**Судить по законам, или по "понятиям". Поправки в налоговое законодательство**

С.А. Машков, кандидат технических наук, заведующий сектором разработки задач административного управления и бухгалтерского учета Научно - исследовательского института систем связи и управления

За последние месяцы Высший Арбитражный Суд РФ (далее - ВАС РФ) принял несколько постановлений в связи с решениями арбитражных судов низших инстанций относительно исчисления и уплаты различными организациями налога на добавленную стоимость (далее - НДС). Например, в постановлении ВАС РФ от 15.07.2003 № 2011/03 говорится: "Предъявление НДС к вычету по счетам-фактурам, в которых сумма налога выделена отдельной строкой, выставленным индивидуальными предпринимателями, не являющимися плательщиками НДС, является неправомерным". Или в постановлении президиума ВАС РФ от 19 августа 2003 года № 12359/02 на примере дела открытого акционерного общества "КамАЗ" (истца) еще раз указано о законности и правомерности взимания НДС с авансов. Соответствующие нормы недвусмысленно прописаны в Законе, в данном случае, в ст. 162 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового Кодекса РФ (далее - НК РФ), и этими нормами должны руководствоваться как организации, так и арбитражные суды.

По нашему мнению, в НК РФ, и в частности в главе 21 "Налог на добавленную стоимость", содержатся положения, тормозящие экономическое развитие общества, препятствующие дальнейшему прогрессу, росту производства в нашем государстве. Организации надеялись, что арбитражные суды примут во внимание это обстоятельство и решат вопрос в "их" пользу, но тщетно. Все суды, как общей юрисдикции, так и арбитражные, в том числе и Верховный Суд РФ, и Высший Арбитражный Суд РФ, рассматривают вопрос только о том, соответствует ли рассматриваемое деяние какого-либо лица (юридического или физического) положениям действующего законодательства или это деяние является правонарушением. Даже Конституционный Суд РФ рассматривает вопрос только о соответствии или о противоречии какой-либо нормы, какой-либо статьи какого-либо закона (или кодекса), Конституции РФ и не рассматривает вопроса об экономической целесообразности рассматриваемой нормы. Рассмотрение вопроса о целесообразности является прерогативой Государственной Думы РФ.

Настоящая статья посвящена исследованию некоторых положений, зафиксированных в НК РФ и в соответствующих подзаконных нормативных актах (приказах и инструкциях Правительства РФ, МНС России и Минфина России), которые, по нашему мнению, оказывают тормозящее, сдерживающее влияние на рост экономики нашего государства. Одновременно надеемся, что новый состав Государственной Думы РФ часть своих усилий посвятит созданию хотя бы чуть более благоприятных условий для развития предпринимательства, бизнеса путем устранения из законодательства, по меньшей мере, самых вопиющих положений, являющихся, по нашему мнению, препятствием на пути экономического прогресса.

Совершенно очевидно, что не может каждый из депутатов Государственной Думы РФ, многие из которых являются представителями различных далеких от экономики или юриспруденции профессий, одинаково хорошо, профессионально разбираться во всех областях, во всех сферах, правоотношения в которых должны регулироваться принимаемыми Государственной Думой РФ законами. Поэтому депутаты вынуждены применять "презумпцию разумности". Понятие "презумпция разумности" введено нами по аналогии с существующим понятием "презумпции невиновности". Презумпция невиновности, которой должен руководствоваться любой суд, определяет, что любой человек, и обвиняемый в том числе, должен изначально предполагаться невиновным и его вина должна быть доказана в суде в ходе процесса с участием обвинителя и защитника. Презумпция разумности, которой, по-видимому, руководствуется часть депутатов, заключается в том, что депутаты предполагают, что проект закона составляли знающие, сведущие в своем деле специалисты, что затем этот проект обсуждался в подкомиссиях с участием компетентных профессионалов, сведущих в этой сфере консультантов. И уж если принятие проекта закона дошло до первого или даже уже второго чтения, то можно полагаться на мнение этих специалистов и голосовать, не вникая в "дебри премудрости". В данной статье мы постараемся показать "неразумность" некоторых из положений НК РФ.

Данная статья предполагает читателями не только, и даже не столько бухгалтеров, сколько индивидуальных предпринимателей, руководителей малых и средних предприятий, а также депутатов Государственной Думы РФ и их помощников, поэтому позволим напомнить основные положения, связанные с налогом на добавленную стоимость. НДС - это один из самых простых налогов, с точки зрения его экономической сущности, и один из самых сложных налогов, с точки зрения "заумности" и непонятности для обычных людей языка, которым написана 21-я глава "Налог на добавленную стоимость" НК РФ. Вместе с тем НДС является одним из основных налогов и для каждой отдельной организации (предприятия), и для бюджета государства. Поэтому каждая неточность или небрежность в формулировке той или иной статьи, того или иного положения дорого обходится и организациям, и государству. Но сначала мы дадим самые необходимые сведения о том, что такое налог на добавленную стоимость, раскроем его экономическую сущность и приведем тот минимум сведений, без которых невозможно объяснить, почему те или иные положения, по нашему мнению, не способствуют экономическому прогрессу в нашей стране.

**Добавленная стоимость**

Впервые понятие о добавочной стоимости ввел английский экономист XVIII века Адам Смит. В XIX веке известный экономист и социалист Карл Генрих Фридрих Маркс "добавочную стоимость поймал с поличным, пролетариат поставил у руля" (В.В. Маяковский). В XX веке в Советском Союзе понятие о добавочной стоимости по отношению к социалистической системе хозяйствования не употреблялось, а изучение работ иностранных экономистов не приветствовалось, их полагалось, не читая, критиковать с позиций социалистической экономики. Налог на добавленную стоимость впервые в мировой практике введен во Франции в 1958 г. Скоро у этого налога будет пятидесятилетний юбилей. В России этот налог введен с 1992 г. В настоящее время он действует почти во всех странах мира, кроме Швейцарии, США, Канады, Австралии и некоторых других.

Налог на добавленную стоимость для государства является чрезвычайно привлекательным налогом, так как он является оборотным налогом, то есть зависит от оборота (объема реализации) и не зависит от эффективности работы предприятия, от прибыльности или убыточности, от наличия и стоимости имущества, от того, какую заработную плату получают работники и получают ли ее вообще, и т.д. Если предприятие ведет хоть какую-нибудь деятельность, то оно создает добавленную стоимость и должно платить этот налог.

Понятие добавленной стоимости и, соответственно, налога на добавленную стоимость рассмотрим на таком примере. Допустим некое производственное предприятие ООО "Мечта" покупает сырье, материалы, комплектующие, производит выпуск некоторого вида изделий и реализует (продает) эту продукцию. Если предприятие не производственное, а торговое, то в нашем рассмотрении ничего не меняется. Для торгового предприятия "сырьем" является товар, купленный у оптового поставщика, а "производство" продукции заключается в том, что с товаром производят некоторые предпродажные операции, например, распаковывают, расфасовывают, упаковывают и т.д. Чтобы не отвлекаться на налог с продаж, который (с 1992 г. и по 2003 г.) взимался с покупателя - физического лица при оплате товара (работ, услуг) наличными, будем считать, что платежи и при продаже выпущенных изделий и при покупке сырья и комплектующих осуществляются посредством безналичных расчетов. Или что все эти купли - продажи происходят в каком-либо субъекте Российской Федерации, в котором не введен налог с продаж.

