саранскагроспецмонтаж", Общество с ограниченной ответственностью частное охранное предприятие "МАГЕЛЛАН", Сельскохозяйственный производственный кооператив "Атяшевский", и др.).

В то же время, на территории Республики Мордовия зарегистрировано 11 юридических лиц, являющихся налогоплательщиками акцизов (из них 2 - по пиву с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6 % включительно; 9 – по спирту, алкогольной и спиртосодержащей продукции). За анализируемый нами период 2004 – 2008 гг., не наблюдается увеличение численности налогоплательщиков акцизов.

 Рассмотрим структуру начисленных УФНС по РМ сумм по НДС за 2006 - 2008 гг., которая представлена в таблице 4.

|  |
| --- |
| Таблица 2 - Начисление налога на добавленную стоимость УФНС по РМ за 2006 - 2008 гг.  |
|  |  |  |  |  |
| Показатели | Код строки | Начислено – всего, руб. |
| 2006 год | 2007 год | 2008 год |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Налогооблагаемые обороты: Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам, - всего (100=110+120+130) | 100 | 25 053 940 | 32 434 164 | 31 207 715 |
| сумма исчисленного налога, отраженная в разделе 2.1 Декларации по НДС  | 110 | 24 998 897 | 32 380 660 | 31 178 294 |
| сумма налога, исчисленная по операциям, по которым применение налоговой ставки 0 процентов не подтверждено | 120 | 21 164 | 53 325 | 22 965 |
| сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налоговым агентом, всего | 130 | 33 879 | 179 | 6 456 |
|  Налоговые вычеты: Сумма налоговых вычетов, всего | 200 | 22 216 758 | 28 085 741 | 27 920 123 |
| общая сумма НДС, подлежащая вычету и отраженная в Декларации по НДС | 210 | 22 207 059 | 27 867 123 | 27 680 305 |
| в том числе: сумма налога, предъявленная подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства | 221 | 250 641 | 389 943 | 626 608 |
| сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенным органам по товарам, ввезенным в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории | 241 | 278 677 | 558 485 | 282 749 |
| сумма налога, уплаченная налоговым органам при ввозе товаров с территории Республики Беларусь | 242 | 30 481 | 545 590 | 741 448 |
| сумма налоговых вычетов по операциям, по которым применение налоговой ставки 0 процентов не подтверждено | 270 | 9 699 | 161 455 | 579 373 |
| Общая сумма налога, исчисленная по декларациям - итого (300=100-200; 300=310+320) | 300 | 2 837 182 | -1 188 | 8 564 |
| в том числе: к уплате в бюджет | 310 | 4 665 338 | 219 806 | 231 254 |
| к уменьшению (со знаком минус) | 320 | -1 828 156 | 4 348 423 | 5 618 134 |
|  Сумма налога, доначисленная (уменьшенная) по результатам контрольной работы  | 400 | 466 766 | 6 442 847 | -2 331 502 |
| в том числе: по ранее принятым решениям налогового органа о возмещении НДС по налоговой ставке 0 процентов | 410 | 0 | -2 094 424 | 193 510 |
|  Сумма начисленных налоговых санкций и пеней - всего | 500 | 398 870 | 174 899 |   |
| в том числе: сумма начисленных налоговых санкций и пеней по результатам контрольной работы | 510 | 191 839 | 70 359 | 32 069 |
|  Сумма отсроченной (рассроченной) задолженности, срок уплаты которой приходится на отчетный период (включая проценты за пользование бюджетными средствами) | 600 | 40 525 | 104 540 | 161 441 |
| Сумма реструктурированой задолженности, подлежащая погашению в сответствии с утвержденными графиками уплаты в отчетном периоде (включая проценты за пользование бюджетными средствами) | 700 | 3 743 343 | 0 | 29 086 |
| З. Сумма начисления - итого (800=300+400+500+600+700; 800=810+820) | 800 | 5 515 031 | 88 354 | -41 412 |
| в том числе: к уплате в бюджет | 810 | -1 771 688 | 0 | 0 |
| к уменьшению (со знаком минус) | 820 | 348 292 | 33 274 | 20 184 |
|  Уменьшено начислений на сумму налога по налоговой ставке 0 процентов, признанную к возмещению, всего (900=910+920) | 900 | 344 647 | 4 644 950 | 2 534 948 |
| арбитражными судами | 910 | 3 645 | 91 805 |   |
|  Сумма начисления - всего (1000=800-900; 1000=1010+1020) | 920 | 3 395 051 | 86 403 | 1 613 294 |
| в том числе: к уплате в бюджет | 1000 | 5 053 079 | 5 402 |   |
| к уменьшению (со знаком минус) | 1010 | -1 658 028 | 4 553 145 | 2 |
| **Контрольная сумма, млн. руб.** | **1500** | **4195,117**  | **5331,794** | **6157,43** |

По данным ФНС РФ, в 2008 году в бюджетную систему Российской Федерации поступило более 2 трлн. руб., что на 25% больше, чем за 2007 год. Исключение составил НДС (дело в том, что из-за перехода на поквартальную уплату поступления данного налога снизились). Однако, в Республике Мордовия наблюдается обратная ситуация. На прирост поступлений, главным образом, повлияли экономический рост, инфляция и улучшение налогового администрирования.

В течение 2004-2008 г.г. наблюдается динамика опережающего темпа роста возмещаемых на расчетные счета налогоплательщиков сумм НДС над темпом роста поступлений налога, что свидетельствует о продолжающемся росте налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. И тому есть объективные причины. Во-первых, это благоприятная инвестиционная политика в нашем регионе, обусловленная реализацией приоритетного национального проекта «Развитие агропромышленного комплекса» и областных целевых программ по развитию свиноводства, птицеводства,  молочного животноводства. Во-вторых, увеличивается количество плательщиков НДС. Одни переходят со специальных режимов налогообложения на общий, другие переходят к нам из других регионов. Все это способствует увеличению не только объемов производства и реализации продукции, но и закупок товарно-материальных ценностей. Как следствие, растет объем налоговых вычетов по приобретенным товарам, работам и услугам. Новые подходы к проведению организации контроля позволили налоговым органам значительно повысить эффективность проверок. В отношении проверок организации эффективность возросла в 1,5 раза в 2008 году. Количество выездных проверок снизилось на 16,7%. (рисунок 2).

Рисунок 2– Количество проведенных камеральных проверок налоговыми органами РМ за 2004 - 2008 гг.

Анализ финансово – хозяйственной деятельности налогоплательщика, соотнесение данных с критериями риска, информация из различных баз данных ФНС позволяют с высокой долей вероятности определить налоговые риски и круг налогоплательщиков для выездных проверок. Такой подход позволяет повысить качество проверок.

Итоги рассматриваемого периода свидетельствуют о росте эффективности проверок (таблица 3) :

Таблица 3 – Проверки налогоплательщиков по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах в 2004 – 2008 гг.

|  |  |
| --- | --- |
|   | НДС и акцизы по подакцизным товарам на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ, а также на товары, ввозимые на территорию РФ из Республики Беларусь |
| Год | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
| Количество проведенных выездных проверок - всего | 1698 | 2077 | 2012 | 1428 | 836 |
| из них, выявивших нарушения | 1109 | 1363 | 1318 | 1116 | 604 |
|
| Количество проведенных камеральных проверок - всего | 64967 | 78013 | 75913 | 63851 | 53384 |
| из них, выявивших нарушения | 5714 | 5903 | 6716 | 8164 | 4934 |
|
| Дополнительно начислено платежей по результатам проверок - всего | 639987 | 1248838 | 1684199 | 1373670 | 791943 |
| из гр.5 по выездным налоговым проверкам | 274641 | 535920 | 722748 | 903276 | 550560 |
| налоги | 166834 | 325552 | 439043 | 705714 | 439047 |
| пени | 44714 | 87252 | 117669 | 100776 | 59934 |
| штрафные санкции | 63093 | 123116 | 166036 | 96786 | 51579 |
| из гр.5 по камеральным налоговым проверкам | 442492 | 497182 | 710260 | 139960 | 90621 |
| налоги | 429483 | 482565 | 689379 | 94653 | 66314 |
| пени | 974 | 1094 | 1563 | 3619 | 1956 |
| штрафные санкции | 12035 | 13523 | 19318 | 41688 | 22351 |
| Из гр.5 дополнительно начислено по результатам прочих контрольных мероприятий и пени за несвоевременную уплату НДС и акцизов  | 38643 | 96608 | 161014 | 331413 | 301098 |
|

Рассмотрим структуру камеральных проверок, где увеличился удельный вес проверок, по которым выявлены нарушения - если в 2006 г. он составлял 65%, то в 2008 – уже 78%. При этом, в 2004 – 2005 гг. данный показатель составлял 59% и 61% соответственно. Полученная динамика не случайна, так как она была заложена при определении направлений налоговой политики Российской Федерации еще в 2005 г. По словам заместителя руководителя ФНС России Шевцовой Т.В., камеральная проверка рассматривается как основная, приоритетная форма налогового контроля: «Во-первых, она позволяет охватить контролем 100% налогоплательщиков. Во-вторых, трудозатраты на ее проведение намного ниже по сравнению с выездными проверками. Кроме того, в сфере проведения камерального контроля заложена и эффективность контроля выездного, поскольку именно по результатам камерального анализа осуществляется отбор налогоплательщика для проведения выездных проверок, результаты камерального анализа лежат в основе предпроверочного анализа в рамках подготовки к выездной налоговой проверке».

