Содержание

Введение

1. НДС как экономическая, социальная и правовая категория

1.1 Роль НДС в налоговых системах стран с развитой рыночной экономикой

1.2 Теоретические варианты налога на добавленную стоимость

1.3 Реформирование налоговой системы РФ

1.4 Сущность налога на добавленную стоимость в России

2. Действующая система исчисления и уплаты НДС в России

2.1 Плательщики налога

2.2 Объект налогообложения

2.3 НДС при ведении облагаемой и не облагаемой налогом деятельности

2.4 Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика

2.5 Освобождение от уплаты НДС

2.6 Расчет НДС при реализации товаров (работ, услуг)

2.6.1 Место и дата реализации товаров (работ, услуг)

2.6.2 Методы определения цены товаров, (работ, услуг)

2.6.3 Ставки налога

2.6.4 Налоговые вычеты

2.7 Документальное оформление НДС, уплата и отчетность

2.7.1 Счета-фактуры

2.7.2 Уплата НДС

2.7.3 Отчетность по НДС

3. Практика применения налога на добавленную стоимость

3.1 Налоговый контроль

3.2 Основные методы уклонения от уплаты НДС

3.3 Арбитражная практика

Заключение

Введение

С переходом общества к рыночным отношениям проблемы налогов и налогообложения стали актуальными и потребовали проведения реформ во всех сферах экономической жизни. Одним из первых обязательных платежей, введенных в практику налогообложения, стал налог на добавленную стоимость. Его основой является добавленная стоимость, создаваемая на всех стадиях производства и обращения товаров. Этот налог традиционно относится к категории универсальных косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимаются путем включения в цену товаров, перенося основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей продукции (работ, услуг).

Этап формирования налоговой системы был ознаменован стремительным развитием правовой базы, которая отставала в своем развитии от реальных общественных отношений, что порождало массу проблем не только экономического, но и правового толка. Этот этап не остался в прошлом, поскольку в настоящее время налоговое законодательство остается крайне не стабильным. На сегодняшний день правительство избрало курс развития налоговой системы до 2005 года.

Думаю, что стабильность налоговой системы смогла бы решить ряд экономико-социальных проблем, связанных с развитием страны. Именно поэтому в дипломной работе рассматриваются основы законодательства и анализируются решения арбитражных судов по возникшим спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами. Целью работы является рассмотрение таких проблемных аспектов как: роль налога в государственном бюджете; объект налогообложения, облагаемый оборот, налоговые льготы; а также иные вопросы, вызывающие конфликтные ситуации между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Сегодня велика роль НДС. Так, в 1992-1995 г. этот налог обеспечивал примерно1/5 всех налоговых поступлений в стране. С 1996 г. значение НДС еще больше возросло: этот налог стал обеспечивать уже около половины всех налоговых поступлений в федеральный и более трети в консолидированный бюджет страны. Объяснялось последнее почти обвальным падением в налоговых поступлениях доли налога на прибыль. Если за 1992-1995 гг. налог на прибыль обеспечивал около 1/3 всех налоговых поступлений в стране, то с 1996 г. эта доля упала до 20%. Решающей причиной послужило резкое увеличение (до 40%) числа убыточных предприятий во многих отраслях российской экономики. К этому добавилось и воздействие других факторов, особенно рост теневой экономики. По данным доходной части федерального бюджета 2000 г. налоговые поступления составили 85,2%, в том числе доля налога на прибыль – 15,7%, НДС – 23%, акцизы – 11,6%, таможенные платежи – 20,3% и так далее.

Большую помощь в написании дипломной работы мне оказали труды следующих специалистов: Д.Г. Черника «Налоги» 1997 год, книга под редакцией Русаковой И.Г. и Кашина В.А. «Налоги и налогообложение» 1998 год, А.Н. Медведева «Типичные ошибки при возмещении НДС», Н.В. Бирюковой «Налог на добавленную стоимость» 2003 год, П.А. Поздеева «НДС: нестандартные ситуации» 2003 год, а также НК РФ с изменениями и дополнениями, журналы «Налоговый вестник России», «ГлавБух», «Финансы», программа Союза Правых Сил «Проблема совершенствования Налога на добавленную стоимость в РФ».

Материалы дипломной работы изложены в следующей последовательности: обзор возникновения и развития налога на добавленную стоимость; его теоретические варианты, действующая система исчисления и уплаты НДС; отчетность по НДС; налоговый контроль и механизмы уклонения от налогообложения, разбирательство в арбитражных судах по делу и анализ вынесенных решений.

1. НДС как экономическая, социальная и правовая категория

1.1 Роль НДС в налоговых системах стран с развитой рыночной экономикой

Налоги на потребление как особая часть косвенных налогов использовалась в практике налогообложения развитых стран давно. Но первоначально - до 1950-х годов - в эту группу входили лишь два налога: налог с оборота и налог на продажи. Налог с оборота взимался на каждой стадии движения товара от производителя до конечного потребителя, т.е. многократно. Налог на продажи взимается однократно как доля (в %) от стоимости товара на конечной стадии его реализации. Затем эти налоги начали заменяться НДС, причем этот процесс имел длительную предысторию.

Налог с оборота стал широко использоваться западными странами в период мировой войны для удовлетворения ее возрастающих нужд. Налог вызвал серьезные нарекания и предпринимателей, и потребителей, недовольных многократным удорожанием товаров по мере прохождения ими последовательных стадий производства и обращения и обусловленным этим уменьшением потребления соответствующих товаров. Кроме того, в качестве важного недостатка налога с оборота отмечалось то, что он не находится в прямой зависимости от реального вклада каждой стадии производства в стоимость конечного продукта (из-за различной доли материальных затрат в обороте производимого на каждой стадии продукта). Последнее означает, что налог с оборота оказывается, кроме всего прочего, под воздействием изменений числа стадий производства (числа операций по реализации). Это лишает данный показатель нейтральности по отношению к организационной структуре производства. Поэтому после первой мировой войны в преобладающем большинстве стран использование данного налога было прекращено. С началом второй мировой войны рост военных фискальных потребностей вновь заставил многие западные страны либо вернуться к налогу с оборота, либо использовать налог на продажи. Опыт применения второго налога выявил и у него важный недостаток - налог лишает государство возможности воздействовать на все стадии движения товара от производителя к потребителю.

После окончания второй мировой войны западные страны ввиду возросших фискальных нужд в результате усиления государственного регулирования экономики не отказались, как это было после первой мировой войны, от налогов на потребление. Вместо этого был избран другой путь - замена налога с оборота и налога на продажи налогом на добавленную стоимость. Теоретически НДС представляет собой долю (в %) от стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения (т.е. на каждой стадии прохождения товара от производителя до конечного потребителя). Величина добавленной стоимости исчисляется предприятием как разность между стоимостью реализуемой продукции и стоимостью материальных ценностей, использованных для производства соответствующей продукции (за исключением износа основного капитала). Налогооблагаемая база для НДС включает заработную плату со всеми начислениями, прибыль, процентные платежи, амортизацию и некоторые другие расходы общего характера. Материальные же издержки (за исключением амортизации) налогооблагаемую базу не входят.

Франция в 1954 году первая внесла изменение в структуру косвенных налогов и провела замену налога с оборота на НДС. Соответствующая замена базировалась на идее, что НДС, сохраняя достоинства других косвенных налогов, свободен от их основных недостатков. Во-первых, НДС, как и налог с оборота, многократен, поскольку также взимается на каждой стадии производства и обращения и соответственно в отличие от налога на продажи сохраняет возможность воздействия государства на все стадии воспроизводства. Во-вторых, поскольку НДС облагается не вся стоимость оборота каждой стадии, а только лишь добавленная стоимость, он оказывается в прямой зависимости от реального вклада каждой стадии в стоимость конечного продукта. В результате НДС в отличие от налога с оборота не испытывает влияния изменений числа стадий оборота товара от производителя к потребителю.

Примеру Франции последовали и другие страны: в последующие десятилетия НДС стал использоваться в налоговой системе преобладающего большинства развитых стран, фактически вытеснив налог с оборота и заметно уменьшив значение налога на продажи (а в некоторых странах даже заменив часть акцизов). Единственным серьезным исключением остаются США, до сих пор не использующие НДС и ограничивающиеся в налогообложении потребления лишь налогом на продажи.

Наибольшую роль НДС играет в налоговой системе стран ЕС. В программе унификации в рамках этой организации проблемы НДС занимают одно из центральных мест. Более того, наличие НДС является обязательным условием членства в этой организации. И это не случайно. В ретроспективе некоторые ведущие страны ЕС, например, Франция, к началу формирования общего рынка отличались широким использованием косвенных налогов, и поэтому наиболее приемлемым вариантом в постепенном сближении налогообложения стран ЕС - а это рассматривалось в качестве одной из важнейших задач с самого начала интеграционных процессов в Западной Европе[[1]](#footnote-1) - виделся путь формирования единых основ косвенного обложения. Во всех странах ЕС НДС играет роль единственного налога на потребление.

Анализ свидетельствует о наличии достаточно высоких ставок НДС в странах ЕС. В некоторых странах (например, в Швеции, Финляндии, Дании) эти ставки превышают максимальный размер ставки, рекомендуемый руководящими органами ЕС (14 - 20% по основным группам товаров при разрешении использовать более низкие ставки для некоторых видов социально значимых товаров).

Что касается других западных стран, то ставки НДС в них весьма различны: в Норвегии - 23%, в Швейцарии - 6.5%, в Канаде - 8%, в Японии - 3%. В США же, вообще не использующих НДС, ставка родственного налога на продажи колеблется по штатам от 3 до 8,25%.

Необходимо подчеркнуть, что в последней группе стран велась достаточно интенсивная борьба вокруг вопроса о введении НДС. Например, в США уже с 1960-х годов выдвигались предложения о введении НДС в качестве средства решения острых финансово-бюджетных проблем страны (иногда в качестве частичной замены налога на прибыль). Основным аргументом служили ссылки на широкое использование этого налога в странах ЕС, что по мнению американских сторонников НДС, ставит внешнюю торговлю этих стран в более выгодное положение по сравнению с США. Противники же в качестве основного контраргумента ссылались на опасность в результате введения этого налога усиления инфляции в США и связанных с этим других отрицательных последствий, включая снижение платежеспособного спроса основной массы населения и обусловленное этим падение темпов экономического роста. Кроме того, последняя позиция опиралась на широко распространенное в общественном мнении США отрицательное отношение к косвенным налогам ввиду их откровенного социально несправедливого характера (поскольку в качестве источника этих налогов служит потребление всего населения без учета уровня доходов его отдельных слоев)[[2]](#footnote-2).

Крайне серьезное и опирающееся на широкую поддержку сопротивление было оказано введению НДС и в Японии. Против этого налога был также выдвинут ряд серьезных возражений: прежде всего осуждалось вызываемое этим налогом повышение цен и соответственно сужение платежеспособного спроса; отмечалось, что НДС ставит в невыгодное положение трудоемкие производства, а также компании с высокой прибыльностью, особенно крупные. Все эти возражения заставили правительство Японии долго медлить с введением этого налога. Когда же оно пошло на эту меру, ответом была широкая отрицательная реакция общественности страны.

В конце, хотелось бы отметить, что фискальную роль современных налогов на потребление (с решающей долей НДС) можно выявить на базе оценки доли этих налогов в общих налоговых поступлениях: в среднем по промышленно развитым странам доля косвенных налогов в общих налоговых поступлениях составляет 29% (против 32% по подоходному налогу и 7% - по налогу на прибыль).

В России же НДС становится решающим налогом во всей системе налогообложения. Причем в РФ НДС имеет одно принципиальное отличие от западного аналога, а именно - он распространяется на многие денежные сделки и операции, которые и в странах ЕС, и в других западных странах не являются объектом обложения НДС (пени, штрафы, некоторые банковские операции и т.д.). В связи с этим реальные ставки НДС в РФ, т.е. ставки, соответствующие международным стандартам, выше официально объявленных. Более подробно эти и некоторые другие недостатки действующей системы обложения НДС будут рассмотрены во второй

1.2 Теоретические варианты налога на добавленную стоимость

В настоящей работе основное внимание уделено правовому аспекту НДС, но без понимания и описания, хотя бы в общих чертах, его экономической сущности было бы невозможно его правильное восприятие. Поэтому настоящий раздел посвящен экономическим основам НДС.

С экономической точки зрения, возможны три варианта налога на добавленную стоимость. Качественные различия между ними исходят из доходных и расходных компонентов системы национальных счетов. Валовой внутренний продукт (GDP) по расходам состоит из конечного потребления домашних хозяйств (С), валовых инвестиций (I), конечных государственных незарплатных расходов на товары и услуги (Gc), государственных расходов на выплату заработной платы (Gw) и сальдо по счету текущих операций платежного баланса, которое можно представить в виде разницы между экспортом и импортом товаров и услуг (X-M):

GDP = C + I + Gc + Gw + (X – M).

В то же время, можно определить валовой внутренний доход как сумму доходов от факторов производства (зарплата, прибыль, процентные платежи), которую обычно называют добавленной стоимостью (V), и амортизации (D). Таким образом:

GDI = V + D.

Последнее равенство может быть выражено как в ценах каждого фактора (т.е. за исключением косвенных налогов без субсидий), так и в рыночных ценах (включая косвенные налоги без субсидий).

С использованием первого варианта НДС – налога, взимаемого с продукта (product-type VAT), – который обозначим как P-VAT, налогообложению подвергаются все расходы (за исключением государственных расходов на заработную плату, не подлежащих обложению при любом варианте НДС) в составе ВВП, если налог взимается по принципу страны происхождения, или расходы с поправкой на сальдо по счету текущих операций — в случае взимания налога по принципу страны назначения. Предположим, что НДС взимается по ставкам страны происхождения, т.е. экспортируемые товары и услуги, произведенные внутри страны, подлежат обложению налогом, а импортируемые – не подлежат. В таком случае базу налога можно выразить как:

BaseP-VAT = GDP – Gw = C + I + Gc + (X – M).

Валовые расходы на инвестиции, являющиеся частью базы первого варианта НДС, отражают совокупные расходы на товары капитального характера в течение определенного периода времени. Часть этих расходов используется на компенсацию стоимости основных фондов, закупленных в предшествующие периоды времени, т.е. – на их амортизацию. Несмотря на то, что амортизационные отчисления фактически представляют собой бухгалтерские проводки, но не реальные экономические операции, они оказывают влияние на расчетную величину прибыли, а следовательно, – и на добавленную стоимость предприятий.

Второй вариант НДС — налог, взимаемый с дохода (income-type VAT – I-VAT), — взимается с чистых расходов на инвестиции (валовых расходов за исключением амортизации). Базу такого налога можно выразить как:

BaseI-VAT = GDP – Gw – D = C + (I – D) + Gc + (X – M).

Исходя из расчета ВВП по доходам базу налога можно также записать как:

BaseI-VAT = GDI – Gw – D = V – Gw.

Последнее выражение показывает, что базой второго варианта НДС является сумма доходов от факторов производства за исключением государственных расходов на заработную плату.

Если установить, что кроме амортизации, не подлежат налогообложению инвестиционные расходы, направленные на прирост стоимости основных фондов, из базы налога на добавленную стоимость должны быть полностью исключены расходы инвестиционного характера. В результате, базой такого варианта налога (налога с учетом основных фондов, capital goods VAT – C-VAT) будет:

BaseC-VAT = GDP – Gw – I = C + Gc + (X – M).

Из приведенного описания видно, что наиболее широкая налогооблагаемая база возникает при использовании первого варианта НДС, а наиболее узкая — последнего. Применение налога на добавленную стоимость, взимаемого с совокупного продукта, имеет, тем не менее высокую экономическую цену. При обложении налогом всех приобретаемых основных фондов, без предоставления льготы по амортизации, возникает дестимулирующий эффект в отношении инвестиций. Более того, с использованием такого варианта налога возникает каскадный эффект, т.к. амортизация, как часть стоимости основных фондов, переносимая на затраты в будущем, не вычитается из налогооблагаемой базы и подлежит повторному налогообложению. Подобные же проблемы, хотя и в меньшей степени, возникают при использовании второго варианта НДС.

База обложения для третьего варианта налога на добавленную стоимость является самой узкой, так как не вызывает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера и является экономически нейтральной. Этот вариант широко распространен в странах, использующих НДС, несмотря на относительно высокий уровень ставок, который обеспечивает получение государственных доходов в заданном масштабе.

Следует также отметить, что при исключении из базы налога чистого экспорта товаров и услуг (при переходе на уплату НДС по принципу страны назначения) база третьего варианта налога сокращается до C + Gc, т.е. становится эквивалентной показателю розничных продаж. Другими словами, с точки зрения конечного результата третий вариант НДС, взимаемый по принципу страны назначения, не отличается от налога с розничных продаж, хотя администрирование и механизмы сбора этих налогов носят принципиально различный характер.

Между НДС на потребление (третий вариант) и НДС на доход (второй вариант) существует различие. Налог на добавленную стоимость с доходной базы при корректировке на сумму амортизации является налогом на экономическую ренту. Другими словами, взимание налога на доходную базу и на базу потребления приведет к одинаковым результатам только в случае отсутствия возрастающей отдачи от масштабов (которая приводит к существованию экономической ренты). На практике НДС на доход почти не используется, т.к. во всех странах, применяющих НДС, существуют налоги на прибыль и на доход физических лиц. Использование в этом случае доходной базы для НДС привело бы к двойному налогообложению ее части[[3]](#footnote-3).

С точки зрения бухгалтерского учета существует четыре варианта расчета обязательства по налогу на добавленную стоимость. Если установить, что базой налога являются сумма прибыли (p) и фонда оплаты труда (w) или разность между продажами (o) и покупками (i) , а налог взимается по ставке t, то к одинаковой величине обязательства (VAT) приведут следующие способы:

1) Прямой аддитивный метод (или балансовый метод):

VAT = t · (p + w).

2) Косвенный аддитивный метод, названный так, потому что при его использовании не происходит расчета добавленной стоимости, а сразу рассчитывается сумма налоговых обязательств:

VAT = t · p + t · w.

3) Прямой метод вычитания (иногда также называется налогом на трансферты предприятия (business transfer tax):

VAT = t · (o – i).

4) Косвенный метод вычитания (метод возмещения, счетов-фактур):

VAT = t · o – t · i.

Подавляющее большинство стран мира, использующих налог на добавленную стоимость, рассчитывают налоговые обязательства по нему с применением метода возмещения (косвенного метода вычитания). Для этого существуют следующие причины: во-первых, при использовании этого метода возникновение налоговых обязательств тесно связано с моментом осуществления экономической операции, а счет-фактура является документальным подтверждением таковой; во-вторых, применение такого метода облегчает налоговый контроль и позволяет устраивать перекрестные проверки; в-третьих, только при таком методе возможно взимание НДС по нескольким ставкам, а в-четвертых, метод возмещения предполагает, что можно использовать любой налоговый период, в то время как методы бухгалтерского баланса позволяют исчислять налоговые обязательства только за период сдачи бухгалтерской отчетности, что является их основным недостатком.

Примером взимания НДС на основе балансового метода является система НДС в Японии, где указанный налог был введен 1.04.1989. Единственным преимуществом применения бухгалтерской отчетности в целях расчета обязательств по НДС является использование тех же документов, что и для расчета налога на прибыль, что приводит к снижению расходов на налоговое администрирование. Таким образом, модельной системой НДС для всего мира стал фактурный метод возмещения, применяющийся в странах Европейского Союза. Формально фактурный метод применяется и в Российской Федерации, т.е. заполнить налоговую декларацию по НДС возможно с использованием только счетов-фактур. Однако некоторые положения налогового законодательства не позволяют обойтись без данных баланса при составлении отчета по налогу на добавленную стоимость для некоторых коммерческих операций.

Далее необходимо перейти к рассмотрению особенностей российского НДС, его зарождения, эволюции и правового регулирования на всех этапах его существования, а также связанных с этим проблем.

1.3 Реформирование налоговой системы РФ

Прежде чем перейти к рассмотрению собственно Налога на добавленную стоимость в России, хотелось бы уделить некоторое внимание социально-экономическим условиям, в которых зарождались и развивались механизмы НДС. Политическая и экономическая ситуация в России на рубеже 90-х годов требовали преобразований в сфере налогообложения.

Принятые в 1991 году законы не отличались глубиной проработки, а их юридическая доводка производилась, по существу, уже после принятия законов до их официального опубликования. Недостаток времени, неопределенность будущих структурных преобразований в экономике, быстро меняющееся правовое пространство, отсутствие опыта и знаний о международном опыте построения налоговых систем, приспособленных к функционированию в условиях рыночной экономики, явились главной причиной того, что российская налоговая система изначально обладала врожденными недостатками. К ним относились: гипертрофированно большая роль налога на прибыль, сохранение целевых отчислений во внебюджетные фонды (прежде всего, в дорожные и социальные), неоправданно приниженная роль налогов с физических лиц и на имущество, недостаточная разработанность вопросов налогообложения природных ресурсов и некоторые другие. Серьезный вред был нанесен перешедшим из советского времени ярко выраженным карательным уклоном налоговой системы, проявлявшимся, в частности, в очевидной незащищенности налогоплательщика перед контролирующими органами, а так же необоснованно высокими размерами санкций за налоговые правонарушения.[[4]](#footnote-4)

Единственным по-настоящему революционным элементом налоговой системы стал налог на добавленную стоимость, введенный вместо применявшегося ранее налога с оборота. Однако и этому налогу были присущи искажения, обусловленные желанием государства усилить его фискальную роль и одновременно приспособить его к сложной ситуации в экономике, характеризовавшейся массовыми неплатежами, бартером и другими подобными явлениями, характерными для экономики переходного периода.