Допустим, до 01.01.1992 г. предприятие ООО "Мечта" закупало сырье, материалы и комплектующие за 3 000 руб., производило сборку и собранное изделие продавало за 8 000 руб. Добавленная стоимость (рассчитанная на одно изделие) в данном случае была равна 5 000 руб. (8000 руб. - 3000 руб. = 5000 руб.). Из этой добавленной стоимости должна быть оплачена работа персонала, различные налоги (кроме НДС, который еще не был введен), получена прибыль.

Итак, до ввода налога на добавленную стоимость

3 000 руб. - стоимость сырья, материалов, комплектующих, из которых изготовлено изделие;

8 000 руб. - продажная стоимость изделия до ввода налога на добавленную стоимость;

5 000 руб. - добавленная стоимость (8000 руб. - 3000 руб. = 5000 руб.) до ввода налога на добавленную стоимость.

Вот эту добавленную стоимость государство Законом РФ от 6 декабря 1991 года № 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" обложило с 1992 г. налогом на добавленную стоимость, или сокращенно НДС. При ставке налога в 20 % налог на добавленную стоимость в нашем примере составит 1 000 руб. (5 000 руб. \* 20%).

Тогда, в 1992 г., максимальная ставка налога была определена в 28%, с 2004 года максимальная ставка налога равна 18%, но мы будем в нижеследующих примерах использовать ставку в 20%, которая существовала в 2003 г. для большинства товаров (работ, услуг). При ставке в 20% многие расчеты будут выполняться легче, их можно будет производить "в уме", без калькулятора, потому что 20% это 1/5 часть, а "в уме" на пять делить легко, для этого нужно поделить на 10 (что совсем легко) и результат умножить на 2.

Так как руководство предприятия ООО "Мечта" желает, чтобы после уплаты НДС прочие экономические показатели остались прежними, то есть, чтобы прибыль после уплаты этого налога была такая же, как и до введения этого налога, то продажная цена изготовленного изделия должна быть увеличена на эту 1 000 руб., и, поэтому добавленная стоимость после 01.01.1992 также будет на 1000 руб. больше. Если бы сырье по-прежнему стоило бы 3000 руб. то продажная стоимость составила бы теперь уже 9000 руб. (3000 + 5000 + 1000 = 9000 ). Но так как налог на добавленную стоимость вводился сразу на всей территории России и по отношению к реализации всех видов товаров (работ, услуг) или почти всех, за некоторыми очень незначительными исключениями, на которых в данный момент мы останавливаться не будем, то поставщик сырья тоже несколько увеличит цену и будет продавать то же самое сырье в том же количестве, допустим, по цене 3600 руб.

{Раз из-за введения НДС стоимость (цена) всех товаров (работ, услуг) с 01.01.1992 г. одновременно увеличилась, то это эквивалентно тому, что покупательная способность рубля с 01.01.1992 уменьшилась, а это - инфляция. Таким образом, побочным результатом введения НДС с 1992 г., явились инфляция и кризис, разразившиеся в 1992 г. Это замечание вскользь. Но вернемся к НДС.}

Итак, после 01.01.1992 г. (и до 1996 г.)

3 600 руб. - стоимость сырья и прочих материалов, из которых изготовлено изделие. Эту сумму предприятие "Мечта" заплатило поставщику сырья и комплектующих.

5 000 руб. - добавленная стоимость без налога на добавленную стоимость;

1 000 руб. - НДС, вычисленный по ставке 20% от добавленной стоимости без учета НДС (5 000 руб. \* 20% = 1 000 руб.), в составе стоимости изделия;

9 600 руб. - продажная стоимость товара с налогом на добавленную стоимость (3 600 руб. + 5 000 руб. + 1 000 руб. = 9 600 руб.).

6 000 руб. - добавленная стоимость с учетом НДС (9600 руб. - 3600 руб.= 6000 руб.).

Во всех документах, связанных с реализацией товара (работ, услуг), таких как счет, накладная, платежное поручение и т.д., налог на добавленную стоимость (в нашем примере - 1000 руб.) нужно было выделять отдельной строкой, с тем чтобы потом проверяющим органам легче было бы проверить правильность начисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Отметим, что если для этого вида товара (работ, услуг) ставка НДС определена в 10% (печатная продукция, лекарства, продовольствие), то НДС будет равен 500 руб. (5 000 руб. \* 10% = 500 руб.), а продажная стоимость товара (работ, услуг) будет равна 9 100 руб. (3 600 + 5 000 + 500). При ставке НДС для этого вида товаров (работ, услуг) в 18% (с 01.01.2004 года), НДС будет равен 900 руб. (5 000 руб. \* 18%), и продажная стоимость изделия составит 9500 руб. (3 600 + 5 000 + 900).

Для тех бухгалтеров, которые понимают тексты на бухгалтерскую тему только в том случае, если написаны проводки для описываемых хозяйственных операций, приведем эти проводки. Текст, содержащий проводки, набран курсивом и при чтении всеми остальными читателями может быть пропущен без ущерба для понимания основного содержания статьи.

|  |
| --- |
| При покупке комплектующих бухгалтером "Мечта" в книге учета хозяйственных операций записывались следующие проводки (разумеется, мы проводки будем записывать с использованием плана счетов, который применяется сейчас, в 2004 г., а не тогда, в 1992 г.):  Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  Кредит 51 "Расчетные счета",  3 600 руб. - Перечислены деньги поставщику за материалы и комплектующие;  Дебет 10 "Материалы",  Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  3600 руб. - Оприходованы полученные от поставщика материалы. |

Напомним, что в 1992 г. счет 19 "НДС" еще не был введен

|  |
| --- |
| После продажи собранного изделия бухгалтером "Мечта" в книге учета хозяйственных операций записывались следующие проводки:  Дебет 51 "Расчетные счета",  Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",  9 600 руб. - Получены деньги на расчетный счет от покупателя в счет оплаты проданного ему изделия;  Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",  Кредит 90-1 "Продажи" субсчет "Выручка",  8 600 руб. - Из поступившей на расчетный счет суммы выделена продажная стоимость товара (работ, услуг) без учета НДС;  Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",  Кредит 68-2 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "НДС",  1 000 руб. - Из продажной стоимости товара (работ, услуг) выделена сумма НДС, которую следует перечислить государству.  Дебет 68-2 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "НДС",  Кредит 51 "Расчетные счета",  1 000 руб. - Перечислен государству налог на добавленную стоимость. |

Отметим, что НДС, равный в нашем случае 1000 руб., составил 20% от 5000 руб., т.е. от добавленной стоимости товара (работ, услуг) без учета НДС (20% = 1000/5000 \* 100%); он же составляет 16,67% от 6000 руб., т.е. от добавленной стоимости товара (работ, услуг) с учетом НДС (16,67% = 1000/6000 \* 100% = 20/(100+20) \* 100%).

