НДС И ДРУГИЕ НАЛОГИ НА ПОТРЕБЛЕНИЕ

Налоги на потребление как особая группа ко­свенных налогов давно уже используются в прак­тике налогообложения. Но первоначально - до 50-х годов - в эту группу входили только налог с оборота и налог на продажи. Налог с оборота взимался на каждой стадии движения товаров от производителя до конечного потребителя, то есть многократно. Налог на продажи взимается единожды, обычно на стадии торговли - оптовой или розничной, как доля (в %) от стоимости това­ра на конечной стадии его реализации. Междуна­родная практика знает примеры использования налога с оборота в несколько суженном варианте, когда этим налогом облагались не все, а лишь не­которые стадии оборота товаров.

С 50-х годов оба налога с оборота и продажи начали заменяться НДС. Подобная замена имеет длительную предысторию.

Правда, в течение века структура косвенных налогов в США (как впрочем и в других развитых странах) заметно изменилась. Наиболее яркое изменение к концу XX в. -резкое снижение значения таможенных пошлин. В качестве примера можно назвать налог с оборота в СССР. Этот налог собирался лишь с продукции отраслей II подразделения, выпускающих продовольствие и другие по­требительские товары (текстильная, обувная, табачная, вино-водочная промышленность; исключение составляли мясо, овощи, медикаменты и некоторые другие товары). Продукция же тяжелой промышленности этим налогом, в основном, не облагалась. Исключение составляли те от­расли тяжелой промышленности, которые были связаны с выпуском определенных потребительских товаров (нефтя­ная, газовая, автомобильная). Поэтому некоторые отече­ственные экономисты считают, что использовавшийся в СССР налог с оборота был, если судить по международ­ным стандартам, для большинства облагаемых товаров и услуг разновидностью налога на продажи, а для некоторых видов продукции (алкогольной и табачной) - разновиднос­тью акцизов. Налог с оборота в начале 1992 г. был заме­нен заметно большим НДС, что примерно вдовое увеличи­ло рост цен.

Широкое распространение налог с оборота по­лучил в период Первой мировой войны для по­крытия значительных фискальных нужд. Налог вызвал серьезные нарекания и предпринимате­лей, и потребителей, прежде всего из-за много­кратного подорожания товаров по мере прохож­дения ими последовательных стадий производст­ва и обращения и вызванного этим уменьшения потребления соответствующих товаров. Кроме того, налог с оборота прямо не зависит от реаль­ного вклада каждой стадии производства в стои­мость конечного продукта (из-за различной доли материальных затрат на отдельных стадиях пере­работки). А это означает, что налог с оборота, кроме всего прочего, оказывается зависимым от изменений числа стадий производства и реализа­ции. Поэтому после Первой мировой войны в большинстве стран налог с оборота не использо­вался. С началом Второй мировой войны рост во­енных фискальных нужд вновь заставил многие западные страны либо вернуться к этому налогу, либо использовать налог на продажи. Правда, применение последнего лишило государство воз­можности воздействовать на все стадии движения товара от производителя к потребителю.

Из-за возросших фискальных нужд в резуль­тате существенного усиления роли государствен­ного регулирования экономики после окончания Второй мировой войны западные страны не отка­зались от налогов на потребление. Вместо этого был избран другой путь - налог с оборота и налог на продажи были заменены налогом на добавлен­ную стоимость. Теоретически НДС представляет собой долю (в %) от стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения (то есть на каждой стадии прохождения товара от по­ставщика исходного сырья до потребителя конеч­ной продукции). Для предприятия величина "до­бавленной стоимости" представляет собой раз­ность между стоимостью реализуемой продукции и стоимостью материальных ценностей, исполь­зованных для производства соответствующей продукции (за исключением износа основных фондов). 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) сюда не включаются.

Пионером в изменении структуры налогов на потребление выступила в 1954 г. Франция, кото­рая заменила ранее использовавшийся налог с оборота на НДС. Имелось в виду, что НДС, сохраняя достоинства других налогов на потреб­ление, свободен от их основных недостатков. Во-первых, НДС, как и налог с оборота, многокра­тен, поскольку взимается на каждой стадии производства и обращения и в отличие о налога на продажи позволяет государству воздействовать

КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ: ОПЫТ РАЗВИТЫХ СТРАН Таблица 1. Пример исчисления НДС методом зачета

|  |  |
| --- | --- |
| Объемы продукции, тыс. долл. | Предприятие |
| Первое | Второе | Третье |
| 1. Продажи (без учета НДС) | 400 | 800 | 1000 |
| 2. Покупки (без учета НДС) | 0 | 400 | 800 |
| 3. НДС с продаж (20%) | 80 | 160 | 200 |
| 4. Зачет на НДС, уплаченный при покупке (20%) | 0 | 80 | 160 |
| 5. Уплаченный НДС (3 - минус 4) | 80 | 80 | 40 |

на все стадии. Во-вторых, поскольку НДС налага­ется лишь на добавленную стоимость каждой ста­дии, он впрямую зависит от реального вклада этой стадии в стоимость конечного продукта (равную сумме добавленных стоимостей всех ста­дий оборота производства и обращения). В ре­зультате НДС не зависит от изменения числа ста­дий оборота товара от производителя к потреби­телю (то есть от изменения организационной структуры экономики, обычно определяющей величину материальных затрат, а не величину до­бавленной стоимости).