Тем не менее, в первые годы своего существования российская налоговая система в целом неплохо выполняла свою роль, обеспечивая в условиях высокой инфляции и глубоких изменений в экономике поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов. Однако по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований, разработки и введения в действие соответствующих законов, закладывающих правовую базу под эти процессы, присущие налоговой системе недостатки становились все более заметными, а ее несоответствие происходящим в обществе изменениям все более явным. Налоговая система стала явным тормозом экономического развития государства. Как следствие – массовое недовольство существующей системой налогообложения и справедливые нарекания со стороны отечественных предприятий, индивидуальных предпринимателей и иностранных инвесторов. Многочисленные изменения, которые ежегодно на протяжении 1992-1999 гг. вносились в законодательство о налогах и сборах, решали лишь некоторые частные – как правило, очень важные – проблемы, не затрагивая, однако, основ системы.

Неупорядоченность внесения поправок, их количество и частота, с которой они вносились, привели к тому, что до последнего времени налоговая система характеризовалась не иначе как нестабильная и непредсказуемая. Такая практика делала невозможным планирование бизнеса даже на краткосрочную перспективу и приводила к тому, что риски, связанные с изменениями в налогообложении, оценивались как чрезвычайно высокие. Эти же причины сделали налоговую систему излишне сложной, противоречивой и запутанной, содержащей к тому же чрезмерное количество налогов и сборов.

Ключевой проблемой экономики пост коммунистической России оказался бюджетный дефицит. Превышение расходов государства над доходами было устойчивым и воспроизводилось из года в год. Невозможность покрытия расходов за счет налоговых поступлений обусловила эмиссионное финансирование дефицита и наращивание заимствований средств на внутреннем и внешнем финансовых рынках, что значительно повышало уязвимость национальной экономики. Воспроизводство бюджетного дефицита являлось прямым следствием низких объемов налоговых поступлений на фоне высоких расходных обязательств государства.[[5]](#footnote-5)

Можно выделить несколько основных причин, обусловливавших кризис доходной базы бюджета. Это прежде всего сохранение политической нестабильности в стране и, принципиальная ограниченность возможности государства (и особенно демократического государства) собирать налоги сверх определенного уровня.

Непонимание правительством природы бюджетного кризиса предопределило ошибочные действия по его преодолению. На протяжении 1995-1998 гг. осуществлялись попытки улучшения собираемости налогов (в том числе сокращения или хотя бы прекращения роста недоимки) как путем улучшения системы налогового администрирования, так и путем совершенствования налогового законодательства. Однако все предпринимавшиеся меры давали весьма ограниченный и краткосрочный результат, вслед за чем собираемость налогов вновь падала до прежнего или даже более низкого уровня. По-видимому, это объясняется тем, что уровень возможного сбора налогов не превышает 30% ВВП.[[6]](#footnote-6)

Цель налоговой реформы должна заключаться не в том, чтобы собирать больше налогов и тем самым решить проблему бюджетного кризиса, а в том, чтобы: по мере снижения обязательств государства в области бюджетных расходов снизить уровень налоговых изъятий, сделать российскую налоговую систему более справедливой по отношению к налогоплательщикам, находящимся в различных экономических условиях, повысить уровень ее нейтральности по отношению к экономическим решениям хозяйствующих субъектов и потребителей (налоги должны вносить минимальные искажения в систему относительных цен, в процессы формирования сбережений, в распределение времени между работой и досугом и т. д.)

При этом система администрирования налогов должна обеспечивать снижение уровня издержек исполнения налогового законодательства как для государства, так и для налогоплательщиков.

Создание справедливой и нейтральной налоговой системы требует решения трех взаимосвязанных задач.

Во-первых, с целью обеспечения ее максимальной нейтральности необходимо расширить базы основных налогов настолько, насколько это возможно. Серьезной проблемой при этом являются существующие в настоящее время многочисленные налоговые льготы. В России, по оценкам Министерства финансов, ежегодные потери только федерального бюджета из-за наличия льгот составляют порядка 12-15 млрд долларов. Предоставление льгот не способствует не только быстрому экономическому росту, но и укреплению доверия к государству и готовности добровольно платить несправедливые налоги.

Во-вторых, важным явлением, характеризующим фискальный кризис в России и нарушающим справедливость налоговой системы, стал быстрый рост налоговой задолженности предприятий. Как показала практика, периодически предпринимавшиеся правительством попытки усиления политического и административного давления на экономических агентов с целью заставить их платить налоги давали лишь краткосрочные результаты.

Однако без обеспечения единого подхода к недоимщикам по налогам, без жесткой позиции государства, предполагающей не декларативную, а действительную обязательность налоговых платежей для всех без исключения налогоплательщиков, нельзя ни преодолеть бюджетный кризис, ни создать справедливую и нейтральную налоговую систему.

В-третьих, существующие правила налогообложения, техника уплаты налогов и налогообложения, техника уплаты налогов и налогового администрирования оставляют налогоплательщикам слишком много возможностей для уклонения или ухода от исполнения налогового обязательства в полном объеме. В такой ситуации государство объективно неспособно обеспечить тотальный контроль за уплатой налогов всеми субъектами хозяйственной деятельности.

Таким образом, неспособность государства на протяжении многих лет решать назревшие проблемы создания справедливой налоговой системы и реального облегчения налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков стала одной из главных причин развития теневой экономики, массового бегства капиталов за границу, отсутствия полномасштабных иностранных инвестиций в экономику России. В конечном итоге она препятствует экономическому росту и укреплению государственности[[7]](#footnote-7).

Правительство РФ, понимая необходимость безотлагательного проведения налоговой реформы, в последние годы неоднократно предпринимало шаги в этом направлении. При этом не наблюдалось какой-либо программы преобразований или хотя бы последовательных действий. Правительство то собиралось поэтапно отменить НДС, то полагало, что следует отказаться от начисление амортизации, то предлагало отменить стандартные правила по НДС для экспортеров, оно же предлагало то отменить, то сохранить налоги, уплачиваемые с выручки.

Было бы неверным утверждать, что в области налоговой реформы за последние годы вообще не было продвижения. Важнейшим шагом явилось принятие и вступление в силу НК РФ, что позволило решить целый ряд острых вопросов, связанных с взаимоотношениями между налогоплательщиками и контролирующими органами, а так же администрированием сбора налогов. Принятый документ при прохождении через Думу утратил многие важные нормы и новаторские предложения и привнес в налоговые правоотношения не всегда безупречные правила и механизмы, что породило новые проблемы, связанные с их интерпретацией. Но при всех его недостатках Кодекс четко определил права и обязанности участников налоговых правоотношений, регламентировал процесс исполнения обязанности по уплате налогов, правила в отношении налогового контроля, установил ответственность за налоговые правонарушения. Он же установил закрытые перечни федеральных, региональных и местных налогов, ввел важные дефиниции и новые инструменты, необходимые для функционирования качественно новой налоговой системы.

Однако, очевидно, что проводимые мероприятия в области реформирования налоговой системы не должны ограничиваться лишь совершенствованием налогового законодательства. Они должны включать в себя также установление жесткого оперативного контроля за соблюдением действующих законов и резкое усиление мер, направленных на пресечение противопоказаний деятельности и теневых экономических операций.

Одним из приоритетных направлений налоговой реформы должно стать реальное облегчение налоговой нагрузки на экономику (по оценкам Министерства финансов номинальная налоговая нагрузка, исчисленная из 100-процентной собираемости всех налогов и сборов, в последние годы составляла приблизительно 41% ВВП). Несмотря на серьезные бюджетные ограничения реформа должна обеспечить снижение номинального налогового бремени до 33-34% ВВП. Такое снижение налогового бремени должно сопровождаться мерами, позволяющими увеличить фактическую собираемость налогов, которая должна сближаться с номинальной налоговой нагрузкой. Эти меры должны быть направлены на расширение базы налогообложения и включать в себя сокращение числа и объема налоговых льгот и перекрытие имеющихся в законодательстве каналов ухода от налогообложения.

Помимо прочего, налоговая реформа предполагает существенную трансформацию некоторых налогов, в том числе НДС. Этот налог достаточно продолжительное время является основным и наиболее стабильным источником налоговых поступлений федерального бюджета. Любые резкие изменения в НДС вряд ли были бы оправданы, поэтому из серьезных нововведений законодатель ограничился сначала включением в число налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей (при принятии НК РФ), а затем снижением ставки налога до 18%. Кроме того, этот налог достаточно безобиден по сравнению с действовавшими до него оборотными налогами и не оказывает решающего влияния на результаты деятельности налогоплательщиков, поскольку уплачивается в бюджет не за счет их прибыли (доходов), а за счет средств, получаемых от покупателей товаров (работ, услуг) реализуемых налогоплательщиком.

С другой стороны, НДС – как неотъемлемая часть цены товаров (работ, услуг) – не оказывает определяющего влияния на уровень цен, поскольку в условиях рыночных отношений действуют принципы свободного ценообразования (влияние спроса и предложения, уровень инфляции, курс рубля к иностранным валютам и многие другие факторы).

Из других серьезных изменений НДС, произошедших с принятием НК, можно выделить переход на новый порядок исчисления и уплаты этого налога при экспорте в государства СНГ, предусматривающий при уплате переход от принципа страны происхождения к принципу страны назначения. Этот вопрос обсуждался на протяжении нескольких лет, но никак не мог найти своего решения. Другие государства СНГ (прежде всего Украина) оказывали давление с целью вынудить РФ к переходу на этот порядок. Поскольку такой полномасштабный переход приводил бы к очевидным потерям российского бюджета из-за положительного сальдо торговли с этими государствами, а также из-за отсутствия обустроенной таможенной границы России (что открывает широкие возможности для фиктивного экспорта), Минфин, МНС и ГТК затягивали такой переход.

1.4 Сущность налога на добавленную стоимость в России

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

Особенностью налога на добавленную стоимость является такая его организация, при которой в общем случае продавец обязан уплатить налог только с налоговой базы, равной той стоимости, которую он добавил к продаваемым товарам или услугам. Технически для достижения этого результата налог сконструирован таким образом, что первоначальная сумма налога рассчитывается умножением налоговой ставки на всю цену, за которую налогоплательщик продает товары или услуги, но для определения величины налогового обязательства перед государством ему разрешается уменьшить первоначальную сумму налога на те суммы налога, которые он ранее уплатил своим поставщикам (или подрядчикам), приобретая материальные ресурсы или услуги, используемые потом в процессе производства продаваемых товаров или услуг. Точно так же эта схема работает в случае, когда налогоплательщик перепродает приобретаемые им на стороне товары или услуги.

Несколько иначе налог на добавленную стоимость организуется в отношении внешнеторговых операций. Любой ввоз товаров на таможенную территорию государства в режиме выпуска для свободного обращения (для других таможенных режимов обычно предусматриваются определенные особенности) должен облагаться налогом применительно к полной таможенной стоимости этих товаров, увеличенной на сумму таможенной пошлины. Одновременно в отношении экспорта товаров должна применяться нулевая ставка НДС, обеспечивающая не только освобождение экспортера от уплаты налога на добавленную этим экспортером стоимость, но и возмещение ему со стороны государства тех сумм налога, которые он уплатил своим поставщикам или контрагентам. Такая схема налога в отношении внешнеэкономических операций, с одной стороны, является формой государственной поддержки экспортера, а с другой стороны, обеспечивает равные конкурентные условия для всех товаров – независимо от страны их происхождения – на внутреннем рынке любого государства, применяющего НДС, поскольку независимо от страны его происхождения любой товар вначале полностью «очищается» от своего национального НДС, а затем обременяется налогом той страны, где он реализуется.[[8]](#footnote-8)

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

2. Действующая система исчисления и уплаты НДС в России

2.1 Плательщики налога

По законодательству РФ (ст.143 НК РФ) плательщиками налога выступают абсолютно все предприятия независимо от организационно-правовых форм и индивидуальные предприниматели, а также предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и иностранные юридические лица.

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

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

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

Возможность введения таких режимов предусмотрена статьей 18 НК.

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

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

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

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

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

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

аренды государственного или муниципального имущества;

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

2.2. Объект налогообложения

Что касается объекта налогообложения, то в целях упрощения системы расчетов объектом налогообложения для предприятий, производящих продукцию, является не добавленная стоимость, а весь оборот по реализации ими товаров, работ или услуг, включающий также и стоимость списанных на издержки производства и обращения материальных затрат. Выделение налога на собственно добавленную стоимость и исключение двойного налогообложения достигается механизмом уплаты налога, при котором в бюджет перечисляется лишь разность между суммами налога, полученными от потребителей и уплаченными поставщикам. В итоге вся сумма налога, соответствующая полной стоимости продукции, взимается с ее конечного потребителя, не затрагивая напрямую интересов ни производителей, ни торгово-сбытовых посредников за исключением необходимости для них дополнительного увеличения оборотных средств в целях кредитования на некоторый период сумм налога, уплачиваемых поставщикам (поскольку эти выплаты, естественно, предшествуют получению налога с потребителей).[[10]](#footnote-10) Процесс прохождения товара через ряд предприятий от получения сырья до конечного потребителя готовой продукции и расчетов по НДС между бюджетом и участвующими предприятиями представлен схемой № 1

Предприятие розничной торговли уплачивает в бюджет НДС с разницы между ценой реализации (включая НДС на всю стоимость реализованного товара) и ценой приобретения (включая сумму НДС, уплаченную поставщикам). Таким образом, оно компенсирует свои затраты на уплату НДС поставщикам (в составе исключенной из налогооблагаемого оборота цены приобретения) и фактически, как и все остальные предприятия, вносит в бюджет лишь разницу между суммой НДС, полученной от покупателя и суммой НДС, уплаченной поставщику.

В итоге в бюджет поступает НДС в сумме НДС=НДС5, полностью оплаченной потребителем.

Объекты обложения НДС определены в статье 146 НК РФ. Ими признаются::

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.

В целях обложения НДС передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

Товары (работы, услуги) считаются реализованными, если право собственности на них перешло от продавца к покупателю (от исполнителя к заказчику).

Есть операции, которые не признаются реализацией и, следовательно, НДС не облагаются. Эти операции перечислены в пункте 3 статьи 39 и в пункте 2 статьи 146 Налогового кодекса.

Посредники платят НДС только со своего комиссионного вознаграждения (с суммы дохода, полученного в результате выполнения посреднического договора).

При этом вознаграждение посредника облагается НДС по ставке 18% (независимо от того, какие товары (работы, услуги) он продает по посредническим договорам - облагаемые НДС либо освобожденные от налога).

Исключение составляют следующие ситуации:

предоставление в аренду на территории России помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в России;

реализация медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

реализация ритуальных работ и услуг, похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

реализация изделий народных художественных промыслов (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ.

При реализации этих товаров (работ, услуг) НДС не платят как сами производители, так и посредники[[11]](#footnote-11).

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

Данная ситуация возникает, в частности, тогда, когда купленные товары фирма не продала, а использовала для собственных нужд (например, для оформления витрины своего магазина или обустройства офиса). Или рабочие вспомогательного производства отремонтировали имущество, находящееся на балансе фирмы.

В таких случаях НДС нужно платить, если расходы, связанные с покупкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль (ст.146 НК РФ).

Проиллюстрировать данную ситуацию можно на следующем примере:

В ноябре 2003 года рабочие вспомогательного производства ОАО "Строймаш" отремонтировали находящееся на балансе предприятия здание оздоровительного комплекса.

Ситуация 1

Оздоровительный комплекс, числящийся на балансе "Строймаша", получает доходы за счет продажи абонементов населению (в том числе и работникам предприятия). Расходы на ремонт оздоровительного комплекса уменьшают получаемые им доходы (то есть учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли предприятия).

Следовательно, стоимость произведенных ремонтных работ НДС не облагается.

Ситуация 2

Оздоровительный комплекс, числящийся на балансе "Строймаша", финансируется за счет собственных средств предприятия. Работники "Строймаша" пользуются его услугами бесплатно. Следовательно, расходы на ремонт оздоровительного комплекса налогооблагаемую прибыль предприятия не уменьшают.

А раз так, со стоимости выполненных работ нужно заплатить НДС.

Налог нужно заплатить исходя из тех цен, по которым фирма продавала идентичные товары (выполняла аналогичные работы, услуги) в предыдущем налоговом периоде. Если же в это время таких продаж у фирмы не было, налог придется рассчитать исходя из рыночных цен[[12]](#footnote-12).

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

Все расходы по строительно-монтажным работам для собственных нужд фирмы облагаются НДС (п.1 ст.146 НК РФ). Налог начисляют после того, как строительство закончено и построенное здание принято на учет. Если право собственности на него надо зарегистрировать, НДС начисляют после государственной регистрации.[[13]](#footnote-13)

4. Ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Если организация ввозит товары на территорию России, на таможне нужно заплатить НДС. Исключение сделано лишь для некоторых категорий товаров (они перечислены в ст.150 НК РФ).

Налоговая база по НДС определяется как сумма:

таможенной стоимости этих товаров;

уплаченной таможенной пошлины;

суммы уплаченного акциза (если фирма ввозит подакцизные товары).

Таможенная стоимость товаров определяется в таком же порядке, как и для расчета таможенных пошлин.

Основным объектом обложения НДС остается реализация на территории РФ товаров (работ, услуг). Облагаемый оборот это сумма денежных средств, полученных от реализации товаров, выполненного объема работ или услуг, - перечисленных авансов, процентов по товарному кредиту и т.д. В ст. 153 – 161 НК РФ детально прописаны особенности определения облагаемого оборота и налоговой базы в зависимости от условий реализации.

Сейчас объектом налогообложения признается и передача имущественных прав. Однако не во всех случаях передача имущественных прав будет являться объектом налогообложения.

Природа имущественных прав определяется ГК РФ, Законом СССР от 31 мая 1991 года № 2213-1 «Об изобретениях в СССР», Законом СССР № 2328-1 от10 июля 1991 г. «О промышленных образцах», Законом РФ № 3517-1 от23 сентября 1992 г. «Патентный закон РФ».

Согласно вышеуказанным актам к передаче имущественных прав относятся следующие объекты:

передача имущественных прав на жилье и прочее имущество;

передача имущественных прав на использование изобретения;

промышленного образца;

полезной модели.[[14]](#footnote-14)

Изменения коснулись и порядка обложения налогом на добавленную стоимость полученных предприятием денежных средств в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты реализованных товаров (работ, услуг) облигациям и векселям, а также процентам по товарному кредиту.

Теперь такие доходы облагаются НДС только в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периоды, за которые производится расчет процента.

Еще одно нововведение касается налогообложения операций по переуступке права требования (дебиторской задолженности).

С момента вступления в силу части первой НК РФ (1 января 1999 года) и до 1 января 2001 года действовали следующие правила. При заключении договора об уступке дебиторской задолженности объект обложения НДС возникал у первоначального кредитора. Такая ситуация складывалась, если эта задолженность была связана с расчетами по оплате облагаемых НДС товаров, работ или услуг и если обязанность по уплате НДС у этого кредитора не возникала еще раньше при отгрузке (в случае применения учетной политики для целей налогообложения «по отгрузке»). Налоговая база определялась по стоимости товаров вне зависимости от суммы уступки долга.

Операции по дальнейшей переуступке долга объектом обложения НДС не являлись, поскольку имущественные права не являлись объектом обложения НДС (п. 2 ст. 38 НК).

С вводом в действие главы 21 НК РФ операции по переуступке требования трактовались статьей 155 НК как финансовая услуга (хотя это явным образом противоречило ГК РФ) и входили в облагаемый НДС оборот. Налоговой базой при этом являлась сумма превышения сумм дохода от реализации права требования над суммой затрат по его приобретению (п. 3 ст. 154 НК). После того, как имущественные права стали признаваться объектом налогообложения, все встало на свои места.

2.3 НДС при ведении облагаемой и не облагаемой налогом деятельности

Достаточно часто при ведении хозяйственной деятельности предприятия одновременно осуществляют реализацию отваров (работ, услуг), как облагаемых, так и не облагаемых НДС. Вопросы учета НДС при осуществлении деятельности, облагаемой и не облагаемой этим налогом изложены в п. 4 ст. 149, 170 НК РФ и пункте 43 Методических рекомендаций по применению гл.21 НК РФ

Согласно этих статей, чтобы получить льготу по уплате НДС налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов и расходов по облагаемым и необлагаемым видам деятельности.

Это одно из основных требований, когда НДС, уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг), принимается к вычету. Но из этого правила есть исключения. Речь идет о тех товарах (работах, услугах), которые используются в операциях, не облагаемых НДС. Что же это за операции?

Во-первых, реализация товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС регулируется статьей 149 НК РФ.

Она структурно состоит из трех блоков.

В первом блоке (п. 1,2) объединены операции, которые освобождаются от налогообложения в безусловном порядке и независимо от воли налогоплательщика, совершающего такие операции.

Во втором блоке (п. 3) собраны операции, освобождение которых от налогообложения не является обязательным для налогоплательщика, совершающего такие операции. Ему принадлежит право отказаться от освобождения или согласиться с ним.

В третьем блоке (п. 4-7) устанавливается порядок ведения учета по операциям, освобождаемым от налогообложения, и разъясняются другие «технические» моменты.

