***Содержание***

Введение....................................................................................................3

Глава 1. Теоретические аспекты обложения НДС в Российской Федерации....................................................................................6

1. История возникновения и развития НДС в мире и в России...........................................................................6
2. Экономическое содержание НДС, его место и роль в налоговой системе РФ.......................................13

Глава 2. Анализ действующего порядка исчисления и взимания НДС в Российской Федерации...............................................19

1. Плательщики НДС, объекты обложения, облагаемый и необлагаемый оборот.....................................................19
2. Льготы, действующие при взимании НДС...................33
3. Ставки НДС, порядок его исчисления, уплаты и возмещения.................................................................................41
4. Особенности исчисления НДС по основным средствам и нематериальным активам...........................50

Глава 3. Особенности обложения НДС внешнеэкономической

деятельности.............................................................................55

Заключение.............................................................................................66

Список использованной литературы...................................................

***Введение***

В начале 90-х годов в России начались рыночные преобразования. Реформированию были подвергнуты все сферы экономической жизни общества. Особенное внимание уделялось ранее неизвестным в нашей стране налоговым отношениям. Одним из первых обязательных платежей, введенных в практику налогообложения, явился налог на добавленную стоимость. За шесть лет своего существования он прочно укрепился в налоговой системе Российской Федерации.

В настоящее время НДС - один из важнейших федеральных налогов. Основой его взимания, как следует из названия, является добавленная стоимость, создаваемая на всех стадиях производства и обращения товаров. Это налог традиционно относят к категории универсальных косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимаются путем включения в цену товаров, перенося основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей продукции, работ, услуг.

НДС как наиболее значительный косвенный налог выполняет две взаимодополняющие функции: фискальную и регулирующую. Первая (основная), в частности, заключается в мобилизации существенных поступлений от данного налога в доход бюджета за счет простоты взимания и устойчивости базы обложения. В свою очередь регулирующая функция проявляется в стимулировании производственного накопления и усилении контроля за сроками продвижения товаров и их качеством.

За период существования налога на добавленную стоимость действующий механизм его исчисления и взимания претерпел существенные изменения. В связи с этим у налогоплательщиков возникает множество вопросов по толкованию и разъяснению порядка обложения данным налогом. Это обстоятельство, главным образом, и обуславливает актуальность выбранной темы.

Как известно, НДС является вторым по значимости после налога на прибыль налогом, уплачиваемым предприятиями и организациями. Вопросы его исчисления и уплаты привлекают к себе пристальное внимание многих отечественных экономистов и широко обсуждаются на страницах периодической печати. Таким образом, проблематика настоящей дипломной работы прежде всего связана со сложностью и неоднозначностью трактования действующего законодательства по НДС. Заинтересованность в разрешении данного вопроса и послужила основной причиной выбора темы моего дипломного исследования.

Целью данной работы является анализ действующей практики исчисления и взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.

В процессе проводимого исследования решаются следующие задачи:

-ознакомление с историей развития НДС в мире и в России;

-исследование природы налога на добавленную стоимость, характеристика его основных элементов;

-рассмотрение состава плательщиков НДС, объектов обложения и облагаемого оборота;

-изучение состава льгот, применяемых при исчислении и взимании НДС;

-выявление особенностей обложения данным налогом основных средств и нематериальных активов;

-анализ действующего порядка обложения НДС внешнеэкономической деятельности.

При написании работы были изучены и использованы основные законодательные акты, регулирующие порядок исчисления и уплаты НДС в РФ. В частности, Закон РФ от 27.12.91г. №2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ», Закон РФ от 06.12.91г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» с учетом внесенных в них изменений и дополнений, подзаконные нормативные акты, а также статистические материалы, статьи, опубликованные в экономических и финансовых журналах.

***Глава 1. Теоретические аспекты обложения НДС в Российской Федерации.***

***1.1. История возникновения и развития НДС в мире и в России.***

Налог на добавленную стоимость является сравнительно молодым налогом. Большинство из ныне действующих налогов были введены в практику в XIX веке. Некоторые налоги, такие как акцизы, земельный налог, известны еще с древних времен. НДС стал применяться лишь в XX веке. Конкретная же схема обложения НДС была разработана в 1954 году французским экономистом М. Лоре, с легкой руки которого он и был введен во Франции в 1958 году.[[1]](#footnote-1)1 В то же время добавленная стоимость начала использоваться в статистических и аналитических целях еще с конца прошлого века.

НДС относится к группе косвенных налогов. Необходимо отметить, что для них характерна в основном фискальная функция. Их появление обычно связано с возрастанием потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Исторически первой формой косвенных налогов выступали акцизы, которые взимались с отдельных видов товаров. В противоположность им НДС представляет собой универсальный акциз, так как обложению им подлежат все товары.

Одной из первых форм косвенного налогообложения явился налог с продаж, сходный по характеру с НДС. Предпосылкой возникновения налога с продаж послужила острая нехватка средств в связи с огромными военными расходами в период I Мировой войны. Данный налог взимался многократно на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю. В результате его функционирования цена реализуемого товара значительно повышалась, что вызывало огромное недовольство как покупателей, так и производителей. Прежде всего это было связано с тем, что потребители вынуждены были покупать товары по сильно завышенной цене, вытекающей из многократного обложения оборотов налогом с продаж. С другой стороны производители несли значительные убытки вследствие снижения спроса на свою продукцию. Это явилось предпосылкой к тому, что после I Мировой войны непопулярный налог был упразднен, но ненадолго. Государственный бюджет, сильно обремененный возросшими расходами в период II Мировой войны, требовал дополнительных источников пополнения доходов. Налог с продаж, отвечавший фискальным требованиям, был введен вновь. Необходимо отметить, что произошло некоторое совершенствование механизма обложения данным налогом. Во-первых, он начал взиматься однократно и, как правило, на стадии розничной торговли, тем самым не сильно замедляя оборот капитала. Во-вторых, поступление средств в казну также происходило более быстрыми темпами, так как возросла оборачиваемость средств. В то же время при таком положении вещей государство терпело некоторые убытки в результате потери части доходов из-за невозможности осуществлять полный контроль за всеми стадиями производства и обращения товара. При многократном обложении объекта фискальные органы имели возможность получать оперативную информацию о движении капитала при подаче налоговых деклараций. При однократном обложении только последней стадии обращения - розничной торговли - такая возможность терялась. Вышеперечисленные факторы послужили основными причинами к возникновению налога на добавленную стоимость, который давал возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе оптовую и розничную торговлю).

Широкое распространение НДС получил благодаря подписанию в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому страны его подписавшие должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 году вторая директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы, предписывая всем членам Сообщества ввести данный налог в свои налоговые системы до конца 1972 года. В том же 1967 году налог на добавленную стоимость начал функционировать в Дании, в 1968 - в ФРГ. Шестая директива Совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения НДС, чем способствовала унификации взимания данного налога в Европе. Последние уточнения в механизм обложения НДС были сделаны в 1991 году десятой директивой, и ее положения были включены во все налоговые законодательства стран-членов ЕЭС.[[2]](#footnote-2)1

В настоящее время НДС взимается более чем в сорока странах мира: почти во всех европейских странах, Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки. В США и Канаде применяется близкий по методу взимания к НДС налог с продаж.[[3]](#footnote-3)2

Обширная география распространения НДС свидетельствует о его жизнеспособности и соответствии требованиям рыночной экономики. Необходимо отметить, что прочному внедрению его в практику налогообложения в немалой степени способствовали следующие факторы.

Во-первых, недостатки, имеющиеся у прямых налогов. К их числу можно отнести чрезмерную тяжесть налогообложения, широкие масштабы уклонения плательщиков от их уплаты.

Во-вторых, постоянный дефицит бюджета, и как следствие постоянная потребность в увеличении доходов бюджета путем расширения налогооблагаемой базы и повышения эффективности налогообложения.

В-третьих, потребность в усовершенствовании существующих налоговых систем и приведении их в соответствие с современным уровнем экономического развития.

В настоящее время общий механизм взимания НДС идентичен во многих странах. Как известно, плательщиками этого налога являются юридические и физические лица, занимающиеся коммерческой деятельностью. Объектами обложения выступают оборот товаров, объем произведенных работ и оказанных услуг. Необходимо отметить, что налог взимается многократно на каждом этапе производства и реализации продукции при ее движении от первого производителя до конечного потребителя. Налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения, включая заработную плату с начислениями, амортизацию, проценты за кредит, прибыль и расходы общего характера (за электроэнергию, рекламу, транспорт и др.). При этом стоимость средств производства и материальных затрат исключается из облагаемого оборота. Так же, как и по многим налогам, предусмотрены льготы при расчете и уплате НДС, которые определяются историческим и социально-экономическим развитием каждой страны. Однако общей для всех налоговой льготой является необлагаемый минимум оборота реализуемой продукции. Прежде всего это освобождение направлено на поощрение мелкого бизнеса, который, не располагая, как правило, квалифицированным бухгалтерским аппаратом, испытывает определенные трудности при исчислении налогооблагаемой базы. Кроме того, государство, освобождая от обложения мелкие предприятия, сокращает тем самым свои расходы, связанные со сбором и обработкой информации, а также с осуществлением оперативного управления и контроля за деятельностью налогоплательщиков.

В различных странах существуют разные подходы к установлению ставок НДС. В то же время их средний уровень колеблется от 15 до 25%. В некоторых странах применяется шкала ставок в зависимости от вида товара и его социально-экономической значимости: пониженные ставки (2 - 10%) применяются к продовольственным, медицинским и детским товарам; стандартные (основные) ставки (12 - 23%) - к промышленным и другим товарам и услугам; и, наконец, повышенные ставки (свыше 25%) - к предметам роскоши. Конкретные размеры ставок по некоторым развитым странам мира приведены в таблице №1.

*Табл. №1*

*Шкала ставок НДС по различным странам .*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Страна | Испания | Германия | Великобритания | Греция | Франция | Россия | Финляндия | Дания |
| Ставка НДС | 12% | 14% | 15% | 16% | 18,60% | 20% | 22% | 24,50% |

\* Кочетов С. Российскому НДС - пять лет. // Коммерсантъ-daily, №16, 1997г.

Анализируя данные таблицы, нетрудно сделать вывод, что в основном ставки, применяемые в зарубежных странах, установлены на уровне 12 - 18%, что несколько ниже ставки, действующей в Российской Федерации. В то же время в Дании и Финляндии размер ставки налога на добавленную стоимость превышает общеевропейский и составляет 22 - 24%.

Необходимо отметить, что количество применяемых ставок налога различно в разных странах: в Великобритании и Германии - две, во Франции - три, в Италии - четыре. В Великобритании, Ирландии и Португалии используется также нулевая ставка. Товары, облагаемые по данной ставке, отличаются от товаров, освобожденных от налога, тем, что владелец товаров в первом случае не только не платит налог при их реализации, но ему в добавок возмещаются суммы НДС, уплаченные поставщикам.

