**Финансовая академия**

**при Правительстве Российской Федерации**

**Кафедра "Налогов и налогообложения"**

**Курсовая работа**

**на тему:**

***"Действующий механизм исчисления и взимания НДС"***

Выполнил студент гр. н 4-3 Мальков О.А.

Научный руководитель: асс. Щербакова Т.В.

**Москва, 1999 год**

**П Л А Н**

ВВЕДЕНИЕ. 3

ГЛАВА 1. Общая характеристика НДС и его роль в налоговых системах стран с развитой рыночной экономикой . 4

ГЛАВА 2. Действующая система исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость . 10

ГЛАВА 3.Перспективы развития действующей системы исчисления и уплаты НДС. 23

ЗАКЛЮЧЕНИЕ. 30

Список используемой литературы 31

# **ВВЕДЕНИЕ.**

НДС играет все большую роль в российской системе налогообложения. В 1992-1995 гг. этот налог обеспечивал примерно1/5 всех налоговых поступлений в стране. С 1996 г. значение НДС возросло еще более: 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.

Таким образом, налог на добавленную стоимость стал одним из самых существенных доходных источников федерального и региональных бюджетов. Однако, являясь важнейшим элементом в системе налогообложения, этот налог оказывает влияние не только на уровень налоговых поступлений, но и на состояние оборотных средств налогоплательщиков. По этой причине особое значение приобретает установленный порядок применения НДС (объект обложения, облагаемый оборот, количество налоговых льгот), который в настоящее время является достаточно сложным, запутанным для многих налогоплательщиков, что приводит к возникновению конфликтных ситуаций между работниками налоговых инспекций и разными категориями плательщиков НДС.

Поэтому в данной работе будет рассмотрена действующая система обложения НДС в России, ее основные недостатки и перспективы развития, а также будут рассмотрены общетеоретические аспекты обложения НДС и опыт западных стран.

# **ГЛАВА 1.** **Общая характеристика НДС и его роль 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 вздорожанием 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 зарплату со всеми начислениями, прибыль, процентные платежи, амортизацию и некоторые другие расходы общего характера. Материальные же издержки (за исключением амортизации) в эту налогооблагаемую базу не входят.

Первая внесла изменение в структуру косвенных налогов Франция, которая в 1954 году провела замену использовавшегося ранее 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 (равную сумме добавленных стоимостей всех стадий оборота производства и обращения). 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.

Итак, при начислении НДС, как отмечалось, в качестве налогооблагаемой базы выступает показатель добавленной стоимости, получаемой как разность между стоимостью товарной продукции и стоимостью материальных ценностей, затраченных на ее производство. Такая налогооблагаемая база создает возможность использования различных методов исчисления НДС (при одной и той же заданной ставке). Теоретически возможны три метода. Два из них предполагают исчисление НДС по предварительно установленной величине добавленной стоимости или ее отдельных элементов. К этим методам относятся:

1. прямой метод, при котором НДС исчисляется в виде доли (в %) от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости[[1]](#footnote-1);
2. аддитивный метод, предполагающий исчисление НДС в два этапа: сначала определяется величина налога по отдельным составляющим добавленной стоимости (зарплате, амортизации), затем для определения общего НДС полученные величины суммируются. Ввиду сложности использования подобные методы на практике применяются весьма редко.

В преобладающем большинстве стран используется третий метод расчета НДС, имеющий различные названия - метод зачета, косвенный метод вычитания, метод возмещения. Суть его состоит в следующем: величина НДС, начисленного на стоимость материальных ценностей, приобретенных определенной фирмой у других фирм для потребления в производстве, вычитается из величины НДС, начисленного на реализованную продукцию. При использовании метода зачета фирма уплачивает в бюджет только разницу между указанными двумя суммами НДС. В этих случаях предприниматели подают декларацию в налоговые органы, в которой наряду с прочей обязательной информацией сообщаются два главных для расчета НДС показателя: общая стоимость реализованной продукции и общая стоимость приобретенных товаров и услуг.

Система начисления НДС при использовании метода зачета имеет еще одну важную особенность: объем начисляемого и соответственно взимаемого НДС (при одной и той же его ставке) в значительной степени зависит от использования метода исчисления зачета этого налога. На практике известны три подобных метода.

Первый. *Метод поставки, или начислений.* В соответствии с этим методом необходимость исчисления НДС и связанные с этим все налоговые обязательства и для продавца, и для покупателя возникают в момент поставки товара или оказания услуги. Сам этот момент определяется либо по факту отгрузки товара и оказания услуги, либо по выписки счета-фактуры.

Второй. *Метод оплаты, или кассовый метод.* В соответствии с этим методом налоговые обязательства возникают в момент оплаты поступившего товара или оказанной услуги.

Третий. *Гибридный метод.* В соответствии с ним НДС начисляется и взимается с проданной продукции по моменту ее поставки, а с покупаемой для производства продукции - по моменту ее оплаты.

В международной практике находят применение все три метода, но господствующую роль играет метод поставки. В защиту преимущественного использования этого метода выдвигаются два основных довода. Во-первых, момент поставки наиболее тесно связан с объектом обложения НДС, т.е. с текущим потреблением товаров и услуг. Поскольку момент поставки более тесно соотносится с этим потреблением по сравнению с моментом оплаты, то основанное на моменте поставки зачетное начисление и оплата НДС рассматривается как более соответствующая принципу обложения текущего потребления. Во-вторых, при методе поставок облегчается работа налоговых служб по взиманию НДС, поскольку установление факта и момента поставки носит более простой характер, чем установление факта и момента совершения платежа. При этом надо отметить, что преимущественное использования метода поставок в преобладающем большинстве стран с рыночной экономикой базируется на существовании в этих странах нормального финансово-денежного состояния и отсутствия каких-либо жестких препятствий к исполнению оплаты в срок.

Наряду с двумя указанными доводами существует и третий неявный довод в пользу начисления НДС по методу поставки. Расчеты показывают, что при заданных условиях (прежде всего при использовании единого метода зачета) использование этого метода позволяет обеспечить стабильное получение более высокого НДС, чем при применении метода оплаты.

Эта особенность НДС - возможность увеличивать его поступления лишь путем варьирования методами начисления налога, несомненно, явилась одной из важных причин столь быстрого распространения НДС в международном масштабе и завоевания им роли одного из решающих налогов в налоговой системе стран с рыночной экономикой.