Так, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и в то же самое время он осуществляет операции, освобождаемые от налогообложения, то на него возлагается обязанность вести раздельный учет по этим операциям. Такое требование связано, в частности, с тем, что применительно к тем или иным операциям законом предусматриваются разные правила в отношении возмещения (принятия к вычету) «входящего» налога, который в зависимости от этих обязательств может приниматься к вычету в полном объеме или вовсе не приниматься к вычету, а относиться в соответствии со ст. 170 НК на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Особо следует подчеркнуть, что в формулировке п. 4 норма о раздельном учете является более емкой и жесткой по сравнению с действовавшим ранее в силу закона о НДС требованием вести раздельный учет затрат на производство и реализацию продукции, облагаемой и не облагаемой НДС, поскольку по существу предписывает вести два как бы независимых вида учета, в каждом из них в полном объеме отражая расходные и доходные операции, а также все связанные с ними сделки. По-видимому, из-за этой учетной нормы значительному числу налогоплательщиков пришлось проанализировать принятую ими систему учета. Вполне возможно, что в отдельных случаях налогоплательщики приняли решение отказаться от освобождения от налогообложения отдельных операций, исходя из оценки стоимости организации раздельного учета. Такую оценку проводить, по-видимому, совершенно необходимо, если налогоплательщик время от времени предполагает менять налоговые режимы в отношении отдельных совершаемых им операций.

Во-вторых, реализация товаров (работ, услуг) вне территории России. В каких случаях Россия считается местом реализации, а в каких - нет, определено в статьях 147 и 148 Налогового Кодекса.

В-третьих, реализация товаров (работ, услуг) в рамках деятельности, переведенной на единый налог на вмененный доход, а также лицами, перешедшими на "упрощенку" или освобожденными от уплаты налога по статье 145 НК РФ.

В-четвертых, передача товаров (работ, услуг), которая в соответствии с пунктом 2 статьи 146 НК РФ не признается объектом налогообложения по НДС. Примером может служить передача имущества в уставный капитал другого предприятия.

НДС по имуществу, работам и услугам, приобретенным для производства и реализации перечисленных товаров (работ, услуг), к вычету не принимается. Он включается в стоимость этого имущества, работ и услуг (п.2 ст.170 НК РФ). Данное правило относится в том числе к основным средствам и нематериальным активам.

Если налогоплательщик совершает только не облагаемые НДС операции, вести раздельный учет "входного" налога не нужно. Вся сумма уплаченного налога включается в стоимость приобретенного имущества, работ и услуг. Но такая ситуация - большая редкость. В большинстве же случаев наряду с необлагаемыми операциями присутствуют и "обычные" – облагаемые. И здесь раздельный учет необходим.

При раздельном учете имущество, работы и услуги, используемые в облагаемых операциях, учитываются отдельно от тех, которые используются в необлагаемых операциях. Отдельно учитывается и «входной» НДС по ним.

Сумма налога, принимаемая к вычету, и сумма налога, включаемая в стоимость, «определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период».

И при этом не имеет значения перешло ли право собственности покупателю.

За какой период (месяц или квартал) нужно рассчитывать эту базу? За тот, в котором было приобретено имущество (работы, услуги), предназначенное как для облагаемых, так и необлагаемых операций.

Что грозит организации, которая осуществляет облагаемые и не облагаемые НДС операции, но не ведет раздельный учет «входного» налога? Она потеряет право на его вычет. Эту сумму нельзя будет и включить в расходы. Так установлено в пункте 4 статьи 170 Кодекса. Иными словами, заплатить поставщику НДС придется за счет собственных средств[[15]](#footnote-15).

Однако из правила об обязательном ведении раздельного учета есть одно исключение. Оно предусмотрено все тем же пунктом 4 статьи 170 НК РФ. В нем записано следующее: «Налогоплательщик имеет право не применять положения настоящего пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство». В этом случае весь НДС, уплаченный поставщикам, можно принять к вычету.

Такая привилегия распространяется только на производственные предприятия. Причем для расчета пятипроцентного порога они должны учитывать не только прямые, но и косвенные расходы, распределенные между отдельными видами и партиями продукции по правилам бухгалтерского учета (иного порядка в Кодексе нет). Для торговых организаций, реализующих как облагаемые, так и не облагаемые товары, раздельный учет обязателен.

Рассмотрим конкретную ситуацию.

Предположим, розничная торговля переведена на уплату ЕНВД. В этой связи реализация товаров в розницу освобождена от НДС. Если же фирма наряду с розничной занимается еще и оптовой торговлей, то суммы «входного» налога по товарам для розничной торговли включают в стоимость приобретенных товаров. А НДС, уплаченный поставщикам при покупке товаров, предназначенных для оптовых продаж, можно принять к вычету.

А как быть, если заранее неизвестно, какие товары будут реализованы в розницу, а какие оптом? Так как НК РФ устанавливает требование по ведению раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций, то этот учет налогоплательщикам необходимо организовать самостоятельно. Однако, как неоднократно отмечали арбитражные суды, законодательно форма и порядок ведения раздельного учета нигде не закреплены.

В связи с этим правомерно записать в учетной политике организации, что возместить «входной» НДС можно по всем купленным товарам в момент их принятия учету, а затем восстановить сумму «входного» НДС по товарам, фактически переданным в розничную сеть, освобожденную от НДС в связи с переводом ее на уплату ЕНВД. Такой вывод приведен в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 июля 2002 года по делу № А33-1673. Кроме того, суд отметил, что действующим законодательством не установлен конкретный порядок ведения раздельного учета при осуществлении нескольких видов деятельности.

На необходимость восстановления ранее возмещенного из бюджета НДС по остаткам товаров при переходе с деятельности, облагаемой НДС, на ЕНВД обращено внимание в письме МНС РФ от 30 октября 2002 года № 03-1-09\2827\13-АЛ095.

На практике имеют место факты, когда приобретенные ресурсы используются одновременно в операциях как облагаемых, так и не облагаемых НДС, и тогда определить степень использования имущества практически невозможно. В этом случае пункт 4 ст. 170 НК предлагает следующее решение. Нужно распределить «входной» НДС по такому ресурсу между облагаемой НДС продукцией и льготируемой. Расчет производят исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению в общей стоимости товаров (работ, услуг). Другими словами, определяется пропорция и на ее основании рассчитывают налог, который можно возместить из бюджета[[16]](#footnote-16).

2.4 Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика

Первоначально предполагалось, что постановка на учет и, соответственно, последующие учет налогоплательщиков НДС и контроль за правильностью уплаты ими этого налога должны осуществляться отдельно от общих мероприятий по налоговому учету (предусмотренных ст. 83 и 84 НК) и налоговому контролю (гл. 14 НК).

Такая специальная постановка на учет применительно к отдельному налогу для российских организаций и индивидуальных предпринимателей вряд ли целесообразна, поскольку не дает никаких организационных или административных преимуществ ни налогоплательщикам, ни налоговым органам. Она была оправдана, если бы отдельные категории налогоплательщиков не признавались налогоплательщиками в части НДС или некоторые категории налогоплательщиков НДС не являлись бы налогоплательщиками в отношении всех других налогов. В полной мере все сказанное относиться к иностранным организациям, имеющим в России постоянные представительства. Специальная постановка на учет в качестве налогоплательщиков НДС имеет смысл только для иностранных организаций, не имеющих в России постоянных представительств, но получающих доходы от источников в РФ. Она же может быть полезна для иностранных организаций, имеющих «некоммерческие» постоянные представительства, которые не используются для выполнения контрактов, извлечения прибыли или совершения каких-либо операций, подлежащих налогообложению на территории России. В соответствии со ст. 83 и 84 НК такие иностранные организации ставятся на учет в налоговых органах в специальном порядке, устанавливаемом МНС[[17]](#footnote-17).

Иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах, при возникновении у них объекта налогообложения не имеют возможности уплачивать НДС в общем порядке. Они платят налог с получаемых в России доходов и другие налоги через своих налоговых агентов, обязанных удерживать из выплачиваемых ими в пользу этих организаций доходов и перечислить в бюджет соответствующие суммы налога. В общем случае эта же схема будет применяться и в отношении исполнения обязанности по уплате НДС. Однако при реализации этой схемы в бюджет будет уплачена вся сумма «выходящего» для налогоплательщика («входящего» – для налогового агента) НДС, что не позволит иностранной организации использовать право на вычет своего «входящего» налога, если, например, эта иностранная организация перепродает какой-то товар, ранее приобретенный на территории России с налогом. Чтобы избежать таких негативных последствий и обеспечить справедливый налоговый режим, иностранная организация вправе встать на учет в российских налоговых органах в качестве налогоплательщика одного лишь налога на добавленную стоимость.

НК РФ такую возможность встать на учет в качестве налогоплательщиков НДС предоставляет только иностранным организациям, имеющим постоянные представительства в России. Все другие нормы, содержащиеся ранее в НК и предусматривающие специальную постановку на учет всех налогоплательщиков, исключены из него еще до того, как они были введены в действие, но общий порядок постановки на учет обязателен для всех налогоплательщиков.

С 1 января 2001 года российские налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, местонахождению ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица.

Если в состав организации входят обособленные подразделения, то она обязана встать на учет в налоговом органе как по своему местонахождению, так и по местонахождению каждого своего обособленного подразделения. Но уплата налога организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, осуществляется централизовано, то есть по местонахождению головного подразделения предприятия.

Заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя подается в налоговый орган соответственно по местонахождению или по месту жительства в течение 10 дней после их государственной регистрации.

После подачи документов, налоговая инспекция присваивает предприятию ИНН, КПП и выдает два свидетельства:

о постановке на учет в налоговой инспекции;

о постановке на учет в качестве плательщика НДС (форма свидетельств утверждена приказом МНС России от 31 октября 2000 года № БГ-3-12/375)[[18]](#footnote-18)

Иностранные организации имеют свои особенности постановки на налоговый учет в России, установленные приказом МНС России от 7 апреля 2000 года № АП-3-06/12 «Об утверждении положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций».

В случае если иностранная организация осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в РФ через отделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то она обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с даты ее начала. В этом случае иностранная организация будет самостоятельно уплачивать НДС в том же порядке, что и российские предприятия.

В случае если период деятельности иностранной организации в России не превышает 30 календарных дней в году, то такая организация должна направить уведомление:

в налоговый орган по месту осуществления деятельности;

в Министерство РФ по налогам и сборам.

В этом случае иностранная организация будет также являться плательщиком НДС. Но уплачивать сумму налога за нее будут те предприятия или предприниматели, которые приобретают у нее товары, работы, услуги, выступая в роли налогового агента[[19]](#footnote-19).

При этом, иностранные организации обязаны встать на учет в налоговом органе в любом случае независимо от того, появляется у них обязанность по уплате налога или нет.

Что ждет организацию или предпринимателя, если на налоговый учет они все-таки не встали?

Статьями 116 и 117 НК РФ установлены налоговые санкции за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе и уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

2.5 Освобождение от уплаты НДС

Глава 21 НК РФ (ст. 145) ввела в действие принципиально новый механизм по освобождению от обязанностей налогоплательщика (ст. 145 НК).

При этом необходимо выполнить два условия.

Первое – объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательных календарных месяца, предшествующих освобождению, не превышающий в сумме 1 млн. рублей без НДС.

Второе – отсутствие оборотов по реализации подакцизной продукции и подакцизного минерального сырья

Для расчета налоговой базы в целях освобождения от уплаты НДС берется выручка как облагаемых, так и необлагаемых товаров, работ, услуг, при этом не включается в расчет:

реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;

передача товаров, работ, услуг без перехода права собственности (расходы для собственных нужд, которые не уменьшают базу по прибыли, по хозспособу);

операции, осуществляемые налоговыми агентами;

реализация в рамках специальных налоговых режимов.

Чтобы получить право на освобождение, необходимо до 20-го числа месяца, начиная с которого будет получено освобождение, представить в налоговый орган письменное уведомление и следующие документы.

выписку из бухгалтерского баланса (для предпринимателей выписку из книги учета доходов и расходов хоз. операций);

выписку из книги продаж;

копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Налоговая инспекция может также по своему усмотрению потребовать дополнительные документы.

Освобождение от обязанностей налогоплательщика производится на срок 12 месяцев.

При этом до истечения 12 месяцев налогоплательщик не имеет права добровольно отказаться от полученного освобождения. Не распространяется такое освобождение на обязанности по уплате НДС, возникающие в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ. Также не действует освобождение при выполнении обязанностей налогового агента.

В то же время при наличии такого освобождения не облагаются НДС все операции, являющиеся объектом обложения в соответствии с пунктами 1-3 пункта 1 статьи 146 НК РФ.

К ним относятся, например, безвозмездная передача товаров (работ, услуг), выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд и т.д. Также не будет уплачиваться НДС и с денежных средств, полученных предприятием и связанных с расчетами по оплате товаров, работ, услуг (ст. 162 НК), - с авансов, с сумм процентов по товарному кредиту и других.

Получив освобождение, налогоплательщик, тем не менее, обязан представлять в налоговый орган декларации по НДС, оформлять счета-фактуры (в них ставится указание «Без НДС»), вести журналы полученных и выданных счетов-фактур, книгу продаж.

С этой точки зрения налогоплательщик, получивший освобождение по НДС, отличается от субъектов, не являющихся плательщиками данного налога. Поэтому термин «освобождение от обязанностей налогоплательщика» является не совсем точным смысловым отражением ситуации. Представляется, что более правильным этот механизм налогового права следовало бы назвать «освобождение от обложения НДС».

В случае превышения объема выручки от реализации в 1 млн. рублей за любые три последовательных календарных месяца освобождение автоматически перестает действовать с 1-го числа месяца, в котором произошло такое превышение, и до окончания срока действия полученного ранее освобождения. Например, если за август, сентябрь и октябрь выручка от реализации превысила 1 млн. рублей без НДС, то освобождение перестает действовать с 1 октября. Суммы налога за октябрь подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

С точки зрения практической реализации этого требования можно отметить следующее. Ясно, что факт превышения объема выручки обнаружится организацией или предпринимателем по окончании октября, уже в ноябре. Поэтому потребуется переоформить все документы (договоры, счета, накладные, акты выполненных работ и услуг и т.п.), операции по реализации товаров (работ, услуг) за октябрь. Придется вносить в книгу покупок и бухгалтерские операции по учету «входного» НДС – он теперь будет приниматься к вычету из бюджета. А что делать с покупателями – ведь документы с указанием «Без НДС»уже им выставлены?

Налоговый кодекс не дает на это ответа[[20]](#footnote-20).

В этом случае, следует: предъявить покупателю дополнительно счет-фактуру на сумму налога или отнести сумму налога на финансовый результат предприятия.

Освобождение от уплаты НДС имеет свои положительные стороны – уменьшение налогообложения на 18%. Но приобретая выгоду в одном, получаешь определенные неудобства в другом.

Следует отметить также, что освобождение от обязанности уплачивать налог на добавленную стоимость далеко не во всех случаях может рассматриваться как налоговая льгота или дополнительная привилегия, поскольку, получив освобождение от «выходящего» налога (то есть возможность отпускать без НДС товары или услуги своим покупателям), налогоплательщик не освобождается от «входящего» налога (который он в общем порядке должен уплачивать своим поставщикам). В таких условиях не подлежащие возмещению суммы «входящего» НДС утяжеляют себестоимость продукции у получившего «льготу» налогоплательщика и, соответственно, увеличивают отпускную цену производимой им продукции. Часто это означает, что такая продукция или услуги становятся дороже аналогичной продукции или услуг, предлагаемых лицами, уплачивающими налог в общем порядке. С учетом же того обстоятельства, что в общей схеме предусмотрена возможность возмещения или зачета налога, уплаченного при приобретении этих продукции или услуг, которая не может быть реализована при приобретении более дорогой «льготируемой» продукции, наделение налогоплательщика обязанностью применять столь своеобразную налоговую «льготу» может изначально приводить к тому, что он будет поставлен в заведомо худшие экономические условия. Вот почему в некоторых случаях предусмотрено право налогоплательщика отказаться от применения «льготного» порядка налогообложения в пользу применения общих правил.

Вышеуказанное объясняет, почему в новой редакции НДС термин налоговые льготы даже при освобождении налогоплательщика от уплаты налога отсутствует.

Также, получая освобождение от уплаты НДС, организация остается плательщиком НДС, и она обязана вести книгу продаж и книги покупок, выписывать счета-фактуры, подавать декларации.

Отрицательным моментом является восстановление НДС на дату перехода. Суммы налога, которые организация приняла к вычету в соответствии со ст. 171 и 172 НК до даты приобретения права на освобождение, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, но не использованным до момента перехода, подлежат восстановлению. В последнем налоговом периоде, перед тем как отправить уведомление об использовании права на освобождение, организация уменьшает налоговые вычеты.

То есть если организация переходит на освобождение с 1 октября, то в декларации за сентябрь следует восстановить налог к уплате в бюджет.

2.6 Расчет НДС при реализации товаров (работ, услуг)

Товары (работы, услуги) считаются реализованными на момент перехода права собственности на них от продавца к покупателю (от исполнителя к заказчику).

Чтобы правильно рассчитать НДС по реализованным товарам (работам, услугам), необходимо определить:

место реализации этих товаров (работ, услуг). Облагается только та реализация, которая произошла на территории России, а за ее пределами уже не облагается;

дату, когда налог должен быть начислен к уплате в бюджет.

сумму выручки от реализации;

ставку налога, по которой облагаются реализованные товары (работы, услуги);

2.6.1 Место и дата реализации товаров (работ, услуг)

Для определения объекта налогообложения существенную роль играет место реализации товаров, работ, услуг, поскольку налогообложению подлежит реализация на территории РФ. Такая, казалось бы, четкая формулировка, тем не менее, таит в себе много нюансов, на которые следовало бы обратить внимание.

Россия считается местом реализации товаров в двух случаях (ст.147 НК РФ).

1. Товар находится на территории России и не отгружается и не транспортируется.

Например, российская фирма ЗАО "Актив" имеет в собственности здание, находящееся в Архангельске. По договору купли-продажи "Актив" продал здание другой российской фирме. Поскольку здание находится на территории России, а при продаже не отгружается и не транспортируется, местом его реализации считается Россия.

Значит, с выручки от продажи здания нужно заплатить НДС.

Товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории России.

Ситуация 1

По договору купли-продажи российская фирма ЗАО «Актив» отгружает товары из Челябинска в Варшаву.

Поскольку в момент начала отгрузки товары находятся на территории России, местом их реализации является Россия. Следовательно, реализация этих товаров облагается НДС.

Однако при соблюдении определенных условий экспорт товаров за пределы России облагается НДС по ставке 0%.

Ситуация 2

Российская фирма ЗАО «Актив» приобрела партию товаров на территории Польши. Не вывозя эти товары за пределы Польши, «Актив» продал эти товары польской фирме.

Поскольку на момент начала отгрузки товары находятся на территории Польши, местом их реализации Россия не является. Следовательно, с выручки от продажи товаров «Актив» по российским законам НДС платить не должен.

В данном случае «Активу» придется заплатить налог в соответствии с польским законодательством.

Работы (услуги) считаются реализованными на территории России в следующих случаях (ст.148 НК РФ).

Работы (услуги) непосредственно связаны с недвижимостью, находящейся в России. Это, например, строительные, монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению.

Работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся в России. Это, например, услуги по ремонту и сервисному обслуживанию оборудования, бытовой техники, транспортных средств и т.п.

Услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта фактически оказываются на территории России.

Например, российская фирма обучает иностранных специалистов.

Если обучение происходит в России, место реализации этих услуг – Россия. Следовательно, реализация этих услуг облагается НДС.

Если обучение происходит за границей, Россия местом реализации этих услуг не является. Реализация этих услуг НДС не облагается.

4. Покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность в России. Это правило распространяется только на следующие работы (услуги):

передачу в собственность или переуступку патентов, лицензий, торговых марок, авторских или иных аналогичных прав;

консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, а также научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

услуги по подбору персонала, когда этот персонал работает на фирме заказчика;

предоставление в аренду движимого имущества, за исключением автомобилей и другого наземного транспорта;

услуги по обслуживанию самолетов, вертолетов, проводимые в российских аэропортах и воздушном пространстве России, услуги по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, а также при лоцманской проводке;

услуги агента, привлекающего от имени основного участника контракта исполнителя для оказания перечисленных выше услуг.

Например, российская фирма ЗАО «Актив» оказала консультационные услуги голландской фирме, которая в России не зарегистрирована и не имеет здесь постоянного представительства.

Поскольку покупатель услуг свою деятельность на территории России не осуществляет, местом реализации этих услуг Россия не является. Следовательно, реализация этих услуг НДС не облагается.

5. Во всех остальных случаях местом реализации работ (услуг) считается Россия, если их исполнителем является фирма, зарегистрированная в России (имеющая ИНН).

Во всех случаях вспомогательные работы (услуги) считаются реализованными там же, где и основные.[[21]](#footnote-21)

Бухгалтер должен точно знать день, когда ему необходимо начислить НДС для уплаты в бюджет.

НДС нужно начислить к уплате в бюджет в день реализации товаров (работ, услуг). В Налоговом кодексе это называется «момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)».

Этот момент можно определить одним из двух способов: «по отгрузке» или «по оплате».

Фирма, выбрав один из этих способов, должна зафиксировать свое решение в учетной политике. Этот способ нельзя будет изменить в течение календарного года.

Если же никакой из способов в учетной политике фирма не утвердила, автоматически будет считаться, что она платит НДС «по отгрузке» (п.12 ст.167 НК РФ).

Для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике способ определения даты реализации «по отгрузке», обязанность по уплате налога возникает с момента отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);

Момент оплаты товара при этом не имеет никакого значения.

Дата отгрузки может не совпадать с датой перехода права собственности (например, когда право на товары переходит к покупателю после оплаты его, после поступления товара на склад покупателя и т.д.)