В последующие десятилетия НДС нашел при­менение в налоговых системах большинства раз­витых стран, фактически вытеснив налог с обо­рота и заметно уменьшив значение налога на про­дажи. Единственным исключением до сих пор остаются США. Рассмотрим особенности начис­ления НДС.

При определении величины НДС в качестве налогооблагаемой базы выступает добавленная стоимость, получаемая как разность между то­варной продукцией и стоимостью материальных ценностей, затраченных на ее производство. В этом случае налогооблагаемая база теоретичес­ки создает возможность трех различных методов исчисления НДС (при одной и той же ее ставке). Два из них предполагают исчисление НДС по предварительно установленной величине добав­ленной стоимости или ее отдельных элементов. К этим методам относятся:

**прямой** метод - НДС исчисляется в виде доли (в %) от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости;

**аддитивный** метод. В этом случае расчет НДС делится на два этапа: сначала определяется вели­чина налога по отдельным составляющим добав­ленной стоимости (например, зарплате, прибыли и т.д.) и затем полученные величины складыва­ются.

При прямом методе возможны два варианта предваритель­ного расчета общей величины добавленной стоимости: ли­бо вычитанием из товарной продукции стоимости затра­ченных на ее производство материальных ценностей; либо сложением отдельных элементов добавленной стоимости (зарплаты, прибыли, амортизации и др.).

Из-за сложности расчетов эти методы на прак­тике используются крайне редко.

В большинстве стран применяется третий ме­тод исчисления НДС, имеющий различные назва­ния - метод зачета, косвенный метод вычитания, метод возмещения. Суть его в следующем: вели­чина НДС, начисленного на стоимость матери­альных ценностей, приобретенных фирмой для переработки, вычитается из величины НДС, на­численного на реализованную данной фирмой продукцию. При методе зачета фирма отчисляет в бюджет только разницу между двумя суммами НДС. Предприниматели подают в налоговые ор­ганы декларацию, в которой наряду с прочей обя­зательной информацией сообщают два показате­ля: общую стоимость реализованной продукции и общую стоимость приобретенных товаров и услуг.

Приведем условный пример (см. таблицу 1). Возьмем три предприятия, выступающие по отно­шению друг к другу как последовательные стадии производства. Первое предприятие продает вто­рому свою продукцию за 400 тыс. долл. В свою очередь второе предприятие продает свою продук­цию третьему за 800 тыс. долл. Третье предприя­тие продает свою продукцию конечным потреби­телям за 1000 тыс. долл. Для упрощения предполо­жим, что все предприятия производят, продают и покупают только указанную продукцию, причем каждое последующее полностью использует про­дукцию предшествующего предприятия в качестве предмета труда для создания своей продукции (что, хотя и не всегда соответствует действитель­ности, не искажает картину исчисления НДС). Ставка НДС предполагается равной 20%.

Таким образом, три предприятия, представля­ющие последовательные стадии производства, платят НДС, равный 80+80+40 = 200 тыс. долл. Важно отметить, что общая величина НДС равна величине НДС с продаж третьего предприятия, то есть по сути налогу на продажи, который это предприятие, будучи конечной стадией производ­ства, должно было бы уплатить. Налицо родство этих двух налогов, что, в частности, объясняет их сосуществование в некоторых странах.

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

- Метод **поставки или начислений. В** этом слу­чае исчисление НДС и связанные с этим налого­вые обязательства для продавца, покупателя то­варов и услуг (включая и выплату налога) проис­ходят в момент поставки' товара или оказания услуги. Этот момент определяется либо по факту отгрузки товара и оказания услуги, либо по выпи­ске счета-фактуры, либо по оплате.

- Метод **оплаты** или **кассовый** метод, когда на­логовые обязательства (включая и оплату нало­га) возникают в момент оплаты поступившего то­вара или оказанной услуги.

**- Гибридный** метод. Здесь НДС начисляется и взимается с проданной продукции на момент ее поставки, а с покупаемой для производства про­дукции - на момент ее оплаты.

В международной практике используются все три метода, но наибольшее распространение по­лучает первый метод (поставки или начислений). Его преимущественное использование обуслов­ливается двумя обстоятельствами. Во-первых, момент поставки в большей степени связан с объ­ектом обложения НДС. Напомним, что таким объектом является текущее потребление това­ров и услуг, так как момент поставки теснее свя­зан с потреблением, чем момент оплаты. Осно­ванные на поставке зачетное начисление и опла­та НДС более соответствуют принципу налогообложения текущего потребления. Во-вторых, при методе поставок облегчается взима­ние НДС налоговыми службами, поскольку уста­новить факт и момент поставки проще, чем факт и момент совершения платежа.