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[[2]](#footnote-2)- виделся путь формирования единых основ косвенного обложения. За весь период западноевропейской интеграции унификация косвенного налогообложения, в частности НДС, продвинулась достаточно велико: во всех странах ЕС НДС играет ныне роль единственного налога на потребление.

Анализ свидетельствует о наличии достаточно высоких ставок НДС в странах ЕС. В некоторых из этих стран (например, в Швеции, Финляндии, Дании) эти ставки превышают максимальные ставки, рекомендуемые 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).

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)[[3]](#footnote-3).

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 в следующей главе.

# **ГЛАВА 2.** **Действующая система исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость .**

В данной главе будет рассмотрена действующая система исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Начать, на мой взгляд, следует с определения. НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

***Плательщики , объект налогообложения и облагаемый оборот***.

Введение в России НДС обеспечивает равный подход к вовлечению в процесс формирования бюджета всех хозяйствующих субъ­ектов независимо от организационно-правовых форм и форм собст­венности. Плательщиками НДС являются:

предприятия и организации независимо от форм собственнос­ти (хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия) и ведомственной принадлежности, имеющие статус юридиче­ского лица. Плательщиками НДС являются как промышленные, так и финансовые организации, в том числе страховые общества, банки и др.;

предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

индивидуальные (семейные) частные предприятия и предпри­ятия, созданные частными и общественными организациями на Праве полного хозяйственного ведения, осуществляющие производствен­ную и иную коммерческую деятельность и подлежащие ДО 1 июля 1999 г. преобразованию в хозяйственные товарищества, общества, кооперативы или ликвидации;

филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий (не являющиеся юридическими лицами), имеющие расчетные счета и самостоятельно реализующие за плату товары (работы, услуги) и в силу этого относящиеся к налогоплательщикам;

международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную, и иную коммерческую деятельность на территории России, под которой следует понимать место реализации товаров, работ и услуг (т. е. место возникновения объек­та налогообложения). В случае реализации товаров на территории РФ иностранными организациями, не состоящими на налоговом учете, НДС уплачивается российскими предприятиями;

некоммерческие организации, в том числе потребительские кооперативы, общественные или религиозные объединения, финан­сируемые собственником учреждения, благотворительные и иные фонды в случай осуществления ими коммерческой деятельности, включающей операции по реализации основных средств и иного имущества.

декларант либо иное лицо, определяемое нормативными актами по таможенному делу, при импорте на территорию РФ иностранных товаров. При этом декларантом могут быть лицо, перемещающее товары, и таможенный брокер (посредник), которые декларируют, представляют и предъявляют товары и транспортные средства от собственного имени. Однако декларанты (или иные лица) не явля­ются носителями НДС, и в случае предоставления налоговых отсрочек, перерасчета платежей, взыскания в бесспорном порядке, в том числе штрафов и пеней, все суммы взыскиваются с контрактодержателя. Итак, плательщиком НДС на таможне являются предприятия, ввозя­щие на территорию РФ товары.

Объектом налогообложения по НДС являются:

- обороты по реализации всех товаров (работ, услуг) как собст­венного производства, так и приобретенных на стороне (на террито­рии РФ);

Обороты по реализации товаров относятся к самым распро­страненным объектам налогообложения. Основанием для возникно­вения объекта налогообложения в данном случае будет выступать своего рода «территориальность» облагаемого оборота (принцип тер­риториальности), поскольку этот оборот в качестве облагаемого НДС возникает только на территории РФ.

Налоговое законодательство не содержит нормы, которая регламентировала бы порядок определения места реализации то­варов. Как правило, под местом реализации товара в целях обло­жения НДС считается место перехода права собственности на иму­щество.

- обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства;

Существует два типа оборота товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд соб­ственного потребления:

**первый вид оборота:** затраты по товарам (работам, услугам) не относятся на издержки производства и обращения;

**второй вид оборота:** затраты по товарам (работам, услугам) относятся на издержки производства и обращения — так называ­емый внутризаводской оборот.

Соответственно первый внутренний оборот подлежит обло­жению НДС, второй— не подлежит.

- товары, ввозимые на территорию РФ;

Для целей налогообложения товаром считаются предметы, из­делия, продукция, в том числе производственно-технического на­значения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро- и теплоэнергия, газ.

При реализации работ НДС облагаются объемы выполненных строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскатель­ских, реставрационных и прочих работ. К облагаемым рассматриваемым налогом услугам относятся:

- услуги пассажирского, грузового транспорта, услуги по транс­портировке газа, нефти, нефтепродуктов, электрической и тепловой энергии, услуги по перевозке, разгрузке, перегрузке товаров и их хранению;

* услуги по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу;

- посреднические услуги;

* услуги предприятий связи, бытового обслуживания населения, жилищно-коммунального хозяйства;
* услуги организаций и учреждений физической культуры и спорта; услуги по выполнению заказов предприятиями торговли; услуги по размещению рекламы;
* услуги инновационные, по обработке данных и информационному обслуживанию;
* другие платные услуги (кроме сдачи земли в аренду).

Как уже отмечалось выше, объект обложения НДС может возникнуть только на террито­рии РФ. Поскольку часто этим объектом являются обороты по реа­лизации работ и услуг, то Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» определяет место этой реализации как:

место нахождения недвижимого имущества, если работы (услу­ги) связаны непосредственно с этим имуществом;

место фактического осуществления работ (услуг), если они свя­заны с движимым имуществом;

место фактического осуществления услуг, если они оказывают­ся в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или спорта или в иной аналогичной сфере деятельности;

место экономической деятельности покупателя услуг, если по­купатель этих услуг имеет место нахождения в одном государстве, а продавец—в другом,

место осуществления экономической деятельности предприятия или физического лица, выполняющего эти работы, если это не противоречит хотя бы одному из пунктов 1-4.