Что касается выездных проверок, то здесь наблюдается несколько иная ситуация – если в 2004 г. удельный вес – 8,8%, в 2005 – сократился на 1,3% и составил 7,5%; в 2006 г. – увеличение на 1,35%; в 2007 г. удельный вес увеличился на 3,85% (с 8,85 до 12,7%), то в 2008 – снизился на 3,46% (до 9,24%).

Данные таблицы свидетельствуют о результативности выездных проверок, за анализируемый нами период 2004 – 2008 гг. она увеличилась с 75 до 97%. Эффективность проводимых налоговых проверок организаций по уплате НДС и акцизов определяется с помощью расчета такого показателя, как доначисления на 1 проверку. Динамика роста данного показателя УФНС по РМ за 2001 – 2008 гг. представлена на рисунке 3.

Рисунок 4 – Эффективность проверок УФНС по РМ организаций – налогоплательщиков НДС

Произошло это благодаря тому, что в утвержденном в 2003 году документе, регламентирующем процедуру отбора налогоплательщиков для выездных проверок, не было предусмотрено прежнее требования об обязательности охвата налогоплательщиков выездными проверками не реже одного раза в два года. Подобное требование осталось только в отношении проверок крупнейших и основных налогоплательщиков. Кроме того, с 2005 года УФНС России по РМ отошло от практики централизованного планирования основных направлений контрольной работы. Этот план не учитывал конкретных особенностей соответствующих регионов. Зачастую он не давал возможности налоговым органам отбирать для выездной проверки тех налогоплательщиков, у которых судя по имевшимся данным была высока вероятность выявить налоговые нарушения.

В настоящее время налогоплательщиков для выездных проверок отбирают на основе утвержденных критериев отбора с использованием упомянутых программно-информационных комплексов, которые позволяют по результатам камеральных проверок формировать списки налогоплательщиков, рекомендуемых для включения в планы выездных проверок. Единственной категорией налогоплательщиков, подлежащих обязательной выездной проверке, независимо от результатов камерального анализа всей имеющейся о них информации, остаются ликвидируемые организации.

Тем не менее, по-прежнему остается множество проблем с налоговым администрированием. Причина тому – несоблюдение законодательства о налоговом администрировании, множество претензий в отношении приостановления операций по счетам налогоплательщиков и соблюдения сроков, в течение которых проводятся те или иные процессуальные действия. Полнота поступлений налогов и сборов в бюджеты всех уровней напрямую зависит от правильного использования сведений о налогоплательщиках, постоянного осуществления с ними методологической работы по разъяснению норм налогового законодательства, а также умения проанализировать причины недопоступлений этих налогов и найти пути погашения имеющейся недоимки.

Проанализируем структуру задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации за 2004 – 2008 гг. наибольший удельный вес занимает НДС – 51,07% в 2006 г., 50,8% - в 2007г. и 50,4% - в 2008г. Доля акцизов за анализируемый период увеличилась на 9,19% (с 6,3% до 15,49%).

Однако, не стоит забывать о том, что начисления по НДС составляют 86,2% от общих поступлений, администрируемых УФНС по РМ доходов в федеральный бюджет в 2008 г. (79,2% и 74% соответственно в 2007 и 2006 гг.). Кроме того, задолженность по НДС – 3,61% от общих поступлений налога в 2006 г, и 2,63% в 2007г, 2,4% в 2008 г. Аналогичный показатель по акцизам: 6-7% за анализируемый период, по единому социальному налогу - 18,6%, 20,11% и 17,3% в 2006, 2007, 2008 гг. соответственно.

В то время, как задолженность по выплатам ЕСН сократилась на 4,39% (19,89% - в 2006 г., 17,41% - в 2007г., и 15, 55% - в 2008 г.). Кроме того, по данным УФНС России по РМ снизились задолженности по выплатам в Пенсионный Фонд РФ (рисунок 5):

Рисунок 5 – Структура задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации

На основании проведенного выше анализа можно сделать вывод о том, что налог на добавленную стоимость и акцизы играют важнейшую роль в формировании федерального бюджета. Поэтому им уделяется особое внимание со стороны налоговых органов. Именно у акцизов и НДС – самые высокие показатели собираемости, именно по этим видам налогов проводится наибольшее количество выездных проверок. Наблюдается положительная динамика снижения задолженности по НДС и акцизам, значительно повысились качество и эффективность работы налоговых агентов.

**2.3 Оценка просроченных налоговых платежей по акцизам и НДС по РМ**

По данным УФНС Росси по Республике Мордовия всего на 31.12.2008 года в базе данных зарегистрировано 117 645 действующих юридических лиц, являющихся налогоплательщиками налога на добавленную стоимость; 11 юридических лиц, являющихся налогоплательщиками акцизов (из них 2 - по пиву с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6 % включительно; 9 – по спирту, алкогольной и спиртосодержащей продукции). В свою очередь 13 323 налогоплательщика своевременно перечисляют начисленные суммы НДС в бюджет, и 553 налогоплательщика являются должниками.

В 2004 г. сумма начисленных к уплате в бюджет акцизов составила 114,95 млн. рублей, при налогооблагаемой базе 2069 млн. рублей, аналогичные показатели в 2005 г. – 117,64 млн. рублей и 2117,3 млн. рублей соответственно. В 2006 г. сумма начисленных к уплате в бюджет акцизов составила 139,7 млн. руб., налогооблагаемая база была равна 2514,6 млн. руб. Согласно форме №5 –АЛ, утвержденной приказом ФНС Росси от 21.12.2007 ММ-3, сумма акциза в 2007 г. составила 183, 86 млн. руб., при налогооблагаемой базе в 3493,8 млн. руб. В 2008 г. сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составила 210,43 млн. руб., при налогооблагаемой базе 3787,63 млн. руб.

Рассмотрим динамику задолженности в федеральный бюджет по акцизам в 2006 – 2008 годах, которая представлена на рисунке 5. Таким образом, максимальный уровень недоимки по акцизам наблюдался в 2007 г. – 426 076 руб., что на 75,17% больше, чем в 2006 г., и в 2,025 раза больше, чем в 2008 г.

Столь резкое снижение недоимки по акцизам в 2008 г. обусловлено повышением качества и эффективности работы налоговых органов.

 Рисунок 6 – Просроченные налоговые платежи по акцизам, за 2004 – 2008 гг.

Структура задолженности в федеральный бюджет по акцизам представлена в таблице 4:

Таблица 4 – Просроченные налоговые платежи по акцизам за 2006 – 2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | Акцизы - всего | Cпирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт сырец из всех видов сырья) | Вина | Пиво | Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового свыше 25 % (за искл. вин) | Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового до 9% включительно (за искл. вин) |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|   | 2006 год |
| Задолженность - всего | 94272 | 46401 | 2041 | 44599 | 1042 | 104 |
| в том числе: недоимка | 48336 | 2524 | 192 | 44536 | 895 | 104 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства  | 2059 | 0 | 1849 | 63 | 147 | 0 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства  | 43877 | 43877 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Задолженность по уплате пеней и штрафов | 53050 | 49855 | 2029 | 673 | 24 | 14 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства  | 1491 | 0 | 1430 | 53 | 8 | 0 |
| Контрольная сумма  | 243093 | 142665 | 7541 | 89924 | 2116 | 222 |
|   | 2007 год |
| Задолженность - всего | 184431 | 67417 | 2095 | 1 | 111661 | 3173 |
| в том числе: недоимка | 125778 | 9811 | 1410 | 0 | 111661 | 2890 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства  | 764 | 0 | 685 | 0 | 0 | 0 |
| Задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства  | 57889 | 57606 | 0 | 0 | 0 | 283 |
| Задолженность по уплате пеней и штрафов | 55730 | 52147 | 1918 | 0 | 1398 | 100 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства  | 1442 | 0 | 1301 | 1 | 0 | 0 |
| Контрольная сумма  | 426076 | 187014 | 7409 |  | 224720 | 6455 |
|   | 2008 год |
| Задолженность - всего | 105 046 | 102 379 | 2 360 | 283 | 0 | 0 |
| в том числе: недоимка | 28 105 | 16 406 | 1 675 | 0 | 0 | 0 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства  | 685 | 0 | 685 | 0 | 0 | 0 |
| Задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства  | 86 256 | 185 973 | 0 | 283 | 0 | 0 |
| Задолженность по уплате пеней и штрафов | 77 265 | 65 532 | 1 328 | 58 | 6 | 6 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства  | 1 301 | 0 | 1 301 | 0 | 0 | 0 |
| Контрольная сумма  | 308634 | 473 338 | 7 349 | 633 | 6 | 6 |