При этом использование метода поставок в большинстве стран рыночной экономики базиру­ется на нормальной финансово-денежной ситуа­ции и отсутствии каких-либо препятствий к осу­ществлению оплаты в срок.

Наряду с этими доводами существует еще и скрытый мотив в пользу начисления и оплаты НДС по методу поставки. Использование этого метода (а также гибридного метода) позволяет стабильно получать более высокий НДС, чем при методе оплаты. Проиллюстрируем это с помо­щью условного примера.

Возьмем четыре временных периода обмена между производителями древесины — и производителями из нее мебели. Предположим, что объемы сделок для всех периодов выражены  в единых стоимостных единицах (например, в тысячах долларов). Предположим далее, 10%-ный прирост объема сделок между каждыми периода­ми обмена; прирост может быть вызван и реаль­ным увеличением продукции и ростом цен на нее или обоими факторами.

**Временной** **интервал 1**

- Мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1000;

- это же предприятие продает мебель потреби­телям на сумму в 1500;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки у них древесины в предшествующий период (в период 0) 909.1 и получает платежи за мебель, проданную в этот же период (период 0), конеч­ным потребителям в размере 1363.64.

**Временной интервал 2**

- Мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1100;

- это же предприятие продает мебель конеч­ным потребителям на сумму 1650;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки древесины в первый период 1000 и получает за продажу мебели конечным потребителям в этот период в размере 1500.

**Временной интервал 3**

- Мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1210;

- это же предприятие продает мебель конеч­ным потребителям на сумму 1815;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки древесины во второй период 1100 и получает за продажу мебели конечным потребителям в этот период 1650.

**Временной интервал 4**

- мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1331;

- это же мебельное предприятие продает ме­бель конечным потребителям на сумму 1996.5;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки древесины в третий период 1210и получает за продажу мебели конечным потребителям в этот период 1815.

На основе данных за четыре периода рассчи­таем объемы НДС, которые необходимо упла­тить в рамках единого метода зачета при исполь­зовании любого из трех альтернативных

**Таблица** 2. Различные приемы начисления НДС в рамках метода зачета

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Перио­ды | Платежи за продажи | Платежи за покупки | Чистый НДС по моменту оплаты | Объем поставок | Объем продаж | Чистый НДС по моменту поставок | Чистый НДС при гибрид­ном подходе |
| 1 | 1363.64 | 909.1 | 90.9 | 1500 | 1000 | 100 | 118.18 |
| 2 | 1500 | 1000 | 100 | 1650 | 1100 | 110 | 130 |
| 3 | 1650 | 1100 | 110 | 1815 | 1210 | 121 | 143 |
| 4 | 1815 | 1210 | 121 | 1996.5 | 1331 | 133.1 | 157.3 |

приемов - оплаты, поставок и гибридного. Ставка НДС при этом предполагается равной 20% (таб­лица 2).

При заданных условиях исчисление налога по поставкам и гибридный подход устойчиво обеспе­чивают более высокие поступления НДС, чем на­числения по оплате. Следовательно, при варьиро­вании приемов начисления НДС изменяется и ве­личина получаемого налога. Возможность увеличивать поступления НДС лишь с помощью варьирования приемами его начисления несо­мненно стала одной из важных причин столь бы­строго распространения этого налога в междуна­родном масштабе.

Рассмотрим значение НДС в налоговой систе­ме отдельных стран. В программе унификации налогообложения в рамках ЕС проблемы НДС занимают одно из центральных мест. Более того, наличие НДС является обязательным условием членства в Союзе. И это не случайно. В ретро­спективе некоторые ведущие страны ЕС, напри­мер, Франция, к началу формирования Общего рынка широко использовали косвенные налоги. И поэтому наиболее приемлемым вариантом в постепенном сближении налогообложения стран ЕС, - а это считалось одной из важных задач с са­мого начала интеграционных процессов в Запад­ной Европе, - рассматривалось формирование единых основ косвенного обложения; примени­тельно к налогам на потребление важнейшая роль отводилась унификации использования НДС.

За время западноевропейской интеграции уни­фикация косвенного налогообложения и особен­но НДС продвинулась достаточно далеко. В боль­шинстве стран ЕС НДС является ныне единст­венным налогом на потребление; в некоторых странах одновременно используется налог на продажи (например, в Германии).

Рассмотрим ставки этого налога по странам (таблица 3).