В оборот, принимаемый за объект обложения НДС, включаются помимо стоимости реализованной продукции (работ, услуг) также:

суммы средств, полученные предприятиями от других предприятий и организаций в виде финансовой помощи, пополнения фон­дов, специального назначения или направленные в счет увеличения прибыли, за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий его учредителями, целевого бюджетного финансирова­ния, а также средств, направленных на осуществление совместной деятельности;

доходы, полученные от передачи во временное пользование финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление банковских операций;

средства, полученные от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг);

суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на расчет­ный счет либо полученные в порядке частичной оплаты по расчет­ным документам за реализованные товары (работы, услуги). При этом указанные суммы у предприятий торговли и предприятий, получающих доходы от посреднической деятельности, облагаются в части надбавок, наценок, вознаграждений и других сборов; обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственного потребления, затраты по которым не отно­сятся на издержки производства и обращения (объекты социально-культурной сферы, капитальное строительство и др.), а также своим работникам;

обороты по реализации залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства.

Но здесь имеются свои особенности. Во-первых, авансы полученные относятся к будущему объекту обложения НДС, но это не приводит к двойному налогообложению, поскольку при появле­нии оборота по реализации ранее уплаченные авансовые суммы возвращаются налогоплательщику.

Во-вторых, существовавшая до недавнего времени практика перечисления средств поставщикам за реализованную продукцию и выполненные работы в виде финансовой помощи, пополнения фондов социального и другого назначения, на увеличение прибыли и т. д., а также уплата контрагентами штрафов, пени, неустоек друг другу нередко являлись формой умышленного согласованного зани­жения цен на продукцию, а следовательно, и ухода от обложения налогом на добавленную стоимость. Поэтому включение с 1994 года в налогооблагаемую базу по НДС сумм, получение которых связано с осуществлением расчетов по оплате товаров (работ, услуг), призна­ется вынужденной мерой, от которой впоследствии должны отка­заться.

В настоящее время в облагаемый оборот включаются любые полу­чаемые предприятиями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг); начиная с 1996 года различные виды финансовой помощи могут попасть в состав обла­гаемого оборота только при условии, что за ними скрываются расчеты за реализованную предприятиями продукцию.

Налогооблагаемая база состоит из следующих показателей:

1) объекта налога и специальных расчетов для определения оборотов по реализации в целях налогообложения;

2) будущего объекта (авансы полученные);

3) иных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг) (перечисление в счет пополнения спецфонды и т.п.);

4) облагаемого оборота по суммам штрафов по хозяйственным договорам.

В облагаемые обороты по подакцизным товарам включаются суммы акцизов.

В облагаемые обороты товаров из давальческого сырья и мате­риалов включается стоимость их обработки. Под давальческим сы­рьем имеется в виду сырье, материалы, продукция, передаваемые их владельцами без оплаты другим организациям для переработки (до­работки), включая розлив.

Для строительных, строительно-монтажных и ремонтных орга­низаций облагаемым оборотом считается стоимость реализованной строительной продукции (работ, услуг), определенная в договорных ценах с учетом их изменений в процессе выполнения работ, вызван­ных повышением (понижением) цен на строительные материалы, тарифов на транспортные и другие виды услуг.

Важно заметить, что для целей налогообложения не проводится различие между хозяйственным и подрядным способами ведения строительно-монтажных работ: строительно-монтажные работы, вы­полняемые хозяйственным способом, приравниваются к работам, выполненным на сторону, и облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Требование о налогообложении полученных штрафов напрямую закреплено в п.29 Инструкции ГНС РФ от 11.10.95 № 39, где установлено, что “организации, получающие средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), уплачивают НДС по расчетным ставкам 9,09 и 16,67% от полученных средств”.

При налогообложении полученных сумм штрафов необходимо учитывать следующие моменты:

1) Налогообложению подлежат только суммы штрафов, пеней, неустоек, получение которых регулируется нормами гражданского законодательства.

Это штрафы по договорам поставки, выполнения работ, оказания услуг. Поскольку доходы от сдачи имущества в аренду также подлежат обложению НДС, то и штрафы, полученные по этим договорам, также подлежат налогообложению. Что касается сумм штрафов, уплата которых регулируется иными нормами права (экологическим законодательством и т.п.), то они не подлежат налогообложению НДС. Так в соответствии с Письмом Минфина от 9.04.97 №04-03-11 штрафы за превышение норматива сброса сточных вод в систему канализации НДС не облагаются, поскольку они не относятся к штрафам, полученным за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (работ, услуг).

2) Налогообложению подлежат только те суммы штрафов, пеней, неустоек, которые получены по договорам поставки товаров (работ, услуг), выручка по которым облагается НДС.

Иными словами, если сам товар (работы услуги) не полежат налогообложению (льготируются), то и полученные по этим договорам суммы штрафов не облагаются НДС. Данное правило также подтверждается позицией Министерства финансов РФ, которое в частности указывало, что штрафы, полученные предприятием, использующим труд инвалидов и пользующимся льготой, а также штрафы, полученные по договору купли-продажи ценных бумаг, НДС не облагаются.

Кроме того, как было разъяснено Письмом ГНИ по г. Москве от 30.11.94 г. № 11-13/15524 “О налоге на добавленную стоимость”, в связи с тем, что операции, связанные с обращением валюты (включая операции по покупке и продажи валюты на бирже), денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме брокерских и других посреднических услуг), освобождены от уплаты НДС, то и штрафы, взимаемые за нарушение указанных операций, НДС не облагаются.

3) Суммы штрафов подлежат налогообложению соответственно, т.е. по той же ставке (9,09 или 16,67%), по которой подлежит налогообложению выручка, полученная за товар поставленный по этому же договору поставки.

4) Сумму НДС нельзя взыскивать “сверх” суммы штрафов, неустоек, пеней.

Рассматривая те или иные виды оборотов, облагаемых НДС, нельзя не затронуть вопрос, касающийся обложения НДС заемных средств.

В настоящий момент вопрос о включении в облагаемый оборот суммы полученных ссуд разрешен.

В соответствии с подп. “а” п. 1 ст. 3 Закона о НДС объектами налогообложения являются обороты по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ и оказанных услуг. Согласно п.1 ст. 4 Закона о НДС, облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) исходя из применения цен и тарифов без включения в них НДС. В облагаемый оборот включаются также любые средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг). Полученные заемщиком денежные средств не относятся к оборотам по реализации товаров (работ, услуг), если их получение не связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

***Льготы по налогу на добавленную стоимость.***

Льготы по НДС оказывают на налогоплательщика принципиаль­но иное воздействие, чем например, льготы по налогу на прибыль предприятий и организаций. Действительно, поскольку НДС — это косвенный налог, он не зависит от результатов финансово-хозяйст­венной деятельности предприятия. Вместе с тем предоставление льготы повышает конкурентоспособность производителя, так как позволяет снижать цены на продукцию даже при более высокой себестоимости по сравнению с другими производителями, а при равных условиях получать дополнительную прибыль (до суммы освобождения от налога).