При оценке структуры просроченных платежей по акцизам, можно выделить ряд особенностей. Во-первых, за анализируемый нами период, она не была однородной, удельный вес задолженности по каждому из видов подакцизной продукции постоянно изменялся. Во-вторых, в 2006 г. в структуре просроченных платежей доминировали задолженности по спирту этиловому из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт сырец из всех видов сырья) , и составил 49,22%, и по пиву – 47,3%. Что касается недоимки по алкогольной продукции с объемной долей спирта этилового свыше 25 %, то она составила 1,1%; алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового до 9% включительно – 0,01% от общей суммы просроченных платежей по акцизам; задолженность по винам – 2,17%. В 2007 г. структура кардинально изменилась. Наибольший удельный вес заняли недоимки по алкогольной продукции с объемной долей спирта этилового свыше 25 % - 60,54% (по сравнению с 2006 г. увеличился на 13,24%, или на 67 062 руб.). Просроченные платежи по спирту этиловому из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт сырец из всех видов сырья) составили 36,55% (сократились на 12,67%, или на 21 012 руб.). Удельный вес задолженности по винам сократился в 1,93 раза и составил 1,13% (хотя, фактически задолженность увеличилась на 5,4 тыс. рублей). Недоимка по пиву сократилась на 44 535 рублей, и составила всего 0,000543% в общей структуре задолженности.

 В 2008 г. задолженность по спирту этиловому из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт сырец из всех видов сырья) составила 97,48%, что в 2,66 раза и на 34 962 руб. больше, чем за 2007 г. Недоимки по просроченным платежам за вино составили 2,25% от общей структуры задолженности, что на 1,13% и на 265 тыс. руб. превышает уровень 2007 г. В то время, как недоимок по алкогольной продукции с объемной долей спирта этилового свыше 25 % и по алкогольной продукции с объемной долей спирта этилового до 9% в 2008 г. не было.

Рассмотрим динамику просроченных платежей по НДС за 2004 – 2008 гг., которая представлена на рисунке 7. Наибольшая недоимка по НДС наблюдалась в 2006 г. – 1 518,044 тыс. рублей, что составило 121 % от уровня 2005 г. Наименьшая задолженность – в 2005 г. – 1251,718 тыс. рублей, (91 % от 2004 г.) В 2008 г. задолженность удалось снизить на 101 451 руб., до 1,4328 тыс. рублей.

Проанализируем структуру просроченных платежей. За анализируемый нами период 2006 – 2008 гг. значительных изменений не наблюдается. Наибольший удельный вес занимает задолженность по НДС – 35%, 35,53% и 38,52% соответственно за 2006, 2007 и 2008 гг. Увеличение просроченных платежей по НДС в 2007 г. составило 216,1 тыс. рублей.

Рисунок 7 – Динамика задолженностей по НДС (просроченным платежам, пеням и налоговым санкциям)

Динамика недоимки нестабильна, если в 2006 г. удельный вес составил 7,55%, то в 2007 г. снизился на 2,63% (71,12 тыс. рублей) и составил 4,92%. В 2008 г. наблюдается рост недоимки, увеличение на 7,38% (или на 248,585 тыс. рублей).

Проанализируем таблицу 5. Удельный вес задолженности, приостановленной к взысканию в связи с введением процедур банкротства, так

же постоянно изменялся. За анализируемый нами период увеличивался на 3,66%, уменьшался на 9,29%, и в 2008 г. достигла 649,329 тыс. рублей.

В результате изменений законодательства о налогах и сборах, с 2006 года действует новый порядок применения налоговых вычетов, который повлек за собой изменение методов налогового контроля – в 2007 году.   С 1 января 2007 года у налоговых органов появились определенные ограничения по истребованию документов при камеральной проверке. Теперь налоговые органы вправе истребовать документы только в случаях подтверждения права на налоговые льготы и при подаче налоговой декларации по НДС с заявленной суммой налога «к возмещению». Однако у налоговых органов сохранилась возможность эффективно осуществлять налоговый контроль, используя другие инструменты, заложенные в Налоговом кодексе. Благодаря новым подходам

при работе налоговых органов, в 2007 году существенно сократилось число проверок, тем не менее, значительно увеличилось количество выявленных недоимок и задолженностей по выплатам в бюджет (где немаловажную роль играет НДС). Именно поэтому задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства, в 2007 – 2008 гг. значительно увеличилась – в 3,14 раза в 2008 г.

За анализируемый нами период 2004 – 2008 гг., наблюдается положительная динамика. Во-первых, постоянное снижение сумм

|  |
| --- |
| Таблица 5 - Задолженность по НДС, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ в 2006 - 2008 гг. |
|   | 2006 | 2007 | 2008 |
|   | Налог на добавленную стоимость | НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ | Налог на добавленную стоимость | НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ | Налог на добавленную стоимость | НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ |
| Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам - всего  | 1 318 224 | 1 318 224 | 1534324 | 1534324 | 1 432 873 | 1 432 717 |
| Недоимка | 284 212 | 284 212 | 212470 | 212470 | 461 055 | 1 413 526 |
| Недоимка организаций, находящихся в процедуре банкротства | 134 648 | 134 648 | 55276 | 55276 | 142 364 | 142 364 |
| Недоимка организаций, находящихся в конкурсном производстве | 130 507 | 130 507 | 45498 | 45498 | 109 763 | 109 763 |
| Реструктурированная задолженность | 11 494 | 11 494 | 18879 | 18879 | 10 438 | 10 438 |
| Задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства : | 864 896 | 864 896 | 1150023 | 1150023 | 649 623 | 649 623 |
| в процедуре наблюдения | 19 948 | 19 948 | 388517 | 388517 | 14 628 | 14 628 |
| в процедуре внешнего управления | 11 867 | 11 867 | 11797 | 11797 | 12 320 | 12 320 |
| в процедуре конкурсного производства | 833 081 | 833 081 | 749709 | 749709 | 622 675 | 622 675 |
| Задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства | 157 199 | 157 199 | 152249 | 152249 | 271 929 | 271 929 |
| Приостановленные к взысканию платежи  | 423 | 423 | 703 | 703 | 20 637 | 20 637 |
| Контрольная сумма | 3 766 499 | 3 766 499 | 4319445 | 4319445 | 3 748 305 | 3 748 305 |

задолженности в федеральный бюджет. Во-вторых, повышается эффективность проверок (как камеральных, так и выездных).

Наибольший удельный вес в общей задолженности в федеральном бюджете Российской Федерации – у НДС. Это объясняется самой большой налогооблагаемой базой (в среднем, 73,6% за 2004 – 2008 гг. от общей суммы уплачиваемых налогов.)

Из анализа акцизов следует, что динамика собираемости акцизов стабильна, отклонения незначительны, в среднем, прирост акцизов составил, в среднем, 2,34%.

В целях сокращения потерь доходов бюджета от непоступления акцизов из-за занижения отпускных цен на подакцизные с 1 января 2007 г. адвалорная составляющая ставки акциза установлена в абсолютном выражении от максимальной розничной цены, декларируемой налогоплательщиками.

Проведена индексация размеров ставок акцизов на подакцизные товары на период 2008 - 2010 г.г. Федеральным законом от 16.05.2007 № 75-ФЗ "О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

С 1 января 2008 года упрощен порядок подтверждения освобождения от налогообложения акцизами товаров, экспортируемых через портовые особые экономические зоны.

**3 Направления реформирования косвенного налогообложения**

**3.1 Зарубежный опыт косвенного налогообложения**

В странах Азии, Африки, Центральной и Южной Америки введение НДС выявило ряд новых форм применения этого налога, продемонстрировало гибкость и возможность ис­пользования различных модификаций методологии НДС. Широкое распространение НДС обусловлено, несомненно, и большими возможностями этого налога по увеличению налого­вых доходов. Сокращая или полностью заменяя некоторые нало­ги, он не только увеличивает, но и стабилизирует поступления в бюджет, делает их непрерывными. Вместе с тем использование НДС в качестве денежной машины, способной удовлетворить любой дефицит в бюджете за счет повышения ставок налога, свя­зывается с опасениями в чрезмерном росте государственного сек­тора. Кроме того, существуют опасения, что этот налог даст по­литикам возможность расширить свое влияние. Но, несмотря на все эти «побочные явления», все большее количество стран, оза­боченных поиском путей финансирования растущих государст­венных расходов, стремится найти выход в налоге на потребление и склоняется к введению НДС.