Кроме сниженных ставок по НДС, в странах ЕС используются еще два вида льгот по этому на­логу - освобождение и использование так назы­ваемой нулевой ставки. В первом случае произво­дитель продает свою продукцию без взимания НДС со своих потребителей (и соответственно не

платит его в бюджет), но в то же время не полу­чает права на возмещение НДС на материальные ценности, закупленные им для использования в процессе производства данной продукции. Иначе говоря, от НДС освобождается лишь та часть до­бавленной стоимости, которая относится к прода­ваемым товарам и услугам; но одновременно про­изводитель должен оплачивать НДС на закуплен­ные и использованные им сырье и материалы. Иными словами, это освобождение имеет частич­ный характер.

Третий вид льгот - нулевая ставка - полно­стью освобождает производителя от НДС. Одно­временно производитель получает право на воз­мещение НДС, уплаченного им при закупке сы­рья и материалов.

Таблица 3 показывает широкое распростране­ние в странах ЕС льгот в виде сниженной ставки. Нулевая ставка используется в таких странах ЕС, как Великобритания, Италия, Бельгия, Швеция, Финляндия, Ирландия.

В целом данные таблицы свидетельствуют о наличии достаточно высоких ставок НДС в стра­нах ЕС. В некоторых из них (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 социально-значи­мых групп). Это свидетельствует о незавершен­ности процесса унификации налогообложения в странах ЕС даже в сфере косвенного обложения (по прямому налогообложению межстрановые различия еще больше).

Что касается западноевропейских стран, не входящих в ЕС, то ставки НДС в них весьма раз­личны (в Норвегии до 1 января 1955 г. 22%, в по­следующий период - 23%; в Швейцарии - 6.5%. Высокий уровень ставок НДС в странах ЕС виден из сопоставлений со странами, ограничивающи­ми использование косвенных налогов вообще и НДС в частности. Так, например, в США, где

 **Таблица 3.** Ставки налога на добавленную стоимость в странах ЕС, 1995 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Страны | Стандартная ставка (%) | Сниженная ставка (%) | Страны | Стандартная ставка (%) | Сниженная ставка (%) |
| Австрия | 20 | 10 | Италия | 19 | 4; 9; 13 |
| Бельгия | 20.5 | 1; 6; 12 | Люксембург | 15 | 3; 6; 12 |
| Дания | 25 |  | Нидерланды | 17.5 | 6 |
| Финляндия | 22 | 6; 12 | Португалия | 17 | 5 |
| Франция | 18.6 | 2.1; 5.5 | Испания | 16 | 4; 7 |
| Германия | 15 | 7 | Швеция | 25 | 12; 21 |
| Греция | 18 | 4; 8 | Великобритания | 17.5 | 8 |
| Ирландия | 21 | 2.5; 12.5 |  |  |  |

НДС не используется, ставка налога на продажи колеблется по штатам от 3 до 8.25%; в Канаде ставка НДС составляет 7.5-8%, в Японии - 3%.

Необходимо подчеркнуть, что в последней группе стран велась достаточно интенсивная борьба вокруг вопроса о введении НДС. Напри­мер, в США уже с 60-х годов предлагалось ввести 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 ставит внешнюю торговлю этих стран в более выгодное положение по сравнению с США. Про­тивники введения НДС ссылались на опасность усиления инфляции и другие отрицательные по­следствия, включая снижение платежеспособно­го спроса населения и обусловленное этим паде­ние темпов экономического роста. Они опира­лись на широко распространенное в американском обществе отрицательное отношение к косвенным налогам ввиду их откровенного социально-неспра­ведливого характера (ведь источником этих нало­гов служит потребление без учета уровня доходов отдельных слоев населения).

В результате противники НДС одержали по­беду. В ходе налоговой реформы, проведенной администрацией президента Рейгана в первой по­ловине 80-х годов, были значительно сокращены такие ведущие прямые налоги, как налог на при­быль и индивидуальный подоходный налог, но косвенное обложение было затронуто слабо. Се­рьезное сопротивление было оказано введению НДС в Японии. Возражения касались прежде всеоблагаемых НДС. -значимые группы товаров -продовольствие, медикаменты.

Фискальную роль современных налогов на по­требление (с решающей долей НДС) можно вы­явить на базе оценки доли этих налогов в общих налоговых поступлениях. В целом по развитым странам налоги на потребление составляют око­ло 28% всех налоговых поступлений. Однако су­ществуют большие межстрановые колебания этого показателя (ниже 10% в США и Японии и  около 15% в Канаде и Швейцарии, 40-50% в Португалии, Греции, Исландии, Ирландии). Мы видим, что налоги на потребление играют незначительную фискальную роль в США, Японии, Канаде и Швейцарии (группе стран с мощным общественным мнением против косвенного налогообложения). В остальных странах эта роль достаточно весома, по сути приближаясь к роли индивидуального подоходного налога (кроме Франции и Греции).

Статья 1. Общие положения

Настоящим Законом вводится налог на добавленную стоимость. Налог 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.

Статья 2. Плательщики налога

1. Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

а) предприятия и организации, имеющие согласно законодательству Российской Федерации статус юридических лиц, включая предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

б) полные товарищества, реализующие товары (работы, услуги) от своего имени;

в) индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

г) филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, находящиеся на территории Российской Федерации и самостоятельно реализующие товары (работы, услуги);

д) компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, и международные организации, их филиалы и представительства, осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации.