Согласно действующему налоговому законодательству, некоторые хозяйственные операции, а следовательно, и возникающие при этом обороты, не подлежат обложению НДС. При этом следует различать два типа освобождения от НДС:

1. В порядке ст. 5 ”Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога“ Закона о НДС.

2. В порядке п. 10 Инструкции № 39.

Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога приведен в ст. 5 Закона о НДС. Данный перечень является исчерпывающим и закрытым.

Аналогичный перечень содержится и в п. 12 Инструкции № 39. Правовым основанием для освобождения от НДС является ст. 10 Закона ”Об основах налоговой системы в Российской Федерации“. В соответствии с данной статьей:

”По налогу могут устанавливаться в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами, следующие льготы:

необлагаемый минимум объекта налога;

изъятие из обложения определенных элементов налога;

освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;

понижение налоговых ставок;

вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);

целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);

прочие налоговые льготы.

Льготы по всем налогам применяются только в соответствии с действующим законодательством.

Запрещается применение льгот, носящих индивидуальный характер, если иное не установлено законодательными актами Российской Федерации.“

Перечень льгот, приведенный в ст. 5 Закона о НДС, отвечает данными требованиям. Для правильного применения льгот, а соответственно и правильного исчисления НДС в Законе РФ «О налоге на добавленную стоимость» содержится ряд специальных требований. Это касается:

а) порядка отнесения сумм НДС, уплаченных поставщикам по закупленным товарно-материальным ценностям, которые использованы для производства льготируемой продукции;

б) обеспечения раздельного учета затрат по производству и реализации льготируемой и нельготируемой продукции.

При реализации льготируемой продукции встает вопрос об отнесении суммы НДС по материалам, работам, услугам, использованным при ее производстве. В соответствии с подп. ”б“ п. 2 и п. 3 ст. 7 Закона предусмотрено два источника покрытия входящих сумм НДС:

1) суммы НДС подлежат возмещению из бюджета;

2) сумму НДС относятся на издержки производства и обращения.

В первом случае возмещение из бюджета осуществляется в общем порядке, предусмотренном для случаев превышения сумм налога, исчисленными по реализации. Специальный порядок предусмотрен только для одной льготы по экспорту товаров (работ, услуг).

В целом возмещение предусмотрено для трех видов льгот:

1) экспорта товаров (работ, услуг);

2) товаров и услуг, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических представительств;

3) при реализации драгоценных металлов (только в отношении организации по добыче драгоценных металлов).

Отнесение входящих сумм НДС на издержки производства и обращения относится ко всем остальным льготам внутреннего НДС.

В соответствии с подп. ”б“ п. 2 ст. 7 Закона о НДС по данным операциям ”суммы налога, уплаченные поставщикам по таким товарам (работам, услугам), относятся на издержки производства и обращения“.

Основанием для отнесения сумм НДС на себестоимость является подп. ”я“ п. 2 (другие виды затрат) Положения о составе затрат, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 5.08.92 г. № 552. При этом необходимо обратить внимание на то, что общий принцип формирования затрат, предусмотренный в п. 12 указанного Положения не применяется. Так, в п. 12 Положения о составе затрат установлено, что ”затрат на производство включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты“.

В то же время в Законе о НДС установлено, что на себестоимость относятся только уплаченные суммы НДС. Таким образом, по данной льготируемой продукции, как и по иным операциям, необходимо обеспечить раздельный учет уплаченных и неуплаченных сумм НДС.

Иными словами, льготы по данному налогу предоставляются либо путем изъятия из налогообложения определенных элементов объекта налога, либо путем освобождения от налогообложения от­дельных категорий плательщиков.

Освобождаются от НДС товары (работы, услуги) по единому на всей территории РФ перечню, установленному законодательными ак­тами. Местные органы государственной власти не могут его изменить.

Льготы по рассматриваемому налогу не распространяются на продукцию, поставляемую в другие государства — участники СНГ.

***Порядок исчисления НДС, подлежащего взносу в бюджет***

Действующий порядок исчисления налога на добавленную сто­имость установлен в п. 18-29 разд. IX «Порядок исчисления нало­га» Инструкции № 39. При рассмотрении норм, предусмотренных данным разделом, можно выделить три группы отношений. К пер­вой группе, самой распространенной, относится порядок исчисле­ния НДС российскими налогоплательщиками, у которых возника­ет объект налогообложения, — условно его можно назвать общим порядком. Вторая группа относится к предприятиям, у которых местом реализации товаров (работ, услуг) не является террито­рия РФ, но которые несут затраты на ее территории. К третьей группе относятся иностранные организации — плательщики НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Расчет сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет

Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет предприятия­ми — производителями товаров (работ, услуг), а также заготови­тельными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и другими орга­низациями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручениям (за исключени­ем организаций розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализован­ные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за приобретенные (оприходованные) материальные ресурсы, товары (выполненные работы, оказан­ные услуги), стоимость которых относится на издержки произ­водства и обращения.

При этом необходимо отметить, что в данном случае исполь­зуется безусловный принцип отнесения материальных ресурсов,выполненных работ, оказанных услуг на издержки производства и обращения. Например, если предприятие по каким-либо при­чинам не отнесло в установленные сроки на себестоимость продукции стоимость материальных ресурсов, работ, услуг, а отра­зило их по дебету счета 80 как убытки прошлых лет, то суммы НДС по данным затратам также подлежат возмещения. Анало­гичная позиция изложена в письме Минфина РФ от 10 июня 1998 г. №04-03-11:

«При этом действующим порядком не предусмотрено ис­ключений в отношении расходов, отражаемых в учете как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде (году).

В связи с изложенным, суммы НДС, уплаченные по оказан­ным услугам производственного назначения, подлежат возме­щению (зачету) налогоплательщикам независимо от влияния этих затрат на учет финансовых результатов деятельнос­ти».

Для данной категории плательщиков установлен единый ме­ханизм исчисления НДС. Следовательно, чтобы правильно опре­делить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, необходимо в полном объеме и своевременно рассчитать сумму:

а) НДС, полученного от покупателей;

б) НДС, уплаченного поставщикам.