Введение счетов-фактур

Через четыре с половиной года после введения налога на добавленную стоимость, налоговое ведомство (тогда - Госналогслужба России, которое сейчас называется Министерство по налогам и сборам РФ) решило облегчить работу своим чиновникам по проверке правильности начисления и уплаты НДС за счет увеличения объема работы бухгалтеров предприятий, и следовательно, за счет увеличения непроизводительных расходов предприятий. Оно (налоговое ведомство) убедило Президента РФ подписать Указ от 8 мая 1996 года № 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины", в котором впервые введены счета-фактуры, как документы, на основе которых начисляется налог на добавленную стоимость. Затем постановлением Правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. № 914 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов - фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" утверждены правила ведения на предприятиях журналов учета выданных и полученных счетов - фактур, книг покупок и книг продаж. С 1 января 2001 г. порядок обложения предприятий данным налогом регулируется главой 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса РФ. Однако с момента принятия этой главы Налогового кодекса РФ, в нее уже много раз вносились изменения и поправки. Только в 2002 году в главу 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ четыре раза вносились изменения (Федеральными Законами от 29.05.2002 №57-ФЗ, от 24.07.2002 №110-ФЗ, от 31.12.2002 №187-ФЗ и от 31.12.2002 №195-ФЗ).

Невольно приходит на ум сравнение с некоторыми инспекторами ГАИ, которые вывешивают какой-либо запрещающий дорожный знак там, где он раньше не висел, и останавливают и штрафуют всех шоферов, которые не заметили этого нового знака и едут по дороге так, как привыкли ранее. Нехорошо, конечно, так думать о нашем государстве, но, к сожалению, трудно дать другое объяснение для постоянного ввода многочисленных поправок в правила исчисления налога на добавленную стоимость, который в мировой практике в более чем сотне стран существует уже около полусотни лет.

Согласно главе 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, при продаже товара (выполнении работ, оказании услуг) продавец выписывает счет-фактуру (в двух экземплярах: один покупателю, другой - себе), в котором наряду с полной продажной стоимостью товара (работ, услуг) указывается часть этой продажной стоимости, которая почему-то называется налогом на добавленную стоимость. Причем налог на добавленную стоимость теперь уже определяется как 20% (или 18% с 1.01.2004) для товаров (работ, услуг), облагаемых максимальной ставкой налога, не от добавленной стоимости, а от полной продажной стоимости товара (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость, или как

20/(100+20)=1/6=0,16666=16,67%

от полной продажной стоимости товара (работ, услуг), а с 01.01.2004 г. как 18/(100+18) = 1/6,5555 = 0,1525424 = 15,25424% от полной продажной цены товара (работ, услуг).

Для тех, кто немного подзабыл школьную математику, объясним чуть более подробно:

Пусть 100 руб. - продажная стоимость товара без НДС,

НДС составляет 20% от нее и равен 20 руб.,

продажная стоимость товара с учетом НДС равна 120 руб. (100+20=120),

таким образом, НДС в сумме 20 руб. составляет от полной продажной стоимости товара с учетом НДС, т.е. от 120 руб. долю, равную 20/120=1/6=0,16666=16,67%.

В 2004 г. соответствующие выкладки будут такими:

100 руб. - продажная стоимость товара без НДС,

НДС составляет 18% от нее и равен 18 руб.,

продажная стоимость товара с НДС равна 118 руб. (100+18=118),

и таким образом, НДС в сумме 18 руб. составляет от полной продажной стоимости товара (работ, услуг) с учетом НДС, т.е. от 118 руб. долю, равную 18/118=1/6,5555=0,1525424=15,25424%.

Теперь уже предыдущий пример вычисления величины НДС будет выглядеть следующим образом (при ставке НДС в 20%):

3 600 руб. - стоимость материалов и комплектующих, в том числе

600 руб. - НДС, выделенный и указанный в полученном от поставщика счете-фактуре (3600 руб. \* 20/(100+20) = 3600 руб. /6 = 600 руб.);

9 600 руб. - продажная стоимость изделия с учетом НДС;

1 600 руб. - НДС, выделенный в продажной стоимости изделия (9 600 руб. \* 20/(100+20) = 9 600 руб. /6 = 1 600 руб.).

НДС, который предприятие ООО "Мечта" должно уплатить государству, определяется как разность между суммой НДС, которую организация получила от покупателя в составе цены проданного изделия (1600 руб.), и суммой НДС, которую организация уплатила поставщику при покупке у него материалов и комплектующих (600 руб.) : 1 600 руб. - 600 руб. = 1 000 руб.

Таким образом, после введения счетов-фактур государство получает от организации "Мечта" в качестве НДС ту же самую сумму в 1 000 руб. как и до введения счетов фактур, но при этом бухгалтерам предприятий не нужно вычислять величину добавленной стоимости, а налоговым инспекторам проверять правильность вычисления добавленной стоимости. А начисление налога бухгалтером предприятия и проверка налоговыми инспекторами правильности его начисления проверяется таким образом.

Информация о наименованиях товаров (работ, услуг), их стоимости без НДС, ставке НДС, величине НДС в составе цены и полной стоимости товаров (работ, услуг) с НДС из копий счетов-фактур, подлинники которых выписывались в течение отчетного периода организацией "Мечта" своим покупателям, заносятся в книгу продаж. В этой книге продаж подсчитывается общая сумма НДС, которую заплатили покупатели предприятию "Мечта" в составе цены реализованных изделий. Так подсчитывается первая сумма, которую можно назвать "выходным НДС". Информация о наименованиях товаров (работ, услуг), их стоимости без НДС, ставке НДС, величине НДС в составе цены и полной стоимости товаров (работ, услуг) с НДС из подлинников счетов-фактур, которые получало предприятие "Мечта" от своих поставщиков в течение того же периода при оплате поставщикам за сырье, материалы, комплектующие, за коммунальные услуги (отопление, водоснабжение и т.д.), за почтовые расходы, за услуги телефонной связи, за электроснабжение и т.д. заносятся в книгу покупок. В этой книге покупок подсчитывается вторая сумма НДС, называемая входным НДС, которую предприятие "Мечта" заплатило своим поставщикам в составе цены покупаемых товаров (выполненных для организации "Мечта" работ, оказанных организации "Мечта" услуг). Затем из первой суммы вычитается вторая. Эта операция называется вычет, или возмещение из бюджета входного НДС, и эта разность между первой суммой и второй и есть НДС, которую организация должна перечислить в бюджет государства.