Широкое распространение НДС в зарубежных странах с рыночной экономикой создало почву для появления его в России. Налог был введен 1 января 1992 года. Он пришел на смену налогу с оборота, просуществовавшего в стране около 70 лет, и так называемого «президентского» налога с продаж, введенного в декабре 1990 года. Оба предшественника НДС были эффективны только в условиях жесткого государственного контроля за ценообразованием. Налог с оборота взимался в основном в виде разницы между твердыми, фиксированными государственными оптовыми и розничными ценами, и его ставка колебалась от 20 до 300% для различных видов продукции. Налог с продаж устанавливался в процентах к объему реализации и фактически увеличивал цену товаров на 5%.

В связи с возросшей инфляцией налог с оборота утратил свою жизнеспособность и вместе с налогом с продаж был заменен налогом на добавленную стоимость. Новый налог выгодно отличался от ранее действовавших. Он был более эффективен для государства, так как обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях производства и обращения. Можно было ожидать, что с расширением налоговой базы и ставок поступления будут расти. Также необходимо отметить, что НДС является менее обременительным для отдельного производителя, поскольку обложению подлежит не весь товарооборот, а лишь прирост стоимости, и тяжесть налога может быть распределена по всей цепи товарооборота. Это являлось немаловажным фактором в достижении равенства всех участников рынка. Следует также обратить внимание на такой факт, что налог на добавленную стоимость являлся более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливался единый механизм его взимания на всей территории страны.

Первоначально ставка НДС была установлена на уровне 28%. Спустя год она была снижена до 20%, и была введена льготная ставка в размере 10% для продуктов питания и детских товаров по перечню. В этом виде налог и просуществовал до наших дней.

Можно отметить, что объективная необходимость введения НДС в Российской Федерации была обоснована рядом факторов:

пополнение доходов бюджета, испытывающего острый финансовый кризис и нуждающегося в стабильных налоговых поступлениях;

2. создание новой модели налоговой системы в соответствии с требованиями рыночной экономики;

присоединение к международному сообществу, широко применяющему данный налоговый механизм.

***1.2******Экономическое содержание НДС, его место и роль в налоговой системе РФ.***

Законом «Об основах налоговой системы в РФ» установлено, что совокупность налогов, соборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. В указанном нормативном акте все налоги группируются на федеральные, региональные и местные. НДС относится к федеральным налогам и действует на всей территории РФ. Ставки установлены Законом от 06-12-91г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и едины для всех субъектов РФ. В данном Законе также дано следующее определение экономического содержания НДС: «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».

В развитых зарубежных странах существуют различные методики определения добавленной стоимости. Одна из них рассматривает ее как сумму заработной платы и получаемой прибыли. Согласно другой - добавленную стоимость можно определить как разницу между выручкой от реализации товаров и произведенными затратами. Можно заметить, что второй вариант определения добавленной стоимости значительно шире первого, так как помимо прибыли и заработной платы в расчет включаются также оперативно-хозяйственные расходы. Основываясь на этих двух методиках, можно выделить четыре механизма расчета НДС[[4]](#footnote-4)1 :

R \* ( V + M ),

где R - ставка НДС;

V - величина заработной платы;

M - величина получаемой прибыли;

R \* V + R \* M;

R \* ( O - I ),

где O - выручка от реализации товаров, работ, услуг;

I - произведенные затраты при производстве продукции;

R \* O - R \* I.

Как видно из формул первые две относятся к первой методике расчета добавленной стоимости на основе заработной платы и прибыли, а третья и четвертая формулы соответственно - ко второй методике исходя из выручки и произведенных затрат. Между собой первая и вторая формулы (как третья и четвертая) различаются по способу и последовательности расчета. Необходимо отметить, что порядок исчисления НДС в Российской Федерации основывается на второй методике определения добавленной стоимости, и расчет налога производится на основании четвертой формулы.

С появлением НДС и акцизов в налоговой системе РФ косвенные налоги стали открыто играть решающую роль при мобилизации доходов в бюджет. В консолидированном бюджете РФ поступления от НДС уступают только налогу на прибыль и составляют около четверти всех доходов. В то же время в федеральном бюджете РФ налог на добавленную стоимость стоит на первом месте, превосходя по размеру все налоговые доходы. Поступление в федеральный бюджет основных налоговых платежей за период с 1992 по 1997 г. можно проследить на основе данных, приведенных в таблицах №2 и №3.

*Табл. 2*

*Поступление в федеральный бюджет основных налоговых платежей*

*в 1992 - 1997 г.г. (млрд. руб)\*.*

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 |
| Общие доходы | 2613,2 | 15236,7 | 124477,0 | 224400,5 | 347200,0 | 434365,1 |
| в т.ч. налоговые доходы | 2613,2 | 15236,7 | 124477,0 | 175214,1 | 282478,4 | 374649,5 |
| в т.ч. НДС | 1476,7 | 3892,2 | 39557,0 | 74162,1 | 126928,3 | 171936,6 |
| Налог на прибыль | 565,4 | 1164,5 | 20040,0 | 45215,4 | 55518,9 | 76504,1 |
| Подоходный налог | - | - | - | 3637,0 | 5039,2 | - |
| Платежи за пользование  природными ресурсами | - | 531,0 | 3320,0 | 2250,0 | 8136,2 | 11953,6 |

\* По материалам Законов «О Федеральном бюджете» на соответствующий год.

*Табл. 3.*

*Поступление в федеральный бюджет основных налоговых платежей в 1992 - 1997г.г. (в % к налоговым доходам)\*.*

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 |
| НДС | 56,5 | 25,54 | 31,78 | 42,33 | 44,93 | 45,89 |
| Налог на прибыль | 21,64 | 7,64 | 17,17 | 25,81 | 19,65 | 20,42 |
| Подоходный налог | - | - | - | 2,08 | 1,78 | - |
| Платежи за пользование природными ресурсами | - | 3,49 | 2,67 | 1,28 | 2,88 | 3,19 |

\* По материалам Законов «О Федеральном бюджете» на соответствующий год.

Как видно из таблицы №3, доля НДС в налоговых доходах бюджета неуклонно росла с 1993 по 1997 год. Резкое снижение удельного веса данного налога в 1993 г. по сравнению с 1992 г. можно объяснить значительным снижением ставки налога с 28 до 20%.

Тенденции развития налога на добавленную стоимость в последнее время позволяют сделать вывод, что за ним сохранится ведущая роль среди прочих налогов и платежей в Российской Федерации. Динамику поступления НДС в федеральный бюджет за сопоставимый период с 1994 по 1997г. (при неизменной ставке 20%) можно проследить на основе данных таблицы №4.

*Табл. 4*

*Динамика поступления НДС в федеральный бюджет за период 1994 - 1997 гг. (млрд. руб.)\*.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 |
| Доходы федерального бюджета | 124477,0 | 224400,5 | 347200,0 | 434365,1 |
| в том числе НДС | 39557,0 | 74162,1 | 126928,3 | 171936,6 |
| Удельный вес НДС в доходах федерального бюджета | 31,78 | 33,05 | 36,56 | 39,58 |
| Годовой прирост (абсолютный) | - | 34605,1 | 52766,2 | 45008,3 |
| Годовой прирост (относительный в %) | - | 187,5 | 171,1 | 135,5 |

\* По материалам Законов «О Федеральном бюджете» на соответствующий год

Анализируя данные о поступлении НДС в федеральный бюджет за последние четыре года (1994 - 1997), можно заметить, что его доля в доходах бюджета значительно возросла, несмотря на то, что за последний 1997 год произошло относительное снижение темпов прироста НДС с 1,171 (117%) до 1,355 (135,5%). Это прежде всего объясняется увеличением удельного веса поступлений от налога на прибыль предприятий и подоходного налога с физических лиц. Это в принципе является положительным моментом, так как косвенное налогообложение имеет прежде всего фискальную направленность, в меньшей степени влияя на характер и структуру экономического роста. Однако на нынешнем этапе развития экономики РФ НДС остается более предпочтительным, на мой взгляд, чем прямые налоги: во-первых, от него труднее уклониться плательщику, так как выручку всегда сложнее скрыть или занизить, нежели прибыль, вследствие этого даже стали реже случаи финансовых нарушений; во-вторых, процесс взимания НДС не вызывает больших затруднений, что сокращает расходы на данную процедуру; и, в-третьих, НДС не зависит от результатов хозяйственно-экономической деятельности субъектов, и поступления от него достаточно стабильны.

Несмотря на огромное фискальное значение данного налога, нельзя отрицать его регулирующее влияние на экономику. Через механизм обложения НДС и, в частности, через систему построения ставок он влияет на ценообразование и инфляцию, так как фактически увеличивает цену товара на сумму налога. Безусловно, открытым остается вопрос о положительной стороне этого влияния, так как увеличение цены способствует развитию инфляционных процессов. С другой стороны НДС не сильно препятствует развитию производства, поскольку действительным его плательщиком становится не производитель, а потребитель. С психологической точки зрения этот налог, в отличие от подоходного, в меньшей степени влияет на стимулы к труду, затрагивая расходы населения, а не доходы. Таким образом, конечный потребитель уплачивая цену за товар, не замечает ее завышения на сумму налога, тогда как вычет из доходов подоходного налога более ощутим.

Посредством применения льгот на отдельные виды продукции или конкретные операции, а также льгот, предоставляемых тем или иным плательщикам, государство имеет возможность стимулировать развитие и осуществлять поддержку социально значимых видов деятельности (образование, здравоохранение, наука, культура и др.), стимулирование экспорта отечественных товаров за границу. Наконец, посредством многократного обложения НДС всех стадий производства продукции, работ и услуг достигается равенство всех участников рынка, а государство получает возможность осуществлять более полный контроль и оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью субъектов. Располагая полной и точной информацией, получаемой из бухгалтерской отчетности, государственные финансовые и налоговые органы могут осуществлять более точное планирование доходов бюджета.

Охарактеризовав теоретические основы обложения НДС, перейдем к рассмотрению действующей практики его исчисления и взимания в РФ.

***Глава 2. Анализ действующего порядка исчисления и взимания НДС в РФ.***

Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации действует на основании Закона РФ от 27.12.91г. №2118-1 “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, Закона РФ от 06.12.91г. №1992-1 “О Налоге на добавленную стоимость” (далее по тексту - Закон «О НДС»). Нормативным актом, разъясняющим порядок исчисления и уплаты данного налога, является Инструкция Госналогслужбы от 11.12.95г. №39 “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость” (далее по тексту - Инструкция №39) с учетом внесенных изменений и дополнений.

***2.1. Плательщики НДС, объекты обложения, облагаемый и необлагаемый оборот.***

Важнейшим элементом любого налога является субъект, который определяется законодательно. В соответствии с Законом “О НДС” п**лательщиками** налога являются юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность. Для классификации налогоплательщиков целесообразно рассматривать субъектов отдельно по каждому виду объекта налога, так как статьей 3 Закона «О НДС» определены две самостоятельные разновидности объекта налогообложения:

а) обороты по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;

б) товары, ввозимые на территорию РФ (подробнее см. в Главе 3).

Это приводит к необходимости рассмотреть среди плательщиков «внутреннего» НДС четырех групп субъектов.

К первой группе относятся любые организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие, согласно законодательству Российской Федерации статус юридических лиц, и осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность.