Исчисление суммы НДС, полученной от покупателей

При определении данного показателя необходимо учитывать не только налог с реализации товаров (работ, услуг), но также налог, исчисленный в соответствии с действующим законодатель­ством по другим облагаемым оборотам. К подобным облагаемым оборотам относятся:

* суммы полученных авансовых платежей;
* налог, исчисляемый по спецрасчетам;

— прочие средства, получение которых обусловлено расче­тами за поставленные товары (работы, услуги), — финансовая помощь, пополнение спецфондов и т. д.

Что касается периода, в котором должны быть учтены все перечисленные показатели, то он определяется по следующим правилам:

1. в отношении реализации товаров (работ, услуг) — в мо­мент реализации, согласно выбранному в целях налогообложения методу, определения выручки «по оплате» либо «по отгрузке»;
2. в отношении иных средств — в момент их получения.

В последнее время некоторые налоговые органы стали требо­вать от налогоплательщиков, использующих метод определения выручки «по оплате», начисления и уплаты НДС не в момент опла­ты, а в момент списания дебиторской задолженности через четыре месяца в соответствии с Указом Президента РФ от 20 декабря 1994 г. № 2204 «Об обеспечении правопорядка при осуществлении плате­жей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)» и Постановлением Правительства РФ от 18 авгус­та 1995 г. № 817 «О мерах по обеспечению правопорядка при осуще­ствлении платежей по обязательствам за поставку товаров, выпол­нение работ или оказание услуг». Но дан­ные требования не основаны на действующем налоговом законода­тельстве.

Порядок определения сумм НДС, подлежащих зачету

1. При исчислении данных сумм следует учитывать, что не все суммы налога, уплаченные поставщикам, могут быть отнесены к зачету. Налог на добавленную стоимость, подлежащий зачету, равен разнице между всей суммой НДС, уплаченной поставщикам (в том числе НДС, уплаченный на таможне при ввозе товаров), и суммой НДС, которая зачету не подлежит:

НДС к зачету = Сумма НДС уплаченного - НДС, не подле­жащий зачету

Зачету не подлежат следующие суммы уплаченного НДС:

1) По товарам (работам, услугам), использованным на непро­изводственные нужды, а также по приобретаемым служебным легковым автомобилям и микроавтобусам.

Данный порядок не применяется в отношении колхозов, сов­хозов, крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных и других сельскохозяйственных предприятий и организаций (При­ложение № 5 к Инструкции № 39). У них суммы НДС по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нуж­ды, подлежат вычету.

В отношении легковых автомобилей и микроавтобусов ука­занный порядок применяется только в том случае, когда данные средства являются на предприятии служебными. Если они ис­пользуются предприятием непосредственно для осуществления уставной деятельности, то суммы НДС подлежат возмещению в общеустановленном порядке. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина РФ от 25 мая 1998 г. № 04-03-11:

«У автотранспортных предприятий, осуществляющих транспортные услуги, суммы налога, уплаченные при. приобре­тении легковых автомобилей, используемых для такой дея­тельности, подлежат возмещению».

2) По товарам (работам, услугам), использованным при изго­товлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога в соответствии с подл. «в»—- «ш», «ы»—«я.1» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» (за исключением операций по реализации (только в отношении организаций по добыче драго­ценных металлов) драгоценных металлов, освобожденных от налога в соответствии с подл. «с» п. 1 ст. 5 Закона РФ).

3) По строительным работам, выполненным подрядчиком или хозяйственным способом.

4) Суммы НДС в части превышения норм — по расходам, связанным с содержанием служебного автотранспорта, компенса­цией за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, затратами на командировки (расходами по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходами по найму жилого помещения), представительскими рас­ходами, и относимым на себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах норм.

5) По материальным ценностям (работам, услугам), приобре­тенным для производственных нужд у организаций розничной тор­говли и у населения.

6) Суммы НДС в части превышения установленных лимитов расчета наличными средствами — при приобретении материальных ценностей (работ, услуг) для производственных нужд за наличный расчет у организации-изготовителя, оптовой и другой организаций, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения.

Иными словами, если организация приобретет у предприя­тия-изготовителя за наличный расчет какие-либо материалы на сумму 10 тыс. руб. (при установленном лимите в 3 тыс. руб.), то, помимо применения к нему ответственности за нарушение расче­тов наличными, оно отнесет к зачету только сумму НДС исходя из 3 тыс. руб.

Для правильного исчисления сумм НДС, подлежащих за­чету, важно точно определить период, в котором указанные сум­мы должны быть возмещены.

По общему правилу, если не затрагивать особенности исчис­ления НДС по основным средствам, нематериальным активам, по экспортным операциям, для отнесения уплаченных сумм к зачету необходимо выполнение следующих условий:

1) произведена фактическая оплата материальных ресурсов, товаров (работ, услуг);

2) данные ресурсы оприходованы (работы выполнены, услуги оказаны).

При этом необходимо помнить, что, если материальные ре­сурсы, по которым произошло возмещение налога, используются в непроизводственных целях, то делается восстановительная бух­галтерская проводка: кредит счета 68, субсчет «Расчеты с бюдже­том по налогу на добавленную стоимость» и дебет соответствую­щих счетов учета источников финансирования.

Таким образом, налоговое законодательство определяет мо­мент списания сумм НДС к зачету (по факту оплаты и оприходо­вания). Однако налоговым законодательством дополнительно вве­дено еще одно условия для зачета. Этим условием является нали­чие счета-фактуры. Вместе с тем, получение счета-фактуры не может влиять на дату зачета. Если у предприятия возникло право на зачет в мае, а оно это не произвело по причине отсутствия счета-фактуры, то необходимо подать уточненную декларацию за май в тот период, когда будет получен счет-фактура.

***Порядок уплаты НДС***

При оформлении расчетных документов согласно Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 г. №39 «О порядке исчисле­ния и уплаты налога на добавленную стоимость» сумма НДС выде­ляется отдельной строкой:

• в расчетных документах (поручениях, требованиях-поруче­ниях, требованиях), реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах;

• в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), на основании которых производятся расчеты при бартерных сделках, предварительной оп­лате (авансах), расчеты с использованием векселей и зачет взаимных требований.

Иными словами, необходимым условием для выделения сумм НДС в расчетных документах является их наличие в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ, других документах, на основании которых производятся записи в регистрах бухгалтерского учета и которые отража­ют факт совершения хозяйственной операции).