Платой за это удобство проверки работниками налоговых органов правильности начисления сумм НДС являются дополнительные невосполнимые материальные, трудовые и финансовые затраты, которые несут предприятия в связи с выпиской и хранением счетов-фактур на каждую поставку. По нашим оценкам денежные средства, получаемые государством в бюджет в качестве налога на добавленную стоимость от мелких предприятий и индивидуальных предпринимателей, не покрывают всех издержек по взиманию с них этого налога 1), а именно: затраты на дополнительную работу бухгалтеров, осуществляющих расчет налога на добавленную стоимость этим методом, ведущих выписку (в двух экземплярах) и учет выданных и полученных счетов-фактур, затраты бумаги на сами счета-фактуры, книги покупок и продаж, затраты на хранение этих счетов-фактур, затраты на ведение книг продаж и книг покупок, на формирование и представление к 20 числу каждого месяца в налоговые инспекции деклараций по НДС на более, чем десяти страницах; затраты на содержание дополнительного штата налоговой инспекции, которые анализируют полученные отчеты, пытаясь найти в них погрешности; затраты на содержание дополнительного штата банковских работников, осуществляющих банковские операции по перечислению денег от одного предприятия другому, представляющие налог на добавленную стоимость; сами денежные средства, представляющие НДС, которые без пользы для государства "крутятся", переходя десятки раз с банковского счета одного предприятия на счет другого, пока, наконец, не попадут в бюджет. И это все для того, чтобы немного облегчить работу налоговым инспекторам по проверке правильности начисления НДС.

Кроме того, введя счета-фактуры как инструмент для начисления налога на добавленную стоимость, чиновники Госналогслужбы РФ, по-видимому, забыли отменить инструкции, предписывающие выделять НДС и показывать его отдельной строкой в товарных накладных, актах выполненных работ, оказанных услуг, платежных поручениях и прочих платежных и товаросопроводительных документах. Поэтому эти операции также представляют собой дополнительную не нужную ни предприятию, ни государству работу, оставшуюся как рудимент от тех времен, когда для исчисления НДС не использовались счета-фактуры.

|  |
| --- |
| Но вернемся к бухгалтеру предприятия "Мечта" и посмотрим, какие проводки он должен будет записать теперь при покупке материалов и комплектующих и при продаже готового изделия.  Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  Кредит 51 "Расчетные счета",  3 600 руб. - Перечислены деньги поставщику за материалы и комплектующие.  Отметим еще раз, что из этих 3 600 руб. доля, равная 20/(100+20), т.е. 600 руб. представляет НДС, который должен быть уплачен государству, но пока перечислен от предприятия "Мечта" поставщику.  Дебет 19-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально производственным запасам",  Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  600 руб. - выделен НДС в составе стоимости приобретенных материальных ценностей и запомнен для осуществления в будущем вычета (возмещения из бюджета).  Дебет 10 "Материалы",  Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",  3000 руб. - Оприходованы полученные от поставщика материалы по покупной цене без учета НДС (3 600 руб. -600 руб. =3 000 руб.).  После продажи за 9 600 руб. изготовленного изделия бухгалтером организации "Мечта" в книге учета хозяйственных операций должны быть записаны следующие проводки:  Дебет 51 "Расчетные счета",  Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",  9 600 руб. - получены деньги на расчетный счет от покупателя в счет оплаты проданного ему изделия.  Отметим, что в составе 9 600 руб. доля, равная 20/(100+20), т.е. 1 600 руб. представляет НДС, который перечислен от покупателя изделия продавцу, т.е. организации "Мечта".  Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",  Кредит 90-1 "Продажи" субсчет "Выручка",  9 600 руб. - поступившая на расчетный счет сумма записана на счет "Продажи";  Дебет 90-3 "Продажи" субсчет "НДС,  Кредит 68-2 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "НДС",  1600 руб. - из продажной стоимости товара (работ, услуг) выделена сумма НДС;  Дебет 68-2 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "НДС",  Кредит 19-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально производственным запасам",  600 руб. - уплаченный поставщику НДС в составе цены закупленных материалов предъявлен к вычету (возмещению из бюджета);  На этот момент сальдо счета 19-3 стало равно нулю. Сальдо счета 68-2 кредитовое и равно 1 000 руб. То есть предприятие должно государству 1000 руб. После перечисления налога государству, бухгалтер предприятия запишет проводку  Дебет 68-2 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "НДС",  Кредит 51 "Расчетные счета",  1 000 руб. - перечислено 1 000 руб. государству в качестве налога на добавленную стоимость.  Как видим, государство в итоге получило ту же самую сумму в 1 000 руб. в качестве НДС, как и до ввода счетов-фактур. |

Таким образом, если правильно оформлены счета-фактуры, книги учета полученных и выданных счетов-фактур, книги покупок и продаж, то НДС, который предприятие должно перечислить государству, рассчитанный с использованием счетов-фактур равен в рассмотренном примере налогу на добавленную стоимость, рассчитанному из данных бухгалтерского учета без использования счетов-фактур. Если же при покупке сырья счет-фактура по каким-то причинам не получен, или полученный счет-фактура оформлен неправильно (отсутствует какой-либо реквизит) то вычет (возмещение из бюджета) входного НДС не производится, и налог, который в данном случае уплачивает предприятие государству, хотя и называется налогом на добавленную стоимость, но по величине равен налогу с полной продажной стоимости товара (работ, услуг).

На этом кончается экскурс в историю и теорию, и далее будут излагаться недостатки, изъяны и погрешности, присутствующие, по нашему мнению, в статьях НК РФ, и будут формулироваться предложения по изменению действующего законодательства.

**Розница и кассовые чеки**

Как было показано выше, бухгалтера предприятий могут вычислять налог на добавленную стоимость из данных бухгалтерского учета и без использования счетов-фактур. Введение счетов-фактур аргументируется удобством проверки правильности начисления НДС. Но существуют организации розничной торговли (предприятия, выполняющие работы, оказывающие услуги населению). Покупателями товаров (потребителями работ, услуг) у таких предприятий являются физические лица. Физические лица не являются плательщиками НДС, им не выдаются счета-фактуры. При покупке товаров им одновременно с товаром выдается кассовый чек, а также может быть выдан товарный чек и/или товарная накладная. Чтобы подсчитать величину НДС, которую организация розничной торговли должна уплатить государству, нужно первую сумму, сумму налога на добавленную стоимость, полученную от покупателей в составе стоимости реализованных товаров (работ, услуг), - подсчитывать не по копиям выданных счетов-фактур, а по копиям выданных товарных чеков, товарных накладных, или определять по расчетным формулам, исходя из общей суммы реализации по "выбитым" на контрольно-кассовых машинах кассовым чекам. И из этой суммы нужно вычесть вторую сумму - сумму входного НДС, подсчитанную из счетов-фактур, полученных от поставщиков при покупке у них товаров (работ, услуг).

Таким образом, из положения, что НДС рассчитывается только из информации, содержащейся в счетах-фактурах, для организаций розничной торговли делается исключение.

Если в силу каких-либо случайных причин организация "Мечта", выдав своему сотруднику денежную сумму в подотчет, приобретет в розничной торговой сети (в торговой палатке на рынке) некоторый товар для производственного использования, то продавец розничного магазина не выдаст счет-фактуру, но выдаст кассовый чек, а по требованию покупателя еще и товарный чек или товарную накладную. В этом случае организация "Мечта" произвести вычет НДС не может. Вычет входного НДС можно производить только при наличии счета-фактуры, выписанного продавцом. Не усматриваете ли Вы, уважаемый читатель, некоторую нелогичность? Некую дискриминацию? Кассовые чеки можно и нужно использовать наряду со счетами-фактурами при вычислении суммы НДС, если они выдаются покупателям (не важно физическим или юридическим лицам) при продаже товаров (работ, услуг), и кассовые чеки нельзя использовать наряду со счетами-фактурами при вычислении суммы НДС при покупке товаров юридическими лицами в розничной торговой сети.