К данной группе плательщиков следует отнести все коммерческие организации (в т.ч. предприятия с иностранными инвестициями): акционерные общества, хозяйственные товарищества, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия и др. Согласно п.1 ст.50 ч.I ГК РФ, данные организации в качестве основной цели своей деятельности преследуют извлечение прибыли. При этом необходимо учитывать, что плательщиками НДС являются как промышленные, так и финансовые организации, в т.ч. страховые общества, банки и др.

Некоммерческие организации (потребительские кооперативы, общественные и религиозные объединения, благотворительные и иные фонды) также являются плательщиками НДС в случае осуществления ими коммерческой деятельности, но лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы. Под данной деятельностью, в частности, понимается реализация основных средств и иного имущества, арендные и другие операции в рамках уставной деятельности. Также налогообложению подлежат доходы от реализации основных средств бюджетных учреждений.

Во вторую группу плательщиков следует включить филиалы, отделения и другие обособленные подразделения организаций (не являющиеся юридическими лицами), самостоятельно реализующие товары (работы, услуги). Необходимо отметить, что данная группа выделяется в качестве самостоятельных субъектов исключительно для целей налогообложения и никак не связана с гражданским законодательством, так как, согласно ст.55 ГК РФ, обособленными подразделениями юридического лица являются только представительства и филиалы, которые не выступают самостоятельными участниками гражданского оборота.

Однако если любое подразделение юридического лица будет самостоятельно реализовывать товары, то в целях налогообложения оно тоже будет выступать налогоплательщиком по НДС в этой части. Как правило, для того чтобы обособленное подразделение имело возможность самостоятельно реализовывать товары (работы, услуги), необходимы следующие условия:

а) подразделение должно быть образовано в форме филиала, представительства, обособленного цеха и т.д.;

б) в положениях о данных подразделениях должно быть закреплено их право на самостоятельную реализацию;

в) наличие самостоятельного расчетного (текущего) счета в банке;

г) ведение обособленного бухгалтерского учета и наличие отдельного баланса.

К третьей группе можно отнести индивидуальные (семейные) частные предприятия, т.е. те, организационно-правовая форма которых не приведена в соответствие с новым ГК РФ. Согласно п.5 ст.6 Федерального закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса РФ», индивидуальные (семейные) частные предприятия и предприятия, созданные частными и общественными организациями на праве полного хозяйственного ведения, подлежат до 1 июля 1999 г. преобразованию в хозяйственные товарищества, общества, кооперативы или должны быть ликвидированы.

К указанным предприятиям до их преобразования или ликвидации применяются положения об унитарных предприятиях, основанных на праве оперативного управления. При этом необходимо отметить, что если требуемые изменения не будут произведены до указанного срока, то данные предприятия подлежат принудительной ликвидации в судебном порядке по требованию налогового органа.

Плательщиками НДС являются также международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на территории РФ. Наиболее важным моментом для отнесения иностранных организаций к налогоплательщикам по НДС является признак территориальности. Под осуществлением коммерческой деятельности на территории РФ следует понимать место реализации товаров, работ, услуг (т.е. место возникновения объекта налогообложения).

В теории налогообложения выделяются категории объекта налога и налогооблагаемой базы. Объектом налога выступают юридические факты, которые обуславливают обязанность налогоплательщика уплатить налог. Налогооблагаемая база - это количественное выражение объекта налога, она выступает основой при исчислении суммы налога, подлежащего внесению в бюджет. Применительно к НДС налогооблагаемой базой является облагаемый оборот, состав и порядок исчисления которого подробно регламентируется Законом «О НДС».

**Объектами налогообложения по НДС**, согласно статье 3 Закона «О НДС», выступают следующие фактические обстоятельства:

1) обороты по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ и оказанных услуг;

2) обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации (предприятия) для собственного потребления, в том числе реализация товаров собственным работникам, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения;

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

4) обороты по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим организациям (предприятиям) или физическим лицам, включая работников предприятия;

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

6) товары, ввозимые на территорию РФ в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством РФ.

Обороты по реализации товаров относятся к самым распространенным объектам налогообложения. Основанием для возникновения объекта обложения НДС в данном случае будет выступать территориальность облагаемого оборота, поскольку он возникает только на территории РФ. Как правило, объект обложения привязан к месту реализации товара, где происходит переход права собственности, а при осуществлении внешнеэкономической деятельности - к месту происхождения (отгрузки) товара.

Определение места реализации работ, услуг является принципиальным для определения объекта обложения по НДС. В соответствии с Законом «О НДС», можно выделить следующие правила определения места реализации работ, услуг:

определение по месту фактического оказания работ, услуг:

а) если работы, услуги связаны с движимым имуществом;

б) если работы, услуги оказываются в сфере искусства, культуры, образования, физической культуры или спорта либо в иной аналогичной сфере.

2) по месту нахождения недвижимого имущества, если работы, услуги связаны с этим имуществом. К таким работам, услугам, в частности, относятся строительные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению и т.п.

по месту экономической деятельности покупателя работ, услуг. Данное правило применяется в отношении работ и услуг по передаче в собственность или переуступки патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, а также услуг по обработке информации, по предоставлению персонала, по сдаче в аренду движимого имущества (за исключением транспортных средств транспортных предприятий) и иных аналогичных услуг.

по месту экономической деятельности исполнителя работ, услуг, если это не связано ни с одним из перечисленных выше правил. Это может относиться, в частности, к оказанию представительских (секретарских) услуг, когда сторонняя организация осуществляет секретарские услуги вне места деятельности заказчика.

по месту реализации основного обязательства, если работа, услуга носит обязательный характер, например, если дополнительным условием к импортной поставке оборудования является предоставление услуги по обучению персонала покупателя на территории РФ. В этой ситуации место реализации услуги по обучению определяется по месту продажи основного оборудования.

Согласно ст.3 Закона «О НДС», объектом налогообложения являются обороты по реализации товаров, работ, услуг на территории РФ. Следовательно, если место реализации работ, услуг находится за пределами территории РФ, то облагаемого оборота вообще не возникает.

II. Согласно Закону «О НДС», обороты по реализации товаров, работ, услуг внутри предприятия для нужд собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, также подлежат обложению НДС. Из анализа данной нормы следует, что существует два типа оборота товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного потребления: затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения и так называемый внутризаводской оборот (затраты по которому относятся на издержки). Соответственно первый внутренний оборот подлежит обложению НДС, второй - не подлежит. В практике хозяйственной деятельности постоянно имеют место случаи внутреннего потребления товаров (работ, услуг). При этом их можно условно разделить на две группы: потребление, связанное с деятельностью предприятия (например, операции по демонтажу оборудования, выполненному собственными силами) и социальное потребление (содержание объектов непроизводственной сферы).

Как было сказано ранее, **налогооблагаемая база**(облагаемый оборот) является количественным выражением объекта. Она, в частности, не совпадает с объектом обложения по НДС. Облагаемый оборот, в отличие от объекта, формируется по специальным правилам. Это связано со спецификой российского рынка в переходный период.

Налогооблагаемая база по НДС включает в себя следующие показатели:

1) облагаемый оборот по реализации товаров, работ, услуг выше себестоимости;

2) облагаемый оборот, исчисленный на основе специальных расчетов в целях налогообложения (реализация по ценам не выше фактической себестоимости, безвозмездная передача средств);

3) облагаемого оборота, возникающего в будущем (авансы полученные);

4) иных денежных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (перечисление в счет пополнения спецфондов и т.п.);

облагаемого оборота по суммам штрафов по хозяйственным договорам.

Рассмотрим подробнее названные составные части облагаемого оборота.

**1).** Для определения облагаемого оборота принимается стоимость реализуемых товаров, работ, услуг, исчисленная:

-исходя из свободных (рыночных) цен и тарифов без НДС;

-исходя из государственных регулируемых оптовых цен и тарифов без НДС;

-исходя из государственных регулируемых розничных цен и тарифов, включающих в себя НДС.

При исчислении облагаемого оборота по товарам, с которых взимаются акцизы, в него включается сумма акциза.

**2).** В некоторых случаях, для того чтобы определить сумму облагаемого оборота по конкретному объекту, необходимо составить специальный расчет. В соответствии с Законом «О НДС», специальный расчет составляется в следующих случаях:

а) при реализации продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости;

б) при осуществлении обмена продукцией (работами, услугами) либо ее передаче безвозмездно;

в) при использовании внутри предприятия товаров (работ, услуг) собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения.

Необходимость в составлении специальных расчетов возникла в связи с пресечением многочисленных фактов занижения налогооблагаемой базы при реализации продукции по искусственно сниженным ценам, при неэквивалентном бартере, а также безвозмездной передаче средств.

При реализации продукции по ценам не выше фактической себестоимости налоговое законодательство предусматривает три правила определения цены реализации.

УСЛОВИЯ РЕАЛИЗАЦИИ ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕНЫ

**Общее правило:**  рыночная цена на аналогич-

реализация продукции по ценам ную продукцию, но не ни-

*не выше фактической себестоимости*  же фактической себестоимости

**I.**

**Специальное правило-1-а:**

реализация по причине снижение качества

или потребительских свойств продукции фактическая

цена

**Специальное правило-1-б:** реализации

реализация в случае, если сложившиеся

рыночные цены на эту или

аналогичную продукцию оказались

*ниже фактической себестоимости*

**II. Специальное правило-2:** (включая

в течение 30 дней до реализации продукции максимальная

по ценам, не превышающим ее фактическую цена реализации

себестоимость, произошла реализация

аналогичной продукции по ценам

*выше её фактической себестоимости*

Необходимо отметить, что если существуют основания для применения второго правила и одновременно какого-либо иного, то следует руководствоваться вторым правилом. Если же имеются основания по применению общего и первого специального правила, то необходимо применять первое.

Порядок применения специального правила-1-а и правила-2, в отличие от двух оставшихся, не вызывает большого затруднения, поскольку не возникает необходимости определять рыночную цену продукции для сравнения с фактической ценой реализации. Под рыночными ценами в данном случае понимаются рыночные цены, сложившиеся в регионе. Под регионом, в свою очередь, понимается сфера обращения продукции в данной местности, которая определяется исходя из экономической возможности покупателя приобрести товар территорией при этом называется конкретный населенный пункт или группа населенных пунктов, находящихся в пределах границ административно-территориальных, национально-государственных образований. Необходимо помнить, что основным квалифицирующим признаком является то, что рыночную цену следует определять не в месте нахождения продавца, а в месте нахождения покупателя. Существует большая проблема определения рыночной цены реализации на данной территории: какие данные можно считать достоверными и правильными и где конкретно можно получить данную информацию.

На практике довольно часто возникают такие ситуации как обмен продукцией (работами, услугами) и безвозмездная передача. В соответствии с Законом «О НДС», можно выделить следующие три правила определения облагаемого оборота на основе составления специального расчета.