Статья 3. Объекты налогообложения

1. Объектами налогообложения являются:

а) обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров, выполненных работ и оказанных услуг;

б) товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации.

2. В соответствии с настоящим Законом объектами налогообложения считаются обороты по реализации всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне, а также:

а) обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, а также своим работникам;

б) обороты по реализации товаров (работ, услуг) в обмен на другие товары (работы, услуги);

в) обороты по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям или физическим лицам;

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

Статья 4. Определение облагаемого оборота

1. Облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость.

В облагаемый оборот включаются также любые получаемые предприятиями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Облагаемым оборотом при изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов является стоимость их обработки.

Стоимость возвратной тары не включается в облагаемый оборот, за исключением случаев реализации тары предприятиями.

2. Для строительных, строительно-монтажных и ремонтных предприятий облагаемым оборотом является стоимость реализованной строительной продукции (работ, услуг).

3. При осуществлении предприятиями посреднических услуг облагаемым оборотом является сумма дохода, полученная в виде надбавок, вознаграждений и сборов.

У предприятий розничной торговли и общественного питания облагаемый оборот при реализации товаров определяется в виде разницы между ценами их реализации и ценами, по которым они производят расчеты с поставщиками, включая сумму налога на добавленную стоимость. В таком же порядке определяется облагаемый оборот при аукционной продаже товаров.

У заготовительных, снабженческо-сбытовых, оптовых и других предприятий, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость.

4. В налогооблагаемую базу по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, включаются таможенная стоимость товара, таможенная пошлина, а по подакцизным товарам - и сумма акциза.

Таможенная стоимость товара определяется в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации.

5. Местом реализации работ (услуг) в целях настоящего Закона признается:

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

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

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

г) место экономической деятельности покупателя услуг, если покупатель этих услуг имеет место нахождения в одном государстве, а продавец - в другом.

Положение настоящего подпункта применяется в отношении услуг:

по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, а также услуг по обработке информации и иных аналогичных услуг;

по предоставлению персонала;

по сдаче в аренду движимого имущества (за исключением транспортных средств транспортных предприятий);

агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (предприятие или физическое лицо) для выполнения услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

д) место осуществления экономической деятельности предприятия или физического лица, выполняющего эти работы (оказывающего эти услуги), если это не противоречит хотя бы одному из подпунктов "а" - "г" настоящего пункта.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других (основных) товаров (работ, услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных товаров (работ, услуг).

Статья 5. Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога

1. От налога на добавленную стоимость освобождаются:

а) экспортируемые товары как собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые работы и услуги, а также услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию Российской Федерации;

б) товары и услуги, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала (включая членов семей персонала, проживающих вместе с персоналом) этих представительств, в случаях, если национальным законодательством аккредитующего государства установлена аналогичная льгота в отношении российских дипломатических и приравненных к ним представительств, а также дипломатического и административно-технического персонала (включая членов семей персонала, проживающих вместе с персоналом) этих представительств;

в) услуги городского пассажирского транспорта (кроме такси), а также услуги по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;

г) квартирная плата;

д) стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных и муниципальных предприятий, стоимость приобретаемых гражданами жилых помещений в домах государственного и муниципального жилищного фонда (в порядке приватизации) и в домах, находящихся в собственности общественных объединений (организаций), а также арендная плата за арендные предприятия, образованные на базе государственной собственности;

е) операции по страхованию и перестрахованию, банковские операции, за исключением операций по инкассации;

ж) операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме используемых в целях нумизматики), а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и других), за исключением брокерских и иных посреднических услуг;

з) продажа почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток, конвертов, лотерейных билетов;

и) действия, выполняемые уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении предприятиям, учреждениям и организациям или физическим лицам определенных прав; услуги, оказываемые членами коллегии адвокатов; платежи за пользование недрами, лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие виды платежей в бюджет и внебюджетные фонды за пользование природными ресурсами;

к) патентно-лицензионные операции (кроме посреднических), связанные с объектами промышленной собственности, а также получение авторских прав;

л) продукция собственного производства отдельных предприятий общественного питания (студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, больниц, детских дошкольных учреждений, а также столовых иных учреждений и организаций социально-культурной сферы, финансируемых из бюджета); услуги в сфере образования, связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом; услуги по обучению детей и подростков в кружках, секциях, студиях; услуги, оказываемые детям и подросткам с использованием спортивных сооружений; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми; услуги вневедомственной охраны Министерства внутренних дел Российской Федерации;

м) научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

н) услуги учреждений культуры и искусства, архивной службы, религиозных объединений, театрально-зрелищные, спортивные, культурно-просветительные, развлекательные мероприятия, включая видеопоказ, работы и услуги по производству, тиражированию и прокату (включая реализацию прав на использование) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

Порядок и условия выдачи удостоверения национального фильма устанавливаются в соответствии с Федеральным законом "О государственной поддержке кинематографии Российской Федерации".