НДС - относительно новый налог, впервые введенный во Франции в 1954 г. и затем быстро рас­пространившийся в других развитых странах за счет вытеснения дру­гих налогов на потребление. Система налогообложения, базирующаяся на НДС, дает возможность изымать налоги частями, постепенно. Под обложение попадают все продажи фирмы, но налоги, уплаченные в результате промежуточных покупок, в дальнейшем вычитаются из общей суммы. Этот метод, известный как “налоговый кредит”, вносит в налоговую систему элемент саморегулирования, что улучшает порядок изъятия налогов. Главное преимущество НДС в том, что на каждой стадии производства можно вычислить сумму уплаченного налога. Это позволяет, например, точно рассчитывать налоговые скидки на экспорт и предотвращать нарушения при предоставлении экспортных субсидий. Кроме того, использование такой многоуровневой налоговой шкалы уменьшает сумму налога при производстве товаров в рамках одной фирменной структуры (или ассоциации предприятий ) и тем самым стимулирует вертикальную интеграцию фирм.
       С 1977 г. налог на добавленную стоимость рассчитывается в ЕС по единой системе, хотя сохраняется значительная дифференциация по количеству ставок и по их уровням. В Дании, например, одна ставка процента, в Ирландии и Португалии - 4, а в Бельгии - целых 7. Величина же НДС варьируется от 38% на некоторые предметы роскоши в Италии до 0% на товары первой необходимости в Великобритании и Ирландии. Значительно больший разрыв существует в акцизах, особенно на вино и спиртные напитки. Все вместе это дает довольно значительные отклонения цен на один и тот же товар в разных странах, ведет к злоупотреблениям и ущемлению конкуренции.

Кроме стандартной ставки, применяемой к преобладающему большинству товаров и постепенно повышаемой с момента введения НДС, почти во всех странах используются льготные, заниженные ставки на социально значимые товары - продовольствие, медика­менты и т.п. В странах ЕС используются два других вида льгот по этому налогу - освобождение и использование так называемой нулевой ставки. При освобождении от НДС произ­водитель продает продукцию без взимания его со своих потребителей и соответственно не уплачивает его в бюджет. Но в то же время он не получает права на возмещение НДС на материальные ценности, приобретенные для использования в производстве данной продукции. Иначе говоря, от НДС освобождается часть добавленной стоимости, которая относится к продаваемым товарам и услугам, но одновре­менно производитель оплачивает НДС на приобретенные и затрачен­ные на производство продукции сырье и материалы. При использовании «нулевой ставки» производитель получает полное освобождение от НДС. Он не взимает НДС с продаваемой продукции и соответственно не платит его государству и одновре­менно получает право на возмещение НДС, уплаченного при закупке сырья и материалов, необходимых для производства. В странах ЕС широко распространены льготы по НДС в виде сни­женной ставки, освобождения и «нулевой ставки», которая исполь­зуется в Великобритании, Италии, Бельгии, Швеции, Финляндии, Ирландии.

Акцизы также используются для обложения некоторых других товаров, причем, как правило, с чисто фискальными целями. Хотя в разных странах нет единства в отборе подакцизных товаров, к тому же этот отбор может отличаться для тех или иных периодов, все же можно выделить два основных признака, по которым они от­бираются: это либо товары массового потребления с низкой эластич­ностью спроса по цене (сахар, соль, бензин и др.), либо товары ог­раниченного спроса, например ювелирные изделия. Так, в США акцизы собираются на всех трех бюджетных уровнях, но особенно в штатах. В прошлом список подакцизных товаров был достаточно широк. Теперь, при сокращении этого списка, в нем на­ряду с алкогольной и табачной продукцией остаются пиво, бензин, телефонные услуги, услуги авиакомпаний и некоторые другие товары и услуги. В странах ЕС рекомендуют ограничивать список подакциз­ных товаров, кроме алкогольной и табачной продукции, бензином и другими нефтепродуктами. Акцизные ставки устанавливаются в двух принципиально отлич­ных видах: либо как отношение, обычно высокое, к стоимости по­дакцизного товара, выраженное в процентах (иногда как доля цены, также выраженная в процентах), либо в абсолютном стоимостном вы­ражении на определенную единицу измерения (например, в США на 1 пинту алкогольной продукции, на 1 галлон бензина и т.п.).

Выбор между двумя видами акцизных ставок связан прежде всего с инфляцией. При первом виде ставок налоговые органы получают акцизные сборы, меняющиеся в связи с изменением масштаба ин­фляции, но одновременно они автоматически способствуют ее уси­лению. При ставках акцизов в абсолютных стоимостных единицах налоговые органы могут понести потери в случае усиления инфляции, зато ставки не содействуют этому.

**3.2 Возможность использования опыта зарубежных стран в организации косвенного налогообложения**

В структуре и полномочиях органов, осуществляю­щих правосудие по налоговым правоотношениям в России и во Франции, имеются сходные черты, поэтому мы считаем, что при реформировании косвенного налогообложения целесообразным использовать опыт именно этой европейской страны.

Основным зако­ном, регулирующим налоговые правоотношения во Франции, является Общий налоговый кодекс (Code General des Impôts). Четыре приложения к Кодексу включают подзаконные акты — декреты и постановления Министерства. Мы считаем, что подоб­ное оформление нормативной базы в России могло бы значительно улучшить ее техническое состояние.

Анализируя налоговые санкции в России и Франции, (Ст. 119 НК РФ и ст. 1728 Общего налогового кодекса), мы сделали вывод о том, что французский вариант увеличения размера штрафов с каждым после­дующим уведомлением, а также снижение штрафа, в случае если налоговый орган не уведомил налогоплательщика, выглядит более сбалансированным в плане интересов налогоплательщика и государства.

В процессе разработки рекомендаций нами были изучены уголовно-пра­вовые санкции по налоговым преступлениям, применяемые во Франции. Был выявлен ряд существенных различий в субъектах, объемах санкций, частоте примене­ния и порядке преследования по налоговым преступлениям (уголовная от­ветственность для юридических лиц, упрощенный порядок судопроизводства, специальные виды санкций, не применяемые в нашей стране). Санкции, установленные фран­цузским законодателем, являются более существенными в денежном выражении. Кроме того, суд обязан обеспечить публикацию обвинительного приговора в Правительственной Газете и в иных ежедневных изданиях (на выбор суда), а также помещение приговора на муниципальной доске информации по месту регистрации налогоплательщика и на входной двери каждого офиса налогоплательщика. Данные меры обязательны и не являются предметом усмотрения суда. Мы считаем целесообразным разработку этого вопроса с целью повышения собираемости косвенных налогов в Российской Федерации.

Рассмотрим один из важнейших факторов собираемости НДС — противодействие уходу от уплаты налога с помо­щью трансфертного ценообразования. Нами выявлены принципиальные отличия французского подхода от российского:

* применение контрольных процедур и ограничений только в отношении сделок с взаимозависимостью и между­народным элементом;
* возложение бремени обоснования правомерности цен на нало­гоплательщика по операциям с нерезидентами, пользующимися преференциальным налоговым режимом (оффшорный статус, определяемый в каждом конкретном слу­чае, а не по списку юрисдикций);
* доначисление налога на прибыль, переданную взаимозависимым лицам в цене товаров, работ, услуг;
* понятие фактического кон­троля, не содержащееся в законодательстве, а сформулированное судебными реше­ниями.

Мы выделили такие недостатки отечественного антитрансфертного законодатель­ства, как чрезмерно широкий круг контролируемых операций, понятийная неопреде­ленность, отсутствие регулирования некоторых видов сделок. Мы считаем необходимым ограничить круг контролируемых операций, дифференциации нере­зидентов для целей антитрансфертного контроля, и соответствующих изменений отечественного законодательства. Кроме того, поскольку в ст. 40 НК РФ не прописан алгоритм определения цен, мы считаем рациональным предложение об использовании для целей кон­троля цен налоговыми органами механизмов, уже закрепленных в ст.12 Федерального закона «О таможенном тарифе». Кроме того, нами был сделан вывод о необходимости внедрения современных механизмов ценового контроля в связи с их положительным влиянием на динамику собираемости НДС, а также с упрощением обременительных контрольных процедур и снижением соответ­ствующего риска для налогоплательщиков.