На этот счет существует несколько мнений:

Н.В. Бирюкова в своей книге «Налог на добавленную стоимость» предлагает следующий вариант действий в данной ситуации: «В этой ситуации – пишет автор, - до момента перехода права собственности на товар отсутствует факт реализации, следовательно, и платить НДС нет необходимости».

Судебная практика не позволяет согласиться с такой постановкой, т.к. термин «реализация» не определен ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве и не увязан с моментом перехода права собственности. НК РФ же четко определил дату реализации по моменту, отгрузки или оплаты товара, причем как тот, так и другой момент может предшествовать переходу права собственности. Так почему же автор считает, что когда отгрузка происходит раньше перехода права собственности, НДС начислять ненужно, а когда оплата происходит раньше перехода права собственности? НДС все равно необходимо начислить? Если согласиться с автором, и приурочить момент начисления НДС к моменту перехода права собственности, то теряется всякий смысл определения в учетной политике даты реализации согласно ст. 167 НК[[22]](#footnote-22).

Итак, если фирма определяет выручку «по оплате», то НДС нужно заплатить по итогам того отчетного периода (месяца или квартала), когда покупатель оплатит отгруженные ему товары.

Товар считается оплаченным в следующих случаях:

деньги поступили на счет или в кассу продавца или его посредника;

задолженность покупателя погашена взаимозачетом;

продавец передал права требования задолженности покупателя третьему лицу.

Вместо оплаты товара покупатель может выдать продавцу собственный вексель. В этом случае товар считается оплаченным, если покупатель оплатил вексель или продавец передал вексель третьему лицу.

Но даже если покупатель вообще не оплатил товары (работы, услуги) и не погасил свою задолженность другим способом, то продавцу с учетной политикой «по оплате» НДС в бюджет все равно уплатить придется. При этом для целей налогообложения датой оплаты в этом случае признается наиболее ранняя из следующих дат:

день истечения срока исковой давности (три года) по данной задолженности;

день, когда задолженность будет списана в убыток.

В случае начисления к уплате в бюджет суммы налога того периода, когда была ставка 20%, то независимо от того, что списание дебиторской задолженности происходит в период действия ставки 18 %, платить все-таки необходимо по ставке 20%.

Вновь созданная фирма (предприниматель) должна определиться с учетной политикой для целей налогообложения в течение первого налогового периода (месяца или квартала).

Предприниматель обязан ежегодно (не позднее 20 января того года, начиная с которого он хочет применять выбранный им способ) сообщать об этом в свою налоговую инспекцию.

Фирмы-экспортеры определяют дату реализации товаров двумя способами:

Как последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, необходимых для обоснования применения ставки 0%.

Как дату фактической отгрузки товаров, если полный пакет документов не собран на 181-й день с даты таможенного оформления грузовой таможенной декларации.

2.6.2 Методы определения цены товаров, работ, услуг

Вопросы влияния цены сделки на величину налогов рассмотрены в статье 40 НК.

В общем случае цена товаров, работ или услуг принимается та, которая указана сторонами сделки. Предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы имеют право проверить и доказать, что цена сделки, указанная сторонами договора, не соответствует рыночной в случаях:

между взаимозависимыми лицами;

по товарообменным (бартерным) операциям;

при совершении внешнеторговых сделок;

при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Ст. 20 НК РФ определяет статус взаимозависимости физических и юридических лиц в случае, если эти лица могут влиять на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном капитале другой организации, и доля участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Возможен вариант, когда суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ, услуг.

Налоговые инспекции имеют право в судебном порядке признать две фирмы взаимозависимыми. Но, как выясняется, на практике сделать это не так-то просто, так как для этого нужны веские основания.

Проиллюстрировать данное утверждение можно примером из судебной практики Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24 апреля 2002 года № А33-13637/01-СЗ-ФО2-940/2002-С1.

ООО «ИТ-Восток» и ООО «Торговое окно Красноярья» (г. Железногорск Красноярского края) заключили договор аренды. При этом арендная плата, установленная по этому договору была значительно ниже тех сумм, которые брали другие фирмы при сдаче в аренду аналогичных помещений (по данным департамента недвижимости администрации Красноярска).

На этот факт обратили внимание работники налоговой инспекции. Налоговики обратились в арбитражный суд с иском признать две фирмы взаимозависимыми. Это позволило бы им проверить, соответствуют ли цены, установленные в договоре аренды, рыночным и, как следствие, пересчитать налоги исходя из рыночных цен.

Однако, изучив материалы дела, суд встал на сторону предприятий. В своем решении судьи, в частности, указали, что «право суда признать лица взаимозависимыми по основаниям, не предусмотренным НК, может быть реализовано в исковом производстве при рассмотрении налогового спора». А поскольку никакого налогового спора между предприятиями и налоговой инспекцией фактически не было, суд отказал инспекции в иске.

ГК в главе 31 «Мена» определяет понятие товарообменного (бартерного) договора.

В самом простом случае к договору мены применяются правила договора о купле-продаже товаров.

При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Необходимо обратить особое внимание на тот факт, что норма ГК определяет договор мены как передачу в собственность другой стороне одного товара в обмен на другой. Речь идет только о товаре.

Если одна из сторон оказывает услуги, а другая поставляет товар или тоже оказывает услуги, то в чистом виде нельзя сказать, что данный договор является договором мены. Хотя на практике бывают случаи, когда инспекторы налоговых служб приравнивают к договорам мены и те сделки, в рамках которых оказываются взаимные услуги.

Договор мены может предусматривать, что цена товаров предполагается равноценной, неравноценной или ничего не предусматривать. Если о цене ничего не сказано, то считается, что товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными.

Особый интерес возникает по поводу перехода права собственности на обмениваемые товары. Если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам одновременно после исполнения обязательств обеими сторонами. То есть если одна сторона уже передала товар, а вторая еще нет, то право собственности на переданный товар не переходит к приобретателю до момента передачи товара второй стороной. Это обстоятельство может иметь значение при расчете налога на имущество.[[23]](#footnote-23)

Чтобы избежать возможных неприятных обстоятельств с налоговыми органами, можно просто составить два договора поставки. А на дату исполнения обязательств составить Акт взаимозачета о погашении взаимной задолженности.

Статьей 2 ГК определяется, что гражданское законодательство применяется к отношениям с участием иностранных юридических лиц.

Сделки с участием иностранных юридических лиц считаются внешнеторговыми. Такие сделки могут совершаться и на территории России. Расчеты могут быть как в валюте иностранных государств, так и в рублях.

Все внешнеторговые договоры контролируются налоговыми службами на предмет формирования рыночных цен на товары, работы, услуги.

В данном случае информация о рыночных ценах товаров, работ, услуг определяется исходя из рыночных цен на мировом, а не на российском рынке.

Расчет отклонений более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от уровня цен по идентичным (однородным) отварам (работам, услугам) производится в пределах непродолжительного периода времени.

Рыночная цена определяется с учетом обычных при заключении сделок надбавок к цене или скидок.

В частности, учитываются скидки, вызванные:

сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);

потерей товарами качества или иных потребительских свойств;

истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;

реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Период непродолжительного времени организация должна установить в своей учетной политике. Например, 30 дней, хотя по скоропортящимся продуктам организация имеет право установить менее длительный срок.

Часто вопрос определения рыночной стоимости товаров (работ, услуг) вызывает затруднения у бухгалтеров организаций, а также и у налоговых инспекторов.

Ст. 40 НК определяет рыночную цену товара (работ, услуг) как сложившуюся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Следовательно, важными моментами являются:

Идентичность (а при их отсутствии – однородность) товаров (работ, услуг). При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При этом незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

Сопоставимость в экономических (коммерческих) условиях.

Реально рыночная цена может быть взята за основу из официальных источников информации (региональных справочников, в которых даны перечень и цена товаров, работ, услуг на каждый период времени), биржевых котировок.[[24]](#footnote-24)

Если организация точно знает, что цена сделки подпадает под условия статьи 40 НК РФ, то лучше, не ожидая налоговой проверки, иметь подтверждение рыночной стоимости.

Контроль за правильностью применения цен по сделкам выражается в сопоставлении применяемых сторонами цен с рыночными. Если цена сделки отклоняется от рыночной более чем на 20 %, налоговый орган вправе вынести мотивированное постановление о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты контролируемых сделок были оценены исходя из рыночных цен.

Таким образом, на основании п. 3 ст. 40 НК можно сделать вывод, что доначисление налога исходя из рыночных цен является правом налогового органа. Это означает, что НК РФ освобождает налогоплательщика от обязанности корректировать результаты сделки для целей налогообложения и определять для этого рыночную цену.

В отличие от ранее действовавшего порядка налоговый орган не вправе одновременно с решением о взыскании налога принять решение о взыскании с организации каких либо санкций, так как очевидно, что п. 3 ст. 40 НК ограничивает неблагоприятные последствия неприменения рыночных цен только правом налогового органа доначислить налог, рассчитав его с применением рыночных цен и начислить пени за несвоевременную его уплату.

Налогоплательщик по общему правилу самостоятельно не корректирует налоговую базу по рыночным ценам. Он определяет выручку для целей налогообложения исходя из цен, указанных сторонами сделки, однако налогоплательщик может не дожидаться налоговой проверки, если у него есть основания для доначисления налога на основании п. 3 ст. 40 НК. Теоретически, организация вправе самостоятельно доначислить НДС на сумму разницы. В этом случае налоговый орган не вправе повторно взыскать налог и пени за его неуплату, если сумма налога поступила в бюджет своевременно.[[25]](#footnote-25)

При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разновидность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Важно то обстоятельство, что при рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными выше.

2.6.3 Ставки налога

С 1 января 2004 года существуют следующие ставки налога:

0 процентов

10 процентов

18 процентов

Применение ставки 0 % реально обозначает освобождение от уплаты НДС, но не от представления налоговых деклараций. То есть декларации по НДС следует приносить в налоговую инспекцию в общем порядке.

Ставка 0%, в частности, применяется:

по экспортируемым товарам. Однако нефть, стабильный газовый конденсат и природный газ, которые экспортируются в страны СНГ, облагаются по ставке 18 %;

при выполнении работ (оказании услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых и импортируемых товаров;

при выполнении работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем;

и др.

Чтобы подтвердить свое право на применение нулевой ставки, необходимо представить в налоговую инспекцию целый пакет документов.

Налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги), облагаемые налогом по ставке 0%, представляют в налоговые органы отдельную Декларацию по НДС по форме, приведенной в Приложении N 2 к Приказу МНС РФ от 27 ноября 2000 г. N БГ-3-03/407. При этом суммы авансовых платежей отражаются по строке 11 этой Декларации и не отражаются в Декларации по НДС. Далее хотелось бы рассмотреть порядок исчисления сумм налога и соответственно заполнения налоговых деклараций по мере совершения операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по ставке 0%.

РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ), ПЕРЕЧИСЛЕННЫХ В ПОДП. 1-3 П. 1 СТ. 164 НК РФ

Налогоплательщикам, реализующим такие товары, Налоговый кодекс фактически предоставляет отсрочку в 180 дней для сбора и представления в налоговые органы пакета документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов (п. 9 ст. 165, п. 9 ст. 167 НК РФ). До момента представления этих документов сведения об указанных операциях не отражаются в налоговых декларациях. При этом данные о стоимости отгруженных на экспорт товаров (выполненных работ, оказанных услуг) за отчетный период (месяц, квартал), по которым предполагается применение ставки 0%, справочно указываются в Приложении В к Декларации по налоговой ставке 0% за указанный отчетный период. По мере получения документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0%, налогоплательщик отражает данные о совершенных им операциях в Декларации по налоговой ставке 0% за тот отчетный период, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Сведения об этих операциях указываются в разделе I Декларации, которая представляется в налоговые органы вместе с документами, подтверждающими обоснованность применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов. При этом по строке 9 Декларации отражается общая сумма налоговых вычетов, подлежащая возмещению из бюджета. Порядок возмещения предусмотрен п. 4 ст. 176 НК РФ.

РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ), УКАЗАННЫХ В ПОДП. 4-7 П. 1 СТ. 164 НК РФ

В отношении операций, перечисленных в подп. 4-7 п. 1 ст. 164, Налоговый кодекс не устанавливает особого порядка определения даты реализации для целей исчисления НДС. Поэтому налогоплательщики отражают указанные операции в Декларации по налоговой ставке 0% за тот отчетный (налоговый) период, в котором у них возникает обязанность по уплате НДС: либо в периоде отгрузки товаров (работ, услуг) (если выручка для целей налогообложения определяется «по отгрузке»), либо в периоде поступления оплаты (если выручка для целей налогообложения определяется «по оплате»).

В случае когда до срока, установленного для представления налоговой декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период, налогоплательщик собрал полный пакет документов, обосновывающих применение нулевой налоговой ставки и налоговых вычетов, то данные о совершенных операциях отражаются им в разделе I Декларации по налоговой ставке 0%. В отсутствие документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, указанные операции отражаются в разделе II этой Декларации. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0%, уплаченные суммы налога подлежат возврату в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

К вопросу о нулевой ставке налога, хотелось бы еще отметить, что 24 ноября 2003 года был дополнен порядок определения налоговой базы при исчислении НДС по ставке 0%.

Правительство РФ внесло изменения в порядок определения налоговой базы при исчислении НДС по авансовым или иным платежам, полученным экспортерами в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев. Они утверждены постановлением от 20.11.2003 № 702.

Согласно документу указанный порядок распространяется на товары, производство которых финансируется экспортерами в рамках реализации соглашений между Правительством РФ и правительствами иностранных государств. Чтобы подтвердить получение авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок таких товаров, нужно представить в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией ряд документов. Это копия межправительственного соглашения, договор (или копия), предусматривающий внесение платежей, копия платежного поручения, а также документы, предусмотренные в подпунктах «а», «б» и «в» пункта 3 этого порядка.

Кроме того, если товары будут поставлены на экспорт раньше чем через 6 месяцев после начала перечисления авансовых или иных платежей организации-изготовителю, эти товары должны облагаться НДС в установленном законодательством порядке. Как впрочем, и если применение нулевой ставки не будет подтверждено[[26]](#footnote-26).

По ставке 10% облагаются:

продовольственные товары (по специальному перечню);

товары для детей (по специальному перечню);

периодические печатные издания и книжная продукция (кроме рекламной и эротической);

Также по ставке 10% облагаются редакционные и издательские работы (услуги) по производству этих изданий, услуги по их экспедированию и доставке, услуги по оформлению и исполнению договора подписки на эти издания, услуги по размещению в этих изданиях рекламы и информационных сообщений.

Перечисленные выше услуги согласно Федеральному закону от 31 декабря 2002 г. № 195-ФЗ «О внесении изменения в Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в статьи 149 и 164 части второй НК РФ»» облагаются по ставке 10 % до 1 января 2005 года.

медицинские товары (по специальному перечню).

Более подробно перечисленные выше виды товаров определяются в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. Соответствующий перечень утверждает Правительство РФ.

Все остальные товары (работы, услуги), которые не облагаются по ставкам 0 и 10%, облагаются НДС по ставке 18%.

Федеральным Законом РФ от 07.07.2003г. №117-ФЗ внесены изменения и дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также признаны утратившими силу некоторые законодательные акты (положения законодательных актов) Российской Федерации. Настоящий Федеральный Закон вступил в силу с 1 января 2004г.

Основное изменение – это снижение ставки налога на добавленную стоимость с 20% до 18%. Изменилась, соответственно, и расчетная налоговая ставка, указанная в п.4 ст.158 НК РФ – она стала 15,25 % (вместо 16,67 %). Остальные изменения внесенные в главу 21 НК РФ носят чисто технический характер и связаны с отменой налога с продаж и акциза на природный газ.

В связи с изменением ставки НДС с 1 января 2004 г. у налогоплательщиков могут возникнуть трудности при исчислении суммы НДС если отгрузка товара и его оплата происходят в разные отчетные периоды.

Ситуация 1. Отгрузка в 2003г., оплата – в 2004г.

Согласно сложившейся практике все изменения порядка применения косвенных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость, вводятся, как правило, с даты, определяемой фактом отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг

Согласно п.31 Методических рекомендаций по применению главы 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» и ст. 149 НК РФ применяется следующий порядок налогообложения:

при отгрузке товаров (работ, услуг) в 2003г. и оплате за них в 2004г. необходимо использовать ставку НДС 20%. При этом покупатель, оплативший товары (работы, услуги) в 2004 г. имеет право принять к вычету уплаченную сумму налога в соответствии со ст.171, 172 НК РФ.[[27]](#footnote-27)

Следует отметить, что существует и другая позиция по данному вопросу. Согласно ст.167 НК РФ дата возникновения обязанности по уплате НДС определяется в соответствии с принятой налогоплательщиком учетной политикой: либо по мере отгрузки товаров, либо по мере ее оплаты. В связи с этим для налогоплательщиков, у которых учетная политика в целях исчисления НДС «по оплате», момент определения налоговой базы по НДС возникает в 2004 г., следовательно, должна использоваться ставка 18 %. При этом следует учитывать, что налогоплательщик обязан выставить счет-фактуру в течение пяти дней со дня отгрузки товаров (работ, услуг), т.е. в 2003г. по действующей на данный момент ставке 20%. По моему мнению такая позиция не является правильной, поскольку объект налогообложения возникает при реализации товаров (работ, услуг), т.е. в 2003г., следовательно должна применяться ставка 20%.

Ситуация 2. Оплата в 2003г., отгрузка – в 2004г.

Согласно пп.1 п.1 ст.162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Следовательно, налогоплательщики при получении предоплаты в 2003г. обязаны уплатить НДС с аванса по действующей ставке 20%. Если отгрузка товаров (работ, услуг) осуществляется с 1.01.2004г., то счет-фактура выставляется покупателю с использованием ставки НДС 18%. При этом, согласно п.8 ст.171, п.6 ст.172 НК РФ суммы налога, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежат вычетам после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Таким образом, налогоплательщики при отгрузке в 2004г., исчисленную сумму НДС (по ставке 18%) имеют право уменьшить на сумму налога, исчисленную и уплаченную с аванса (по ставке 20%). Можно предположить, что в этом случае есть риск возникновения споров с налоговыми органами.

Необходимо обратиться еще раз к порядку налогообложения, изложенному в п.31 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447, где сказано, что по товарам (работам, услугам), оплаченным полностью, но не отгруженным до 31.12.2000 включительно, счета – фактуры выставляются начиная с 01.01.2001 покупателям без НДС, в том случае если с покупателем произведен соответствующий перерасчет, предусматривающий возврат суммы налога, полученного при поступлении предоплаты и включенного в декларацию продавцом при получении от покупателя этой предоплаты. По итогам указанных перерасчетов с покупателем производятся в установленном порядке перерасчеты с бюджетом.

Требование налоговых органов о проведении перерасчетов с покупателями соответствует природе косвенных налогов фактически уплачиваемых покупателями в составе цены товара (работы, услуги).

На основе вышеизложенного сторонам по сделке следует заключить соглашение о перерасчете стоимости товара.

Так, например, в декабре 2003 г. фирма А заключила договор с фирмой «ИНТЕРКОМ-АУДИТ» на оказание консультационных услуг по проверке методологии ведения налогового учета и перечислила в порядке 100% предоплаты 12 000 руб.(в том числе НДС 2000 руб.). Консультационные услуги оказаны в январе 2004 г. В данной ситуации возможны два варианта осуществления перерасчетов.

Вариант 1. Фирма А договаривается с фирмой «ИНТЕРКОМ-АУДИТ» (путем заключения дополнительного соглашения) о повышении стоимости услуги 12 000 руб. ( в том числе НДС 1830 руб.). Тогда стоимость услуги (без НДС) составит 10 170 руб., а сумма НДС по ставке 18% составит 1830 руб.

В этом случае фирма «ИНТЕРКОМ-АУДИТ» выставляет фирме А счет-фактуру на сумму 12 000 руб. ( в том числе НДС 1830 руб.) и возмещает из бюджета излишне уплаченный НДС в размере 170 руб. (2000 руб. – 1830 руб.). Фирма А увеличит свои расходы на 170 руб. (10 170 руб. – 10 000 руб.) и, следовательно, уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль. Такие расходы признаются расходами прошлых налоговых периодов, выявленными в текущем отчетном периоде. В бухгалтерском учете такие расходы отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В налоговом учете такие расходы относятся к внереализационным (пп.1 п.2 ст.265 НК РФ) и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Вариант 2. Стоимость услуги сохраняется в размере 10 000 руб., а сумма НДС пересчитывается по ставке 18 % и фирма «ИНТЕРКОМ-АУДИТ» возвращает фирме А излишне уплаченную в составе аванса сумму налога.

В этом случае фирма «ИНТЕРКОМ-АУДИТ» возвращает фирме А 200 руб. (2000руб. – 1800 руб.) и по итогам таких перерасчетов, возмещает из бюджета излишне уплаченный НДС в сумме 200 руб[[28]](#footnote-28).

Расчетные ставки по НДС определяются в соответствии с пунктом 4 ст. 164 НК РФ.

Порядок расчета этих ставок следующий:

если товары (работы, услуги) облагаются НДС по ставке 18 %:

Сумма, полученная НДС, за товары х 18% : 118% = подлежащий (работы, услуги) уплате в бюджет

если товары (работы, услуги) облагаются НДС по ставке 10 %:

Сумма, полученная НДС, за товары х 10% : 110% = подлежащий (работы, услуги) уплате в бюджет

Применение расчетных ставок предполагается в следующих случаях.

При получении:

авансовых платежей;

финансовой помощи, связанной с оплатой за реализованные товары;

процентов по векселям и товарному кредиту сверх ставки рефинансирования;

страховых выплат в виде поставки товаров, работ, услуг.