о) обороты казино, игровых автоматов, выигрыши по ставкам на ипподромах;

п) ритуальные услуги похоронных бюро, кладбищ и крематориев, проведение обрядов и церемоний религиозными организациями;

р) обороты по реализации конфискованных, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству;

с) обороты по реализации для дальнейшей переработки и аффинирования руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов; обороты по реализации драгоценных металлов и драгоценных камней в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и специально уполномоченным коммерческим банкам; обороты по реализации драгоценных камней в сырье для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; обороты по реализации драгоценных камней в сырье и ограненных внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и специально уполномоченным коммерческим банкам; обороты по реализации драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и специально уполномоченным коммерческим банкам, а также обороты Центрального банка Российской Федерации и специально уполномоченных коммерческих банков по реализации драгоценных металлов в слитках при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственное хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилища специально уполномоченных коммерческих банков);

т) стоимость жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов, передаваемых безвозмездно органам государственной власти (или по их решению специализированным предприятиям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению) и органам местного самоуправления, а также передаваемых безвозмездно предприятиям, организациям и учреждениям органами государственной власти и органами местного самоуправления; стоимость работ по строительству жилых домов, производимых с привлечением средств бюджетов всех уровней и целевых внебюджетных фондов, при условии, что эти средства составляют не менее 40 процентов от стоимости этих работ; работы, производимые в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, по строительству объектов жилищного, социально-культурного и бытового назначения, инфраструктуры, домостроительных комбинатов и технологических линий, оказанию услуг иностранными и российскими консультационными фирмами, поставкам материалов и оборудования, созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления; стоимость объектов государственной и муниципальной собственности, передаваемых безвозмездно органам государственной власти и управления, а также стоимость зданий, строений и сооружений, передаваемых безвозмездно одними профсоюзными организациями другим профсоюзным организациям;

у) платные медицинские услуги для населения, лекарственные средства, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника, а также путевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, туристские и экскурсионные путевки (за исключением комиссионного и агентского вознаграждений, полученных турагентом от продажи туристских и экскурсионных путевок), технические средства, включая автомототранспорт, которые не могут быть использованы иначе, как для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов;

ф) товары (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работы, услуги, производимые и реализуемые лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических и психоневрологических учреждениях и при учреждениях социальной защиты и социальной реабилитации населения, общественными организациями инвалидов;

х) товары (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работы, услуги (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимые и реализуемые предприятиями, в которых инвалиды составляют не менее 50 процентов от общей численности работников. При этом данная льгота не распространяется на предприятия (за исключением предприятий, находящихся в собственности общественных организаций инвалидов, а также хозяйственных обществ, уставный капитал которых состоит полностью из вклада общественных организаций инвалидов), осуществляющие снабженческо-сбытовую, торговую или закупочную деятельность.

При определении права на получение указанной льготы в среднесписочную численность включаются состоящие в штате работники предприятия, учреждения и организации, в том числе работающие по совместительству, а также лица, не состоящие в штате и выполняющие работы по договору подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

ц) продукция собственного производства колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий, реализуемая в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

ч) изделия народных промыслов признанного художественного достоинства, образцы которых приняты в установленном порядке;

ш) сдача в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в Российской Федерации, в случае, если их национальным законодательством установлена аналогичная льгота в отношении граждан и юридических лиц Российской Федерации либо если эта льгота предусмотрена в международных договорах. Перечень зарубежных государств, в отношении граждан и юридических лиц которых применяется указанная льгота, определяется Министерством иностранных дел Российской Федерации и Государственной налоговой службой Российской Федерации;

щ) товары, ввозимые на территорию Российской Федерации:

оборудование и приборы, используемые для научно-исследовательских целей; специально оборудованные транспортные средства для нужд медицинской скорой помощи, пожарной охраны, органов внутренних дел, закупленные за счет средств бюджетов всех уровней, а также специальные приборы и оборудование для оснащения этих специальных транспортных средств при их производстве; товары (за исключением подакцизных), предназначенные для включения в состав основных производственных фондов, ввозимые иностранным инвестором в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организаций (предприятий) с иностранными инвестициями; товары (за исключением подакцизных), ввозимые в качестве безвозмездной помощи (содействия), а также в соответствии с договорами с иностранными организациями и фирмами о проведении совместных научных работ; научные периодические издания; произведения искусства, приобретенные за счет средств федерального бюджета, либо полученные в дар государственными (федеральными) учреждениями и организациями культуры, искусства, архивной службы, а также материалы, закупаемые государственными (федеральными) учреждениями и организациями культуры, искусства, кинематографии и архивной службы за счет средств федерального бюджета либо полученные ими в порядке компенсации за проведение выставок и иных культурно-массовых мероприятий; сырье, материалы и оборудование, закупаемые предприятиями народных художественных промыслов для производства изделий народных художественных промыслов; все виды печатных изданий (в том числе в виде записи на электронных носителях), получаемые государственными и муниципальными библиотеками, библиотеками научных обществ и творческих союзов, музеями по международному книгообмену, а также ввозимые на территорию Российской Федерации в целях осуществления некоммерческого обмена и распространения, приобретенные за счет средств бюджетов всех уровней; товары (за исключением подакцизных), ввозимые в счет погашения государственных кредитов, предоставленных и предоставляемых иностранным государствам Союзом ССР и Российской Федерацией; оборудование, приборы и материалы, ввозимые для реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых правительствами иностранных государств и международными организациями, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами исполнительной власти. Предусмотренные настоящим абзацем товары освобождаются от налога только в момент таможенного оформления;