УСЛОВИЯ ОПЕРАЦИИ ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБОРОТА

**Общее правило:** средняя цена реализации,

при осуществлении обмена рассчитанная за месяц, в

либо передачи безвозмездно котором осуществлялась сделка

**I. Специальное правило-1:** цена ее последней реализации,

при отсутствии реализации продукции но не ниже себестоимости

в течение месяца

**II. Специальное правило-2:** рыночная цена, но не ниже

при обмене вновь освоенной продукции, фактической себестоимости

которая ранее не производилась, или

приобретенной продукции

Составление специального расчета необходимо также при использовании внутри предприятия товаров (работ, услуг) собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения. По общему правилу за основу определения облагаемого оборота принимается стоимость этих или аналогичных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов), а при их отсутствии - фактическая себестоимость.

**3).** С 1 января 1996 г. в облагаемый оборот включаются суммы полученных авансов и иных платежей в счет предстоящих поставок, за исключением авансов по товарам (работам, услугам), освобожденным от НДС. Обложению подлежат также суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары, работы, услуги (за исключением освобожденных от НДС). Обязательным условием для отнесения тех или иных денежных средств к категориям предоплат (авансов) является их реальное получение на расчетные счета или в кассу предприятий.

**4).** Включение в налогооблагаемую базу по НДС иных сумм, получение которых связано с осуществлением расчетов по оплате товаров (работ, услуг), является мерой противодействия уходу от уплаты НДС, когда стороны по договору умышленно занижают цену продукции, а получают оставшуюся разницу в виде перечисления во всевозможные фонды развития предприятия. Таким образом, в оборот, облагаемый НДС, включаются все средства, если установлено, что их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

**5).** При включении в облагаемый оборот полученных сумм штрафов по хозяйственным договорам необходимо учитывать следующие моменты:

а) налогообложению подлежат только суммы штрафов, пеней, неустоек, получение которых регулируется нормами гражданского законодательства (договора поставки, выполнения работ, оказания услуг, сдачи имущества в аренду и т.д.);

б) налогообложению подлежат только те суммы штрафов, пеней, неустоек, которые получены по договорам поставки товаров (работ, услуг), выручка по которым облагается НДС;

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

г) сумму НДС нельзя взыскивать сверх суммы штрафов, пеней, неустоек.

Согласно действующему налоговому законодательству, некоторые хозяйственные операции, а следовательно, и возникающие при этом обороты, не подлежат обложению НДС. В соответствии с п.10 Инструкции №39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» не облагаются налогом:

а) обороты по реализации продукции, полуфабрикатов, работ, услуг одними подразделениями организации (предприятия) для промышленно-производственных нужд другим подразделениям этого же предприятия (внутризаводской оборот);

б) обороты угледобывающих и углеперерабатывающих предприятий по реализации угля и продуктов углеобогащения углесбытовым органам;

в) средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством РФ;

г) средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной и денежной формах при ликвидации или реорганизации предприятий в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (доля) юридических лиц при выходе их из организаций в размере, не превышающем вступительный взнос;

д) денежные средства, перечисляемые головной организации, исполнительному органу акционерного общества, минуя счета реализации, организациями (дочерними и зависимыми обществами), обособленными подразделениями из прибыли, оставшейся в их распоряжении после окончательных расчетов с бюджетом по налогам, при условии, что они расходуются по утвержденной смете для осуществления централизованных функций по управлению всеми организациями (дочерними и зависимыми обществами), структурными подразделениями, входящими в состав головной организации (предприятия), акционерного общества, а также для формирования централизованных финансовых фондов (резервов);

е) средства, перечисляемые головной организацией (предприятием) своим обособленным подразделениям (филиалам, отделениям и др.) из централизованных финансовых фондов (резервов) в качестве вторичного перераспределения прибыли для расходования по целевому назначению;

ж) денежные средства, оставшиеся после уплаты налогов и других обязательных платежей, а также средства резервного фонда, передаваемые учреждениями банка в структуре одного юридического лица;

з) бюджетные средства, предоставляемые на возвратной и безвозвратной основе из бюджетов различных уровней на финансирование целевых программ и мероприятий, а также доходы, полученные бюджетами различных уровней за предоставление бюджетных средств;

и) средства, передаваемые в благотворительных целях организациям на нужды малоимущих, социально не защищенных категорий граждан, являющихся реальными получателями таких средств, а также денежные (спонсорские) средства, направляемые на целевое финансирование некоммерческих организаций, не занимающихся хозяйственной (предпринимательской) деятельностью и не и имеющих оборотов по реализации продукции (работ, услуг), кроме выбывшего имущества, при условии, что данные средства учитываются на отдельном счете и об их целевом использовании представлены отчеты в налоговые органы.

Особенностью рассмотренных выше операций является то, что они касаются вторичного перераспределения средств предприятий. Данные операции не относятся к производственно-коммерческим, и на стадии их исполнения не создается добавленная стоимость, что является одним из касается операций, перечисленных в подпунктах (в) - (и).

В отношении подпункта (а) действует положение Закона «Об основах налоговой системы в РФ» об однократности обложения объекта одним видом налога в определенный законом период налогообложения важнейших условий взимания НДС. При этом отметим, что данный вывод. Таким образом, вывод внутризаводского оборота из облагаемой базы по НДС отвечает указанному требованию.

Что касается подпункта (б), то данное правило было введено Постановлением Правительства РФ №1031 «Об особенностях применения Закона «О НДС» в угольной промышленности» для поддержки стратегически важной для государства угольной отрасли.

Одним из сложных вопросов до недавнего времени оставался вопрос взаимоотношений головной организации и её филиалов (дочерних и зависимых обществ) в части перераспределения денежных средств. В настоящее время законодательно закреплены следующие условия освобождения от обложения НДС остающихся у предприятий средств:

а) источником перераспределения денежный средств является чистая прибыль (после уплаты всех налогов);

б) данные средства должны быть израсходованы по утвержденной смете;

в) расходование должно осуществляться по целевому назначению, т.е. для осуществления централизованных управленческих функций;

г) перечисляемые средства могут быть использованы также для формирования централизованных финансовых фондов (резервов).

Необходимо отметить, что в облагаемый оборот, в соответствии с законодательством, также не включаются средства, предоставляемые иностранными организациями российским организациям (предприятиям) в виде гранта на осуществление целевых программ с последующим отчетом об их использовании.

***2.2. Льготы, действующие при взимании НДС.***

При обложении налогом на добавленную стоимость предусматривается широкий спектр налоговых льгот, действующих на всей территории России. Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС, приведен в ст.5 Закона “О НДС”. Данный перечень является исчерпывающим и закрытым. Правовым основанием для освобождения от НДС является ст.10 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”. В соответствии с данной статьей :

“По налогам могут устанавливаться в порядке и на условиях, определенных законодательными актами, следующие льготы :

-необлагаемый минимум объекта налог;

-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);

-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.”

Необходимо отметить, что перечень льгот, приведенный в ст.5 Закона “О НДС” , отвечает данным требованиям.

Льготы по НДС действуют по двум направлениям. С одной стороны, являясь косвенным налогом, НДС затрагивает прежде всего конечного потребителя товаров, работ, услуг, поэтому ослабление налогового бремени с помощью льгот содействует повышению платежеспособного спроса населения. С другой стороны, этот налог в условиях рынка обеспечивает предприятиям повышение конкурентоспособности в связи со снижением цен на сумму льгот.

Для правильного применения льгот, а соответственно и правильного исчисления НДС законодательно определен ряд специальных требований . Это, в частности, касается :

а) порядка отнесения сумм НДС, уплаченных поставщикам по закупленным сырью, комплектующим и т. д., которые использованы для производства льготируемой продукции .

В соответствии с Законом “О НДС” предусмотрено два источника покрытия этих сумм НДС:

- суммы НДС подлежат возмещению из бюджета;

- суммы НДС относятся на издержки производства и обращения;

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

Выбор состава товаров, работ, услуг, освобождаемых от НДС определяется рядом причин:

во-первых , это социально-экономический фактор. Некоторые товары и услуги имеют большую полезность для общества в целом и, особенно, для малообеспеченных слоев населения, что порождает необходимость создания льготных условий для их производства и потребления;

во-вторых, поддержка стратегически важных для государства отраслей и создание благоприятных условий для их развития;

в-третьих, сложность обложения НДС отдельных операций, т.е. для налоговых органов их проще освободить от налогообложении, нежели нести затраты по сбору и обработке информации и осуществлять контроль за уплатой налога.

**I** К социальным льготам относятся следующие:

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

квартирная плата, включая плату за проживание в общежитиях;

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;

продукция собственного производства отдельных организаций 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 детских дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми;

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; технические средства, включая автомототранспорт, которые не могут быть использованы иначе, как для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов;

товары (работы, услуги) собственного производства колхозов, совхозов и других с/х предприятий (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств ), реализуемые пенсионерам по старости и инвалидности, работающим на данных предприятиях, и пенсионерам по старости и инвалидности из числа бывших работников этих предприятий - по установленным нормам, определяемым договором, заключаемым между коллективом работников и администрацией каждого хозяйства; продукция в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда ,а также для общественного питания работников, привлекаемых на с/х работы.

услуги учреждений культуры и искусства, архивной службы, религиозных объединений, театрально-зрелищные, спортивные, культурно-просветительные, развлекательные мероприятия, включая видеопоказ;

ритуальные услуги похоронных бюро, кладбищ и крематориев и других организаций (предприятий), включая изготовление памятников, надгробий, проведение обрядов и церемоний религиозными организациями, работы по реставрации мест захоронения;

9) 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 или получаемых безвозмездно от органов государственной власти и местного самоуправления (или по их решению специализированным предприятиям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению); стоимость работ по строительству жилых домов, производимых с привлечением средств бюджетов всех уровней целевых внебюджетных фондов, при условии, что эти средства составляют не менее 40% стоимости этих работ; работы и услуги, осуществляемые в период реализации целевых социально-экономических программ по строительству объектов соцназначения 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;

**II** К группе экономических льгот, направленных на поддержку стратегически важных для государства отраслей, относятся:

экспортируемые за пределы государств - участников СНГ товары как собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые за пределы государств - участников СНГ работы и услуги, а также услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию РФ;

научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета, а также средства 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 работа, выполняемые учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

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 РФ, ЦБ РФ и специально уполномоченным коммерческим банкам и другие обороты по реализации драгоценных камней и драгоценных металлов;

4) товары (работы, услуги) собственного производства, реализуемые лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при психиатрических, противотуберкулезных и психоневрологических учреждениях и при учреждениях социальной защиты и социальной реабилитации населения, а также общественными организациями инвалидов, зарегистрированными в органах юстиции;

5) товары, работы, услуги (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимые и реализуемые организациями (предприятиями), в которых инвалиды составляют не менее 50% общей численности работников;

6) обороты по реализации продукции средств массовой информации, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также редакционная, издательская, издательская и полиграфическая деятельность по производству книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, газетной и журнальной продукции (кроме продукции рекламного и эротического характера);

7) 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 РФ;

8) работы и услуги по реставрации и охране памятников истории и культуры, охраняемых государством;

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

**III** В следующую группу входят те льготы, которые вводились для упрощения работы налоговых органов и снижения их затрат по сбору и обработке информации. К ним, в частности, относятся:

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

операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме использования в целях нумизматики), а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и др.), кроме брокерских и других услуг.