При удержании налога налоговыми агентами.

При реализации имущества, по которому сумма «входного» налога учтена в стоимости этого имущества;

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки.[[29]](#footnote-29)

2.6.4 Налоговые вычеты

Начисленная сумма НДС уменьшается на сумму налоговых вычетов. Вычету подлежат следующие суммы налога.

Суммы НДС, которые фирма заплатила своим поставщикам, когда оплачивала купленные у них материалы, товары (работы, услуги), основные средства, нематериальные активы и т.п. НДС принимается к вычету, если выполнены условия:

приобретенные ценности оприходованы (работы выполнены, услуги оказаны);

стоимость ценностей (работ, услуг) оплачена поставщикам;

ценности (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС, а также для перепродажи;

на приобретенные ценности (работы, услуги) есть счет-фактура, в котором указана сумма налога. (Форма счета-фактуры приведена в приложении № 1 к настоящей дипломной работе)

Если хотя бы одно из этих условий не выполнено, уплаченная сумма НДС вычету не подлежит[[30]](#footnote-30).

2. Суммы НДС, которые фирма заплатила на таможне при ввозе товаров на территорию России.

3. Суммы НДС, которые фирма-продавец заплатила в бюджет при реализации товаров, если покупатель впоследствии возвратил эти товары или отказался от них. Вычет осуществляется не позднее одного года с момента возврата или отказа.

4. Суммы НДС, уплаченные в бюджет с ранее полученных авансов после того, как были реализованы товары (работы, услуги), под которые получен аванс, либо после того, как соответствующий договор был расторгнут, а аванс возвращен покупателю.

5. Суммы НДС, уплаченные в бюджет при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд (при условии, что амортизация, начисляемая на построенное здание, будет уменьшать налогооблагаемую прибыль фирмы).

К вычету также можно принять суммы НДС, которые фирма заплатила при покупке стройматериалов (работ, услуг), приобретенных фирмой для выполнения строительно-монтажных работ для собственных нужд.

6. Суммы НДС, уплаченные подрядным организациям при проведении ими капитального строительства, сборки и монтажа основных средств.

7. Суммы НДС, уплаченные в бюджет налоговыми агентами. Этот вычет предоставляется при выполнении условий:

купленные товары приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи;

купленные товары оприходованы.

8. Суммы НДС, уплаченные по расходам, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (например, по командировочным и представительским расходам).

Если фирма рассчиталась за купленные товары (работы, услуги) собственным имуществом, то сумма налога, подлежащая вычету, исчисляется исходя из балансовой стоимости имущества, переданного в счет оплаты.

Есть четыре случая, когда сумма НДС не принимается к вычету, а увеличивает стоимость приобретаемого имущества или расходы покупателя.

Если купленные товары (работы, услуги), основные средства и нематериальные активы использованы при производстве или реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС. В этом случае сумму НДС учитывают в себестоимости купленных товаров (работ, услуг).

Если товары (работы, услуги) приобретены лицами, которые не являются налогоплательщиками или освобождены от уплаты налога.

Если имущество специально приобретено для осуществления операций, которые не признаются реализацией. Эти операции перечислены в пункте 3 статьи 39 и в пункте 2 статьи 146 НК РФ.

Если товары (работы, услуги), основные средства или нематериальные активы использовались для производства и продажи товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория России.

Далее, хотелось бы остановиться на некоторых типичных ситуациях, которые вызывают затруднения у налогоплательщиков.

Ст. 171 НК в пункте 8 определяет, что «вычетам подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)». Важной фразой в этом определении является та, которая говорит, что суммы налога должны быть уплачены. И только после факта уплаты организация имеет право принять налог к вычету из бюджета.

По поводу уплаченного в бюджет налога с сумм авансовых платежей бухгалтер может сомневаться, уплачена должна быть сумма именно с авансового платежа либо уплачена должна быть сумма налога в целом по налоговой декларации. Однозначно должна быть уплачена сумма налога в целом по налоговой декларации, с учетом включенной в нее суммы по поступившему авансу[[31]](#footnote-31).

Налоговые вычеты по командировочным расходам, несмотря на незначительные суммы налога, также привлекают внимание бухгалтеров.

Пункт 7 ст. 171 НК РФ говорит, что «вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций».

До 1 июля 2002 года бухгалтеры имели право выделять НДС из стоимости командировочных расходов по расчетной ставке 16,67%. С выходом изменений, согласно ФЗ от 29 мая 2002 года № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты РФ», расчетная ставка 16,67% отменена.

Поэтому суммы налога, которые подлежат вычету по командировочным расходам, подчиняются общим правилам. То есть необходимо иметь счета-фактуры.

Что касается билетов на самолет, поезд, то здесь счет-фактуру получить очень сложно. Налоговые инспекторы соглашаются принимать налог к вычету из бюджета по проездным билетам в случае, если НДС выделен отдельной строкой на билете. А если налог не выделен, следовательно его и нет.[[32]](#footnote-32)

Принятие к вычету сумм при погашении взаимной задолженности путем взаимозачета также имеет свои особенности.

Статья 410 ГК определяет, что обязательство может быть прекращено полностью или частично зачетом встречного однородного требования. При этом для зачета достаточно заявления одной из сторон.

Существуют случаи, когда зачет не допускается, например:

если срок исковой давности по задолженности истек;

по возмещению вреда, причиненного жизни или здоровью;

по взысканию алиментов;

в иных случаях, предусмотренных законом или договором.

Актом взаимозачета может быть погашена взаимная задолженность, когда имеются два договора – первый на поставку товаров, работ, услуг и второй на приобретение товаров, работ, услуг.

Акт взаимозачета как первичный документ на оплату должен содержать обязательные реквизиты:

наименование документа;

дату составления;

наименование организаций, которые погашают свои задолженности;

наименование выполненных работ, оказанных услуг, отгруженных товаров со ссылкой на накладные;

измерители хозяйственной операции (в натуральном денежном выражении);

выделенную отдельной строкой сумму НДС со ссылкой на номера счетов-фактур;

наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки;

печати сторон, погашающих свою задолженность.

Дата подписания акта взаимозачета является датой оплаты, на которую организация может принять НДС к вычету.

Если задолженности сторон не равнозначны, то зачет задолженности производится на меньшую сумму.

Существует мнение, что согласно нормам ГК «для зачета достаточно заявления одной стороны». Это действительно так, но данная норма относится к гражданскому законодательству. А что касается налогового законодательства, в частности НДС, то для принятия его к вычету из бюджета необходимо, чтобы в документе на оплату была выделена отдельной строкой сумма НДС. Если одна сторона зачета выделит, а вторая сторона – нет, следовательно, у второй стороны не будет основания принять НДС к вычету. Хотя формально задолженность обеих сторон будет погашена.

В последние годы очень распространенной формой расчетов является оплата векселями.

Векселя могут быть как собственные, так и третьих лиц. Порядок принятия «входного» НДС к вычету будет зависеть от этого условия. Собственником векселя выступает векселедатель. Приобретателем векселя является векселедержатель.

Каждая фирма, каждое физическое лицо может выступать в качестве векселедателя, выписать свой собственный вексель и выдать его в счет оплаты за полученные товары, работы, услуги как отсрочку платежа. То есть выдача собственного векселя не является оплатой, а может служить гарантией этого платежа. Поэтому «входной» НДС на дату выдачи собственного векселя к вычету из бюджета не принимается. А может быть принят к вычету только на дату погашения (оплаты) векселя денежными средствами либо в обмен на отгруженные товары, работы, услуги (это уже будет мена).

Вексель третьего лица может поступить на фирму двумя путями – либо этот вексель приобретен в банке, либо этот вексель поступил в оплату за отгруженные товары, работы, услуги от векселедержателя.

Если вексель поступил путем его приобретения в банке, то он приходуется как ценная бумага. Необходимо отслеживать факт оплаты векселя, поскольку если вексель полностью не оплачен (не обеспечен), то при его передаче в счет оплаты НДС можно принять только в пределах оплаченного векселя.

Вексель как ценная бумага принимается к учету по фактической цене, отраженной сторонами в договоре, и может отличаться от номинала.

Если вексель поступил в виде аванса как предоплата по предстоящей поставке товара, то НДС к вычету не принимается до тех пор, пока не будет осуществлена поставка товара (в счет которой получен этот вексель).

В пункте 45 Методических рекомендаций по применению гл. 21 НК РФ содержится ограничение, согласно которому величина налогового вычета определяется как наименьшая из двух сумм:

«входной» НДС, указанный в счете-фактуре поставщика;

НДС, исчисленный исходя из стоимости отгруженных покупателю товаров (выполненных работ, оказанных ему услуг), в счет оплаты которых фирма и получила этот вексель.

Бывают случаи, когда организация приобретает небольшие покупки (например, канцелярские товары) за наличные деньги. При этом, как правило, деньги продавцу платит работник, которому они были выданы из кассы организации под отчет.

Принятие или непринятие к вычету суммы «входного» НДС при этом зависит от того, кто является продавцом товаров.

Если продавец – гражданин, не зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, то покупка оформляется торгово-закупочным актом или договором купли-продажи.

Поскольку обычные граждане плательщиками НДС не являются, то и купленные у них товары (работы, услуги) принимаются к учету по стоимости, указанной в акте или договоре, по цене приобретения.

Если же продавец является индивидуальным предпринимателем, отражение покупки в учете зависит от того, платит он НДС или нет.

В случае, когда предприниматель не платит НДС, то приобретенное у него имущество учитывается в том же порядке, что и при покупке у обычного гражданина.

Есть возможность принять к вычету НДС, когда предприниматель является плательщиком НДС. Необходимое условие – счет-фактура, где отдельной строкой выделена сумма НДС.

Если товар куплен в магазине, в первую очередь следует установить, платит ли предприниматель или юридическое лицо, которым принадлежит магазин, НДС.

Если не платит, то покупку учитывают исходя из суммы фактически уплаченных денег без суммы налога.

Если же предприниматель или фирма платят НДС, то в стоимость покупки включается сумма НДС. При этом, для зачета налога, необходимо выполнить общие условия, описанные ранее. Сложность вызывает лишь получение счета-фактуры. У налоговых инспекторов существует мнение, что при отсутствии счета-фактуры на приобретенные товары в рознице НДС к вычету принять невозможно. Это мнение строится на основании пункта 42 Методических рекомендаций по применению главы 21 НК РФ, где говорится: «в целях подтверждения права на налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), приобретенным за наличный расчет, налогоплательщик кроме кассового чека или иного документа установленной формы, подтверждающих уплату суммы налога должен иметь счет-фактуру на эти товары (работы, услуги), оформленный в установленном порядке». Известно, что розничные магазины при продаже товаров, как правило, выдают покупателю лишь товарный чек и чек ККМ. Следует заметить, что требования налоговых инспекций основаны на Методических рекомендациях, а не на законе.

Налоговый кодекс в п. 7 ст. 168 предусматривает, что «при реализации товаров за наличный расчет требования ... по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы»

Следовательно, НК РФ позволяет принять к вычету НДС по товарам, купленным в розничном магазине и без счета-фактуры. Главное, чтобы сумма налога была выделена в кассовом и товарном чеках.

Однако, как свидетельствует практика, при проверках, налоговые инспекторы не принимают сумму НДС к вычету по чекам из розницы, даже если там и будет выделен налог. Такие споры решаются в судебном порядке.

Простейшее решение в данной ситуации, если «входной» налог имеет значительную сумму – обратиться в бухгалтерию магазина с просьбой выписать счет-фактуру.

Иногда для закупки товара или другого имущества, организация оформляет кредит в банке или заем у другого юридического или физического лица. Оплатив поставщику и оприходовав товары, работы, услуги и получив от поставщика счет-фактуру, организация принимает «входной» НДС к вычету.

Но некоторые налоговые инспекторы считают, что принять «входной» НДС к вычету можно лишь после того, как организация рассчитается с заемщиком. Считаю, что такое мнение налоговых инспекторов неправомерно. Так как Налоговый кодекс не увязывает право на налоговый вычет с тем, за счет каких средств (собственных или заемных) были оплачены купленные товары (работы, услуги).

Это же подтверждает и арбитражная практика.

В IV квартале 2000 года ООО «Донмет» (г. Липетск) получило от поставщика и оприходовало партию товаров. В том же квартале товары были оплачены. Оплата производилась за счет заемных средств. «Входной» НДС по товарам, уплаченный поставщику, фирма приняла к вычету.

Проведя выездную налоговую проверку фирмы, налоговая инспекция посчитала, что «входной» НДС был принят к вычету необоснованно. По мнению проверяющих, товары были оплачены за счет заемных средств, а значит, до тех пор, пока фирма не расплатится с заемщиком, принять к вычету НДС она не может.

«Донмет» с решением налоговой инспекции не согласился и подал иск в суд.

Рассмотрев обстоятельства дела, суд вынес решение в пользу фирмы. Он указал на то, что право фирмы на возмещение «входного» НДС не зависит от того, за счет каких средств – заемных или собственных – были оплачены товары (постановление ФАС Центрального округа от 27 февраля 2002 г. по делу № А35-175/12-01).

Часто бывают ситуации, когда работник приобретает товары, работы, услуги для организации, отчитывается по авансовому отчету, прикладывает первичные документы на приобретение, в том числе счета-фактуры, документы на оплату. Но при этом не получает денежных средств под отчет.

У организации образуется кредиторская задолженность перед работником. В этом случае у налоговой инспекции также могут возникнуть претензии по предъявлению НДС к вычету.

Основания для непринятия – организация приобрела товары, работы, услуги не за свой счет, а за счет своего работника, следовательно, организация не платила. С таким мнением также трудно согласиться, поскольку товар, приобретенный фирмой оплачен поставщику (т.е. обязанность по оплате товара организацией полностью выполнена).

В этом случае налогоплательщику нужно оформить с работником договор займа, тогда организация формально рассчитается за приобретенные товары, работы, услуги своими, пусть даже заемными, средствами.

Что касается нормирования расходов, то этот вопрос регулируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Налоговый кодекс в пункте 7 ст. 171 говорит, что «... в случае, если в соответствии с главой 25 настоящего кодекса расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам».

Следовательно, сумма «входного» НДС, относящегося к сверхнормативным расходам, вычету не подлежит.

Есть такие расходы, которые фирмы в бухгалтерском учете списывают не сразу, а в течение определенного периода времени (расходы будущих периодов) – если выполнены все необходимые условия, «входной» НДС, по таким расходам можно принять к вычету. При этом не имеет значения, в каком порядке эти расходы будут списаны в бухгалтерском учете.

Статья 171 НК РФ в пункте 2 дает возможность принятия к вычету налога, который уплачен организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории.[[33]](#footnote-33)

Вычеты предоставляются в отношении товаров, работ, услуг:

которые приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

которые приобретаются для перепродажи.

Если товары, работы, услуги приобретаются для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, то сумма НДС, уплаченная на таможне, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости этих товаров, работ, услуг.

НДС не принимается к вычету в том налоговом периоде, когда импортные товары были оприходованы на балансе фирмы. Поступили денежные средства или нет к этому времени за товар от иностранного партнера, значения не имеет.

Документом, подтверждающим право на вычет, является в данном случае грузовая таможенная декларация, где в графе 47 записана сумма НДС, уплаченная на таможне, а не счет-фактура.

Налоговый кодекс в п. 3 ст. 171 предусматривает возможность принятия к вычету налога, уплаченного налоговыми агентами. Для этого счет-фактура не требуется. Достаточно договора и платежного поручения, подтверждающего факт удержания и уплаты налога (п. 1 ст. 172 НК РФ)

Налоговые агенты, которые осуществляют операции по реализации конфискованного, бесхозного и прочего имущества, указанного в пункте 4 ст. 161 НК РФ, не имеют права на налоговые вычеты, уплаченные ими по этим операциям.

В ситуациях, когда организация приобретает товары (работы, услуги) за счет целевых средств (например, за счет целевых поступлений из бюджета или внебюджетного фонда), «входной» НДС, уплаченный поставщику, к вычету не принимается, поскольку организация собственных средств не потратила. Сумма налога должна быть списана за счет этого же источника – целевых средств.

В случае, когда покупатель по какой-либо причине возвращает товары продавцу, НДС, при определенных условиях, можно принять к вычету:

НДС, начисленный с выручки от реализации товаров (работ, услуг), должен быть уплачен в бюджет

в бухгалтерском учете должны быть сделаны корректировки по возврату товаров (работ, услуг);

не должен истечь один год со дня возврата товаров (отказа от работ, услуг).

По какой причине произошел возврат товаров значения не имеет.

2.7 Документальное оформление налога на добавленную стоимость, уплата и отчетность

Предприятия и предприниматели могут заниматься разными видами деятельности: продавать товары или продукцию собственного производства, выполнять работы или оказывать услуги. Однако каждый раз наряду с документами, подтверждающими выполнение обязательств по той или иной сделке (акт приема-передачи, накладная и т.п.), необходимо оформлять и счет-фактуру. Таково требование Налогового Кодекса.

2.7.1 Счета-фактуры

Счет-фактуру оформляют в двух экземплярах: первый экземпляр передают покупателю (заказчику), второй – в бухгалтерию. Это делается не позднее пяти дней с даты отгрузки товаров покупателю. Как правило, счета-фактуры выписывает бухгалтер или работник, уполномоченный на это приказом руководителя (например, менеджер по продажам). Выписанные счета-фактуры регистрируют в книге продаж, а счета-фактуры, полученные от поставщиков, - в книге покупок. Хранят счета-фактуры в специальных журналах. Налоговый кодекс РФ требует, чтобы счет-фактура был выписан на каждую операцию, которая облагается НДС, в том числе:

при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг);

при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд предприятия;

при получении от покупателя аванса;

при выполнении строительно-монтажных работ, если построенные объекты будут использоваться для собственных нужд предприятия;

при аренде муниципального или федерального имущества;

при покупке товаров (работ, услуг) у иностранных поставщиков, не зарегистрированных в России в качестве плательщиков НДС.

Не должны составлять счета-фактуры предприятия:

применяющие ККМ и выдающие покупателям вместо счетов-фактур чеки ККМ;

оформляющие прием денег от покупателей на бланках строгой отчетности.

не являющиеся плательщиками НДС

банки, страховые агентства и негосударственные пенсионные фонды.

Кроме того, не нужно выписывать счета-фактуры по операциям купли-продажи ценных бумаг. Исключение в этом случае составляют брокерские и посреднические услуги.

На основании полученного счета-фактуры покупатель принимает к вычету сумму НДС, уплаченную поставщику товаров (работ, услуг). Однако если счет-фактура оформлен с нарушениями и эти нарушения существенны, то налоговая инспекция может признать налоговый вычет неправомерным.[[34]](#footnote-34)

Для оформления счета-фактуры предусмотрен типовой бланк. Его форма утверждена постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914. Бухгалтер может выбрать тот формат счета-фактуры, который наиболее удобен для работы, главное, чтобы «изменения внешней формы не нарушали последовательности расположения реквизитов» (письмо МНС России от 21 мая 2001 г. № ВГ-6-03/04).

Перечень обязательных реквизитов счета-фактуры приведен в статье 169 НК РФ. В типовом бланке все эти реквизиты есть, однако некоторые графы счета-фактуры заполнять необязательно. Так, например, графу 6 «В том числе акциз» заполняют только плательщики акцизов. Если же предприятие оказывает услуги, прочерки ставят в графах «Грузоотправитель и его адрес», «Грузополучатель и его адрес».

Все выписываемые предприятием счета-фактуры должны нумероваться в хронологическом порядке. Если же у предприятия есть филиал, который тоже отгружает товары и выписывает счета-фактуры, то разрешить эту ситуацию можно двумя путями.

Во-первых, можно зарезервировать за филиалом определенное количество номеров. После того как филиал эти номера использует, ему выделяют новые. Во-вторых, филиал может использовать составные номера: «код филиала/порядковый номер счета фактуры». А вот журнал учета выданных счетов-фактур на предприятии должен быть один. Поэтому по окончании налогового периода филиал передает счета-фактуры головному отделению для формирования единого журнала учета выданных счетов-фактур и единой книги продаж. Такой порядок предусмотрен в письме МНС России от 21 мая 2001 года № ВГ-6-03/404.

Строку 5 «К платежно-расчетному документу №» заполняют, если предприятие получило аванс в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В графе 2 проставляют единицу измерения реализованного товара (выполненных работ, оказанных услуг). Если же единицу измерения указать нельзя (например, при выполнении некоторых видов услуг), то в графе 2 ставят прочерк. Количество отгруженных товаров проставляют в графе 3. Если графу 2 не заполняют, графу 3 прочеркивают. В графе 4 указывают стоимость единицы товара без НДС. Если товары продаются по государственным регулируемым ценам, то в стоимость единицы товара включают и НДС. Если графу 2 не заполняют, в графе 4 также ставят прочерк. Общую стоимость товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без НДС указывают в графе 5. Если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, счет-фактуру можно составить в валюте, указанной в договоре. В графе 7 указывают ставку НДС, по которой облагаются проданные товары (работы, услуги). В графе 8 – сумму НДС, которая должна быть получена от покупателя, а в графе 9 – общую стоимость товаров (работ, услуг) с учетом НДС.