Еще раз напомним, что после ввода счетов-фактур, как инструмента для исчисления НДС, сумма НДС, которую организация должна уплатить государству, равна разности двух сумм. Первая сумма - сумма НДС в составе цены проданных товаров (работ, услуг). Из этой первой суммы нужно вычесть вторую сумму - сумму НДС в составе цены закупленных товаров (работ, услуг). При подсчете первой суммы используются и выданные счета-фактуры, и выданные кассовые чеки. Причем, если в кассовом чеке не указывается отдельным показателем величина НДС в составе стоимости проданного товара (работ, услуг), то эту величину нужно вычислить по формулам, или взять из товарного чека или товарной накладной, которые выдаются покупателям вместе с кассовым чеком. Вторую же сумму можно вычислять только по полученным счетам-фактурам, и ни в коем случае нельзя для ее вычисления использовать кассовые чеки, даже если к кассовым чекам приложены должным образом оформленные товарные чеки, в которых указываются отдельными показателями суммы НДС в составе цен закупленных товаров.

Все смирились с этой дискриминацией, а некоторые, возможно, даже и не обратили внимания, не заметили ее. А зря. Сказав "А", нужно говорить и "Б". Если кассовые чеки, выданные покупателям, должны учитываться при расчете НДС, то также должны учитываться и кассовые чеки, полученные от продавцов, при покупке юридическими лицами за наличный расчет в предприятиях розничной торговли товаров производственного использования. Иначе становится неопределенным правовой статус такого финансового документа, которым является кассовый чек. Участниками сделки купли-продажи являются два лица: продавец и покупатель. Продавец передает покупателю вместе с товаром кассовый чек, копия кассового чека остается в кассовом аппарате продавца, а информация, содержащаяся в кассовом чеке, фиксируется и запоминается в фискальной памяти контрольно-кассовой машины. И почему-то этот кассовый чек для одного участника сделки является документом, на основании которого рассчитывается НДС, который можно предъявить в суде в качестве доказательства правильности исчисления налога, и этот же кассовый чек для другого участника сделки является документом, который не может использоваться при расчете НДС.

Не нужно быть ни доктором, ни кандидатом юридических, экономических или каких-нибудь еще наук, даже необязательно иметь высшее экономическое или юридическое образование, достаточно здраво рассуждать и обладать элементарной логикой, чтобы заметить, а если сами не заметили, то осознать, когда другие указывают на это обстоятельство неопределенности, неоднозначности правового статуса одного и того же документа для различных сторон одной и той же сделки.

{Представьте себе такую ситуацию в уголовном судопроизводстве когда какой-либо тип документов, какой-либо вид улик можно использовать в обвинительном заключении для доказательства вины обвиняемого и этот же тип документов, этот же вид улик нельзя использовать в доводах защиты для доказательства невиновности обвиняемого! Это же нонсенс. Абсурд полнейший. Авторы Уголовно-процессуального кодекса, слава богу, пока не додумались до такого. А вот в Налоговом кодексе - пожалуйста. Хотя за неуплату налогов виновное лицо может преследоваться в уголовном порядке (например, г. Ходорковский) и даже получить наказание в виде лишения свободы. Поэтому в этих двух кодексах, налоговом и уголовном, (а также в уголовно-процессуальном), должны соблюдаться одни и те же принципы. А именно, одинаковый правовой статус документа для обеих сторон уголовного процесса (и для обвинения, и для защиты), для обеих сторон одной и той же торговой сделки (и для продавца, и для покупателя).}

В силу вышеизложенного в НК РФ следует, по нашему мнению, внести небольшую поправку, разрешающую использовать в качестве инструмента для вычисления НДС наряду со счетами-фактурами и кассовые чеки с приложенными к ним в необходимых случаях товарными чеками или товарными накладными и для поставщика и для покупателя товаров (работ, услуг). В товарном чеке (или товарной накладной) приводится перечень наименований закупленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), количество, цена, стоимость и сумма НДС в составе стоимости каждой позиции, а также общая стоимость данной покупки и сумма НДС всех позиций данного товарного чека (или товарной накладной). В кассовом чеке многими типами контрольно-кассовых машин печатается только общая сумма данной покупки, и не печатаются сумма НДС и наименования товарных позиций.

**Плательщики и неплательщики НДС**

Государство вняло увещеваниям специалистов, доказывающих, что денежные средства, получаемые государством в бюджет в качестве налога на добавленную стоимость от мелких предприятий и индивидуальных предпринимателей, не покрывают всех издержек по взиманию с них этого налога 1), и разрешило отдельным группам хозяйствующих субъектов, при удовлетворении ими некоторых критериев и после выполнения ими определенных организационных процедур, получить статус неплательщика налога на добавленную стоимость. Это, во-первых, - организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения; это, во-вторых, - организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход, это, в третьих, - организации, у которых за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности некоторой величины (в 2003 г. - один миллион рублей).

Мы сейчас не будем подробно рассматривать ни критерии, которым должны удовлетворять хозяйствующие субъекты, для того чтобы иметь право перестать быть плательщиками НДС, ни процедуры, которые должны быть выполнены, чтобы получить освобождение от обязанности уплачивать НДС. Мы только констатируем, что есть такие организации, которые легально, на законных основаниях не являются плательщиками НДС. Какие-то другие налоги они уплачивают, а НДС нет. Как в средние века какой-либо царь или король даровал иногда отдельному купцу право беспошлинной торговли на территории своего государства.

Такой хозяйствующий субъект не перечисляет государству НДС, но он находится в рыночных отношениях с другими хозяйствующими субъектами, некоторые из которых, также как и он, не являются плательщиками НДС, а некоторые - являются. Рассмотрим возможные случаи.

Обычно сделки купли-продажи совершаются между двумя лицами. Один из них - покупатель, другой - продавец. Возможны, конечно, и сделки с тремя участниками, и сделки с большим количеством участников 2), но все недостатки НК РФ уже хорошо видны при рассмотрении сделок между двумя лицами. Поэтому многосторонние сделки в данной статье мы рассматривать не будем. Каждый из двух участников сделки, - и продавец, и покупатель - может быть плательщиком НДС, а может не быть плательщиком НДС. Так что, всего возможно 4 варианта.

Первый вариант - и покупатель, и продавец оба являются плательщиками НДС. Этот случай уже подробно рассмотрен нами выше в разделе "Введение счетов-фактур". В этом случае НДС, вычисленный с использованием счетов-фактур, равен величине НДС, который можно вычислить (и до 1996 г. вычислялся) без использования счетов-фактур. Именно этот случай, и, по-видимому, только этот случай, имели в виду разработчики гл. 21 НК РФ.

Второй вариант - и покупатель, и продавец оба не являются плательщиками НДС. В этом варианте ничего интересного нет. Ни один из участников такой сделки купли-продажи не начисляет (и не перечисляет) государству НДС. Такими были все хозяйствующие субъекты до 01.01.1992 г, до введения в России НДС.