**IV** К прочим льготам, не отраженным в предыдущих трех группах относятся:

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 их семей, проживающих вместе с ними;

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

действия, выполняемые уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов; 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;

платежи по зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договорам о предоставлении патентообладателем прав другому лицу на использование охраняемого патентом объекта промышленной собственности, получение авторских прав, сбор за выдачу лицензий на осуществление отдельных видов деятельности и регистрационный сбор за выдачу документов, удостоверяющих право собственности граждан на землю;

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

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

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

сдача в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в РФ.

Таким образом, можно отметить, что льготы по НДС направлены прежде всего на поддержание социальной стабильности в обществе через механизм воздействия на ценообразование. Также налоговые освобождения повышают заинтересованность предприятий в производстве социально значимых товаров и услуг. Вместе с тем число льгот остается неоправданно высоким. Мировой опыт показывает, что целесообразнее было бы сократить их количество, оставив только льготирование приоритетных отраслей экономики

***2.3. Ставки НДС, порядок его исчисления, уплаты и возмещения.***

Важнейшим элементом налога, без которого невозможно исчисление суммы налогового платежа, является ставка. Налоговые ставки устанавливаются в законодательном порядке, они едины и действуют на всей территории РФ.

В настоящее время в РФ установлены следующие ставки НДС:

-основные, установленные законодательными актами и применяемые при исчислении налога с облагаемого оборота, не включающего в свою стоимость сумму НДС;

-расчетные, то есть определяемые расчетным путем и используемые к объекту обложения, в цену которого входит НДС.

Необходимо отметить, что за период действия НДС на территории РФ его ставки изменялись. С 1 января 1992 г. была определена ставка налога на все товары, работы и услуги в размере 28%. Соответственно расчетная ставка составила 21,88%:

**28%\*100%**

**128%**

С 1 января 1993 г. она была снижена и установлена в следующих размерах:

-10% - по продовольственным товарам и по товарам для детей по перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ. Расчетная ставка составила 9,09%:

**10%\*100%**

**110%**

-20% - по остальным товарам, работам, услугам. Расчетная ставка - 16,67%:

**20%\*100%**

**120%**

Перечисленные выше ставки действуют и по сей день, хотя широко ведутся дебаты об их снижении. В экономической литературе предлагается два варианта снижения действующих ставок:

установление ставки на уровне 16,2% при одновременной отмене всех льгот по НДС, в т.ч. и пониженной ставки - 10%;

установление ставки на уровне 17% также при отмене льгот, но сохранении 10%-ной ставки на отдельные товары.

Применяемый в настоящее время порядок исчисления налога на добавленную стоимость очень сложен. Он тесно связан с учетной политикой предприятия, содержанием бухгалтерского и налогового учета. Он также зависит от вида деятельности налогоплательщика и назначения проводимых им хозяйственных операций. В России сегодня действует следующая схема исчисления НДС: 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 поручения (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.

***НДС = НДС - НДС***

***в бюджет*** ***полученный уплаченный***

Сумма НДС на издержки производства и обращения не относится, а отражается на специально выделенном в бухгалтерском учете собирательном счете. Исключение составляет реализация товаров, работ, услуг, освобожденных от НДС, по которым не производится возмещение (зачет) налога, уплаченного поставщикам.

В то же время существуют особенности исчисления НДС по транспортным перевозкам, по основным средствам и нематериальным активам. Также законодательно установлен особенный механизм исчисления НДС для следующих категорий плательщиков:

-организаций (предприятий), оказывающих платные услуги, в том числе и населению;

-организации розничной торговли, общественного питания и другие организации, получающие доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок, вознаграждений и других сборов;

-финансово-кредитных учреждений.

Порядок расчета НДС по основным средствам и нематериальным активам, как наиболее часто встречающийся на предприятиях и организациях, будет рассмотрен подробно в разделе 2.4.

Рассмотрим наиболее распространенный механизм исчисления НДС для основной категории плательщиков, т.е. предприятий - производителей товаров, работ, услуг, а также снабженческо-сбытовых, оптовых и других организаций, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения.

Чтобы правильно определить сумму налога, подлежащую взносу в бюджет, необходимо в полном объеме и своевременно рассчитать сумму НДС, полученного от покупателей и уплаченного поставщикам.

При определении сумм НДС, полученных от покупателей, необходимо учитывать, что к ним относятся не только налог, исчисленный с реализации товаров (работ, услуг), но также налог, исчисленный в соответствии с действующим законодательством по другим облагаемым оборотам. К ним, в частности, относятся (подробнее было рассмотрено в разделе 2.1):

-суммы полученных авансовых платежей;

-суммы полученных штрафов, пеней, неустоек;

-налог, исчисляемый в соответствии со спецрасчетами;

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

Важным моментом является определение периода, в котором должны быть учтены все вышеперечисленные показатели. Он определяется по следующим правилам:

в отношении реализации товаров (работ, услуг) - в момент реализации, согласно выбранному в целях налогообложения методу определения выручки «по оплате» либо «по отгрузке»;

в отношении иных средств - в момент их получения.

При исчислении сумм НДС, подлежащих возмещению, необходимо учитывать, что не все суммы НДС, уплаченные предприятием по приобретенным товарам (работам, услугам), могут быть отнесены к зачету. В данном случае налог, подлежащий возмещению, будет равен разнице между всей суммой НДС, уплаченной предприятием поставщикам (в т.ч. НДС, уплаченный на таможне при ввозе товаров), и суммой НДС, которая зачету не подлежит. Таким образом, действует следующая схема:

***НДС к зачету = сумма НДС - сумма НДС,***

***уплаченного не подлежащая зачету***

В настоящее время законодательно определено, что 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 с/х предприятий и организаций, у которых суммы НДС по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды, подлежат вычету.

2) По товарам (работам, услугам), использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога (кроме операций по реализации драгоценных металлов, осуществляемых предприятиями их добывшими). Исключениями также являются экспортируемые за пределы государств - участников СНГ товары, товары и услуги, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств. НДС, уплаченный поставщикам, в данных ситуациях подлежит возмещению из бюджета.

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 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.

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

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 организации, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в т.ч. по договорам комиссии и поручения.

Важным требованием для исчисления сумм НДС, подлежащих зачету, является определение периода, в котором указанные суммы должны быть возмещены. По общему правилу для отнесения уплаченных сумм к зачету необходимо выполнение следующих условий:

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

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

В то же время для отнесения к зачету сумм НДС, уплаченных на таможне, достаточно произвести лишь уплату НДС на таможне без фактической оплаты материальных ресурсов, товаров (работ, услуг).

Рассмотрим ***пример*** определения сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет в отчетном периоде: В мае предприятие А произвело и реализовало продукцию на сумму *150 000 рублей* (в том числе НДС - *25 000 рублей*). Из них в этом месяце покупателем была не оплачена продукция на сумму *60 000 рублей* (в том числе НДС - *10 000 руб*.). В этом отчетном периоде были приобретены материальные средства, использованные в производстве продукции на сумму *30 000* *руб*.(в т.ч. НДС - *5 000 руб*.), в том числе за наличный расчет у предприятий розничной торговли - *1 200 руб*. (в т.ч. НДС - *200 руб*.). Также данное предприятие в мае получило авансы в счет предстоящих поставок продукции на сумму - *72 000 рубля* (в т.ч. НДС - *12 000 руб*.). В этом же месяце были получены штрафы и пени за просрочку платежей покупателем - *3 000 рублей* (в т.ч. НДС - *500 руб*.). Определить сумму НДС, подлежащую уплате в мае предприятием А.

Сначала определим сумму НДС, уплаченную в данном периоде:

*НДС = НДС по всем товарам - НДС по товарам, оплаченным*

*в этом периоде*

*НДС = 25 000 - 10 000 = 15 000 рублей.*

Затем определим НДС, подлежащий зачету:

*НДС = НДС, уплаченный - НДС, не подлежащий зачету*

*НДС = 5 000 - 200 = 4 800 рублей*.

Таким образом, НДС, подлежащий внесению в бюджет, составит:

*НДС = НДС - НДС + НДС + НДС* *в бюджет уплаченный полученный по авансам по штрафам*

***НДС в бюджет*** *= 15 000 - 4 800 + 12 000 + 500 =*  ***22 700 рублей.***

В настоящее время немаловажным моментом является требование ведения раздельного учета затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг). Действующее налоговое законодательство предусматривает три случая, при которых необходимо ведение раздельного учета:

Раздельный учет затрат по производству и реализации льготируемых и нельготируемых товаров (работ, услуг). Это необходимо для правомерного применения налоговых освобождений по НДС.

Раздельный учет реализации товаров, облагаемых разными ставками (10% и 20%), и сумм налога по ним в разрезе применяемых ставок. Это необходимо осуществлять всем предприятиям, реализующим указанные товары, кроме организаций розничной торговли и общественного питания.

Раздельный учет производства и реализации товаров (работ, услуг), по которым предоставляются дотации из соответствующих бюджетов.

Необходимо отметить, что для правильного исчисления налога на добавленную стоимость большое значение имеет корректное, с соблюдением требований налогового законодательства составление расчетных (учетных) документов. Согласно существующему ныне правилу, 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, накладных, актах выполненных работ и др.).

При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, расчетные документы, реестры, приходные кассовые ордера и первичные учетные документы выписываются без выделения сумм НДС, и на них делается надпись или ставится штамп «Без НДС». Расчетные документы и реестры, в которых не выделена сумма налога, банками не должны приниматься к исполнению.

В настоящее время, согласно Постановлению Правительства РФ от 29.07.96г. № 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по НДС», все плательщики НДС в дополнение к перечисленным выше документам должны составлять счета-фактуры по вновь утвержденной форме. Таким образом, с 1 января 1997г. все налогоплательщики при реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых НДС, так и необлагаемых, должны выписывать счета-фактуры и вести книгу продаж и книгу покупок. Каждая отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг) должна быть соответствующим образом оформлена счетом-фактурой и зарегистрирована продавцом в книге продаж, а покупателем - в книге покупок. Налог, подлежащий возмещению из бюджета, теперь определяется на основании данных этих двух книг, в которых регистрируются все операции по реализации. Введение порядка составления счетов-фактур при расчетах по НДС дало возможность налоговым органам осуществлять более эффективный контроль за уплатой налога в бюджет, однако значительно усложнила для налогоплательщиков процесс документального оформления сделок.

Что касается сроков уплаты налога на добавленную стоимость и представления расчетов, то они зависят от фактических объемов реализации за отчетный период. НДС уплачивается:

а) ежемесячно, исходя из фактических оборотов, по реализации товаров (работ, услуг) за истекший календарный месяц в срок не позднее 20-го числа следующего месяца - организациями (предприятиями) со среднемесячными платежами от 3000 руб. до 10000 руб., кроме предприятий ж/д транспорта, которые уплату налога производят до 25-го числа следующего месяца. При этом организации со среднемесячными платежами более 10000 руб. уплачивают по срокам 15-го, 25-го и 5-го числа следующего месяца декадные платежи в размере 1/3 суммы налога, причитающейся к уплате в бюджет по последнему месячному расчету с последующими перерасчетами по сроку 20-го числа (для предприятий ж/д транспорта - 25-го числа) месяца, следующего за отчетным, исходя из фактических оборотов по реализации;

б) ежеквартально, исходя из фактических оборотов, по реализации товаров (работ, услуг) за истекший квартал в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, - предприятиями со среднемесячными платежами налога до 3000 руб. Также ежеквартально могут уплачивать НДС субъекты малого предпринимательства независимо от размера среднемесячных платежей.