Если предприятие освобождено от уплаты НДС или продает товары (работы, услуги), не облагаемые этим налогом, то графу 7 прочеркивают, а в графе 8 пишут: «Без НДС». Графы 10 «Страна происхождения товара» и 11 «Номер грузовой таможенной декларации» заполняют, если предприятие реализовало импортные товары. Если предприятие само импортировало товары на территорию России, то графы 10 и 11 заполняют на основании грузовой таможенной декларации. Если же предприятие само не ввозило импортные товары на территорию России, то графы 10 и 11 бухгалтер заполняет на основании счета-фактуры и товаросопроводительных документов поставщика. Если при этом поставщик указал неверные сведения, то предприятие-продавец за это ответственности не несет (п. 5 ст. 169 НК РФ). Если же предприятие продает отечественные товары, то в графе 10 пишут «Россия», а в графе 11 ставят прочерк.

Счет-фактуру подписывает работник, ответственный за его составление, а также руководитель и главный бухгалтер предприятия.

Раньше счет-фактуру необходимо было заверять печатью организации. С 1 января 2002 года такое требование из НК исключено (ФЗ от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ). Полученные и выданные счета-фактуры хранят в архиве организации четыре года.

Существуют некоторые особенности заполнения счетов-фактур при совершении различных операций.

Если не оформить счет-фактуру и впоследствии это обнаружится во время налоговой проверки, то предприятие может быть оштрафовано. Так, статья 120 НК РФ квалифицирует отсутствие счетов-фактур как грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения». Ответственность за указанное нарушение такова:

1. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 15000 рублей

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15000 рублей».

Если же счет-фактура у предприятия есть, но он оформлен с нарушениями либо если ошибка допущена при формировании журналов полученных или выданных счетов-фактур, то штрафовать предприятие налоговики не имеют права. Это подтверждает и арбитражная практика.

Бухгалтер ООО «Био-интерьер» (г. Архангельск) правильно оформлял счета-фактуры, однако журнал учета выданных счетов-фактур вел с нарушениями. При проверке это обнаружили налоговые органы и решили оштрафовать предприятие по ст. 120 НК РФ. Однако «Био-интерьер» с решением налогового органа не согласилось, обратившись в суд.

Выслушав аргументы сторон, суд встал на сторону предприятия. Свое решение он обосновал тем, что ст. 120 НК РФ не предусматривает возможности привлечь предприятие к ответственности за неправильное ведение журнала учета выданных счетов-фактур. Следовательно, действия проверяющих неправомерны (постановление ФАС Северо-Западного округа от5 сентября 2001года по делу № А05-2951/01-156/22).

В качестве примера можно привести еще одно арбитражное дело, где налоговые органы также потерпели неудачу, пытаясь квалифицировать как грубое нарушение недостатки в оформлении счетов-фактур.

Предприятие «Ассоциация шейпинга» (г. Санкт-Петербург) регистрировала в книге покупок неоплаченные счета-фактуры, которые к тому же были пронумерованы. Несмотря на то, что эти нарушения не привели к занижению налоговой базы, налоговый орган по результатам проверки наложил на предприятие штраф по ст. 120 НК РФ. Предприятие, однако, с этим не согласилось, в связи с чем налоговая инспекция вынуждена была обратиться в арбитражный суд.

На судебном заседании в качестве аргумента в свою защиту предприятие привело тот факт, что такие нарушения ст. 120 К РФ не квалифицируются как грубые, тем более что счета-фактуры у предприятия имелись. Суд полностью согласился с этими доводами и отказал налоговым органам во взыскании штрафа (постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 февраля 2002 г. по делу № А56-22131/01).

Однако, если счет-фактура, полученный предприятием от контрагента, составлен с нарушениями, то существует и другая опасность. Налоговый инспектор может не принять неправильно оформленный счет-фактуру в качестве основания для налогового вычета. А если это повлечет за собой неполную уплату налога, то предприятие могут привлечь к ответственности по пункту 1 ст. 122 НК РФ – штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога.[[35]](#footnote-35)

2.7.2 Уплата НДС

По итогам налогового периода (месяца или квартала) НДС нужно заплатить в бюджет, а в налоговую инспекцию сдать налоговую декларацию. В соответствии с изменениями, внесенными в Налоговый Кодекс ФЗ от 29 мая 2002 года № 57-ФЗ, предприятия, имеющие филиалы, должны уплачивать НДС централизованно – по месту нахождения головного отделения предприятия.

В общем случае предприятия должны платить НДС ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным. В этот же срок нужно сдать в налоговую инспекцию и декларацию по НДС. Исключение составляют предприятия, у которых в течение квартала в каждом месяце сумма выручки от реализации (без учета НДС и налога с продаж) не превышает 1 000 000 рублей. Эти предприятия могут уплачивать НДС ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Декларацию по НДС эти предприятия также могут сдавать ежеквартально. Если в каком-либо месяце выручка превысит 1 000 000 рублей, то предприятие теряет право уплачивать налог и сдавать декларации поквартально.

Если предприятие импортирует товары из-за границы, то НДС на таможне нужно заплатить в особом порядке – до принятия или одновременно с принятием ГТД.

Когда крайний срок уплаты НДС приходится на рабочий день, налог можно заплатить на следующий рабочий день.

Налог считается уплаченным с момента передачи банку платежного поручения на его перечисление (при условии, что на расчетном счете есть достаточная сумма). При внесении налога через банк наличными он считается уплаченным с момента сдачи денег в кассу банка.[[36]](#footnote-36)

При возникновении недоимки налоговая инспекция начинает начислять пени (1/300 ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день просрочки). Пени начисляются со дня, следующего за крайним сроком уплаты налога, по день фактической уплаты включительно. Пени не начисляются, если налоговая инспекция приостановила операции по счетам или арестовала имущество организации. На непогашенную задолженность по пеням повторно пени не начисляются.

Налоговая инспекция, при неоплате налога предприятием, может предъявить ему требование об уплате налога. Это должно быть сделано не позднее трех месяцев со дня образования недоимки, однако на практике нередко этот срок нарушается, поскольку Налоговый Кодекс никаких санкций за это не предусматривает.

Требование о погашении задолженности вручается под расписку лично руководителю предприятия или посылается по почте заказным письмом. Форма требования приведена в Приказе МНС России от 29 августа 2002 года № БГ-3-29/465. В требовании указываются:

сумма неуплаченного налога;

основание уплаты со ссылкой на закон;

дата, когда срок уплаты истек и когда начали начисляться пени;

ставка пеней;

сумма пеней, начисленных на момент направления требования;

срок исполнения требования;

предупреждение о последствиях неисполнения требования.

Если в предъявленном требовании нет каких-то из этих данных, руководитель предприятия вправе обратиться в арбитражный суд с просьбой признать этот документ незаконным.

Вышеуказанный случай можно рассмотреть на следующем примере:

Предприниматель В.В. Заворотов (г. Архангельск) получил требование о погашении задолженности по уплате НДС. Однако в требовании не были указаны дата, с которой начинают начисляться пени, ставка пеней и срок уплаты налога, кроме того, в документе отсутствовало предупреждение о последствиях неисполнения требования. Предприниматель обратился в арбитражный суд, и тот признал требование незаконным (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 августа 2001 г. по делу № А05-2032/01-155/12).

Срок исполнения требования в Налоговом кодексе РФ не определен, и потому в каждом конкретном случае налоговики устанавливают его самостоятельно. Однако если этот срок окажется заведомо нереальным, руководитель предприятия вправе обратиться в арбитражный суд с иском о признании требования незаконным.

Так, 9 августа 2000 года налоговая инспекция отправила по почте ООО «Лентрансгаз» (г. Санкт-Петербург) требование об уплате налога со сроком исполнения 11 августа 2000 года. Предприятие подало иск в арбитражный суд, который признал требование инспекции незаконным, так как исполнить его в указанный срок было нереально (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 мая 2001 г. по делу № А56-25250/00).

Согласно НК РФ, инспекция может взыскать с предприятия недоимку и пени в бесспорном порядке, то есть не обращаясь в суд. Для этого решение о взыскании должно быть принято не позднее принято не позднее 60 дней после того, как истек срок исполнения требования об уплате налога. Еще пять дней дано инспекции, чтобы проинформировать об этом решении налогоплательщика.

По истечении 60-дневного срока налоговая инспекция вправе взыскать налог и пени только через арбитражный суд. (п. 3 ст. 46 НК РФ).

После того как решение о взыскании налога и пеней принято, инспекция выставляет инкассовые поручения в банки, где у предприятия открыты счета. НК РФ позволяет налоговикам списывать деньги с расчетных и валютных счетов. Взыскивать деньги с депозитных счетов (если срок депозита не истек), а также со ссудных счетов нельзя.

Банк должен списать деньги со счета предприятия на следующий день после того, как получит инкассовое поручение. Если по счету есть картотека (неисполненные платежные документы), то инкассовое поручение исполняется после того, как будут проведены платежи, имеющие приоритет перед налогами.

Когда денег, списанных со счетов предприятия, недостаточно, чтобы покрыть задолженность, то налоговая инспекция может взыскать долг за счет другого имущества. Для этого инспекция выносит специальное постановление и передает его в службу судебных приставов.

Инспекция может заблокировать все известные ей счета предприятия, направив в банки соответствующие предписания. На заблокированный счет средства могут и далее поступать свободно, а вот списываться могут только:

по исполнительным документам о возмещении вреда, причиненного предприятием жизни и здоровью работников и других граждан;

по исполнительным документам, предусматривающим выплату зарплаты и выходных пособий;

по инкассовым поручениям самой налоговой инспекции.

Счета остаются заблокированными до тех пор, пока предприятие не погасит долг. Должник вправе подать заявление в инспекцию с просьбой разблокировать счета, если с работающими счетами он расплатится быстрее.

Приостановление операций инспекция может осуществить только в том случае, если налогоплательщик на две недели и более просрочил подачу налоговой декларации. Если же декларации сданы вовремя, то приостановить операции по соответствующим счетам нельзя, вне зависимости от того, уплачен налог по этим декларациям или нет.

Если есть опасения, что предприятие попытается ликвидироваться или передать все свое имущество на баланс подконтрольных предприятий, не расплатившись по долгам, то, согласно статье 77 НК РФ, инспекция может заблаговременно арестовать имущество предприятия. Для ареста имущества налоговая инспекция должна получить санкцию прокурора. Кроме того, при аресте должны присутствовать понятые. Арестовывается не все имущество предприятия, а только достаточное для погашения долга, правда оценку производят сами налоговики.

Арестовывать имущество предпринимателя налоговая инспекция не может.

Арестованное имущество остается на хранении у предприятия и может использоваться в работе. Однако распоряжаться имуществом – например, сдавать его в аренду, в залог, продавать, вносить в уставный капитал других предприятий и т.д. – можно лишь с разрешения налоговой инспекции. Если же предприятие нарушит запрет на распоряжение арестованным имуществом, то оно может быть оштрафовано на 10000 рублей (ст. 125 НК), а руководителю предприятия в этом случае грозит уголовная ответственность по статье 312 УК РФ, предусматривающая в качестве меры наказания до двух лет лишения свободы.[[37]](#footnote-37)

В некоторых случаях перенести уплату налога на более поздний срок можно на совершенно законных основаниях. В соответствии со ст. 64 НК РФ предприятие вправе обратится в налоговую инспекцию с просьбой о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате НДС. Воспользовавшись правом на отсрочку, предприятие может отложить срок расчетов с бюджетом на срок от одного до шести месяцев. При отсрочке налог уплачивается единовременно после окончания отсрочки, а при рассрочке – платится постепенно в течение всего периода рассрочки по заранее согласованному графику. Однако перенос срока уплаты федеральных налогов, в том числе НДС, через Министерство Финансов – довольно трудоемкое занятие, которое под силу только крупным предприятиям. Малому и среднему бизнесу на практике можно рассчитывать лишь на перенос срока уплаты НДС на таможне. Отсрочку или рассрочку можно получить по уплате не только налога, но и пеней. Однако оттянуть срок уплаты штрафов нельзя.

Согласно НК РФ, предприятие вправе рассчитывать на получение отсрочки или рассрочки в случаях, если:

ему причинен ущерб в результате чрезвычайной ситуации (стихийное бедствие, авария, пожар и т.д.);

оно финансируется из бюджета и, при этом, произошла задержка финансирования;

возникла необходимость единовременно уплатить большую сумму налога (например, доначисленную в результате проверки), что может привести к банкротству предприятия;

деятельность предприятия носит сезонный характер.

Отсрочка или рассрочка, полученная вследствие чрезвычайной ситуации или недофинансирования из бюджета, для предприятия бесплатна. Если отсрочка или рассрочка получены предприятием в связи с тем, что единовременная уплата налога грозит предприятию банкротством либо деятельность последнего носит сезонный характер, то при уплате налога придется также заплатить и проценты в размере ½ ставки рефинансирования Центрального банка РФ за весь период доставленной отсрочки (рассрочки). В этом случае предприятию может быть предъявлено требование о передаче в залог имущества или представлении поручительства другого предприятия или предпринимателя.

Чтобы получить отсрочку или рассрочку по НДС, следует подготовить соответствующее заявление по форме, утвержденной приказом Минфина России от 30 сентября 1999 г. № 64н.

Кроме заявления следует подготовить:

справку из налоговой инспекции об отсутствии нарушений;

справку из налоговой инспекции о задолженности в бюджеты разных уровней и о полученных ранее отсрочках и рассрочках;

копию устава предприятия;

бухгалтерскую отчетность за прошлый год и истекший период текущего года (предприниматель должен представить выписку из книги учета доходов и расходов);

сведения об имуществе, которое может быть передано в залог, либо о предприятии (предпринимателе), готовом поручиться за заявителя;

обязательство о соблюдении условия отсрочки (рассрочки) по форме, утвержденной приказом Минфина России от 30 сентября 1999 года № 64н.

В течение месяца со дня получения документов о предоставлении отсрочки уполномоченными лицами (органами) должно быть принято решение – либо в форме приказа о предоставлении отсрочки (рассрочки), либо в форме письма об отказе с изложением причин. Копии документов направляются заявителю и в соответствующую налоговую инспекцию.

Отказ в предоставлении отсрочки или рассрочки возможен лишь по нескольким основаниям. Так, отказ в предоставлении отсрочки (рассрочки) из-за ущерба, причиненного в результате чрезвычайной ситуации либо недофинансирования из бюджета, согласно НК РФ, может быть вынесен, если:

налоговая инспекция нашла у заявителя нарушение налогового законодательства, но штраф за него еще не уплачен;

против заявителя возбуждено уголовное дело за уклонение от уплаты налогов;

«имеются достаточные основания полагать», что с помощью отсрочки или рассрочки заявитель намерен уклониться от уплаты налога.

В других случаях – в связи с угрозой банкротства или сезонностью производства – отказ может быть вынесен и по другим причинам. Например, разрешительную инстанцию может не устроить имущество, предлагаемое заявителем в залог, либо представленное им поручительство.

Отсрочку или рассрочку по НДС, подлежащему уплате на таможне, можно получить не только из-за чрезвычайной ситуации, недофинансирования из бюджета, угрозы банкротства или сезонности производства, но и по другим основаниям. Каким именно – решает таможня, производящая таможенное оформление (ст. 121 ТК РФ). Срок такой отсрочки (рассрочки) составляет не более двух месяцев.

На предприятии также может возникнуть ситуация, когда налог переплачен. Если произошла ошибка в расчете, то в соответствии со ст. 81 НК РФ требуется подать в налоговую инспекцию исправленную декларацию по этому налогу. Поскольку НДС уплачивается в федеральный бюджет, в соответствии со ст. 78 НК РФ переплату НДС можно:

зачесть в счет будущих платежей по НДС;

зачесть в счет других платежей в федеральный бюджет – текущих и будущих платежей по федеральным налогам, а также в счет погашения недоимки, пеней, штрафов;

вернуть на расчетный счет.

Если у предприятия, переплатившего НДС, есть долги перед бюджетом, то вернуть можно только сумму, оставшуюся после переплаты в счет погашения долгов.

Срок, установленный для фактического возврата предприятию переплаченного налога, - один месяц с момента получения налоговой инспекцией соответствующего заявления (п. 24 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5). Если налоговая инспекция нарушит этот срок, то ей придется заплатить предприятию проценты за каждый день просрочки, исходя из значения ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Положительная разница в пользу предприятия при расчетах с бюджетом по НДС может возникнуть не только в том случае, если налог был переплачен. При определенных условиях может сложиться и ситуация, при которой сумма налоговых вычетов превысит сумму НДС, начисленную предприятием к уплате в бюджет за налоговый период. В этом случае, согласно ст. 173 НК РФ, разница денежных средств подлежит возмещению налогоплательщику. Это правило утрачивает силу, если предприятие сдало декларацию позднее, чем через три года после окончания соответствующего налогового периода.

Порядок возмещения НДС определен ст. 176 НК РФ.

В течение трех месяцев, следующих за месяцем, в котором образовалась разница, налоговая инспекция имеет право самостоятельно зачесть ее в счет уплаты предприятием НДС или других налогов, пеней и штрафов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет. По истечении трех месяцев сумма, которая не была зачтена, должна быть возвращена предприятию по соответствующему заявлению.

Налоговая инспекция должна принять решение о возврате денег в течение двух недель после получения заявления о возврате незачтенных средств и сразу передать это решение на исполнение в территориальное отделение федерального казначейства. На возврат денег на счет налогоплательщика отделению также дается две недели. Если же налоговая инспекция или федеральное казначейство нарушат сроки исполнения, на подлежащую возврату сумму начисляются проценты. Размер процентов составляет 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

В 2005 году планируется введение качественно новой системы взаиморасчётов налогоплательщиков между собой и с бюджетом по НДС. Наряду с расчетным счетом будет действовать система специальных НДС – счетов. В настоящее время идёт активная дискуссия о последствиях введения этой системы. Высказываются самые различные предположения.

Многие считают, что после введения НДС – счетов уйти от уплаты НДС станет невозможно, но они, всегда находившие варианты ухода от уплаты налога, впали в состояние растерянности и пытаются найти хоть какое-то оправдание своему неприятию специальных счетов НДС, каждый раз выдумывая всевозможные «страшилки» о катастрофических последствиях введения такой формы взаиморасчётов по НДС.

На самом же деле всё обстоит гораздо проще.

Введение системы специальных счетов НДС со специальным режимом использования совершенно не изменяет правила ведения ни налогового, ни бухгалтерского учёта. Всё остаётся по-прежнему. Единственное отличие - техническое, имеется ввиду - для добросовестных налогоплательщиков, это подача в банк, для проведения расчётов с контрагентами вместо одного платёжного поручения – двух, причём вторым со специального счёта НДС перечисляются положенные к перечислению контрагенту суммы НДС или, чтобы, как говориться, не «морозить» средства, любые другие налоговые отчисления в бюджет (или обязательные отчисления во всевозможные фонды). Но есть «небольшое» последствие для недобросовестных налогоплательщиков – со специального счёта НДС наличными денежные средства снять невозможно, и перечислить их на текущий или расчетный счёт, чтобы опять таки снять наличные, тоже невозможно. И вот в чём причина такой активной пропаганды против введения системы специальных счетов НДС. Хотя, честно говоря, ни одного мало-мальски обоснованного аргумента против введения специальных счетов НДС так никто высказать и не смог. Все аргументы «против» основываются исключительно на виртуальных домыслах, не имеющих под собой никакой основы, кроме желания остановить введение системы. А аргументы «за» подтверждены реальным опытом Болгарии, на территории которой уже более года успешно действуют система специальных счетов НДС, которая введена по непосредственному настоянию предпринимательских структур. Полученный при этом эффект подтверждает необходимость и правильность такого шага: существенно упростилось администрирование НДС, все предпринимательские структуры получили равные конкурентные возможности (до этого те, кто уходил от уплаты НДС имели явные преимущества), а бюджет получил налоговых отчислений по НДС в 2,5 раза больше, чем до введения системы специальных счетов НДС. И это уже факты, а не домыслы. Что же касается вопроса – почему только в Болгарии применена система специальных счетов НДС – ответ прост – автор разработал её в июле 2000г., обнародована была в сентябре-октябре 2000г., а первая публикация в международном еженедельнике «Зеркало недели» «Наполовину больше бюджет – наполовину меньше налоги» © Вадима Эпштейна, состоялась в апреле 2001г. Болгария стала первой страной, внедрившей разработку на практике[[38]](#footnote-38). В дополнение следует особо отметить, что разработка системы специальных счетов НДС была выполнена для достижения следующих целей:

1. Существенно снизить налоговое давление на добропорядочных налогоплательщиков, компенсировав вероятные потери бюджета за счёт равномерного распределения налоговой нагрузки на всех, без исключения, плательщиков налогов.

2. Уровнять конкурентоспособности все субъектов предпринимательской деятельности.

3. Системно решить наболевшую проблему полагающегося возмещения НДС из бюджета.

4. Существенно упростить администрирование НДС

2.7.3 Отчетность по НДС

Отчетность по налогу на добавленную стоимость включает налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, или, как ее еще называют, «основную декларацию», и налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 % (или так называемую декларацию для экспортеров).

В связи со снижением ставки НДС появилась новая декларация по налогу. Все фирмы должны отчитываться по ней уже с января 2004 года.

Новая форма декларации по НДС утверждена приказом МНС от 20 ноября 2003 г. № БГ-3-03/644. На первый взгляд она значительно отличается от старого отчета. На каждом листе декларации появились штрих-коды и ограничительные линии для электронной обработки бланков. Однако при более детальном рассмотрении становится ясно, что революционных изменений не произошло.[[39]](#footnote-39)

Титульный лист теперь занимает две, а не четыре страницы. В нем стало отражаться больше цифр, чем слов. Например, в ячейке «Вид документа» нужно проставить единицу, если декларация за отчетный период подается впервые. В случае сдачи уточненной декларации в этой ячейке ставится тройка. При этом через дробь указывается, какое по счету сдается уточнение.