Третий вариант - поставщик не является плательщиком НДС, а покупатель, в нашем примере организация "Мечта", является.

Следует учесть, что освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, не освобождает от обязанности выписывать счета-фактуры на стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) в общеустановленном порядке. При этом в выставляемых счетах-фактурах сумма НДС не выделяется, а на счете делается надпись "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 НК РФ).

Таким образом, для рассматриваемого нами примера, организация "Мечта", реализовав изделие за 9 600 руб. выписывает покупателю счет-фактуру, в котором указывается НДС в составе цены проданного товара (работ, услуг), равный 1 600 руб. (9 600/6). Но для изготовления этого изделия были закуплены сырье, материалы и комплектующие за 3 600 руб. Так как сырье было закуплено у поставщика, который не является плательщиком НДС, то в счете-фактуре, полученном от поставщика, проставлена надпись "Без налога (НДС)". Следовательно, организация "Мечта", не может возместить из бюджета 600 руб., как в случае, если бы оно закупило сырье у поставщика, являющегося плательщиком НДС. И в этом случае организация "Мечта" должна перечислить государству НДС в сумме 1 600 руб., а не 1 000 руб. То есть в этом случае налог начисляется и уплачивается не с добавленной стоимости, а с полной продажной стоимости.

Но налог - то называется налогом на добавленную стоимость, а не налогом на полную продажную стоимость. Бухгалтеры и дирекция организации "Мечта", как и депутаты Государственной Думы РФ, тоже руководствуются "презумпцией разумности", которая, в данном случае заключается, по-видимому, в следующем.

"Мы, люди в юридических или экономических тонкостях не шибко сведущие. Мы заняты конкретным делом в сфере производства и реализации товаров (работ, услуг). Нам некогда штудировать от корки до корки Налоговый кодекс РФ, тем более, что в него непрерывно вносятся изменения. Но Налоговый кодекс составляют знающие, сведущие в своем деле специалисты, компетентные профессионалы. Перед тем, как его подпишет Президент РФ, он проходит этап рассмотрения и согласования в десятках организаций, таких как Минфин России, МНС России, в различных комиссиях и подкомиссиях Государственной Думы РФ, в Правовом управлении Аппарата Государственной Думы РФ, в Главном государственно-правовом управлении при Президенте РФ и т.д. Во всех этих организациях работают профессионалы. Поэтому в этом документе не может быть ляпсусов, серьезных ошибок и вопиющих противоречий. Это мы чего-то недопонимаем, но господа судьи-то знают все, и у них самые последние редакции НК РФ. Но товар мы продали (выполнили работ, оказали услуг) на 9 600 руб., а сырье для него мы купили за 3 600 руб., следовательно, добавленная стоимость у нас равна 6 000 руб. (9600 - 3600), и налог с нее при ставке НДС в 20% мы должны заплатить равный 1 000 руб. (6000 \* 20/(100+20) = 6000/6 = 1000). А раз для исчисления НДС по новым правилам необходимо использовать счета-фактуры, то нужно заставить поставщика дать нам счет-фактуру, содержащий выделенные отдельной строкой значения НДС в составе цены закупаемых комплектующих, даже если этот поставщик сам не платит НДС. Не может величина налога, который должна заплатить одна организация, зависеть от того, платит или не платит налог какая-то другая организация. Тем более, что у этого кого-то другого мы покупаем сырье не подпольно, черным налом, а легально, официально, с оформлением всех необходимых документов. И этот наш поставщик, выполняет перед государством все предписанные ему налоговые обязательства. Просто у него обязательства другие".

Так примерно думают руководители организации, являющейся плательщиком НДС, при расчете НДС, в случае, когда по каким-либо причинам они закупили товары (работы, услуги) производственного использования у хозяйствующего субъекта, который не является плательщиком НДС. Поэтому они не согласны с тем, что им налоговый инспектор доначисляет сумму НДС так, что НДС становится по величине равным 20% не от добавленной стоимости, а от полной стоимости реализованного товара (работ, услуг). И подают в суд (арбитражный) самый низшей инстанции. Суд решает дело не в их пользу. Они подают апелляцию в вышестоящую инстанцию. Та опять же решает дело не в их пользу. И так дело доходит до Высшего Арбитражного Суда РФ, который выносит упоминаемое в начале настоящей статьи постановление от 15.07.2003 № 2011/03. В этом Постановлении прямо чувствуется проскальзываемое между строк раздражение - "ну, сколько же можно! И в Налоговом кодексе черным по белому недвусмысленно написано, и арбитражные суды низших инстанций в своих решениях неоднократно указывали, что "предъявление НДС к вычету по счетам-фактурам, в которых сумма налога выделена отдельной строкой, выставленным индивидуальными предпринимателями, не являющимися плательщиками НДС, является неправомерным".

В известном афоризме небезызвестного Козьмы Пруткова говорится: "Зри в корень!" 3). Корнем в данном случае является не текст Налогового кодекса РФ, а экономика, экономические понятия. И если два способа вычисления некоторой экономической величины, неточное определение которой чревато в лучшем случае штрафом, а в худшем случае - тюремным заключением, дают разные результаты, то это значит, что один из этих способов неправилен, и его использование "является неправомерным". Нам представляется, что вычисление НДС, как некоторой процентной ставки от добавленной стоимости, является правильным, а вычисление НДС с использованием счетов-фактур, как это регламентировано НК РФ, в тех случаях, когда получается результат, несовпадающий с НДС, вычисленным как процентная ставка от добавленной стоимости, является неправомерным.

Отметим еще один отрицательный для экономики России момент. При существующей редакции гл. 21 НК РФ, если организация, например, предприятие "Мечта", являющаяся плательщиком НДС, закупила для производственного использования товары (работы, услуги) у продавца, не являющегося плательщиком НДС, то она уплачивает государству НДС не с добавленной стоимости, а с полной продажной стоимости товаров (работ, услуг), так как не может представить к вычету (возмещению из бюджета) входного НДС. То есть уплачивает налог больший, чем в случае, если бы ее поставщиком было бы предприятие, являющееся плательщиком НДС. Следовательно, терпит убытки. Поэтому это предприятие старается найти поставщика, также являющегося плательщиком НДС, и не заинтересовано в том, чтобы приобретать товары (работы, услуги) у поставщика, не являющегося плательщиком НДС. Поставщик, не являющийся плательщиком НДС, теряет клиентов.

Следовательно, предприятие, получившее освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС, становится менее конкурентоспособным по сравнению с предприятиями, осуществляющими бизнес в той же сфере деятельности, но не получившими освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС. Оно находится не в равных условиях с другими предприятиями, выпускающими тот же вид продукции, того же качества, по той же цене. В этом мы усматриваем нарушение прав и свобод, провозглашенных Конституцией Российской Федерации, именно, пункт 1 статьи 8 которой гласит: "В Российской Федерации гарантируются … поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности".