***2.4. Особенности исчисления НДС по основным средствам и нематериальным активам.***

В хозяйственной практике предприятия часто возникают ситуации, связанные с покупкой или продажей основных средств и нематериальных активов. Существуют определенные особенности исчисления НДС по данным материальным ценностям. Они охватывают как процесс приобретения, так и реализации основных средств и нематериальных активов.

I Приобретение основных средств и нематериальных активов.

В настоящее время действует следующий порядок зачета сумм НДС в случае приобретения данных материальных ценностей: суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов могут быть отнесены:

а) К зачету:

Суммы НДС, уплаченные по данным материальным ценностям в полном объеме относятся к зачету в момент принятия их на учет. Необходимо отметить, что до недавнего времени существовал иной порядок: суммы НДС списывались не сразу, а равными долями в течение шести месяцев со дня покупки, что значительно усложняло ведение учета и контроля как на предприятиях, так и в налоговых инспекциях.

б) На увеличение балансовой стоимости.

НДС, уплаченный поставщикам, относится на увеличение балансовой стоимости в следующих случаях:

-по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований;

-по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам;

-по основным средствам и нематериальным активам, используемым при производстве товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, кроме экспортируемых за пределы государств - участников СНГ, а также товаров и услуг, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств. Данные материальные ценности отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму уплаченного налога, за исключением сумм НДС, возмещенных организациям по добыче драгоценных металлов при реализации драгоценных металлов, которые освобождены от налога в соответствии с законодательством.

в) На соответствующий источник финансирования.

Согласно Закону “О НДС”, налог, уплаченный при приобретении служебных легковых автомобилей и микроавтобусов, не вычитается из общей налоговой суммы, подлежащий перечислению в бюджет, а относится за счет соответствующих источников финансирования (чистая прибыль или целевое финансирование).

II Реализация основных средств и нематериальных активов.

В настоящее время предусмотрено три базовых варианта налогообложения при реализации данных материальных ценностей:

а) реализация приобретенных основных средств и нематериальных активов;

б) продажа жилых домов, отдельных квартир, а также основных средств, введенных в эксплуатацию после окончания строительства;

в) реализация основных средств, полученных от учредителей в качестве взноса в уставной капитал.

Итак, рассмотрим перечисленные выше случаи.

**1)**В случае реализации приобретенных основных средств и нематериальных активов (кроме не облагаемых налогом в установленном порядке) сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется в зависимости от того, была ли отнесена на расчеты с бюджетом сумма НДС к моменту их продажи:

а) суммы НДС полностью отнесены к зачету до момента продажи (в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным до 1992 г.) - НДС исчисляется с полной стоимости их реализации;

б) суммы НДС не отнесены к зачету до момента продажи - налог исчисляется в виде разницы между суммой НДС, учтенной в продажной цене, и суммой НДС, не отнесенной на расчеты с бюджетом к моменту продажи. Необходимо отметить, что при возникновении отрицательной разницы между суммой налога, уплаченной при их покупке, и суммой налога, полученной от продажи, возмещение налога из бюджета не производится.

Данная ситуация является специфической и возникает при продаже следующего имущества:

а) жилых домов;

б) отдельных квартир;

в) основных средств, введенных в эксплуатацию после окончания строительства и числящихся на балансе организаций по стоимости, отражающей фактические затраты по строительству, включая уплаченные суммы налога по товарам (работам, услугам), использованным при их строительстве.

Облагаемый оборот при реализации указанных основных средств определяется в виде разницы между стоимостью реализации и фактическими затратами.

**Облагаемый = Цена продажи - Фактические затраты оборот (без НДС) (без НДС)**

Для реализации жилых домов и отдельных квартир данная формула может быть представлена в следующем виде:

**Облагаемый = Цена продажи - Цена приобретения**

**оборот без НДС) (без НДС)**

Первое правило имеет принципиальное отличие от второго не только по способу исчисления, но и в связи с этим и по способу заполнения счета-фактуры, В первом случае сумма НДС составит 20% цены без НДС. Во втором случае сумма налога не будет равна 20%. Поэтому при заполнении счета-фактуры в последнем случае необходимо отдельно рассчитать сумму НДС по указанной формуле и отразить ее в счете-фактуре.

Данный вариант налогообложения применяется в случае реализации основных средств, полученных от учредителей в качестве взноса в уставный фонд. При этом возможны два случая:

а) Если размер уставного фонда при реализации не изменялся, то исчисление НДС по таким основным средствам производится с разницы между продажной ценой и ценой, зафиксированной в уставном фонде.

б) В случае уменьшения в установленном порядке при реализации полученных в качестве вклада основных средств на величину этого взноса облагаемый оборот определяется исходя из полной стоимости реализуемых основных средств.

Наличие подобных требований по реализации основных средств, которые получены в качестве взноса в уставной фонд, вызывает необходимость их обособленного учета. Рассмотрим следующий пример:

Получены основные средства как вклад в уставный фонд - 200 у.е.

Произошла их переоценка, новая цена - 400 у.е.

Реализация основных средств по цене - 500 у. е.

Таким образом, облагаемый оборот составит:

**500 - 200 = 300 у.е.**

Сумма налога:

**300 \* 20% = 60 у.е.**

Если же для расчета будет использована стоимость с учетом переоценки (400 у.е.), то произойдет занижение налогооблагаемого оборота, что с свою очередь приведет к недоплате налога и будет соответствующим образом наказано налоговыми органами.

Охарактеризовав действующий порядок обложения НДС в РФ, переходим к рассмотрению данного налога во внешнеэкономической деятельности.

***Глава 3. Особенности обложения НДС внешнеэкономической деятельности***

В Российской Федерации существует практика обложения косвенными налогами не только операций, осуществляемых на её территории, но также и внешнеторговых сделок. Налог на добавленную стоимость является одним из важнейших налогов, взимаемых при пересечении таможенной границы РФ.

Внешнеэкономическая сфера включает в себя два основных направления деятельности: экспорт и импорт. В частности, под обложение НДС подпадает только второе. Это связано прежде всего с необходимостью предотвращения двойного налогообложения и устранения препятствий для развития международного разделения труда и мировой торговли. В основе пограничного налогового режима большинства экономически развитых стран мира лежит метод освобождения, согласно которому исключительное право взимания косвенных налогов (НДС) принадлежит стране, импортирующей товар. В стране происхождения (производства) товара он освобождается от уплаты косвенных налогов (НДС).

НДС во внешнеэкономической деятельности призван выполнять две взаимодополняющие функции:

Мобилизация доходных поступлений в государственный бюджет. Несмотря на наметившуюся тенденцию снижения ставок таможенного обложения вследствие достигнутых на международном уровне договоренностей, таможне по-прежнему удается собирать значительные суммы в доход государства благодаря налогу на добавленную стоимость.

Защита интересов отечественного производителя. Механизм осуществления протекционистской политики через использование косвенных налогов и особенно НДС четко прослеживается при исследовании категории «стоимость импорта», которая в значительной мере складывается из сумм налоговых платежей.

Необходимо отметить, что НДС во внешнеэкономической деятельности присутствовал не всегда. С целью создания унифицированного налогового режима для импортных и отечественных товаров российская налоговая система была реформирована Законом от 22.12.92г. «О внесении изменений и дополнений в отдельные законы РФ о налогах». Суть проведенной налоговой реформы сводилась к тому, что НДС (акцизы), ранее взимавшийся только с товаров, находившихся во внутреннем торговом обороте, были распространены и на внешнеэкономические операции. Также было установлено, что экспортные операции не подлежат обложению НДС.

***Экспорт товаров, работ, услуг с территории РФ.***

В настоящее время в соответствии с Законом «О НДС» от налога на добавленную стоимость освобождаются экспортируемые за пределы государств-участников СНГ товары как собственного производства, так и приобретенные, а также экспортируемые работы и услуги. Использование льготы по экспорту является одним из самых сложных вопросов по НДС. Существуют достаточно жесткие требования по отнесению товаров, работ и услуг к экспортируемым, а также по документальному подтверждению реального экспорта. Согласно статье 97 Таможенного кодекса, под экспортом понимается «таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства об их ввозе на эту территорию». Понятие таможенной территории РФ также закреплено в данном законодательном акте. Согласно статье 3, «таможенную территорию РФ составляют сухопутная территория РФ, территориальные и внутренние воды и воздушное пространство над ними... Пределы таможенной территории РФ, а также периметры свободных таможенных зон и свободных складов являются таможенной границей РФ». Однако существуют особенности применения НДС в отношении товаров (работ, услуг) при их перемещении по территории государств-участников СНГ. Они, в частности, регулируются дополнительными межгосударственными соглашениями.

Как было сказано ранее, существует довольно жесткий порядок подтверждения экспорта. Это отражено в последних изменениях и дополнениях №4 к Инструкции ГНС РФ «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» №39. Ужесточение требований по документальному подтверждению фактического экспорта товаров связано прежде всего с необходимостью предотвращения многочисленных фактов фиктивного экспорта. Таким образом, действующий порядок подтверждения экспорта основан на предоставлении документов по следующим четырем уровням:

Контракт или заверенная копия.

Платежные документы или выписки банка, свидетельствующие об оплате иностранным контрагентом экспортируемых товаров.

Грузовые таможенные декларации (для разных ситуаций):

а) с отметками региональной и пограничной таможни РФ - предоставляется во всех обычных случаях;

б) с отметкой только региональной таможни:

-если вывоз товаров осуществляется с использованием трубопроводного транспорта или по линиям электропередач;

-если вывоз товаров осуществляется через границу РФ с государством-участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен;

в) с отметкой региональной таможни и специальным реестром - в особых случаях, определяемых ГНС РФ и ГТК РФ для отдельных экспортеров.

Документы, подтверждающие вывоз товаров (копии). Это могут быть транспортные, товаросопроводительные, таможенные или любые иные документы с отметками:

-пограничных таможенных органов стран-участников СНГ;

-таможенных органов стран, находящихся за пределами государств-участников СНГ.

До недавнего времени контроль за осуществлением экспортных операций основывался на предоставлении в налоговый орган документов, на которых в российских таможенных пунктах ставилась специальная отметка. Крупные экспортеры сумели быстро воспользоваться ситуацией и осуществляли фиктивный экспорт, создав таможенные пункты на территории своих предприятий. Таким образом, продукция, выйдя за ворота завода, оказывалась уже якобы экспортированной и не подлежала обложению налогом на добавленную стоимость. Налоговыми органами была предпринята попытка положить конец широкому масштабу уклонения от уплаты налога. Изменения и дополнения от 22.12.96 г. №3 к Инструкции №39 предусматривали, что для обоснования льготы по налогообложению товаров, экспортируемых за пределы государств-участников СНГ, в налоговые органы должны быть представлены товаросопроводительные документы, подтверждающие поступление товаров в страну назначения. Однако налогоплательщики были не согласны с данной нормой и обратились за решением в Верховный суд, который признал требования Госналогслужбы незаконными[[5]](#footnote-5)1 .