В ячейке «Налоговый период» ставится цифра 1, если фирма отчитывается по месяцам, или цифра 3 в случае квартальной отчетности. Номер месяца или квартала указывается далее в одноименной ячейке.

После названия организации нужно написать ее основной государственный регистрационный номер (ОГРН).

Титульный лист, как и раньше, подписывают руководитель и главный бухгалтер. Если у этих лиц не указан ИНН, на следующей странице следует сообщить их личные данные (дату и место рождения, адрес, реквизиты паспорта, гражданство и т. д.). Причем если ИНН отсутствует и у главбуха, и у директора, то на каждого из них заполняется отдельный лист.

Разделы 1.1 и 1.2

В декларации появились два новых раздела. В них указываются итоговые суммы начисленного по всей декларации налога. При составлении отчета их следует заполнять последними. В разделе 1.1. общую сумму НДС показывают обычные налогоплательщики, а в разделе 1.2. – налоговые агенты. И те и другие должны отразить помимо суммы налога код бюджетной классификации и код ОКАТО. Кроме этого налоговые агенты должны сообщить сведения о лице, за которого они уплачивают налог. В частности, нужно указать его наименование, ИНН и КПП. В связи с этим те агенты, у которых было несколько «подопечных» партнеров, должны будут заполнить столько экземпляров раздела 1.2., за скольких лиц они платят налог.

Общая сумма налога рассчитывается в разделе 2.1 «Расчет общей суммы налога». Как и раньше, он состоит из трех частей:

– налогооблагаемые объекты;

– налоговые вычеты;

– расчеты по НДС за налоговый период.

Чиновники не только добавили в раздел 2.1 новую налоговую ставку, но и сохранили все прежние ставки. Теперь в декларации указаны 10, 18 и 20 процентов. А также три соответствующие им расчетные ставки (10/110, 18/118, 20/120).

Свое мнение о порядке исчисления и уплаты НДС в период перехода на новую ставку 18 процентов налоговики высказали в письме от 17 декабря 2003 г. № ОС-6-03/1316.

Как и раньше, в подразделе «Налогооблагаемые объекты» нужно будет расшифровать общую сумму облагаемой выручки, указанной в пункте 1, в зависимости от ставок по строкам 010–060. Число приводимых расшифровок уменьшилось. Налоговиков больше не интересует выручка, полученная от бартерных операций, реализации предметов залога и срочных сделок. Кроме этого теперь не нужно отдельно указывать полученные страховые выплаты, финансовую помощь, а также доходы от облигаций, векселей и товарного кредита.

Суммы НДС, принимаемые к вычету, указываются в подразделе «Налоговые вычеты» раздела 2.1. По традиции, сумму налога, уплаченную поставщикам товаров (работ, услуг), нужно будет расшифровать. В этих расшифровках чиновники также сместили акценты. Количество строк, посвященных строительно-монтажным работам, уменьшилось. Вместо них теперь отдельно указывается НДС по командировочным и представительским расходам, а также по товарам, купленным для перепродажи.

В новой декларации НДС, уплаченный на таможне, нужно показывать общей суммой без разбивки по государствам дальнего и ближнего зарубежья.

Налог, принимаемый к вычету с авансовых платежей, указывается в строке 340 декларации. Несмотря на то, что в формулировке строки сказано «сумма налога, исчисленная и уплаченная», фирма не должна перечислять НДС в бюджет, если получение аванса и отгрузка товаров (работ, услуг) по нему состоялись в одном и том же отчетном периоде. В данном случае под указанной формулировкой следует понимать «сумма налога, исчисленная и отраженная в декларации». Это следует из письма МНС от 24 сентября 2003 г. № ОС-6-03/994.

Кроме того, чиновники снова убрали из декларации строку, в которой для справки отражалась общая сумма НДС, уплаченная поставщикам. Эта сумма по разным причинам может отличаться от той, которую разрешено принять к вычету. Теперь такие различия перестали быть интересными для налоговых инспекторов.

Раздел 2.2 декларации, заполняемый налоговыми агентами, не претерпел изменений. Приложения к декларации также оставлены в прежнем виде. Они только переименованы из приложений в дополнительные разделы декларации.

Декларация по НДС по ставке 0 процентов практически не изменилась. В раздел 2 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено» добавили новую ставку 18/118.

Основное изменение этой декларации коснулось раздела 3 «Стоимость товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение налоговой ставки 0 процентов». Чиновники значительно расширили его. Теперь этот раздел заполняется отдельно по каждой таможенной декларации. В нем нужно будет сообщать номера и даты контрактов, а также реквизиты всех полученных счетов-фактур, по которым возмещается НДС из бюджета. Кроме того, здесь нужно указывать ИНН поставщиков, выставивших эти счета-фактуры[[40]](#footnote-40).

3. Практика применения налога на добавленную стоимость

3.1 Налоговый контроль

Право проверки правильности уплаты НДС предоставлено:

налоговой инспекции;

таможенным органам (в части НДС, подлежащего уплате на таможне).

Налоговые проверки, проводимые перечисленными структурами, подразделяются на:

выездные (проводимые на территории предприятия)

камеральные (проверки деклараций, сданных предприятиями в налоговые инспекции, без выезда к налогоплательщикам)

Именно по результатам выездных проверок начисляется львиная доля штрафов.

Налоговая инспекция обязана проверять каждое предприятие не реже чем один раз в два года. Этого требует Закон РФ от 21 марта 1991г. № 943-1 «О налоговых органах в Российской Федерации».

Ст. 87 НК РФ предусматривает, что выездная проверка может охватывать только три календарных года, непосредственно предшествующих году проверки и длиться не более двух месяцев.

Порядок оформления результатов проверки определен ст. 100 Налогового кодекса РФ. Любое отступление от этого порядка позволяет руководителю предприятия в суде признать недействительным решение, принятое налоговой инспекцией по результатам проверки. Непосредственно по окончании проверки налоговый инспектор составляет справку о проведенной проверке. В ней указываются предмет проверки и сроки ее проведения. Не позднее двух месяцев с момента составления справки сотрудники налоговой инспекции должны оформить акт проверки. В акте приводятся выявленные нарушения налогового законодательства, а также выводы и предположения проверяющих по их устранению и применению санкций. К акту должны быть приложены все постановления и протоколы, связанные с проведением проверки.

Для предоставления возражений по акту, налогоплательщику дается двухнедельный срок. После его окончания все материалы по проверке передаются руководителю или заместителю руководителя налоговой инспекции. В течение 14 дней он должен рассмотреть их и принять решение:

привлечь налогоплательщика к ответственности за выявленные нарушения;

отказать в этом;

провести дополнительные мероприятия налогового контроля.

Согласно статье 88 НК РФ, камеральная проверка представляет собой проверку бухгалтерской и налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиком. Камеральная проверка проводится без какого-либо специального решение руководителя налоговой инспекции. На проверку отводится три месяца со дня представления отчетности. В процессе камеральной проверки деклараций по НДС, в частности контролируют:

своевременность сдачи деклараций;

правильность их оформления;

правильность исчисления налоговой базы;

обоснованность применяемых налоговых ставок и льгот;

правильность арифметического подсчета итоговых сумм НДС.

В ходе проверки налоговая инспекция вправе потребовать от предприятия предоставления дополнительных сведений, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов.

Если в ходе проверки выявлены ошибки или противоречия в отчетности, то налоговая инспекция должна сообщить об этом налогоплательщику и потребовать внести в установленный срок соответствующие исправления. Если выявленные ошибки в декларациях привели к недоплате НДС, то налоговая инспекция направляет предприятию требование об уплате недоимки и пеней.

Согласно ст. 87(1) НК РФ, таможенные органы вправе проводить выездные и камеральные налоговые проверки в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу. На таможенные проверки распространяются те же ограничения по частоте, охвату и продолжительности, что и установленные для проверок, проводимых налоговой инспекцией.[[41]](#footnote-41)

Если предприятие допустило нарушение, приведшее к недоплате налога в бюджет, оно может быть привлечено к налоговой ответственности, а его должностные лица (в зависимости от тяжести нарушения) – к административной или уголовной ответственности.

Налоговая ответственность – это ответственность за налоговые правонарушения, предусмотренные в Налоговом кодексе РФ. Применительно к Налогу на добавленную стоимость это могут быть:

1. Нарушения, допускаемые плательщиками НДС, в том числе:

непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);

грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);

неуплата или неполная уплата налога (ст. 122 НК РФ);

2. Нарушения, допускаемые налоговыми агентами, в том числе:

невыполнение обязанности по удержанию или перечислению налога (ст. 123 НК РФ)

непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ)

в качестве меры ответственности за эти нарушения предусмотрены штрафы различной величины.

Налоговая инспекция может взыскать штраф только через суд.[[42]](#footnote-42)

3.2 Основные методы уклонения от уплаты НДС

К основным методам уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и способам борьбы с ними, используемым в странах, применяющих НДС относятся:

1. Ложные счета-фактуры. Спрос на счета-фактуры порождается введением НДС, уплачиваемого по фактурному методу. Стоимость счета-фактуры эквивалентна указанной в нем сумме налога на добавленную стоимость, что создает предпосылки для возникновения черного рынка счетов-фактур. Спрос на этом рынке предъявляют налогоплательщики, имеющие обязательства по НДС, возникшие в результате реализации продукции, изготовленной с применением налогооблагаемого сырья и материалов. Такие налогоплательщики стремятся уменьшить свои налоговые обязательства перед государством путем увеличения предоставляемого кредита по НДС, указанному в ложном счете-фактуре. Доход налогоплательщика после уплаты НДС, таким образом, увеличится на сумму недоначисленного налога на добавленную стоимость за вычетом издержек на приобретение ложного счета-фактуры. Предложение на рынке ложных счетов-фактур обеспечивают лица, чья деятельность заключается в производстве и сбыте фальшивых документов, либо налогоплательщики с отрицательной величиной обязательства по налогу на добавленную стоимость при плохо организованной системе возмещения отрицательных обязательств по НДС из государственного бюджета. Отрицательное обязательство по НДС может возникнуть у юридического лица по ряду причин, среди которых можно отметить неполучение экспортером возмещения уплаченного налога при экспорте, возникающие периодически отрицательные значения добавленной стоимости у предприятий, занимающихся поставками продукции на внутренний рынок, и не получающих возмещения из государственного бюджета, а также непредоставление кредита налогоплательщику освобожденному от уплаты НДС и обложение реализованной продукции по ставкам, более низким, чем применяющиеся к сырью и материалам.

Для борьбы с возникающими стимулами к применению ложных счетов-фактур возможно принятие следующих мер:

1) Необходимо проведение регулярных общих налоговых проверок плательщиков НДС, а также выборочных проверок порядка учета счетов-фактур и правильности их составления.

2) В случае подозрений налоговых органов необходимо проведение перекрестных проверок предприятий с целью установления соответствия друг другу различных экземпляров счетов-фактур.

3) Необходима сквозная проверка предприятий, подозреваемых в использовании ложных счетов-фактур. Проверка должна касаться оборотных активов предприятия, правильности ведения бухгалтерского учета, сопоставления записей в учетных регистрах с отдельными экземплярами счетов-фактур.

4) Законодательство должно предусматривать обязательное предоставление информации о предприятиях — зарегистрированных плательщиках НДС, включая данные о собственниках предприятия.

5) Необходимо ввести положение, ограничивающее возможности вновь создаваемых предприятий выпускать счета-фактуры с указанием НДС до регистрации сделки в налоговых органах либо установить критерии, согласно которым фирмы со сроком существования менее определенного срока (срока первой обязательной налоговой проверки, например) уплачивают НДС, указанный в счете-фактуре, за покупателя.

6) Необходимы регулярные налоговые проверки предприятий, освобожденных от уплаты НДС.

7) Необходима разработка системы критериев сопоставления поступлений НДС и зачета по НДС для отдельного налогоплательщика с целью выявления отклонений и использования этих критерием в качестве сигнала для начала внеочередной налоговой проверки.

2. Фальсификация бухгалтерских записей. Этот вид нарушения законодательства используется только одним налогоплательщиком и состоит в искажении записей в учетных регистрах либо в счетах-фактурах. Основным методом борьбы с подобным методом уклонения от уплаты налогов являются регулярные сплошные и выборочные налоговые проверки, т.к. умышленное искажение производится в масштабах одной фирмы. Для уменьшения нагрузки на налоговые органы при осуществлении проверок, возможно принятие следующих мер:

1) Законодательно установить особые правила бухгалтерского учета для малых предприятий.

2) Установить нижние границы оборота, необходимого для регистрации предприятий в качестве плательщика НДС. Такие ограничения необходимы для поддержания количества налогоплательщиков на уровне, не обременительном для проведения качественных проверок квалифицированными налоговыми инспекторами, а также для устранения большой группы потенциальных подозреваемых в уклонении от уплаты НДС.

3. Некорректная квалификация типа сделки. Подобный вид налогового правонарушения возможен в результате сговора сторон сделки, выражающемся в проведении множества сделок, уменьшающих общую величину налогового обязательства. Так, предприятие может поставить контрагенту продукцию по искусственно заниженной цене, а взамен получить кредит, который, возможно, никогда не будет погашен. В базу НДС тем временем включены только поступления от реализации товаров и услуг, но не полученные ссуды, из чего следует, что поставщик получает полную стоимость реализованной продукции, но его налоговые обязательства по НДС ниже, чем если бы оплата была произведена в полном объеме. В то же время заниженная величина кредита по налогу у покупателя может не оказать влияния на его финансовое положение, в случае если он освобожден от уплаты НДС или имеет большую сумму НДС к возмещению.

Для борьбы с подобной практикой существуют следующие механизмы:

1) разработка и составление перечня стандартных рыночных цен, используемого для проверки подозрительных сделок. Если фактурная цена продукции и услуг ниже цены на аналогичную продукцию, указанной в перечне, а между контрагентами наблюдается большой объем коммерческих операций, от налогоплательщика необходимо потребовать обоснование низкой цены реализации;

2) предоставление налоговым органам права повторной квалификации сделки в соответствии с ее экономической сущностью в результате налоговой проверки.

4. Реимпорт товаров (ложный экспорт). В некоторых случаях предприятия могут поставлять товары и услуги на экспорт, а затем, пользуясь слабостью таможенного и пограничного контроля в некоторых пограничных пунктах, реимпортировать ранее вывезенную продукцию. В этом случае налогоплательщик получает право на возмещение всей суммы НДС, уплаченной при изготовлении экспортируемого товара, но в то же время может избежать уплаты налога при обратном ввозе товара в страну путем его продажи на черном рынке либо через прямое уклонение от уплаты НДС при таможенном оформлении. Иногда экспортируемый товар вообще не покидает территории страны, что сводит проблему уклонения к скорейшему получению суммы возмещения.

Предотвращение подобного рода нарушений возможно лишь при тесной координации действий органов налогового и таможенного контроля. Таможенные органы обычно осведомлены о деятельности предприятий, одновременно осуществляющих как экспортные, так и импортные операции, и особо внимательно работают с теми из них, чьи внешнеэкономические операции вызывают подозрение. Борьба с ложным экспортом также является эффективной при функционировании такого порядка возмещения НДС, когда выплата суммы возмещаемого налога или ее зачет в счет других налоговых платежей невозможна до момента пересечения экспортируемым товаром таможенной границы государства.

5. Короткоживущие предприятия. Такого рода фирмы могут существовать в течение одного или нескольких месяцев, совершать операции, ведущие к возникновению налоговых обязательств, после чего прекращать свою деятельность. Уклонение от уплаты налогов осуществляется с помощью подобных механизмов при оказании такими предприятиями услуг, трудно поддающихся точной стоимостной оценке, а также при существовании связей (или сговора) между короткоживущей фирмой-поставщиком и предприятием-покупателем услуг. Обычно компания создает аффилированное предприятие, оказывающее материнскому предприятию некие услуги, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость. Материнское предприятие производит платежи за оказанные услуги и получает право на кредит по уплаченному НДС, а аффилированное предприятие сворачивает деятельность до уплаты налогов в государственный бюджет, сохраняя таким образом в распоряжении владельцев как сумму налога, так и средства, уплаченные по договору оказания услуг.

Борьба с этим механизмом ухода от исполнения своих налоговых обязательств не может быть успешной в результате принятия мер только налоговой политики или налогового администрирования. Тем не менее, наиболее эффективными в данном случае являются следующие шаги:

1) Необходимо с осторожностью относится к предоставлению статуса налогоплательщика вновь созданным предприятиям, по поводу которых есть подозрение в аффилированности с другими плательщиками НДС.

2) Прежде чем предоставить статус плательщика налога на добавленную стоимость органы налогового администрирования должны удостовериться в соответствии характера деятельности предприятия его статусу путем выяснения, имеет ли вновь созданное предприятие постоянное место ведения деятельности, персонал, а также не имели ли собственники предприятия отношения к делам по уклонению от уплаты налогов в прошлом.

3) В случае если статус плательщика НДС предоставлен вновь созданному предприятию, в начальный период необходим особый контроль за его деятельностью со стороны налоговых органов, имеющий целью удостовериться в своевременности внесения налоговых платежей, а также в намерении вести дела в течение длительного времени.

4) В некоторых случаях возможно введение для вновь создаваемых предприятий системы авансовых платежей, которая предусматривает регистрацию предприятия в качестве плательщика НДС при условии предварительного внесения прогнозных сумм налоговых обязательств для нескольких месяцев первоначального функционирования предприятия. В случае превышения авансовых платежей фактически возникших налоговых обязательств, налоговые органы обязаны возместить сумму превышения с учетом процента за пользование денежными средствами.

5) В некоторых случаях возможна регистрация предприятия-поставщика некоторых видов услуг в качестве плательщика НДС с оговоркой, заключающейся в том, что сумма налога на добавленную стоимость, указанная в счете-фактуре, перечисляется покупателем напрямую на счета налоговых органов, а налогоплательщик (поставщик услуг) впоследствии имеет право на возмещение сумм налога, уплаченных при приобретении сырья и материалов.

Другими словами, возможен следующий порядок налогообложения оказываемых услуг. Необходимо законодательно определить список услуг, оказание которых требует дополнительного лицензирования для регистрации предприятия – поставщика услуг в качестве плательщика НДС. При взаимоотношениях с лицензированными предприятиями взимание налога производится в обычном порядке. В случае заключения договора об оказании услуг с предприятием, не имеющим необходимой лицензии, для потребителя услуг можно установить два варианта налогообложения сделки:

а) потребитель услуг уплачивает НДС на оказываемые услуги напрямую в государственный бюджет. В этом случае возникает необходимость возмещения отрицательной величины обязательств по налогу для поставщика услуг;

б) потребитель услуг обязан уплатить аванс по налогу на прибыль в размере 10% от оборота предприятия для получения права на кредит по НДС и включения стоимости приобретенных услуг в затраты предприятия.

6. Бартер. Регулярное осуществление встречных торговых операций, и в частности бартер, может вызвать зачет обязательств по НДС для обеих сторон сделки, т.е. при одинаковом для обеих сторон объемов продаж НДС на продажи будет равен НДС на реализацию. Налоговые преимущества использования бартерных сделок появляются при различных позициях контрагентов по уплате налога на добавленную стоимость. К примеру, одна сторона сделки может иметь превышение НДС к возмещению над НДС к уплате, а другая — иметь регулярные чистые обязательства по НДС перед налоговыми органами.

В таком случае создается стимул для поставки товаров и услуг по заниженным ценам предприятию с чистым НДС к возмещению и по высоким ценам — предприятию с чистыми обязательствами по налогу, что приведет к сокращению как задолженности государства перед одним предприятием, так и налоговых обязательств другого (при этом может быть осуществлен сторонний платеж для компенсации потерь одной из сторон, возникших вследствие заниженной цены товаров и услуг).

Возможно использование следующих мер по предотвращению использования подобных ситуаций:

1) принятие общего положения по противодействию уклонению от уплаты налога;

2) принятие положения, согласно которому оценка сделок по реализации товаров и услуг для каждой из сторон бартерной операции осуществляется по максимальным ценам для каждой из встречных поставок, что позволит свести к нулю перераспределение налоговых обязательств;

3) установление особых правил контроля за операциями между отдельными видами экономических субъектов: в частности, между плательщиком НДС и предприятием, освобожденным от уплаты налога, между аффилированными предприятиями, между импортерами и экспортерами, между предприятиями с отсутствием обязательств по НДС и фирмами со значительными суммами НДС к уплате.

Ниже рассмотрены еще два способа уклонения от уплаты НДС, и именно они в большей степени характерны для Российской Федерации.

7. Осуществление экспорта аффилированными предприятиями. Некоторые экспортные объединения России учреждают посредника — коммерческую организацию, которая закупает продукцию у компании-производителя, уплачивает НДС, затем отгружает продукцию на экспорт и требует возмещения НДС. Предприятие-производитель (как правило, крупный завод), является крупным недоимщиком и не осуществляет платежей в том числе и по налогу на добавленную стоимость.

Следует отметить, что иными путями, кроме применения комплекса мер к предприятию-недоимщику с целью заставить его исполнить свои налоговые обязательства, решить данную проблему без ущемления прав тех или иных экономических субъектов невозможно.

8. Изменение природы сделки. При использовании этого механизма предприятие А поставляет продукцию предприятию Б, которое не производит соответствующего платежа предприятию А. Предприятие А затем уступает возникшую дебиторскую задолженность предприятию В — данная операция трактуется законодательством как продажа финансовых активов, но не товаров и услуг и не подлежит обложению НДС. Предприятие Б впоследствии гасит свои обязательства перед предприятием В, но с точки зрения В указанный платеж является платежом за капитальный актив, т.к. предприятие В не поставляло товаров и услуг предприятию Б.