Для того, чтобы организация, являющаяся налогоплательщиком по НДС, могла осуществлять закупки у поставщика, получившего освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС, и не терпеть убытков, из-за того, что налог, носящий название налога на добавленную стоимость, фактически является налогом не на добавленную стоимость, а на полную продажную стоимость товара (работ, услуг); а также для того, чтобы не нарушалось равноправие хозяйствующих субъектов с различными режимами налогообложения, в НК РФ необходимо внести небольшую поправку, согласно которой либо допускается рассчитывать НДС по данным бухгалтерского учета, исходя из величины добавленной стоимости, как определяли НДС все налогоплательщики с 1992 г. по 1996 г. до ввода счетов фактур, как инструмента для исчисления НДС; либо обязать поставщиков, не являющихся плательщиками НДС, представлять счета-фактуры, в которых суммы НДС выделяются отдельными показателями и "предъявление НДС к вычету по счетам-фактурам, в которых сумма налога выделена отдельной строкой, выставленным индивидуальными предпринимателями и другими хозяйствующими субъектами, не являющимися плательщиками НДС, считать правомерным".

За соответствием норм законодательства Конституции РФ следит Конституционный Суд РФ. Любой гражданин может обратиться в Конституционный Суд РФ с просьбой рассмотреть вопрос о соответствии или не соответствии какой-либо нормы Конституции РФ. Но для того чтобы Конституционный Суд РФ занялся рассмотрением этого вопроса, мало только заплатить пошлину, нужно еще, чтобы оспариваемая норма принесла ущерб, или какие-либо другие убытки лицу, обратившемуся в Конституционный Суд РФ. Если же гражданин пришел к выводу, что оспариваемая норма, не соответствующая, по его мнению, Конституции РФ, приносит ущерб, убытки не ему лично, а всему государству в целом, то что он должен делать в этом случае?

На наш взгляд, что в Федеральный конституционный Закон РФ "О Конституционном Суде Российской Федерации" следует внести поправку, облегчающую возможность подачи гражданам запросов в Конституционный Суд РФ о проверке соответствия тех или иных норм Конституции РФ.

Четвертый случай - покупатель, в нашем примере организация "Мечта", не является плательщиком НДС, а поставщик является.

Поставщик, будучи плательщиком НДС, продав покупателю товар (выполнив работу, оказав услугу), выписывает ему счет-фактуру, в котором отдельной строкой указана сумма НДС. Покупатель, не являющийся по закону плательщиком НДС, не обращает на этот счет-фактуру никакого внимания, он ее просто хранит, для возможности осуществления налоговыми органами встречных проверок. Но, тем не менее, уплачивает поставщику НДС в составе цены покупаемого товара (работ, услуг). В нашем примере, так как организация "Мечта" закупило у поставщика сырье на сумму 3 600 руб. в том числе НДС 600 руб., то организация "Мечта" уплатила НДС в сумме 600 руб., но не непосредственно государству, а через поставщика.

Не кажется ли Вам, господа законодатели, господа разработчики главы 21 НК РФ, а также господа юристы и экономисты, которые ставили свои визы под текстом проекта главы 21 НК РФ, прежде, чем за его принятие проголосовали депутаты Государственной Думы РФ, и прежде, чем он был представлен на подпись Президенту РФ, что с одной стороны, Закон вроде бы организацию, удовлетворяющую некоторым критериям, освобождает от обязанности быть плательщиком НДС, а с другой стороны, этой организации все равно приходится уплачивать НДС в составе цены приобретаемых товаров (работ, услуг) у организаций, являющихся плательщиками НДС?

Ибо нет такого закона, который заставлял бы продавца продавать товар (производить работу, оказывать услугу) одному покупателю, который является плательщиком НДС, по одной цене, а другому покупателю, который не является плательщиком НДС, по другой цене. Цену диктует рынок. Поставщик, при определении НДС, который нужно уплатить государству, первую сумму подсчитывает исходя из сумм НДС, которые фигурируют в копиях счетов-фактур, выписанных им покупателям. Когда же поставщик продает товар (работу, услугу), а затем выписывает счет-фактуру, ему абсолютно все равно, является или не является покупатель плательщиком НДС. Обоим им товар (работа, услуга) предоставляется по одной и той же цене.

**Сырье и продукция реализовываются по разным ставкам НДС**

Во всех исследованных выше случаях мы предполагали, что и сырье и готовая продукция реализуются по одинаковой ставке НДС. Но возможны ситуации, когда поставщик реализует некоторый вид сырья, налогообложение которого согласно статье 164 главы 21 НК РФ производится по одной ставке, а организация "Мечта" реализует готовую продукцию, налогообложение которой, согласно статье 164 главы 21 НК РФ, производится по другой ставке НДС. Например, организация "Мечта" закупает у поставщиков сырое мясо, реализация которого облагается по ставке 10%, и производит деликатесную продукцию в виде копченых колбасных изделий, реализация которых облагается по ставке 20%. Или наоборот, сырьем являются такие товары (работы, услуги), реализация которых облагается по ставке 20%, а готовая продукция представляет собой такие изделия, реализация которых облагается по ставке 10% (некоторые виды печатной продукции, а также товаров (работ, услуг) для детей). Рассмотрим подробно каждый из этих случаев, разумеется, при условии, что каждый из контрагентов, - и поставщик, и покупатель (организация "Мечта") - являются плательщиками НДС.

Сырье - 10%, продукция - 20%

Определим сначала сумму НДС, которую должна была бы перечислить государству организация "Мечта", исходя из величины добавленной стоимости (как в 1992 - 1995 г.г.) без использования счетов-фактур, как инструмента для определения НДС.

3 600 руб. заплатило предприятие "Мечта" поставщику сырья;

9 600 руб. - продажная стоимость изделия, изготовленного из этого сырья (с учетом НДС);

6 000 руб. - добавленная стоимость с учетом НДС (9 600 руб. - 3 600 руб.= 6 000 руб.).

1000 руб. - НДС, равный (6 000 руб. \* 20/(100+20) = 6 000 руб. /6 = 1 000 руб.),

В этом случае организация "Мечта" должна перечислить государству 1000 руб., как и в уже рассмотренном примере в разделе "Добавленная стоимость" в начале статьи. Ставка НДС приобретаемого у поставщика сырья не влияет на величину добавленной стоимости, и соответственно не влияет на величину НДС, который должна была бы уплатить государству организация "Мечта" при расчете НДС до ввода счетов-фактур, т.е. до 1996 г.

Определим теперь сумму НДС, которую должна перечислить государству организация "Мечта", с использованием счетов-фактур, как инструмента для определения НДС (начиная с 01.01.1996).

3 600 руб. - стоимость материалов и комплектующих, в том числе

327,27 руб. - НДС, выделенный и указанный в полученном от поставщика счете-фактуре (3 600 руб. \* 10/(100+10) = 3 600 руб. /11= 327,27 руб.);

9 600 руб. - продажная стоимость изделия с учетом НДС;

1 600 руб. - НДС, выделенный в продажной стоимости изделия (1 600 руб. = 9 600 руб. \* 20/(100+20) =9 600 руб. /6).