При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом НДС, расчетные документы выписываются без выделения сумм НДС и на них делается надпись или ставится штамп «Без НДС».

Расчетные документы, в которых не выделена сумма НДС, уч­реждениями банков не должны приниматься к исполнению.

# **ГЛАВА 3.****Перспективы развития действующей системы исчисления и уплаты НДС.**

Очевидно, что в настоящий период налицо необходимость изменения действующего законодательства, которая диктуется его крайним несовершенством, выражающимся, в частности, в отсутствии единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленности нормативных документов и частом несоответствии законов и подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, а также законов, относящихся к иным отраслям права, но вторгающихся в вопросы регулирования налоговых отношений, существование правовых пробелов и отсутствия достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений.

Таким образом, как основной инструмент реализации основных задач в области налоговой политики особую значимость приобретает Налоговый кодекс Российской Федерации - систематизированный законодательный акт, призванный обеспечить комплексный подход к решению насущных проблем налогового права. В нем действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, перерабатываются в соответствии с выбранными приоритетами и направлениями развития налоговой системы, приводятся в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему.

Стоит отметить, однако, что проектов Налогового кодекса существует более десятка, которые все можно условно разделить на две большие группы: -1) совершенствующие и кодифицирующие действующее налоговое законодательство; -2) коренным образом изменяющие налоговую систему страны. К первой группе следует отнести вариант Правительства и часть проектов, видоизменяющих этот вариант. Рассмотрение же второй группы законопроектов представляется нецелесообразным как несоответствующих теме. Поэтому в данной главе будет рассматриваться только правительственный вариант как наиболее реальный, хорошо проработанный и прошедший достаточно широкую апробацию на общественном и парламентском уровнях.

В данном проекте Налогового кодекса налог на добавленную стоимость рассматривается во второй части, “Федеральные налоги”. НДС посвящен шестой раздел данной части, состоящий из семи глав и двадцати восьми статей.

Введенный с 1 января 1992 г., т.е. за семь лет действия, НДС стал, как уже было отмечено, одним из самых существенных доходных источников федерального бюджета. Поэтому, с одной стороны, нельзя резко снизить ставку по НДС без риска невосполнимых потерь для бюджета. С другой стороны, являясь важнейшим элементом в системе налогообложения, этот налог оказывает влияние не только на уровень налоговых поступлений, но и на состояние оборотных средств налогоплательщиков. По этой причине особое значение приобретает установленный порядок применения НДС: простота исчисления налога, количество налоговых льгот и, конечно же, ставки.

В Налоговом кодексе в целях частичной компенсации выпадающих в результате общей либерализации налоговой системы доходов бюджетов и государственных внебюджетных фондов предполагается отменить пониженную ставку НДС (10%) и повысить единую ставку налога до 22%. Причем налог на добавленную стоимость предусматривается в качестве источника формирования федерального бюджета (19%), Пенсионного фонда Российской Федерации (2%) и дорожных фондов (1%).[[4]](#footnote-4)

Стоить отметить, что у данного предложения, как и у всего Налогового кодекса в целом, есть противники и свои сторонники. Противники - экономисты, в основном представители предпринимательских кругов, - рассматривают это положение лишь с позиции увеличения налогового бремени. Действительно, с одной стороны, увеличение ставки всего на два пункта (с 20 до 22%) в абсолютном исчислении превращается в 10%, а это совсем немало. Кроме того, по льготируемым сегодня товарам повышение ставки произойдет уже не на 2, а на 12 пунктов, или в 2,2 раза. Все это увеличение отразится в цене продукции и повлечет очередное снижение платежеспособного спроса населения. Сторонники же, в свою очередь, приводят контраргумент, что в российских условиях действия свободных рыночных цен величина налога не оказывает решающего значения на уровень цены продажи товаров. В этом случае можно привести пример с лекарственными средствами, которые никогда не облагались НДС, однако рост цен на них за последние семь лет соответствует, а иногда и опережает рост цен на все другие товары, не освобожденные от налога. Перечень же льготируемых товаров, в частности продовольствия и детских товаров, которые облагаются по пониженной ставке НДС в настоящее время настолько ограничен, что не может обеспечить все необходимые потребности населения в товарах данных групп. Кроме того, для российской экономики в целом характерна невысокая эластичность спроса по цене, что связано со многими причинами, главной из которых является высокая доля низкодоходных категорий населения, ориентированных почти исключительно на потребление предметов первой необходимости. Именно поэтому в 1993 году, когда Россия находилась в примерно такой же кризисной ситуации, снижение стандартных ставок (с 28%) и установление льготных ставок по продовольственным товарам и товарам детского ассортимента не привели к увеличению спроса и не повлияли на темпы инфляции. Но тем не менее в настоящее время в Государственной Думе приняты поправки к закону “О НДС”, в которых предлагается снизить основную ставку налога до 15% к 1 июля 1999 года.

Еще одним существенным отличием ныне действующего законодательства от норм, предусмотренных в Налоговом кодексе, является включение предпринимателей в число налогоплательщиков. Необходимо отметить, что лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, признавались плательщиками НДС в течение года с момента введения этого налога в России. Однако из-за объективных сложностей с взиманием нового налога, значительных административных расходов, связанных с налогообложением граждан, и незначительных сумм НДС, поступавших в доходы бюджета от предпринимательской деятельности физических лиц, с 1 января 1994 года такие лица из перечня налогоплательщиков исключены.

Однако по мере развития частного предпринимательства в России и, соответственно, увеличения количества товаров, работ, услуг, реализуемых на рынке предпринимателями, освобождение их от НДС привело к негативным последствиям для покупателей этих товаров, которые также являются плательщиками НДС. Дело в том, что в отличие от продажи товаров, не освобожденных от НДС, при продаже товаров, произведенных предпринимателями и реализуемых ими без налога, перепродавцам приходится уплачивать в бюджет НДС со всей цены продажи товара без зачета налога. Кроме того, сами предприниматели не имеют права возмещать из бюджета суммы налога, уплаченные поставщикам материальных ресурсов производственного назначения, приобретаемых ими для своей деятельности. В связи с этим товары, реализуемые предпринимателями другим предприятиям и организациям для их производственных нужд, включаются в затраты, связанные с производством продукции, по полной цене приобретения и, в конечном итоге, при реализации готовой продукции повторно облагаются НДС. Таким образом, включение в число плательщиков налога на добавленную стоимость предпринимателей будет способствовать устранению имеющихся искажений при применении НДС в случаях использования товаров, приобретаемых у таких лиц для производственных целей или перепродажи, поскольку налог по приобретаемым материальным ресурсам может приниматься к зачету только при условии его применения (выделения в счетах-фактурах) поставщиком-налогоплательщиком.