В настоящее время в соответствии с положениями Инструкции №39 в редакции последних изменений и дополнений №4, предусматривается возможность для налогоплательщиков представлять любые документы, которые свидетельствуют о вывозе продукции. Это привело к некоторому упрощению сбора документов для представления в налоговые органы, хотя этот процесс остается достаточно трудоемким. Также было установлено правило, согласно которому если в течение 180 дней с даты выпуска товара в соответствии с таможенным режимом экспорта таможенным органом, производившим его таможенное оформление, налогоплательщики не предоставят в налоговые органы документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, то они утрачивают право на льготу и возмещение (зачет) налога будет производиться в общеустановленном порядке. Согласно данному порядку, при экспорте организациями товаров, работ и услуг суммы НДС, фактически уплаченные поставщикам за приобретенные (оприходованные) материальные ресурсы, выполненные работы и оказанные услуги, засчитываются в счет предстоящих платежей налогов или возмещаются за счет средств федерального бюджета на основании предоставленных в налоговые органы документов.

Важным является момент обложения НДС сумм авансовых платежей, полученных российскими организациями от иностранных и российских лиц в счет предстоящего экспорта товаров, работ, услуг. Это требование было введено Изменениями и дополнениями №3 от 22 августа 1996 г. в вышеупомянутую Инструкцию ГНС РФ №39. В дальнейшем уплаченный НДС подлежит зачету только в случае реального подтверждения экспорта.

Таким образом, опираясь на вышеизложенное, можно сделать вывод, что предоставление льготы по экспорту возможно только в случае полного и грамотного документального оформления данной операции. Это обстоятельство способствует повышению эффективность налогового контроля, однако не может в полной мере воспрепятствовать уклонению от налогообложения с помощью фиктивного экспорта.

***Импорт товаров, работ, услуг на территорию РФ.***

В соответствии с Законом РФ “О НДС”, а также Таможенным кодексом налогом на добавленную стоимость облагаются товары, ввозимые на территорию РФ, за исключением особых случаев, предусмотренных законодательством.

Ставки налога, установленные для ввозимых товаров, совпадают со ставками, применяемыми к товарам, обращающимися на территории РФ. Например, 10%-ная ставка действует в отношении продовольственных и детских товаров по специальному перечню. Остальные товары, включая подакцизные продовольственные товары облагаются при ввозе на территорию РФ НДС по ставке 20%. Таким образом, в отношении импортных товаров в нашей стране (как и во многих развитых странах) действует национальный режим обращения , уравнивающий их по параметрам налогообложения с отечественными аналогами. На это, в частности, ориентирует статья III ГАТТ: “Товары, происходящие с территории какой-либо договаривающейся стороны и ввозимые на территорию другой договаривающейся стороны, не должны облагаться прямо или косвенно, внутренними налогами или другими внутренними сборами любого рода превышающими, прямо или косвенно, налоги и сборы, применяемые к аналогичным товарам отечественного происхождения”.

Плательщиком НДС при ввозе товаров является декларант, вносящий этот и другие таможенные платежи до или в момент принятия таможней грузовой декларации. В отдельных случаях, предусмотренных таможенным законодательством, налогоплательщиком может быть и другое лицо (владелец таможенного склада, таможенный перевозчик и т.д.). Контрактодержатель (указывается в графе 9 грузовой таможенной декларации: «Лицо, ответственное за финансовое урегулирование») может выступать субъектом данного налога и в случае предоставления отсрочки платежей, пересчета платежей, например в связи с корректировкой таможенной стоимости, а также во всех случаях взыскания налогов в бесспорном порядке.

Объектом обложения НДС при импорте являются товары, ввозимые на территорию РФ в соответствии с таможенными режимами. Основой для исчисления налога является таможенная стоимость товаров, к которой добавляется сумма ввозной таможенной пошлины, а по подакцизным товарам также и сумма акцизов. Если же товар освобожден от уплаты таможенных пошлин или акцизов, то в налогооблагаемую базу для расчета НДС условно начисленные суммы таможенных пошлин и акцизов не включаются. Таким образом, при обложении НДС налоговый оклад может быть рассчитан по одной из следующих формул:

по товарам, облагаемым ввозными таможенными пошлинами и акцизами:

**С = ( ТС + ИП + А ) \* Ст,**

где С - сумма налога на добавленную стоимость;

ТС - таможенная стоимость ввозимого товара;

ИП - импортная таможенная пошлина;

А - сумма акциза;

Ст - ставка НДС;

по товарам, подлежащим обложению импортными таможенными пошлинами, но не облагаемым акцизами:

**С = ( ТС + ИП ) \* Ст;**

3) по прочим товарам (т.е. по товарам, не облагаемым ни таможенными пошлинами, ни акцизами):

**С = ТС \* Ст.**

Пример расчета налога на добавленную стоимость: предположим, что таможенную границу РФ пересекла партия из ста единиц товара, таможенная стоимость одной единицы - 100 руб. Товар подлежит обложению по ставке 20%. Рассмотрим три случая:

1) Товар подлежит обложению таможенными пошлинами и акцизами. Сумма импортной таможенной пошлины (5%) составляет 500 руб. Сумма акциза (25%) - 3500 руб. Таким образом, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате, составит:

( 10000 + 500 + 3500 ) \* 20% = 2800 руб.

2) Товар подлежит обложению таможенными пошлинами, но не облагается акцизами. В этом случае сумма НДС, подлежащая уплате, составит:

( 10000 + 500 ) \* 20% = 2100 руб.

3) Товар не подлежит обложению ни таможенными пошлинами, ни акцизами. При этом сумма НДС к уплате составит:

10000 \* 20% = 2000 руб.

Налог на добавленную стоимость при импорте уплачивается в рублях, однако, по желанию плательщика и с согласия таможенного органа платеж может исчисляться в иностранных валютах, курсы которых котируются ЦБ РФ. Пересчет иностранной валюты в рубли производится по курсу на день принятия таможенной декларации таможенным органом, а в некоторых предусмотренных законодательством случаях - на день уплаты. Плательщикам предоставляется право уплачивать налог как в безналичном порядке, так и наличными деньгами в кассу налогового органа в пределах сумм, установленных законодательством РФ.

Существуют льготы по уплате НДС при импорте. В соответствии с действующим налоговым законодательством подлежат освобождению от уплаты данного налога следующие товары, ввозимые на территорию Российской Федерации:

а) товары, предназначенные для официального и личного пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств;

б) российская и иностранная валюта, банкноты (кроме используемых в целях нумизматики), ценные бумаги;

в) товары, ввозимые в качестве гуманитарной помощи в соответствии с порядком, определяемом Правительством РФ;

г) товары (за исключением подакцизных), предназначенные для включения в состав основных производственных фондов, ввозимые иностранным инвестором в качестве вклада в уставный капитал;

д) товары, ввозимые в рамках безвозмездной технической помощи, оказываемой иностранными государствами в соответствии с межправительственными соглашениями о проведении совместных научных работ;

е) научные периодические издания;

ж) произведения искусства, материалы, закупаемые государственными учреждениями и организациями культуры, искусства, кинематографии и архивной службы, приобретенные за счет средств федерального бюджета либо полученные в дар;

з) сырье, материалы и оборудование, закупаемые предприятиями народных художественных промыслов для собственного производства;

и) все виды печатных изданий, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и приобретенные за счет бюджетов всех уровней;

к) товары (за исключением подакцизных), ввозимые в счет погашения государственных кредитов СССР и РФ;

л) оборудование, приборы и материалы, ввозимые для реализации целевых социально-экономических программ, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи иностранных государств, международных организаций, иностранных юридических и физических лиц;

м) 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 по перечню;

н) хлопок-волокно, происходящий с таможенной территории государств, не входящих в СНГ;

о) конфискованные, бесхозяйные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству.

Необходимо отметить, что товары, указанные в подпунктах (в) - (л) освобождаются от НДС только при таможенном оформлении. После выпуска данных товаров в свободное обращение при последующей реализации налог по ним взимается в общеустановленном порядке.

Однако следует заметить, что первоначальная редакция Инструкции «О порядке применения НДС и акцизов в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ и вывозимых с территории РФ» от 30.01.93 г. № 01-20/741 содержала более широкий перечень налоговых освобождений. В 1995-1996 г.г. в законодательство по НДС были внесены поправки, кардинально меняющие некоторые подходы к взиманию НДС. Это прежде всего необходимость обложения НДС на таможне продовольственных товаров и товаров детского ассортимента (кроме подакцизных) по ставке 10%. С 1 января 1998 г. число льгот также значительно сократилось: были отменены налоговые освобождения при ввозе следующих видов товаров:

-технологическое оборудование, комплектующие и запасные части к нему;

-транспорт общественного пользования, комплектующие и запасные части к нему;

-специальные транспортные средства для нужд медицинской скорой помощи, пожарной охраны, органов внутренних дел (за исключением закупленных за счет средств бюджетов всех уровней).

Таким образом, опираясь на вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что налог на добавленную стоимость играет огромную роль в обложении внешнеэкономической деятельности. Наряду с прочими косвенными налогами, взимаемыми при пересечении таможенной границы Российской Федерации, НДС является источником значительных поступлений в Федеральный бюджет.

***Заключение***

Данная работа посвящена исследованию НДС - одного из наиболее сложных в исчислении налогов. Он имеет огромное фискальное значение, являясь значительным источником пополнения доходов бюджета. В то же время налог на добавленную стоимость выполняет регулирующую функцию путем воздействия на механизм ценообразования. Значение НДС для отечественной экономики сложно переоценить.

В результате рассмотрения и анализа действующей практики исчисления и взимания НДС в Российской Федерации можно сделать следующие выводы.

НДС является сравнительно молодым налогом. Он был разработан экономистом М. Лоре в середине ХХ века и впервые веден во Франции в 1958 году. Исторически НДС предшествовал сходный с ним по характеру налог с оборота, который взимался многократно на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю. Впоследствии налог с оборота уступил место налогу на добавленную стоимость, как более приспособленному к рыночным условиям хозяйствования. Широкое распространение НДС получил благодаря подписанию в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому страны его подписавшие должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В настоящее время НДС взимается более чем в сорока странах мира: почти во всех европейских странах, Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки.

Широкое распространение НДС в зарубежных странах с рыночной экономикой создало почву для появления его в России. Налог был введен 1 января 1992 года. Он пришел на смену налогу с оборота, просуществовавшего в стране около 70 лет, и так называемого «президентского» налога с продаж, введенного в декабре 1990 года. Новый налог выгодно отличался от ранее действовавших. Он был более эффективен для государства, так как обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях производства и обращения. Следует отметить, что налог на добавленную стоимость являлся более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливался единый механизм его взимания на всей территории страны.