технические средства, включая автомототранспорт, которые не могут быть использованы иначе, как для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, лекарственные средства, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия, медицинская техника, а также сырье и комплектующие изделия для их производства;

хлопок-волокно, происходящий с таможенной территории государств, не входящих в Содружество Независимых Государств;

ы) услуги, выполняемые профессиональными аварийно-спасательными службами, профессиональными аварийно-спасательными формированиями по договорам;

э) обороты по реализации продукции средств массовой информации, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также редакционная, издательская и полиграфическая деятельность по производству книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, газетной и журнальной продукции;

услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой.

Льготы, предусмотренные настоящим подпунктом, не распространяются на продукцию средств массовой информации рекламного и эротического характера и издания рекламного и эротического характера;

ю) пожарно-техническая продукция; работы и услуги в области пожарной безопасности, выполняемые и оказываемые на договорной основе; материалы и комплектующие изделия, используемые для производства пожарно-технической продукции, а также для выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности; обороты по передаче на безвозмездной основе имущества граждан и юридических лиц в собственность (пользование) пожарной охране для выполнения ее задач, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

я) обороты по реализации товаров магазинами беспошлинной торговли, платежи малых предприятий по лизинговым сделкам в полном объеме;

я1) работы и услуги по реставрации и охране памятников истории и культуры, охраняемых государством.

Предприятия, учреждения и организации, производящие и реализующие товары (работы, услуги), указанные в подпунктах "ф", "х" и "ю" настоящего пункта, имеют право не применять предоставленную им льготу;

я2) обороты между инвестором и оператором соглашения о разделе продукции по безвозмездной передаче товарно-материальных ценностей, необходимых для выполнения работ по указанному соглашению, а также операции по передаче денежных средств, необходимых для финансирования таких работ в соответствии со сметой, утвержденной в установленном указанным соглашением порядке;

я3) товары, работы и услуги, предназначенные в соответствии с проектной документацией для выполнения работ по соглашению о разделе продукции, в том числе товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации инвестором, оператором указанного соглашения, их поставщиками, подрядчиками и перевозчиками, участвующими в выполнении работ по указанному соглашению на основе договоров (контрактов) с инвестором, и услуги, оказываемые на территории Российской Федерации иностранными юридическими лицами инвесторам или операторам соглашений о разделе продукции в связи с выполнением работ по указанным соглашениям. Порядок отнесения товаров, работ и услуг к предназначенным для выполнения работам по соглашению о разделе продукции устанавливается Правительством Российской Федерации;

4) товары (за исключением подакцизных) (работы, услуги), приобретенные (выполненные, оказанные) на территории Российской Федерации для осуществления безвозмездной помощи (содействия).

2. Предприятия, реализующие товары (работы, услуги), как освобождаемые от налога на добавленную стоимость, так и облагаемые указанным налогом, имеют право на получение льгот, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, только при наличии раздельного учета затрат по производству и реализации таких товаров (работ, услуг).

3. Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость, является единым на всей территории Российской Федерации.

Статья 6. Ставки налога

1. Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:

10 процентов - по продовольственным товарам (за исключением подакцизных) по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

Статья 7. Порядок исчисления налога

1. Реализация товаров (работ, услуг) предприятиям производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. При этом в расчетных документах на реализуемые товары (работы, услуги) сумма налога указывается отдельной строкой.

Реализация товаров (работ, услуг) населению производится по ценам и тарифам, включающим в себя сумму налога на добавленную стоимость по установленной ставке.