Кроме того, следуя одному из основных направлений налоговой политики по сокращению налоговых льгот и созданию равнонапряженных условий налогообложения хозяйствующих субъектов, в проекте Налогового кодекса предложено упразднить ряд ныне действующих налоговых льгот (по строительству жилых домов, по услугам, оказываемым предприятиями туристско-экскурсионной сферы, услугам в области обеспечения пожарной безопасности, по редакционной и издательской деятельности и т.д.). Как показывает практика применения НДС, существующие льготы по этому налогу не только не приносят существенного снижения налогового бремени для большинства налогоплательщиков, но и значительно усложняют ведение учета. Это происходит, во-первых, из-за невозмещения налога по материальным ресурсам и включения его в общую сумму затрат и, во-вторых, по причине необходимости ведения налогоплательщиком раздельного учета операций по реализации товаров (работ, услуг) как облагаемых, так и не облагаемых НДС. Оставшиеся в Налоговом кодексе льготы сохранены по причине сложности определения налогооблагаемой базы (банковские операции, услуги по страхованию), действия международных правил (товары, работы, услуги, реализуемые дипломатическим представительствам), социального характера (лекарственные средства и т.д.).

Помимо этого в проекте Налогового кодекса предусматривается, что предприниматели, предприятия и организации с предельной численностью работающих до 15 человек имеют право на освобождение от уплаты налога в течение каждого последующего налогового периода, если в течение двух предыдущих кварталов их ежеквартальная выручка от реализации товаров (работ, услуг) не превышала 2500-кратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации. Для освобождения от налогообложения необходимо будет представить соответствующее заявление в налоговые органы. Однако независимо от размера выручки от реализации товаров (работ, услуг) не могут освобождаться малые предприятия, которые не вправе применять упрощенную систему налогообложения (кредитные учреждения, страховые организации, предприятия по добыче драгметаллов и некоторые другие), а также предприятия и предприниматели, являющиеся плательщиками акцизов.

Другим существенным отличием порядка применения НДС, предлагаемого Налоговым кодексом, от установленного действующим законодательством, является новый порядок возмещения (принятия к зачету) налога по материальным ресурсам производственного назначения. В соответствии с действующим законодательством при определении налогоплательщиками суммы налога, подлежащей взносу в бюджет, из суммы НДС, полученной от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), вычитается сумма налога по материальным ресурсам производственного назначения только по мере их оплаты поставщикам. В Налоговом же кодексе предложено принимать к зачету соответствующую сумму НДС по мере получения счетов-фактур от поставщиков независимо от факта оплаты приобретаемых материальных ресурсов. Такой порядок возмещения НДС не только существенно экономит оборотные средства налогоплательщиков, но и практически нейтрализует влияние этого налога на их покупательскую способность по отношению к материальным ресурсам.

Кроме этого, для сокращения отвлечения собственных оборотных средств предприятий впервые за время действия в России НДС предлагается производить зачет или возмещение из бюджета сумм налога, уплаченных при приобретении основных средств и нематериальных активов за счет бюджетных ассигнований, а также сумм налога по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством независимо от источника финансирования. Принятие данной нормы недешево обойдется бюджету, но устранит существующее несоответствие принципов действия НДС фактическому правилу завышения затрат налогоплательщиков по производству товаров, (работ, услуг) из-за включения в их состав этого налога через амортизационные отчисления по объектам капитального строительства, учитываемым с НДС.

Согласно действующему в настоящее время законодательству предприятия, реализующие товары в режиме оптовой торговли, начисляют НДС по установленной ставке ко всей продажной цене товара, а в бюджет уплачивают разницу между суммой налога, полученной от покупателя, и суммой налога, уплаченной поставщикам товаров. Предприятия же розничной торговли уплачивают налог только с торговой наценки и при этом не имеют права на зачет налога, уплаченного поставщикам товаров. Если торговое предприятие одновременно занимается оптовой и розничной торговлей, у него возникают значительные трудности при исчислении налога и ведении бухгалтерского учета. В связи с этим предусматривается установить порядок определения облагаемого оборота у предприятий розничной торговли и общественного питания аналогичный порядку, применяемому предприятиями оптовой торговли.

Однако в Налоговом кодексе существует и ряд негативных моментов. Что касается НДС, то это усложнение и без того запутанной методики расчета, а именно: по проекту Кодекса для расчета НДС дату фактической реализации предлагается определять как наиболее раннюю из следующих дат:

1. день предъявления покупателю счета-фактуры;
2. день оплаты;
3. день отгрузки.

При существующем в сфере производства недостатке денежных средств и колоссальных взаимных неплатежах проектом практически исключается возможность определения реализации по моменту оплаты, что, очевидно, приведет к дальнейшему росту неплатежей и увеличения числа недоимщиков.

К сожалению, в ряду предлагаемых в Налоговом кодексе новых налоговых позиций следует обратить внимание на вводимый налог с продаж (который в настоящее время уже действует в некоторых субъектах Федерации со ставкой 5%). С его помощью предполагалось собрать 33,6млрд. руб.[[5]](#footnote-5), что значительно превосходит величину возможных, в связи с введением Налогового кодекса, потерь по двум крупнейшим налогам: НДС и налогу на прибыль. Попытка введения такого налога предпринималась еще в СССР в 1991г. и вызвала тогда резко негативную реакцию со стороны населения. В 1992г. в связи с появлением НДС налог с продаж, так никогда в планируемом объеме и не собранный, был отменен. Теперь же при сохранении НДС вновь вводится налог с продаж, что является крайне редким случаем в мировой практике налогообложения (исключением является Канада, но ставка НДС там -8% при средней ставки налога с продаж 4%).