**Несмотря на то, что стандартная ставка НДС во Франции (19,6 %) выше установленной в России, мы считаем, что эффективные ставки НДС во Франции являются более низкими, поскольку льготная и особая ставки применяются для гораздо большего числа операций, чем в нашей стране (28 обширных групп товаров и услуг, облагаемых по ставке 5,5 %, по сравнению с 4 значительно меньшими по объему группами, указанными в п.2 ст.164 НК РФ, облагаемыми по ставке 10 %).**

**Нами была так же рассмотрена концепция «условно налогооблагаемого лица», применяемая во Франции. Фак­тически это льгота, которая представляет некоторым категориям лиц, осво­божденных от уплаты НДС, возможность принять к вычету НДС, входящий в стои­мость некоторых товаров, работ и услуг.**

**Сделан вывод о том, что определение пар.1 ст.76 Приложения III Общего налогового кодекса («налоговой базой является стоимость товаров, полученных в обмен на переданные, увеличенная на разницу в ценах товаров») выглядит более простым и четким, чем со­держащееся в п.2 ст.154 НК РФ. Сделан вывод о необходимости выделить операции с безденежной формой расчетов в отдельную категорию, закрепив виды таких опера­ций в НК РФ. Причем следует говорить именно об операциях с безденежной формой расчетов, а не только о бартере (обмене товара на товар), поскольку под определение бартера не подпадает зачет взаимных требований, обмен услугами и работами, обмен товаров на услуги или работы, обмен услуг на работы. Также по итогам сравнения французского и отечественного подхода к налогообложению бартерных операций, с учетом предыдущих исследований последнего, мы предлагаем изменить существую­щую редакцию п. 4 ст. 168 НК РФ, который гласит, что «сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущест­венных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг». В Об­щем налоговом кодексе подобного требования не содержится. Подобный подход представляется вполне оправданным как с точки зрения техники (снижение трудоза­трат и ускорение операций), так и с точки зрения права. Кроме того, установление формы расчетов между сторонами сделки относится к предмету Гражданского права, а ст. 421 ГК РФ закрепляет принцип свободы договора, с оговоркой, что данный принцип может быть ограничен законом.**

**Выявлена такая особенность французского подхода, как разделение двух мо­ментов, которые фактически не разделены в НК РФ: момента определения налоговой базы (fait générateur) и момента возникновения налогового обязательства (exigibilité). Первый из них, согласно п. 1 ст. 269 Общего налогового кодекса, совпадает с выполнением необходимых правовых условий, при которых возникает налоговая база. Второй, согласно п. 2 указанной выше статьи, по некоторым операциям совпадает с первым (например, при купле-продаже движимого имущества), а по неко­торым отодвинут на более позднее время. Отдельно отмечен крайний срок уплаты налога. Выявлено существенное отличие от установок ст. 167 и ст. 174 НК РФ, где разделены только момент определения налоговой базы (он же – момент воз­никновения налогового обязательства, согласно п. 2 ст. 44 НК РФ) и крайний срок для уплаты налога в бюджет. В контексте критикуемого отечественными исследовате­лями положения п.1 ст.167 НК РФ, где закреплено правило «более ранней из двух дат – отгрузки или оплаты» для определения налоговой базы, были исследованы соответ­ствующие положения французского законодательства. Критика отечественного по­ложения связана с тем, что в силу п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база не может возник­нуть раньше объекта налогообложения, поскольку налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, а объектом обложения НДС в данном случае является реализация (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), являющаяся передачей на возмездной основе права собственности (п. 1 ст. 39 НК РФ).** Нами было установлено, что ф**ранцузское законодательство допускает такое же противоре­чие, установив определение налоговой базы для некоторых типов операций в момент отгрузки: ст. 269 Общего налогового кодекса закрепляет различные правила для шести типов операций. Но, по общему правилу, налоговая база возникает на дату пе­редачи имущественных прав. Существенным отличием французского подхода к опре­делению налоговой базы НДС при купле-продаже является то, что оплата товара сама по себе не влечет возникновение налоговой базы, следовательно, взимание НДС по факту получения предоплаты, практикуемое в России (на основе пп.2 п.1 ст.167 НК РФ), не происходит. Иными словами, авансовый платеж не создает налоговых обяза­тельств.** **Исключительным случаем исчисления и уплаты НДС с аванса, полученного за проданный товар, можно считать поставку электроэнергии, природного газа, теп­ловой энергии и воды.** **В результате проведенного сравнения сделан вывод о том, что французский подход, исключающий взимание НДС с авансов, является более оправ­данным как с правовой, так и с экономической точек зрения. Его использование в России возможно после внесения изменений в ст. 167 НК РФ (исключение пп. 2 п. 1, либо замена слов «частичной оплаты…» словами «оплаты в полном объеме»), а также введением режима налоговых авансов или гарантийных депозитов по опера­циям с повышенным риском уклонения от уплаты НДС.**

**При оценке нами было рассмотрено налогообложение продажи предприятия как имущественного комплекса во Франции по сравнению с нормами ст.158 НК РФ. Во Франции с начала 2007 г. действует освобождение данных операций от уплаты НДС, вместо которого взимается регистрационный сбор по ставке 4,8 %, начисляемой на стоимость переда­ваемых активов, сверх 23 тыс. евро (эта сумма освобождена от налогообложения пол­ностью). В отечественной практике указанные операции облагаются НДС по стан­дартной ставке (ст. 158 НК РФ), что порождает «налоговую оптимизацию» — вместо продажи предприятия как имущественного комплекса чаще всего продаются его ак­ции (операция не облагается НДС), а при продаже части предприятия отчуждаемые активы выводятся на баланс другого юридического лица с последующей продажей его акций. Мы считаем необходимым введение специальной налоговой ставки или порядка налогообложе­ния для данной категории операций, либо применение льготной ставки НДС для опе­раций, указанных в ст.158 НК РФ. Этим должно быть достигнуто повышение соби­раемости НДС, поскольку продавец будет поставлен в условия выбора и сопоставле­ния: нести риск налоговой ответственности и расходы на подготовку активов к выде­лению и/или оформление купли-продажи акций, либо уплатить соразмерную сумму в бюджет в виде НДС по сниженной ставке.**

Французская декларация по НДС может быть заполнена без специальной подготовки и занимает всего 2 страницы. Российская декларация образца 2008 г. состоит из 12 страниц, на которых использованы коды операций, требующие до­полнительной расшифровки. Для каждого плательщика НДС во Франции точная дата подачи декларации может зависеть от нескольких факторов и устанавливается между 15 и 24 числами месяца, следующего за отчетным периодом. Используется алфавитная сис­тема, по которой налоговые органы присваивают налогоплательщикам, чье наименование начинается с определенной буквы алфавита, определенный день ме­сяца в качестве последнего дня подачи декларации. Это позволяет сни­зить пиковые загрузки налоговых инспекций. Мы предлагаем использовать механизм разделения потоков отчетности по дням месяца в отечественной практике.

Во Франции определенным лицам доступен ряд льгот, одной из которых является упрощенный порядок уплаты НДС. Дан­ный порядок предусматривает расчет налога по итогам года, без квартальных деклараций, но с ежеквартальным внесением налоговых авансов. Льгота предоставлена предприятиям, имеющим за предшествующий календарный год оборот ниже 230 тыс. евро (по определенным видам деятельности — 763 тыс. евро). Мы считаем рациональным введение подобных льгот для уменьшения нагрузки отечественных налоговых органов.

Нами были рассмотрены требования к оформлению и выставлению счетов-фактур в России и соответствующие требования во Франции. В числе прочих различий отмечено, что в России отсутствие аутентичной подписи на счете-фактуре приводит к дальнейшему отказу в вычетах и, потенциально, к налоговым санкциям. Во Франции данное требование отсутствует, что позволяет налогоплатель­щикам использовать такие инструменты торговли, как выставление счета уполномо­ченным клиентом или третьим лицом в пользу контрагента, а также передачу счета в электронном виде. Мы считаем, необходимым введение электронного обмена счетами-фактурами в России, с разработкой соответствующих норм идентификации отправителя на основе существующего законодательства.

**3.3 Рекомендации по совершенствованию косвенного налогообложения в Российской Федерации**

Мы считаем, что для реформирования косвенного налогообложения необходима налоговая оптимизация, которая определяется как государственный финансово-экономический механизм увеличения числа налогоплательщиков, предусматривающий планомерное снижение налоговых ставок с использованием специфических методов достижения оптимального размера налоговой базы, при котором гарантирована своевременная и полная уплата налогов хозяйствующими субъектами и населением.

 Заинтересованность налогоплательщиков в сокращении налогового бремени, будучи законной, должна гарантироваться государством. Мы считаем, что для этого необходимо в НК РФ закрепить понятие «состав законных интересов налогоплательщика», поскольку они являются неотъемлемой частью его правового положения. Следует определить судебный и административный механизмы защиты этих интересов, обеспечив возможности их более активного использования в правоприменительной практике. Получение налоговой выгоды налогоплательщиком, а также правомерность его стремления к уменьшению налогового бремени можно рассматривать с позиции законных интересов налогоплательщика в рамках ст. 22 НК РФ.

 Всестороннее исследование сущности налоговой оптимизации позволяет обосновать ее экономическую природу: налоговая оптимизация основывается на стремлении субъекта – налогоплательщика рационально использовать (расходовать) собственное имущество.

 Нормативное закрепление допустимости налоговой оптимизации будет способствовать минимизации конфликтных ситуаций между государством и налогоплательщиками в процессе оптимизации налогообложения хозяйственной деятельности, для этого предлагается дополнить ст. 21 НК РФ «Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)» пп. 4 и 5:

 «4. Налогоплательщик (налоговый агент) имеет право:

* защищать свою собственность всеми возможными и допустимыми способами, предусмотренными законодательством Российской Федерации;
* использовать предоставленные государством права, связанные с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и соответственно оптимального вида платежа;
* на экономически оправданные действия, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, при условии достоверности сведений, содержащихся в налоговой декларации.

 5. Изъятие части собственности гражданина или организации в виде налога или сбора ограничены Конституцией РФ».

 В качестве оснований классификации налогов на прямые и косвенные следует выделять порядок формирования цены товара (работ, услуг) и механизм исчисления налога, но не субъекта, несущего тяжесть налога. Под порядком формирования цены понимается возможность переложения налога на покупателя, посредством включения налога в цену товара (работ, услуг). Механизм исчисления налога представляет собой применение совокупности закрепленных правилами налоговых отношений элементов налогообложения в целях определения его величины.