Простейший путь устранения данного метода уклонения лежит в области перехода на уплату НДС по методу начислений, при котором у предприятия А возникнут налоговые обязательства даже при уступке задолженности предприятию В.[[43]](#footnote-43)

3.3 Арбитражная практика

В настоящем разделе работы описывается разбирательство по делу между коммерческим предприятием и налоговой инспекцией, связанное с противоречиями в области налогового законодательства.

По итогам налоговой проверки Общества с ограниченной ответственностью (далее – Предприятие) налоговой инспекцией Советского района г. Н. Новгорода был составлен Акт выездной налоговой проверки от 07.06. 2002 г. № 499/14, в котором были установлены нарушения налогового законодательства.

Предприятие составило письменные возражения по акту № 20/4188 от 15.07.2002 г., в которых выразило несогласие с итогами проверки в части доначисления НДС.

В протоколе рассмотрения разногласий налоговая инспекция не согласилась с возражениями предприятия и 29 июля 2002 года заместителем инспекции МНС было вынесено решение № 499/14 от 29 июля 2002 г. о привлечении предприятия к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

В решении, в частности, указывалось, что предприятием за январь 2002 г. занижен НДС, причитающийся к уплате в бюджет по причине того, что предприятие не исчислило НДС с денежных средств, поступивших от банка по договору факторинга № Нсист НН-145ф от 10.01.01, связанных с поставкой товаров по договору № 008/СТМР-1 от 24.12.01. согласно спецификации № 1 (313-02).

Также предприятием за март 2002 г. было занижено возмещение НДС, так как прошла реализация продукции по договору поставки № 008/СТМР-1 от 24.12.01.

Исходя из вышеизложенного и руководствуясь ст. 31 и 101 части 1 НК РФ предприятие было привлечено к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы в виде штрафа в размере 20% от неуплаченного налога.

В связи с чем предприятию было предложено уплатить суммы налоговых санкций, неполностью уплаченных налогов, пеней за несвоевременную уплату, внести все необходимые исправления в бухгалтерскую отчетность и представить в налоговую инспекцию исправленные отчеты за соответствующие периоды.

Предприятие отказалось добровольно уплачивать соответствующие суммы, поскольку считало, что действовало в соответствии с законодательством и указанных нарушений не допускало.

После чего налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд Нижегородской области с иском о взыскании сумм налога, пеней и штрафа.

Предприятие подало встречный иск о признании решения налоговой инспекции о привлечении предприятия к налоговой ответственности № 499/14 недействительным.

Арбитражный суд первой инстанции принял решение по делу № А43-9374/02-11-419 от 11 ноября 2002 г.в пользу налоговой инспекции.

Предприятие, в последствии, обращалось в арбитражный суд с апелляционной, затем с кассационной жалобой. Судебные инстанции соответствующих уровней оставили решение суда первой инстанции без изменения, (однако фактические обстоятельства дела каждая инстанция квалифицировала по-своему!).

Позиция предприятия состояла в следующем:

Привлечение предприятия к налоговой ответственности незаконно, т.к. отсутствует состав вменяемого организации налогового правонарушения, и начисление налога и его уплата произведены в соответствии с НК РФ.

Согласно п. 6 ст. 3 НК РФ «При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Одним из основных элементов налогообложения является его объект.

Предприятие, руководствуясь п. 1 ст. 146 НК РФ, где определено, что объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, определило дату их реализации на основании п. 2 ст. 167 НК РФ в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой, (а именно, для налогоплательщиков, утвердивших для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога по мере поступления денежных средств – как день оплаты товаров).

Для определения момента возникновения обязанности по уплате НДС организация, исходя из фактических обстоятельств, а именно заключенного договора факторинга № НСистНН-145ф и дополнительного соглашения № 1 к нему, в соответствии с которым клиентом (предприятием) финансовому агенту «Независимый банк Развития было уступлено будущее денежное требование по договору поставки № 008Т-СТМР-1 от 24.12.01, заключенному с ООО «СпецТехМашРесурсы», руководствовалась, определяя момент оплаты при реализации товаров, п. 3 ч. 2 ст. 167 НК РФ, где однозначно четко определено, что в целях настоящей статьи оплатой товаров признается передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом (что соответствует обстоятельствам дела).

Поскольку по договору факторинга Клиентом финансовому агенту было уступлено будущее денежное требование (суд первой инстанции данное обстоятельство подтвердил), налогоплательщик, руководствуясь п. 1 ст. 11 НК РФ, где сказано, что «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в настоящем кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом», обратился к нормам Гражданского права (п. 2 ст. 826 ГК), где сказано, что при уступке будущего денежного требования оно считается перешедшим к финансовому агенту после того, как возникло само право на получение денежных средств, которые являются предметом уступки требования, предусмотренной договором.

Таким образом, уступка будущего денежного требования произошла 10 января 2002 г., а сам переход права требования произошел частями (в марте, апреле и мае 2002 г.), согласно п. 10.5 вышеуказанного договора поставки, т.е. «после того, как возникло право на получение денежных средств».

Как говорилось выше, НК РФ связывает момент оплаты, и следовательно, обязанность по уплате налога, именно с передачей права требования, а не с его уступкой (п. 2 ст. 167 НК РФ). Следовательно оплата товара произошла в марте, апреле и мае (одновременно с отгрузкой).

В марте, апреле мае 2002 г. после перехода права требования третьему лицу (банку) налогоплательщик в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ определил налоговую базу по вышеназванной реализации товара, исчислил и перечислил в порядке ст. 174 НК РФ всю сумму НДС.

С утверждением налоговой инспекции, что денежные средства поступившие предприятию по договору факторинга от банка должны включаться в налоговую базу в январе, как иные платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров предприятие не согласно, поскольку НК РФ не дает четкого понятия, что же такое иные платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, однако четко дает определение оплаты товаров, а следовательно возникновения объекта налогообложения и обязанности по уплате НДС в данном конкретном случае.

Таким образом, конкретное прочтение закона налогоплательщиком не берется во внимание судом, а неопределенное понятие «иные платежи» берется за основу в принятии решения.

Из принятых по делу решений следует, что получение налогоплательщиком «иных платежей», связанных с предстоящей поставкой товара предполагает появление у него обязанности по уплате НДС, исчисленного из суммы полученных средств, что абсолютно противоречит правовой конструкции «объект налогообложения – возникновение обязанности по уплате налога».

Понятие объекта обложения НДС дано в п. 1 ст. 39 НК РФ, а обязанность по уплате налога должна возникать не ранее даты реализации, определенной в соответствии со ст. 167 НК РФ.

В п. 7 ст. 3 НК РФ говорится, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

В свете данных обстоятельств, можно ли сказать, что статьи НК РФ, применяемые налоговой инспекцией при привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, или судом при вынесении решений, сформулированы так, чтобы каждый точно знал когда и в каком порядке он должен платить налоги.

Ст. 155 НК РФ называется «Особенности определения налоговой базы при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии). Договор факторинга упоминается в данной статье лишь в названии, а обратившись к ее содержанию мы читаем в п. 1 «При уступке требования, вытекающем из договоров реализации …». Таким образом, можно ли признать, что п. 1 данной статьи распространяется на отношения, связанные с факторингом?

Кроме того, суд апелляционной инстанции при вынесении постановления определил объект налогообложения (в соответствии с п. 1 ч. 1 ст. 146 НК РФ – в ред. Федерального закона от 29.05.02 г. № 57-ФЗ) как передачу имущественных прав о предприятия банку, тем самым назвал иной (от мнения налогоплательщика и налоговой инспекции) объект налогообложения.

Согласно ст. 5 НК РФ и ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые обязанности или ухудшающие положение налогоплательщиков обратной силы не имеют, и распространять действие закона, принятого в мае 2002 года на налоговые отношения, возникшие в январе – мае 2002 г. суд не имел права.

Данное обстоятельство наводит на мысль, что и суд не находит нормы налогового кодекса четко сформулированными.

Заключение

Работа по рассмотрению действующей законодательной базы по расчету, уплате налога на добавленную стоимость завершена. Современное налоговое законодательство достаточно подробно регламентирует правовую конструкцию расчетов по всем видам налогов. Но при этом проблемы по определению налогооблагаемой базы все еще существуют. Поэтому постоянно вносятся поправки во вторую часть Налогового Кодекса Российской Федерации.

Налог на добавленную стоимость является одним из ключевых налогов в современной налоговой системе большинства стран мира. Помимо легкости администрирования, указанный налог обеспечивает устойчивые поступления доходов в государственный бюджет, а также не вызывает значительных искажений в производстве и потреблении товаров и услуг.

С конца 1960х годов в развитых странах мира начался массовый переход от налога с розничных продаж к налогу на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд, НДС позволяет сократить налоговые искажения в ценах международной торговли, НДС легче администрируется и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, что при некотором усложнении техники налогообложения увеличивает устойчивость величины поступлений налога, как относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли, так и относительно процессов уклонения от налога.

Существует несколько вариантов расчета базы НДС и исчисления обязательств по налогу. Анализ показал, что НДС является более эффективным и менее искажающим вариантом при определении его базы как ВВП за вычетом всех капитальных вложений, включая амортизацию, и государственных расходов на заработную плату. При этом с точки зрения налогового администрирования наиболее приемлемым является расчет обязательств по налогу с применением косвенного метода вычитания, когда обязательства налогоплательщика рассчитываются как сумма налога, полученная при реализации, за вычетом налога, уплаченного при приобретении сырья и материалов, комплектующих, услуг и прочих материальных затрат. Такой способ исчисления налоговых обязательств делает возможным применение счетов-фактур, а также значительно упрощает налоговый контроль.

При международной торговле товарами и услугами налог на добавленную стоимость может взиматься как по ставкам страны назначения, так и по ставкам страны происхождения товара или услуги. Применение того или иного принципа территориальности при взимании НДС в определенной степени зависит от сальдо торгового баланса между странами. С другой стороны, сравнительный анализ двух принципов показывает, что эффективность взимания налога выше, а издержки администрирования ниже при взимании НДС по ставкам страны назначения (основным условием для этого, однако, является эффективный таможенный контроль за импортом товаров и услуг).

Среди основных методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость следует выделить использование ложных счетов-фактур, фальсификацию бухгалтерских записей, некорректную квалификацию типа сделки, ложный экспорт товаров и услуг, совершение коммерческих операций через "короткоживущие" предприятия, некорректный учет бартерных операций, трансфертное ценообразование с помощью аффилированных предприятий, а также изменение природы сделки. Одним из основных методов борьбы с уклонением от уплаты НДС является введение в законодательство так называемого общего положения, направленного на противодействие уклонению от уплаты налогов, которое предусматривало бы возможность применение санкции к налогоплательщику даже если ему удалось избежать санкции путем технических или юридических манипуляций. Также для противодействия уклонению от уплаты НДС важна форма и порядок составления счетов-фактур, ведение перекрестных налоговых проверок и подробные правила регистрации предприятий в качестве плательщиков НДС.

Сравнительный анализ международного опыта взимания налога на добавленную стоимость показывает, что в большинстве развитых стран мира с современными системами НДС налог взимается по единой ставке, с применением метода возмещения и счетов-фактур, метода начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств, а также принципа страны назначения при налогообложении экспортно-импортных операций. Также во многих странах мира действует порядок добровольной регистрации предприятий в качестве плательщиков НДС в случае, если их оборот в установленный период не превышает законодательно утвержденной суммы. Для малых предприятий, критерием для определения которых является, как правило, величина годового оборота, во многих странах действуют особые правила уплаты налога на добавленную стоимость, а сельскохозяйственная продукция обычно облагается по так называемой "плоской" ставке, предусматривающей указание сельхозпредприятиями в составе цены реализации установленной расчетной торговой надбавки, эквивалентной сумме НДС, включенного в среднем по отрасли в стоимость приобретаемых сырья и материалов.

Исходя из проведенного в работе анализа теоретических основ взимания налога на добавленную стоимость, а также на основе исследования международного опыта построения налоговых систем, возможно сформулировать ряд рекомендаций по реформированию системы НДС в Российской Федерации. Среди основных предложений следует выделить отказ от пониженной ставки налога и переход на единую ставку, расширение базы налога и отмена большинства несоциальных льгот по налогу, переход на метод начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу, введение метода возмещения при исчислении обязательств по НДС в торговле. Кроме того, по моему мнению, следует разработать особый порядок налогообложения малых предприятий и продукции сельского хозяйства.

Следует отметить, что введение единой ставки НДС не приведет к росту цен на товары, облагаемые в настоящее время по пониженной ставке. Анализ показывает, что понижение ставки НДС не приводит к падению цен на налогооблагаемые товары и услуги. Вместе с тем, введение единой ставки позволит не только увеличить поступления НДС в государственный бюджет, но и значительно снизить затраты на администрирование и устранить такие методы уклонения от уплаты НДС, как неправомерное включение товара или услуги в число облагаемых по пониженной ставке.

В данный момент ведется работа по введению 1.07.2004 г. системы НДС-счетов; а с 1.07.2005 г. представления электронных реестров счетов-фактур. Система НДС-счетов призвана повысить эффективность контроля за налоговыми вычетами, т.е. если налогоплательщики не платят сумму налога со своего НДС-счета на НДС-счет поставщика, у него не будет права на налоговый вычет.

В работе указана роль налога на добавленную стоимость в формировании Российского федерального бюджета, а также верные и неверные действия налоговых органов, принимающих решения возмещать или не возмещать налог из бюджета предприятиям. Кроме того, раскрыта арбитражная практика по разрешению налоговых споров, а именно в чем ошибаются налоговые инспекторы и налогоплательщики.

Анализ решений арбитражных судов ряда округов РФ показал, что по одним и тем же ошибкам делаются неоднозначные выводы.

Такая ситуация негативно влияет не только на правопорядок, но и имеет последствия для всей экономической жизни страны.

В работе подробно рассмотрен порядок оформления счетов-фактур и уплаты НДС по ставке 18% согласно ФЗ № 117 от 7.07.03 г., т.к. в Налоговом Кодексе не отражены вопросы налогообложения операций по отношениям, которые возникли до 01.01.04 г. и после этой даты. Изменения размера Налоговой ставки требует от налогоплательщиков в конкретной ситуации определить момент возникновения обязанности по уплате в бюджет суммы НДС. Наиболее верным представляется, что ставка налога должна определяться согласно п. 3 ст. 16 НК РФ в период когда имел место факт реализации товаров (работ, услуг).

Таким образом, подводя итоги вышеуказанному можно сделать вывод о том, что необходимо совершенствовать налоговое законодательство, приводить его в соответствие с гражданским, трудовым законодательством, для того, чтобы избежать правонарушений по расчету, уплате налогов и четко определиться с механизмом предоставляемых льгот и гарантий.

1. Статья 99 Римского договора была целиком посвящена гармонизации налогов внутри Сообщества с целью снятия налоговых преград на пути движения рабочей силы, товаров, услуг, капиталов. [↑](#footnote-ref-1)
2. Налог на добавленную стоимость в Международной торговле: Европейский Союз// Roche & duffay [↑](#footnote-ref-2)
3. Программа Союза Правых Сил: Проблема совершенствования Налога на добавленную стоимость в РФ [↑](#footnote-ref-3)
4. С.Д. Шаталов. Налоговый кодекс и проблемы налогового законодательства // «Бухгалтерский учет» № 4 февраль 2000 г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Н.Н. Наумова. Реформа налоговой системы. Налоговый кодекс: часть вторая // «Бухгалтерский учет», № 18

сентябрь 2000 г. [↑](#footnote-ref-5)
6. Т.К. Островенко. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы // «Аудиторские ведомости» № 9 сентябрь 2001 г. [↑](#footnote-ref-6)
7. Комментарий к Налоговому Кодексу РФ ч. 2 С.Д. Шаталов. [↑](#footnote-ref-7)
8. А.Р. Лазарев. Налог на добавленную стоимость. Комментарий к главе 21 второй части Налогового Кодекса РФ // «Главбух» № 19 октябрь 2000 г. [↑](#footnote-ref-8)
9. Диков А.О. «Упрощенка в торговле»: новации 2003 года // «Главбух» Отраслевое приложение «Учет в торговле» № 1, 1 квартал 2003 г. [↑](#footnote-ref-9)
10. В.М. Тумаркин Комментарии к статьям главы 7 «Объекты налогообложения» части первой НК РФ // «Ваш налоговый адвокат», № 2, 2 квартал 2003 г. [↑](#footnote-ref-10)
11. Пятов М.Л. «Учет и налогообложение посрднических сделок» // «Бухгалтерский учет», № 20, октябрь 2003 г. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налог на добавленную стоимость. Бухгалтерский бератор// Правовая Система «Гарант» [↑](#footnote-ref-12)
13. Л.И. Малявкина «Учет НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления» // Бухгалтерский учет», № 10, май 2001 г. [↑](#footnote-ref-13)
14. В.В. Ермаков «Передача имущественных прав, принадлежащих автору» // «Бухгалтерский учет» № 18, август 2003 г. [↑](#footnote-ref-14)
15. Р.С. Штаба Раздельный учет «входного» налога на добавленную стоимость: когда и как его нужно вести // Российский налоговый курьер, № 6, март 2003 [↑](#footnote-ref-15)
16. Медведев А.Н. Типичные ошибки при возмещении НДС// М.: Главбух, 2003 [↑](#footnote-ref-16)
17. Комментарий к ч. 2 НК РФ под ред. С.Д. Шаталова. [↑](#footnote-ref-17)
18. Г. Титова Постановка на учет плательщиков НДС // «Финансовая газета» № 50, декабрь 2003 г. [↑](#footnote-ref-18)
19. Бирюкова Н.В. «Налог на добавленную стоимость» // М.: НалогИнформ, 2003. [↑](#footnote-ref-19)
20. П.А. Поздеев «Налог на добавленную стоимость: нестандартные ситуации» // М.: Бератор-пресс, 2003 [↑](#footnote-ref-20)
21. В.В. Ермаков «Определение территории Российской Федерации для налогообложения» // «Бухгалтерский учет» № 22, ноябрь 2001 г. [↑](#footnote-ref-21)
22. Пятов М.Л. Понятия «продажи» и «реализация» в бухгалтерском и налоговом законодательстве. // «Бухгалтерский учет», № 10, май 2003 г. [↑](#footnote-ref-22)
23. Никонов А.А. «Определение цены реализации с 1 января 1999 г.» // «Главбух» № 2, январь 1999г. [↑](#footnote-ref-23)
24. А.А. Никонов. Порядок определения рыночных цен // «Главбух» № 16 август 1999 [↑](#footnote-ref-24)
25. А.М. Бурцева. Налоговая инспекция изменяет цену договора. Права ли она? // «Главбух» № 8, апрель 2003 [↑](#footnote-ref-25)
26. Коротчаева Н.М. «Подтверждение права на применение нулевой ставки по НДС» // «Бухгалтерский учет», № 7, апрель 2004г. [↑](#footnote-ref-26)
27. Изменения в Налоговом законодательстве с 1 января 2004 года // «Главбух», № 2, январь 2004 г. [↑](#footnote-ref-27)
28. Огиренко Е.А. «Переходные» проблемы НДС: как не переплатить // «Главбух» № 24, декабрь 2003 г. [↑](#footnote-ref-28)
29. Игнащенко М.В. «Применение ставки НДС в 2004 году» // «Аудиторские ведомости», № 3, март 2004 г. [↑](#footnote-ref-29)
30. А.Н. Медведев «Типичные ошибки при возмещении НДС» // М.: Главбух 2003 [↑](#footnote-ref-30)
31. Н.М. Коротчаева «НДС: Налоговые вычеты» // «Бухгалтерский учет» № 5, март 2003 г. [↑](#footnote-ref-31)
32. Фомичева Л.П. «Ваша организация отправляет сотрудника в командировку» \\ СПС «ГАРАНТ», апрель 2004 г. [↑](#footnote-ref-32)
33. Ткач А.Н. «Новые аспекты документального подтверждения права на возмещение НДС. Комментарий к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации» от 14 июля 2003 г. № 12-П // «Право и экономика» № 10 октябрь 2003 г. [↑](#footnote-ref-33)
34. Бастриков А.А. « Счет-фактура: вопросы оформления, применения» // «Бухгалтерский учет», № 12, декабрь 2003 г. [↑](#footnote-ref-34)
35. Евмененко Т.О. «Новое в оформлении счетов-фактур» // «Главбух», № 3, февраль 2004 г. [↑](#footnote-ref-35)
36. Коротчаева Н.М. «Новое в исчислении и уплате налога на добавленную стоимость» // «Бухгалтерский учет» № 18, август 2002 г. [↑](#footnote-ref-36)
37. Черник Д.Г. «Налоги» 1997 г. [↑](#footnote-ref-37)
38. Специальные счета НДС// Правовая Система «Гарант» [↑](#footnote-ref-38)
39. Филипенко Е.И. «Новые формы отчетности в 2004 году» // «Главбух» № 3, февраль 2004 г. [↑](#footnote-ref-39)
40. Ильина Т.А. «Заполняем новую декларацию по НДС» // «Главбух», № 3, февраль 2004 г. [↑](#footnote-ref-40)
41. Русакова И.Г., Кашин В.А. «Налоги и налогообложение» 1998 г. [↑](#footnote-ref-41)
42. Овчарова Е.В. «Ответственность налогоплательщиков по результатам налоговых проверок» // «Бухгалтерский учет» № 18, август 2003 г. [↑](#footnote-ref-42)
43. Программа Союза Правых Сил: Проблема совершенствования Налога на добавленную стоимость в РФ [↑](#footnote-ref-43)