Очевидно, что налогооблагаемая база НДС и налога с продаж, как уже было отмечено, в основном одна и та же. Разница лишь в круге объектов обложения, и для налога с продаж это главным образом потребительские товары, т.е. реализуемые населению. Но источником этого налога является розничная цена, которая соответственно зависит от размера налога. Таким образом, введение налога с продаж представляется весьма спорным, во-первых, по причине низкой покупательной способности населения, во-вторых, из-за того, что он не несет перераспределительной нагрузки, ложась равным бременем на все слои населения с разным уровнем доходов. В-третьих, взыскание этого налога представляет собой трудоемкий механизм в условиях, когда большой удельный вес в розничной торговле занимает сектор, в котором отсутствуют кассовые аппараты. В соответствии с этим в результате налоговых добавок к цене любого товара можно спрогнозировать новый виток инфляции при повсеместном введении этого налога.

В заключении хотелось бы отметить, что большинство изменений из предусмотренных в Налоговом кодексе имеют четкую нацеленность на пополнение доходной части федерального бюджета возросшим объемом относительно легко получаемых косвенных налогов и прежде всего НДС. Увеличение же поступлений по налогу на прибыль и подоходному налогу является гораздо более труднорешаемой задачей. Данные изменения по НДС в случае ограничения их рамками дальнейшего усиления фискальной направленности системы налогообложения в России могут лишь временно и непрочно облегчить пополнение доходных статей федерального бюджета, не решая, а лишь усугубляя прочие важнейшие проблемы экономики страны, в первую очередь отсутствие экономического роста. По сути при следовании чисто фискальным путем дальнейшего усиления роли косвенных налогов копируется опыт развивающихся стран, в которых косвенные налоги играют решающую роль в пополнении доходной части государственного бюджета (причем тем в большей степени, чем менее развита экономика той или иной страны).

Как свидетельствует опыт стран с более развитой рыночной экономикой, меры по увеличению НДС могут сыграть серьезную и долговременную положительную роль лишь в том случае, если полученные в результате этих мер дополнительные финансовые средства будут использованы как база для параллельного проведения в рамках активной промышленной политики серьезных налоговых ограничений в целях стимулирования экономического роста (например, снижения налога на прибыль и т.д.). Однако в ближайшей перспективе ожидать этого, к сожалению, не приходится.

# **ЗАКЛЮЧЕНИЕ.**

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из широко распространенных косвенных налогов во многих странах с рыночной экономикой. В отечественную налоговую систему НДС был введен в 1992 году. По экономическому содержанию - это часть добавленной стоимости, которая изымается в государственный бюджет. Добавленная стоимость создается на всех стадиях производства и определяется как разница между стоимостью реализованной продукции, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Первая внесла изменение в структуру косвенных налогов Франция, которая в 1954 году провела замену использовавшегося ранее 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 (равную сумме добавленных стоимостей всех стадий оборота производства и обращения).

НДС в России стал одним из самых существенных доходных источников бюджета. Однако, этот налог оказывает также влияние на состояние оборотных средств налогоплательщиков. Несовершенство и запутанность действующего законодательства вызвало множество нареканий и конфликтных ситуаций между работниками налоговых инспекций и разными категориями плательщиков НДС. Большинство действующих недостатков были учтены и эти изменения нашли свое отражение в проекте Налогового кодекса.

В целом же мировой опыт свидетельствует, что налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает высокую стабильность поступлений в бюджет и незначительную зависимость его от характера экономической конъюнктуры. Однако меры по увеличению НДС могут сыграть серьезную и долговременную положительную роль лишь в том случае, если полученные в результате этих мер дополнительные финансовые средства будут использованы как база для параллельного проведения в рамках активной промышленной политики серьезных налоговых ограничений в целях стимулирования экономического роста

# **Список используемой литературы**

1. Гражданский Кодекс РФ

2. Налоговый Кодекс РФ ч. 1

3. Закон РФ “Об основах налоговой системы в РФ” от 27.12.91 г. № 2118-1

4. Закон РФ “О налоге на добавленную стоимость” от 6.12.91 г. № 1992-1

5. Инструкция ГНС РФ № 39 ”О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость“ от 11.10.95 г.

6. Письмо ГНС РФ от 19.05.97 г. № ПВ-6-03/376 ”О налоге на добавленную стоимость“

7. Письмо ГНС РФ от 6.11.97 г. № 03-1-09/16 ”О применении финансовых санкций к налогоплательщикам, допустившим неправильное исчисление (завышение) сумм налога на добавленную стоимость

8. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Профессиональный комментарий к НДС, М., 1998 г.

9. Медведев. А.Н., Медведева Т.В. Налог на добавленную стоимость: обретение ясности, М., 1998 г.

10. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение,М., 1999г.

11. Минаев Б.А. НДС ,М.,Налоговый вестник,1998 г.

12. Жаков В.С. Особенности исчисления НДС // Аудиторские ведомости №2, 1999 г.

13. Алексашенко С. Западноевропейская практика использования налога на добавленную стоимость // Экономические науки № 6, 1991 г.

14. Луговой В. Что необходимо знать бухглатеру о механизме расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на основе счетов-фактур // Налоги № 3, 1997 г.

15. Пансков //Финансы №4, 1998г.

16. Перонко И.А., Дородникова А.И., Сопкин П.Т. О налоге на добавленную стоимость // Налоговый вестник № 1, 1998 г.

17. Покровская И. Порядок уплаты НДС // Налоги № 11, 1997 г.

1. Фомина О.А. Налогообложение добавленной стоимости // Налоговый вестник № 1, 1998 г.
2. Шаталов С. Налоговый кодекс РФ //Экономика и жизнь №27, 1997г.

20. EU Tax Overview. KPMG European Tax Centre. Amsterdam 1997г.

1. При прямом методе возможны два варианта предварительного расчета общей величины добавленной стоимости: либо путем вычитания из товарной продукции стоимости материальных ценностей, затраченных на производство, либо путем сложения отдельных элементов добавленной стоимости (зарплаты, прибыли, амортизации) [↑](#footnote-ref-1)
2. Статья 99 Римского договора была целиком посвящена принципам гармонизации налогов внутри Сообщества с целью снятия налоговых преград на пути движения рабочей силы, товаров, услуг, капиталов. [↑](#footnote-ref-2)
3. EU Tax Overview. KPMG European Tax Centre. Amsterdam 1997- p.48. [↑](#footnote-ref-3)
4. С. Шаталов “Налоговый кодекс РФ” /Экономика и жизнь №27 - 1997г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Пансков /Финансы №4 - 1998г. стр.24/ [↑](#footnote-ref-5)