Отсутствие на законодательном уровне (п. 1. ст. 168 НК РФ) определения фактического плательщика налога на добавленную стоимость, важность такого закрепления, обусловленная необходимостью соблюдения конституционного принципа равного налогового бремени, предопределяют необходимость дополнения и изменения в НК РФ соответствующих норм.

 В виду отсутствия законодательного определения понятия косвенное налогообложение товаров (работ, услуг) под ним предлагается понимать обложение товаров (работ, услуг) налогом на добавленную стоимость. Налогу на добавленную стоимость присуща «налоговая индивидуальность», которая характеризует его как универсальный и усовершенствованный косвенный налог, в отличие от налога с оборота и налога с продаж.

В рамках государственного курса по созданию стабильной и эффективной отечественной налоговой системы, систематизация методологических элементов финансово-правового механизма косвенного налогообложения товаров, работ, услуг, представленная в таблице 6, обусловливает целесообразность сохранения НДС в налоговой системе России, при условии его снижения с 2011 г. на 1 % ежегодно до 9 % к 2019 г.

 Всесторонний анализ фискально-экономических преимуществ и недостатков налога на добавленную стоимость позволяет: во-первых, использовать сильные стороны НДС в целях повышения конкурентоспособности России на мировом рынке, а также гармонизировать российское налоговое законодательство с законодательством стран - экономических партнеров; во-вторых, избежать ошибок при реформировании налоговой системы (табл. 6).

 Опыт зарубежных стран по минимизации потерь бюджета из-за необоснованного возмещения НДС позволяет обеспечить решение данной проблемы в России путем реализации следующего комплекса мер.

 1) Введение налогового счёта для плательщиков НДС и регистрационного номера по НДС (VAT number), при этом предлагается установить предел выручки, до достижения которого регистрация не требуется (12 млн. рублей в год).

2) Разработка системы контроля ввоза и вывоза товаров через границу РФ,

основанная на обмене информацией между таможенными и налоговыми органами.

В целях улучшения собираемости НДС и минимизации необоснованного возмещения данного налога из бюджета предлагается также внести следующие

дополнения и изменения в Главу 21 НК РФ:

включить в пп. 1 п. 1 статьи 165 «Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов» положения о том, что «контракт должен представляться со всеми дополнительными соглашениями, в которых может содержаться информация,

Таблица 6 - Преимущества и недостатки налога на добавленную стоимость

|  |  |
| --- | --- |
| Позитивные стороны | Негативные стороны |
| 1. Фискальное преимущество НДС, заключающееся в его высокой доходности. Имея распространенную налогооблагаемую базу, этот налог уплачивается практически каждым человеком независимо от того, какой доход он получает. Плюс налоговое бремя распространяется по наиболее широкому диапазону товаров, работ, услуг, чем в других косвенных налогах. Незначительное увеличении ставки НДС позволяет оперативно пополнять доходы федерального бюджета. | 1. Относительное самовзыскание НДС снижает стоимость налогового сбора, но не уменьшает злоупотребления, и не устраняет уклонения от налога. Потери НДС при экспорте и незаконный его возврат по приобретенным товарам является одним из основных аргументов по его отмене. Результативность предупреждения нарушений зависит в первую очередь от совершенства закона и эффективности налогового контроля. |
| 2. НДС представляет собой наиболее независимый от колебаний и спада экономики источник дохода бюджета. | 2. Введение НДС в 1992 г. усилило инфляцию, а его высокие ставки способствовали гиперинфляции. Однако введение НДС наблюдалось в период либерализации цен, а также в отсутствии государственного контроля за ценами. Но негативных последствий этого можно было избежать путем четкого и грамотного приятия решения на законодательном уровне. Чего нельзя исключать и в настоящее время. Так, замена НДС на налог с продаж может вызвать рост цен и инфляцию при наличии многочисленных посредников. |
| 3. НДС обеспечивает нейтральность налогообложения при условии правильного применения и учета особенностей налога. | 3. Проблема предоставления налоговых вычетов по приобретенным товарам (работам, услугам) в настоящее время является особенно острой, поскольку наблюдается неоднозначное толкование норм налогового законодательства как со стороны государства в лице налоговых органов, так и налогоплательщиков, а также решений судов. |
| 4. НДС превосходит подоходный налог в стимулировании накопления, концентрации капитала и экономического роста. | 4. НДС оказывает неодинаковое воздействие на различные отрасли экономики. Чем больше доля материальных затрат и доля работ и услуг сторонних организаций в совокупной стоимости произведенных предприятием товаров, тем меньше сумма его оборота будет облагаться налогом. В менее выгодных условиях находятся трудоемкие отрасли экономики с высокой долей чистой продукции в валовом обороте. |
| 5. Психологическое преимущество НДС. Высокий доход от поступлений по налогу достигается почти незаметно, так как конечные потребители неосознанно уплачивают НДС в стоимости товаров, таким образом, избегается конфронтация с фактическими налогоплательщиками и уменьшается сопротивление общества при изменении налога. | 5. НДС обладает «антисоциальным характером», который проявляется в его регрессивности, так как более тяжелое бремя ложится на низкие доходы малообеспеченных слоев населения. |

 необходимая для определения цены реализации». Тогда

* необходимым и достаточным условием для подтверждения экспортной реализации является единовременное представление контракта со всеми дополнительными соглашениями, в дальнейшем производится включение в пакет документов для налоговых органов только дополнительных соглашений по длящимся экспортным контрактам;
* необходимо изменить пп. 2 п. 1 статьи 165 НК РФ, поскольку он содержит положение, относящееся только к наличию одного контракта с иностранным партнером, и сформулировать положение о представлении банковских документов, подтверждающих поступление экспортной выручки, при условии его применения всеми налогоплательщиками, независимо от объемов реализуемой на экспорт продукции;
* необходимо дополнить статью 165 НК РФ требованием к налогоплательщику об обязательном представлении заверенных надлежащим образом письменных переводов текстов документов международного образца, составленных на иностранном языке, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0 % и налоговых вычетов;
* необходимо установить порядок получения вычетов по НДС при неденежных формах расчетов (п.4 ст. 168 НК РФ).

 Практические особенности отечественной налоговой системы обусловливают основные последовательные этапы проведения мероприятий по оптимизации налогообложения. В их числе: изучение исторического аспекта; оценка эффективности применяемого налога; анализ нормативно - правовой базы и судебной практики в связи с применением налога; оценка финансово-хозяйственной деятельности предприятий - плательщиков налога; установление наличия взаимосвязи налога с другими применяемыми налогами; выработка мер по решению существующих проблем данного налога; прогноз результатов заявленных мер по совершенствованию законодательства по применению налога; проведение мероприятий по реформированию налога; контроль проводимых мероприятий.

 Предлагаются три основных направления оптимизации российского косвенного налогообложения товаров (работ, услуг). Во-первых, ежегодное снижение основной ставки на 1 %, начиная с 2011 г., до 9 % в 2019 г. Во-вторых, дальнейшее упрощение действующего механизма изъятия налога с одновременным усилением контрольной функции налога и фискально-регулирующей функции государства. В-третьих, урегулирование отношений между всеми участниками процесса налогообложения: налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами.

 Мероприятия по снижению основной налоговой ставки НДС в ходе реформирования системы косвенного налогообложения позволят снизить бремя косвенных налогов и увеличить нагрузку по прямым налогам. Анализ фактических сумм поступлений НДС за несколько лет показал его фискальную направленность, характеризующуюся изменчивостью объемов поступлений в разное время, но с четкой тенденцией к их увеличению.

 Всестороннее изучение преимуществ и недостатков косвенных налогов при их сравнении с прямыми налогами, позволило прийти к выводу о том, что размер их оптимального соотношения необходимо рассчитать и скорректировать на основе данных практики. Следует установить определенный баланс, поскольку отдельные налоги и сборы должны продуктивно сосуществовать между собой, а налоговая система в целом – с внешнеэкономической средой. При этом взаимосвязь прямых и косвенных налогов является системно-динамической.

 Оптимизация косвенного налогообложения товаров (работ, услуг), может проводиться только комплексно, путем сочетания различных методов государственного регулирования: финансового, денежного, налогового и др.

 Справедливая и оптимальная система налогообложения, в том числе товаров, работ, услуг – идеальная мечта любого государства, которую пока не реализовало ни одно общество мира. К этой цели человеческая цивилизация идет уже столетия, и впереди, как представляется, еще очень долгий путь. Несовершенство системы налогообложения неизбежно вызывает, и будет вызывать критику любых фискальных институтов.

Современная налоговая система предусматривает гибкое законодательство, эффективную работу налоговых агентов. Для реформирования косвенного налогообложения мы считаем необходимым налоговую оптимизацию.