2. Налог на приобретаемые сырье, материалы, топливо, комплектующие и другие изделия, основные средства и нематериальные активы, используемые для производственных целей, на издержки производства и обращения не относится.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет заготовительными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и другими предприятиями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

При этом не исключаются из общей налоговой суммы, подлежащей перечислению в бюджет, налоги, уплаченные:

а) по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, по которым уплата налога производится за счет соответствующих источников финансирования, а также по приобретаемым служебным легковым автомобилям и микроавтобусам. Порядок, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется в отношении колхозов, совхозов, крестьянских (фермерских) хозяйств, межхозяйственных и других сельскохозяйственных предприятий и организаций, у которых суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, подлежат вычету;

б) по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении операций, освобожденных от налога в соответствии с подпунктами "в" - "ш", "я" и "я1" пункта 1 статьи 5 настоящего Закона. Суммы налога, уплаченные поставщкам по таким товарам (работам, услугам), относятся на издержки производства и обращения;

в) по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований, а также вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам независимо от источника финансирования. Суммы налога, уплаченные по таким основным средствам и нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение их балансовой стоимости.

При исчислении налога на добавленную стоимость инвестором, являющимся стороной соглашения о разделе продукции, из подлежащей внесению в бюджет в соответствующем периоде суммы указанного налога вычитаются все суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные инвестором в данном периоде в связи с выполнением работ по указанному соглашению.

3. В случае превышения сумм налога, по товарно-материальным ценностям, стоимость которых фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения, а также по основным средствам и нематериальным активам над суммами налога, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), возникающая разница засчитывается в счет предстоящих платежей или возмещается за счет общих платежей налогов в десятидневный срок со дня получения расчета за соответствующий отчетный период.

Аналогичный порядок зачета или возмещения сумм налога, уплаченных поставщикам, применяется: при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога в соответствии с подпунктами "а", "б" и "я4" пункта 1 статьи 5 настоящего Закона; при реализации (только в отношении предприятий по добыче драгоценных металлов) драгоценных металлов, освобожденных от налога в соответствии с подпунктом "с" пункта 1 статьи 5 настоящего Закона.

Разница, возникающая у инвестора, являющегося стороной соглашения о разделе продукции, в случае превышения сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных инвестором в соответствующем периоде в связи с выполнением работ по указанному соглашению, над суммами данного налога, исчисленными по реализации в данном периоде продукции, товаров (работ, услуг), в том числе при отсутствии указанной реализации, подлежит возмещению инвестору из бюджета по окончании данного периода в порядке и в сроки, которые установлены законодательством Российской Федерации. В случае несоблюдения государством сроков, установленных законодательством Российской Федерации, суммы уплаченного налога, подлежащие возмещению из бюджета, увеличиваются исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующем периоде.

Возмещение налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам материальных ресурсов производственного назначения, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), приобретаемых для осуществления безвозмездной помощи (содействия), в полном объеме производится за счет средств федерального бюджета в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

4. Исчисление налога по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, производится по ставкам, установленным для отечественных товаров, к налогооблагаемой базе, определяемой в соответствии с пунктом 4 статьи 4 настоящего Закона.

5. Иностранные предприятия, состоящие на учете в налоговом органе, при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации исчисляют и уплачивают налог на добавленную стоимость в порядке, установленном настоящим Законом.

В случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными предприятиями, не состоящими на учете в налоговом органе, налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет в полном размере предприятиями за счет средств, перечисляемых иностранным предприятиям или другим лицам, указанным этими иностранными предприятиями. При этом после уплаты налога предприятиями иностранные предприятия имеют право на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, фактически уплаченных в бюджет при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, а также по материальным ресурсам производственного назначения в порядке, установленном Государственной налоговой службой Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Статья 8. Сроки уплаты налога

1. Уплата налога производится ежемесячно исходя из фактических оборотов по реализации товаров (работ, услуг) за истекший календарный месяц в срок не позднее 20-го числа следующего месяца.

Предприятия, отнесенные Федеральным законом "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" к малым предприятиям, уплачивают налог ежеквартально в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем отчетного квартала.

2. Датой совершения оборота считается день поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами - день поступления выручки в кассу.

Для предприятий, которым разрешено определять срок реализации по отгрузке товаров (выполнению работ, услуг), датой совершения оборота считается их отгрузка (выполнение) и предъявление покупателям расчетных документов.

При безвозмездной передаче или обмене товаров (работ, услуг) днем совершения оборота является день их передачи (выполнения).

3. Плательщики налога ежемесячно представляют налоговым органам по месту своего нахождения расчеты по установленной форме до 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

4. Министерству финансов Российской Федерации предоставляется право устанавливать иные налоговые периоды и сроки уплаты налога.

5. Уплата налога на добавленную стоимость по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, производится одновременно с уплатой других таможенных платежей.

При этом порядок и условия (включая гарантии обеспечения обязанностей по уплате налога) предоставления отсрочки по уплате налога определяются Государственным таможенным комитетом Российской Федерации совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

Не уплачивается налог на добавленную стоимость при ввозе на территорию Российской Федерации продукции морского промысла, выловленной и (или) произведенной российскими рыбопромышленными предприятиями.

Не уплачивается налог на добавленную стоимость с суммы средств, получаемых Комитетом Российской Федерации по государственным резервам, его территориальными управлениями и базами от реализации материальных ценностей государственного резерва.