НДС относится к федеральным налогам и действует на всей территории РФ. Согласно Закону «О НДС» 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.

С появлением НДС и акцизов в налоговой системе РФ косвенные налоги стали открыто играть решающую роль при мобилизации доходов в бюджет. В консолидированном бюджете РФ поступления от НДС уступают только налогу на прибыль и составляют около четверти всех доходов. В то же время в федеральном бюджете РФ налог на добавленную стоимость стоит на первом месте, превосходя по размеру все налоговые доходы.

Несмотря на огромное фискальное значение данного налога, нельзя отрицать его регулирующее влияние на экономику. Через механизм обложения НДС и, в частности, через систему построения ставок он влияет на ценообразование и инфляцию, так как фактически увеличивает цену товара на сумму налога.

Плательщиками данного налога являются юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность. Объектами обложения по НДС выступают обороты по реализации товаров, работ, услуг на территории РФ, а также ввозимые товары в соответствии с режимом импорта. Налогооблагаемая база (облагаемый оборот) по НДС - это количественное выражение объекта налога, она выступает основой при исчислении суммы налога, подлежащего внесению в бюджет. Облагаемый оборот, в отличие от объекта, формируется по специальным правилам. Это связано со спецификой российского рынка в переходный период. Необходимо отметить, что согласно действующему налоговому законодательству, некоторые хозяйственные операции, а следовательно, и возникающие при этом обороты, не подлежат обложению НДС. Об этом, в частности сказано в п.10 Инструкции №39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».

При обложении налогом на добавленную стоимость предусматривается широкий спектр налоговых льгот, действующих на всей территории России. Льготы по НДС действуют по двум направлениям. С одной стороны, являясь косвенным налогом, НДС затрагивает прежде всего конечного потребителя товаров, работ, услуг, поэтому ослабление налогового бремени с помощью льгот содействует повышению платежеспособного спроса населения. С другой стороны, этот налог в условиях рынка обеспечивает предприятиям повышение конкурентоспособности в связи со снижением цен на сумму льгот.

Важнейшим элементом налога, без которого невозможно исчисление суммы налогового платежа, является ставка. Налоговые ставки устанавливаются в законодательном порядке, они едины и действуют на всей территории РФ. Основная ставка установлена на уровне 20%, льготная (для продовольственных и детских товаров по перечню) - 10%. Также применяются расчетные ставки - соответственно 16,67% и 9,09%.

Применяемый в настоящее время порядок исчисления налога на добавленную стоимость очень сложен. Он тесно связан с учетной политикой предприятия, содержанием бухгалтерского и налогового учета. Он также зависит от вида деятельности налогоплательщика и назначения проводимых им хозяйственных операций. НДС, подлежащий уплате в бюджет определяется как разница между НДС, полученным от покупателей и НДС, уплаченным поставщикам.

Необходимо отметить, что для правильного исчисления налога на добавленную стоимость большое значение имеет корректное, с соблюдением требований налогового законодательства составление расчетных (учетных) документов. Согласно существующему ныне правилу, сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, расчетные документы, реестры, приходные кассовые ордера и первичные учетные документы выписываются без выделения сумм НДС, и на них делается надпись или ставится штамп «Без НДС». Однако с 1 января 1997г. все налогоплательщики при реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых НДС, так и необлагаемых, должны выписывать счета-фактуры и вести книгу продаж и книгу покупок. Что касается сроков уплаты налога на добавленную стоимость и представления расчетов, то они зависят от фактических объемов реализации за отчетный период.

В хозяйственной практике предприятия часто возникают ситуации, связанные с покупкой или продажей основных средств и нематериальных активов. Существуют определенные особенности исчисления НДС по данным материальным ценностям. Они охватывают как процесс приобретения, так и реализации основных средств и нематериальных активов. ОБ этом подробно написано в Инструкции Госналогслужбы №39.

В Российской Федерации существует практика обложения косвенными налогами не только операций, осуществляемых на её территории, но также и внешнеторговых сделок. Налог на добавленную стоимость является одним из важнейших налогов, взимаемых при пересечении таможенной границы РФ. Внешнеэкономическая сфера включает в себя два основных направления деятельности: экспорт и импорт. В частности, под обложение НДС подпадает только второе. В настоящее время в соответствии с Законом «О НДС» экспортируемые за пределы государств-участников СНГ товары как собственного производства, так и приобретенные, а также экспортируемые работы и услуги освобождаются от НДС. Существуют достаточно жесткие требования по отнесению товаров, работ и услуг к экспортируемым, а также по документальному подтверждению реального экспорта, что, однако, не исключает появление фактов фиктивного экспорта.

В соответствии с Законом РФ “О НДС”, а также Таможенным кодексом налогом на добавленную стоимость облагаются товары, ввозимые на территорию РФ, за исключением особых случаев, предусмотренных законодательством. Ставки налога, установленные для ввозимых товаров, совпадают со ставками, применяемыми к товарам, обращающимися на территории РФ. Таким образом, в отношении импортных товаров в нашей стране (как и во многих развитых странах) действует национальный режим обращения , уравнивающий их по параметрам налогообложения с отечественными аналогами. Плательщиком НДС при ввозе товаров является декларант, вносящий этот и другие таможенные платежи до или в момент принятия таможней грузовой декларации. Объектом обложения НДС при импорте являются товары, ввозимые на территорию РФ в соответствии с таможенными режимами. Основой для исчисления налога является таможенная стоимость товаров, к которой добавляется сумма ввозной таможенной пошлины, а по подакцизным товарам также и сумма акцизов. Также существует достаточно обширный перечень льгот, которые в основном имеют социально-экономический характер.

Проанализировав действующий механизм обложения НДС в РФ, стало очевидным, что налог на добавленную стоимость прочно вошел в налоговую систему Российской Федерации. Он, безусловно, имеет свои достоинства и недостатки. С его помощью не удалось сразу решить все финансовые проблемы, накопившиеся в стране. Опираясь на опыт, можно сказать, что это вряд ли было возможно, так как послужить их решению может только масштабный комплекс мер. Но в целом налог имеет позитивное значение и тенденции его развития в последнее время позволяют сделать вывод, что за ним и дальше сохранится ведущая роль среди прочих налогов и платежей в Российской Федерации.

***Список использованной литературы.***

Закон от 27-12-91г. №2118-1 “Об основах налоговой системы в РФ” (в редакции от 21-07-98г.);

Закон от 06-12-91г. №1992-1 “О налоге на добавленную стоимость” (в редакции от 28-04-97г.);

Таможенный кодекс РФ

Указ Президента РФ от 21-07-95г. №746 “О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы РФ”;

Указ Президента РФ от 08-05-96г. №685 “Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины”;

Постановление Правительства РФ от 29-07-96 №914 “Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по НДС”;

Инструкция Государственного таможенного комитета от 30-01-93г. “10/20/741, Госналогслужбы №16 “О порядке применения НДС и акцизов в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ и вывозимых с территории РФ”;

Инструкция Госналогслужбы РФ от 11-10-95г. №39 “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость” (в редакции последних изменений и дополнений №5 ОТ 29-12-97г.);

Приказ Государственного таможенного комитета от 05-01-94г. №1 «О таможенной стоимости товаров, ввозимых на территорию РФ» (В редакции от 03-03-97г.);

Приложение №1 к Приказу ГТК России от 05-01-94г. - Положение «О порядке и условиях заявления таможенной стоимости товаров, ввозимых на территорию РФ»;

Приказ Государственного таможенного комитета РФ от 06-08-97 №478 “О применении НДС при ввозе товаров на территорию РФ”;

Приложение №1 к Приказу ГТК РФ от 06-08-97 № 478 - Инструкция “О порядке применения НДС в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ”;

Письмо Госналогслужбы РФ от 25-12-96 №ВЗ-6-03/890, Минфина РФ №109 “О применении счетов-фактур при расчетах по НДС с 1 января 1997 года”;

Телетайпограмма Государственного таможенного комитета РФ от 14-10-97г. №Т-18601;

Распоряжение Государственного таможенного комитета РФ от 21-10-97 №01-14/1468 “О внесении изменений и дополнений в указание ГТК России от 17-07-96 №01-14/772 “О порядке предоставления льгот по уплате НДС в отношении товаров, ввозимых в счет погашения государственных кредитов”;

Телетайпограмма Государственного таможенного комитета РФ от 31-10-97 г. №Т-19623;

Телетайпограмма Государственного таможенного комитета РФ от 08-01-98 №Т-114;

Письмо Госналогслужбы от 12-01-98 №ВЗ-6-03/14 “Об изменениях и дополнениях №5 Инструкции от 11-10-95 №39 “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость”;

Аникеева А. Индексный анализ роли налоговых платежей в формировании бюджета. //Вопросы статистики, 1997/№8;

Брызгалин и др. Профессиональный комментарий к НДС. //М.: «Аналитика-Пресс», 1997г.;

Володарский М. Ответственность налогоплательщиков по НДС. //Ваш партнер- консультант, 1997г./№1;

Жуков В.Н. Ужесточение обложения НДС импортных операций. // Международный бизнес России; 1997г./№2-3;

Захарова А. Расчеты с бюджетом по НДС на основе счетов-фактур. //Бухгалтерский учет, 1997г./№4;

Кашин В.А. Налоги и их роль в регулировании внешнеэкономических связей России. //Финансы, 1996г./№11;

Козырин А.Н. Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования. //Финансы, 1994г./№9;

Кочетов С. Российскому НДС - пять лет. //Коммерсант-daily, 1997/№16;

Луговой В. НДС: учет и расчеты с бюджетом. //Бухгалтерский учет, 1997г./специальный выпуск;

НДС: словарь-справочник по налогообложению, (под ред. Черновалова Е.А.) //М.: «Филинъ», 1996г.;

НДС: сборник нормативных актов (сост. Пансков В.Г.) //М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996г.;

Никонов А. НДС во внешнеэкономической деятельности. //Налоги, 1996,№2;

Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России. //М.: «Финансы и статистика», 1996г.;

Стрельникова О.В, Учет НДС, подлежащего возмещению из бюджета. //Бухгалтерский учет, 1997г./№8;

Стрельникова О.В. Учет НДС, подлежащего уплате в бюджет. //Бухгалтерский учет, 1997г./№7;

Цыгичко А. Оптимизация НДС. //Экономист, 1997г./№9;

1. 1 Кочетов С. Российскому НДС - пять лет. //Коммерсантъ - daily, №16, 1977г. [↑](#footnote-ref-1)
2. 1 Кочетов С. Российскому НДС - пять лет. // Коммерсантъ-daily, №16, 1997г. [↑](#footnote-ref-2)
3. 2 Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России. // М.: Финансы и статистика, 1996г. [↑](#footnote-ref-3)
4. 1 Брызгалин и др. Профессиональный комментарий к НДС. // М.: «Аналитика-Пресс», 1997г. [↑](#footnote-ref-4)
5. 1 Волынец А. Экспортеры празднуют победу над Госналогслужбой. // Коммерсант-daily, №9, 1997г. [↑](#footnote-ref-5)