Заинтересованность налогоплательщиков в сокращении налогового бремени, будучи законной, должна гарантироваться государством. Мы считаем, что для этого необходимо в НК РФ закрепить понятие «состав законных интересов налогоплательщика», поскольку они являются неотъемлемой частью его правового положения. Следует определить судебный и административный механизмы защиты этих интересов, обеспечив возможности их более активного использования в правоприменительной практике. Получение налоговой выгоды налогоплательщиком, а также правомерность его стремления к уменьшению налогового бремени можно рассматривать с позиции законных интересов налогоплательщика в рамках ст. 22 НК РФ.

**Заключение**

Для развития отечественной налоговой системы характерно широкое использование системы косвенных налогов, которые всегда играли важную роль в пополнении государственной казны. В современных условиях косвенные налоги должны рассматриваться не только с фискальных позиций, но и как инструмент государственного регулирования, в частности регулирования спроса и предложения, уровня доходов, накопления и потребления.

Функционирование системы косвенных налогов в современной России зачастую нарушает базовые принципы налогообложения, изложенные классиками экономической науки и определенные в Налоговом Кодексе, что не позволяет косвенным налогам в полной мере реализовать свое содержание.

К объективным факторам, негативно влияющим на сбор косвенных налогов, относятся: спад производства, тяжелое финансово-экономическое положение предприятий, преобладание безденежных форм взаиморасчетов, рост неплатежей предприятий. К субъективным факторам относятся несовершенство налогового законодательства, предоставление большого количества льгот и отсрочек, введение "зон экономического благоприятствования" и иных выделенных налоговых режимов, уклонение от уплаты налогов.

Механизм контроля за уплатой косвенных налогов предусматривает ряд специфических процедур и нуждается в совершенствовании по правовому, организационному, материально-техническому и социально-психологическому направлениям.

Оценив динамику доходов, администрируемых УФНС России по Республике Мордовия можно сделать следующие выводы:

* наблюдается положительная динамика роста поступлений косвенных налогов в федеральный бюджет Российской Федерации;
* за анализируемый нами период 2004 – 2008 гг. значительно увеличились качество и эффективность налоговых проверок (с 70 до 95%);
* постоянное снижение просроченных платежей по акцизам и НДС.

Безусловно, налицо положительная тенденция налогового администрирования, рост эффективности работы налоговой системы в целом, однако, существует ряд проблем, требующих всестороннего и комплексного анализа. Выявив слабые стороны взимания косвенных налогов, были предложены меры по рационализации косвенного налогообложения: проведение налоговой оптимизации; целесообразность сохранения НДС в налоговой системе России, при условии его снижения с 2011 г. на 1 % ежегодно до 9 % к 2019 г.; внесение поправок в Главу 21 Налогового Кодекса Российской Федерации; заимствование зарубежного опыта косвенного налогообложения (в частности, ужесточение санкций за несоблюдение налогового законодательства); предложены меры по совершенствованию налогового администрирования.

**Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. I и II): официальный текст. - М.: Изд-во ЭЛИТ, 2006. - 601 с.
2. Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами” приказ ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444 // СПС Гарант
3. О внесении изменений в [Регламент организации работы с налогоплательщиками](http://www.nalog.ru/html/docs/reglament_444.doc), плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами, приказ ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444
4. Абдулгалимов А. М. Налоговая реформа и обеспечение экономического роста // Финансово-экономические аспекты реформирования экономики РФ. - 2006. – С.13 – 19
5. Абдулгалимов А. М. Перспективы развития налоговой системы РФ // Проблемы и перспективы создания эффективной налоговой системы в Российской Федерации: Материалы международной научно-практической конференции.- Махачкала: ИПЦ ДГУ, 2008. – С. 11 – 31
6. Абдулгалимов А. М. Уклонение от уплаты налогов // Проблемы и перспективы российской экономики: Сборник научных статей.- Махачкала: ИПЦ ДГУ, 2008. – С.19 – 37
7. Абдулгалимов А. М. Экономическая оценка уклонения от уплаты налогов // Финансово-экономические преобразования на современном этапе развития РФ: проблемы и перспективы. - 2007. – С. 37 – 54
8. Андреев И. М. Перспективы косвенного налогообложения // Налоги и налогообложение. 2007. - № 4. – С. 17 - 24
9. Балеевских Д. Е. О налоге на добавленную стоимость //Налоговый вестник. - 2007. - № 6.- С. 6 – 18
10. Белова Н. Н. Эволюция акцизного налогообложения в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. – 2008. - № 8. – С. 45 - 58
11. Боровикова А. С. Об основных направлениях налоговой политики // налоги и налогообложение. – 2008. - № 5. – С. 18 - 30
12. Верещагин С. А. К вопросу о реформировании на­логовой системы // Социально-экономические проблемы развития сферы услуг, 2007. - № 11. – С. 13- 28
13. Воронова Т. В. Перспективы косвенного налогообложения в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 2008. - № 6.- С. 54 – 59
14. Гаврилова А. Н. Льготы, применяемые при исчислении НДС // Налоговый вестник. – 2007. - № 11.- С. 3 - 13
15. Горский И. В. Налоговая политика России начала ХХI века // Налоговый вестник. - 2007. - № 4.- С. 3 – 7
16. Грызлова Е. В. Пути совершенствования косвенного налогообложения // Налоги и налогообложение. – 2009. - № 1.- С. 10 - 18
17. Давыдова И. А. Об администрировании акцизов на подакцизные товары в 2007 году // Налоговый вестник. - 2008. - № 5. – С. 16 – 21
18. Долгополов О. И. Налоговая политика и экономический рост. // Российский налоговый курьер. - 2007. - № 9.- С. 18 - 39
19. Зрелов А.П. Возмещение НДС по новым правилам // налоги и налогообложение. - 2008. - № 11. – С. 18 – 35
20. Караваев А.И.  Особенности НДС // Налоги и налогообложение. - 2008. - № 5. – С. 14 – 37
21. Ковязина Е. Г. Налоговое администрирование // Налоги и налогообложение. – 2007. - № 4. – С. 45 - 56
22. Коновалов Д. В. О Ходе поведения налоговых проверок в 2009 году // Российский налоговый курьер. – 2009. - № 1 . – С. 10 – 14
23. Кулаева Н.С. Правовые основы косвенного налогообложения // Налоговый вестник. – 2007. - № 11. – С. 157 - 170
24. Кудряшова Е. В. Понятие "косвенные налоги" в нормативных документах и на практике // Налоговый вестник. – 2007. - № 3. – С. 108 - 113
25. Лермонтов Ю. М. Доходы бюджета 2006 года, администрируемые ФНС России // Налоговый вестник. – 2006. - № 1.- С. 3 – 10
26. Лермонтов Ю. М. Доходы бюджета 2008 года, администрируемые ФНС России // Налоговый вестник. – 2008. - № 1.- С. 7 – 14
27. Лермонтов Ю. М. О доходных составляющих федерального бюджета на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов // налоговый вестник. 2008. - № 12. – С. 3 – 11
28. Мандрощенко О.В. Оценка изменений законодательства по НДС в области инновационной деятельности // Налоги и налогообложение. – 2009. - № 1. – С. 19 - 41
29. Мясников О. А. Налоги в системе финансового обеспечения равновесного развития и экономического роста общества // Тенденции развития финансово-кредитного механизма в России. - 2003. - № 5 – С. 52 - 67
30. Нечипорчук Н. А. О проблемах НДС // Налоговый вестник. 2008. № 11. – С. 31 – 39
31. Новоселова В.В. Новый порядок начисления НДС // Налоги и налогообложение. – 2009.- № 1.- С. 7 – 18
32. Озерова М. Н. Ответы на некоторые вопросы применения НДС // Налоги и налогообложение.- 2008. - № 10. – С. 13 - 24
33. Олинов К.Э. Европейская модель НДС: проблемы и решения // Финансовое право. - 2007. - №8. - C.31-35
34. Олинов К.Э. Рассмотрение налоговых правонарушений в досудебном по­рядке. Решение российских проблем с учетом французского опыта // Право и закон в гражданском обществе и государстве: Доклады и сообщения VI Меж­дунар. науч.-практич. конф. Москва. - М.: МЭСИ. - 2006. - C.409-416.
35. Орлова Е. Т. Налоговая реформа и обеспечение экономического роста // Российский налоговый курьер.- 2008. - № 11. – С. 37 – 54
36. Полежарова Л. В. Международный соглашения об избежании двойного налогообложения // Налоговый вестник. – 2008. - № 9. – С. 123 - 130
37. Полякова М. С. Новое исчисление НДС с 2008 года // Российский налоговый курьер. - 2008. - № 7. – С. 24 – 31
38. Пугачева Т.В. Налоги и сборы Российской Федерации в 2006 году // Налоговый вестник. – 2007. - № 1. – С. 16 - 27
39. Розанцева Т.К., Кукушкин А.А.  Актуальные вопросы исчисления НДС // Налоги и налогообложение. - 2008. - № 6. – С. 31 - 43
40. Розанцева Т.К. Налог на добавленную стоимость: особенности переходного периода // Налоги и налогообложение. 2008. - № 6. – С. – 29 – 37
41. Русакова И. В. Налоги в развитых странах. уч. пособие для вузов - 3-е изд. перераб. и дополнен. Ростов: Феникс, 2006 - 416 с.
42. Семенихин И. А. Тенденции развития налоговой системы Российской Федерации // Налоги и налогообложение . – 2007.- № 3. – С. 13 - 26
43. Сердюков А. Э. Администрирование налогов в России: принципы и пути развития // Российский налоговый курьер. - 2006. - № 3. - 70-74.
44. Тишина Е. В. Налоговое администрирование – итоги и перспективы // Российский налоговый курьер. 2009. - № 1. – С. – 8 - 9
45. Тишина Е. В. Число налоговых проверок снижено до уровня развитых экономик мира // Российский налоговый курьер. 2008. - № 12 – С. 8 – 9
46. Трофимова А. О. налоговое администрирование: пути совершенствования // Налоги и налогообложение. – 2007. - № 1.- С.34 - 41
47. Худиев Н. Н. Совершенствование механизма косвенного налогообложения // Российский налоговый курьер . - 2008. - № 5.- С. 64-65
48. Цибизова О. Ф., Климов С. С., Макаревич С. С. О налоге на добавленную стоимость // Налоговый вестник. – 2008. - № 9.- С. 22 - 30
49. Черника Д. Г. Налоги. М.: ИНФРА – 2007. – 260 С.
50. Чернова Ю.В. О налоговом администрировании // налоговый вестник. – 2009. - № 1.- С. 115 – 126
51. Шапошникова О. И. Об обложении НДС внешнеэкономической деятельности // Налоговый вестник. – 2008. - № 12. – С. 30 - 34
52. Шевцова Т. В. Итоги контрольной работы за 2007 год // Российский налоговый курьер. 2008. - № 8. – С. 12 – 19
53. Справочные правовые системы Консультант плюс: высшая школа. -http\\:\www.consultant.ru - (выпуск 9 - осень 2008).
54. Справочная правовая система ГАРАНТ: http\\:\www.garant.ru
55. Официальный сервер Министерства финансов: http\\:\:www.minfin.ru
56. Официальный сервер Федеральной службы государственной статистики: http://www.gks.ru
57. Официальный сервер [Министерства](http://www.e-mordovia.ru/%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0) финансов Республики Мордовия: www.minfin.ru/ru/budget/regions/rg
58. Официальный сервер Правительства Республики Мордовия: http://www.e-mordovia.ru
59. Официальный сервер Федеральная службы государственной статистики: http\\:\:www.gst.ru
60. Официальный сервер ФНС России: http\\:\:www.nalog.ru
61. Официальный сервер УФНС России по Республике Мордовия: http://www.r13.nalog.ru
62. Официальный сайт Мордовского государственного университета им. Н.П. Огарева (диссертационный совет): http\\:\:www.mrsu.ru

 ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

 им. Н.П. ОГАРЕВА»

Отзыв
на курсовую работу

1. Выпускника (цы) Терехиной Елены Валерьевны

2. По специальности 080105-65 «Финансы и кредит»

3. Тема курсовой работы

“Косвенное налогообложение в Российской Федерации и пути его дальнейшего развития”

 4. Подготовительный этап выполнения курсовой работы (выбор темы, составление библиографии и плана в установленные сроки)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: **1)** стандартная тема – 5-6 баллов, инициативная (нестандартная) тема – 7-8 баллов, по заявке с базы практики – 9-10 баллов; **2)** список использованной литературы (35-45 источников – 5-6 баллов, 50-60 источников – 7-8 баллов, более 60 источников – 9-10 баллов); **3)** план составлен логично, в соответствии с определенной последовательностью и взаимосвязью, содержит по 3 пункта в каждой главе – 9-10 баллов, менее 3 пунктов в отдельных главах – 6-8 баллов, содержит нарушения логики и взаимосвязи отражаемых вопросов – 5 баллов.

 5. Степень теоретической изученности проблемы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: тема раскрыта не полностью, структура изложения непоследовательная, нет ссылок на источники – 6-8 баллов; тема раскрыта, изложение описательное со ссылками на источники – 9-10 баллов; проблема изложена с систематизацией точек зрения авторов и выделением научных направлений – 11-12 баллов; тема глубоко изучена и раскрыта с изложением собственной позиции, обобщением отечественного и при необходимости зарубежного опыта – 13-15 баллов. Работа подготовлена с учетом последних изменений в законодательных и инструктивных материалах по рассматриваемой теме – дополнительно 5 баллов.

6. Оценка полученных результатов аналитического исследования

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: представлена информация по базе практики в динамике до 3 лет, отсутствие иллюстрационного материала, констатация, фактов – 6-8 баллов; информация по базе практики за 3 года, наличие иллюстрационного материала, анализ причинно-следственных связей – 9-10 баллов; ведомственная и статистическая информация в динамике более, чем за 3 года, наличие разнообразного иллюстрационного материала, анализ причинно-следственных связей и аргументированность выводов – 11-15 баллов.

7. Оценка предложений автора по решению проблемы, их новизне

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: предложения общего характера – 6-8 баллов; наличие рекомендаций по совер­шенствованию деятельности исследуемых субъектов – 9-11 баллов; рекомендации, обосно­ванные расчетами – 12-15 баллов.

 8. Оформление курсовой работы и соблюдение сроков

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Справочно: **1)** оформление работы соответствует предъявляемым требованиям (правильно оформлены ссылки, таблицы, рисунки, список использованной литературы и т. д.) – 8-10 баллов; в оформлении работы выявлены нарушения предъявляемых требований – 5-8 баллов; **2)** работа представлена в сроки, установленные кафедрой налогов и налогообложения – 8-10 баллов, с нарушением сроков – 5-6 баллов.

 9.Недостатки курсовой работы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

10. Предварительная оценка: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: **«неудовлетворительно»** – менее 50 баллов, **«удовлетворительно»** – 50-69 баллов, **«хорошо»** – 70-85 баллов, **«отлично»** – 86-100 баллов.

11. Защита курсовой работы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: оценивается умение студента излагать в устной форме основные положения курсовой работы, умение отстаивать свои взгляды

12. Общая оценка работы с учетом защиты\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Научный руководитель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
 Подпись Фамилия, имя, отчество Ученая степень, должность

« » \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200 г.

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

им. Н.П. ОГАРЕВА»

Рецензия
на курсовую работу

1. Выпускника (цы) Терехиной Елены Валерьевны

2. По специальности 080105-65 «Финансы и кредит»

3. Тема курсовой работы

«Косвенное налогообложение в Российской Федерации и пути его дальнейшего развития»

4. Руководитель курсовой работы канд. экон. наук, доцент Ермошина Т.В.

 Фамилия, имя, отчество, ученая степень, звание, должность

5. Актуальность, новизна темы и степень теоретической изученности проблемы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: тема не нова, раскрыта не полностью, структура изложения непоследовательная; нет ссылок на источники – 9-10 баллов; тема стандартная, раскрыта в целом, изложение описательное со ссылками на источники – 11-15 баллов; тема актуальная, проблема изложена с систематизацией точек зрения авторов и выделением научных направлений – 16-20 баллов; тема нестандартная, актуальная, глубоко изучена и раскрыта с изложением собственной позиций, обобщением отечественного и при необходимости зарубежного опыта – 21-25 баллов. Работа подготовлена с учетом последних изменений в законодательных и инструктивных материалах по рассматриваемой теме – дополнительно 5 баллов.

6. Оценка аналитической части по глубине исследования объекта и проблемы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: использована отчетная и статистическая информация в динамике до 3 лет, отсутствие иллюстрационного материала, констатация фактов – 10-15 баллов; информация за 3 года, наличие иллюстрационного материала, анализ причинно-следственных связей – 16-22 баллов; информация в динамике более, чем за 3 года, наличие разнообразного иллюстрационного материала, анализ причинно-следственных связей и аргументированность выводов – 23-30 баллов.

7. Оценка рекомендательной части по вкладу автора в решение проблемы, новизне предложений и их экономической обоснованности

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: предложения общего характера – 10-15 баллов; наличие рекомендаций по совер­шенствованию деятельности исследуемых субъектов – 16-22 баллов; рекомендации, обосно­ванные расчетами – 23-30 баллов.

8. Качество оформления курсовой работы, с учетом соответствия стандарту

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Справочно: оформление работы соответствует предъявляемым требованиям (правильно оформлены ссылки, таблицы, рисунки, список использованной литературы и т. д.) – 8-10 баллов; в оформлении работы выявлены нарушения предъявляемых требований – 5-8 баллов.

9. Недостатки курсовой работы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

10. Общая оценка курсовой работы

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_­­­­­­­­­­­­­­

Справочно: **«неудовлетворительно»** – менее 50 баллов, **«удовлетворительно»** – 50-69 баллов, **«хорошо»** – 70-85 баллов, **«отлично»** – 86-100 баллов.

Рецензент\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 Подпись Фамилия, имя, отчество Ученая степень, должность и место работы

« » \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_200 г.