1272,73 руб. - НДС, который организация должна перечислить государству (1 600 руб. - 327,27 руб.)

Налог на добавленную стоимость, который предприятие "Мечта" должно перечислить государству, определяется как разность между суммой НДС, которую организация получила от покупателя в составе цены проданного изделия, и суммой НДС, которую организация уплатила поставщику при покупке у него сырья (материалов и прочих комплектующих): 1 600 руб. - 327,27 руб. = 1 272,73 руб., а не 1000 руб.

Сумма НДС, которую уплачивают государству предприятия, выпускающее продукцию, облагаемую НДС по ставке 20%, и использующую для производства этой продукции сырье, ставка налогообложения которого налогом на добавленную стоимость равна 10%, больше (в нашем примере на 272,73 руб. больше), чем при вычислении суммы НДС из данных бухгалтерского учета, исходя из величины добавленной стоимости без использования счетов-фактур. То есть такие предприятия исчисляют НДС не с добавленной стоимости. Налог, который эти организации перечисляют государству согласно гл. 21 НК РФ, не является налогом на добавленную стоимость.

В данном случае "косметическим ремонтом", т.е. вводом "малюсенькой" поправки в гл. 21 НК РФ не обойтись. Нужно либо отказаться от наименования налога и называть его не НДС, а как-то по-другому, либо отказаться от использования счетов-фактур, как инструмента для вычисления величины налога.

Сырье - 0%, продукция - 20%

Если сырье представляет собой такой вид товаров, ставка налогообложения которого НДС равна 0%, а из этого сырья изготавливается такая продукция, ставка налогообложения которого НДС равна 20%, то, при вычислении НДС исходя из добавленной стоимости без использования счетов-фактур, как инструмента для вычисления НДС получим такую же величину налога, который нужно заплатить государству, как в предыдущем примере "Сырье - 10%, продукция - 20%", или как в рассмотренном примере в разделе "Добавленная стоимость" в начале статьи, а именно:

1 000 руб. - НДС, который нужно перечислить государству.

Определим теперь сумму НДС, которую должна перечислить государству организация "Мечта", с использованием счетов-фактур, как инструмента для определения НДС:

3 600 руб. - стоимость материалов и комплектующих, входного НДС нет;

9 600 руб. - продажная стоимость изделия с учетом НДС;

1 600 руб. - НДС, выделенный в продажной стоимости изделия (9 600 руб. \* 20/(100+20) =9 600 руб. /6 =1 600 руб.).

Предприятие "Мечта" должно уплатить государству НДС в сумме 1 600 руб., а не 1 000 руб. То есть НДС в этом случае уплачивается не с добавленной стоимости, а с полной продажной стоимости товара.

Поэтому нужно либо изменить наименование налога, либо изменить методику его исчисления, путем отказа от использования счетов-фактур так, как это регламентировано в гл. 21 НК РФ.

Сырье - 20%, продукция - 10%

Определим теперь сумму НДС, которую должна перечислить государству организация "Мечта", исходя при вычислении НДС из величины добавленной стоимости без использования счетов-фактур, как инструмента для определения НДС:

3 600 руб. заплатило предприятие "Мечта" поставщику сырья;

9 600 руб. - продажная стоимость изделия с учетом НДС;

6 000 руб. - добавленная стоимость с учетом НДС (9 600 руб. - 3 600 руб.= 6 000 руб.).

545,45 руб. - НДС, который предприятие должно перечислить государству (6000 руб. \* 10/(100+10) = 6000 руб. /11 = 545,45 руб.).

В рассматриваемом случае организация "Мечта" должна перечислить государству в качестве НДС 545,45 руб. Ставка НДС приобретаемого у поставщика сырья не влияет на величину добавленной стоимости, и соответственно не влияет на величину НДС, уплачиваемого государству организацией "Мечта".

Определим теперь сумму НДС, которую должно перечислить государству организация "Мечта", с использованием счетов-фактур как инструмента для определения НДС:

3 600 руб. - стоимость материалов и комплектующих, в том числе:

600 руб. - НДС, выделенный и указанный в полученном от поставщика счете-фактуре (3 600 руб.\* 20/(100+20) = 3 600 руб./6 = 600 руб.), который в дальнейшем организация предъявит к вычету (возмещению из бюджета);

9 600 руб. - продажная стоимость изделия с учетом НДС;

872,72 руб. - НДС, выделенный в продажной стоимости изделия (872,72 руб. = 9 600 руб. \* 10/(100+10) =9 600 руб. /11 = 872,72 руб.).

272,72 руб. - НДС, который организация должна перечислить государству (872,72 руб. - 600 руб. = 272,72 руб).

Налог на добавленную стоимость, который предприятие "Мечта" должно перечислить государству, определяется как разность между суммой НДС, которую организация получила от покупателя в составе стоимости проданного изделия, и суммой НДС, которую организация уплатила поставщику при покупке у него сырья, т.е. 272,72 руб.

Сумма НДС, которую должно уплатить государству предприятие, выпускающее продукцию, облагаемую НДС по ставке 20%, и использующую для производства этой продукции сырье, ставка налогообложения которого НДС равна 10%, на 272,72 руб. меньше (543,45 - 272,72), чем при вычислении суммы НДС из данных бухгалтерского учета, без использования счетов-фактур. Это - пока первый случай из всех рассмотренных выше, когда в результате ввода счетов-фактур в качестве инструмента для исчисления суммы НДС, государство "прогадало", и уплачиваемый предприятием НДС меньше, чем при исчислении НДС без использования счетов-фактур.

Еще более наглядно недостатки гл. 21 НК РФ, регламентирующей использование счетов-фактур как инструмента при исчислении НДС, видны на следующем примере.

Пусть некоторая организация закупила материалы, реализация которых облагается НДС по ставке 20% (кожа, коленкор, ткани, и т.д.) на сумму 9 000 руб. И пусть из этого сырья изготовлена продукция, реализация которой облагается НДС по ставке 10%, (детская одежда, печатная продукция). И пусть эта готовая продукция реализована за 12 750 руб.

Тогда добавленная стоимость равна 3750 руб. (12 750 руб. - 9 000 руб. = 3 750 руб.).

Налог на добавленную стоимость, рассчитанный исходя из добавленной стоимости (до 01.01.1996 г.), составляет 10% от добавленной стоимости без НДС и равен 340,91 руб. (3 750 руб. \*10/(100+10) = 3 750 руб. /11 = 340,91 руб.). Эту сумму организация должна была бы перечислить государству в качестве налога на добавленную стоимость и перечисляла до ввода счетов-фактур, как инструмента для исчисления НДС, т.е. до 01.01.1996 г.

Определим теперь НДС с использованием счетов-фактур.

В составе стоимости закупленных сырья и материалов входной НДС, впоследствии предъявляемый к возмещению из бюджета равен 1 500 руб. (9 000 руб. \*20/(100+20) = 9 000 руб. /6 = 1500 руб.). В составе стоимости реализованной продукции НДС составляет 1 159,09 руб. (12 750 руб. \* 10/(100+10) = 12 750 руб. /11 = 1159,09 руб.).

Так как входной НДС равен 1500 руб. и он больше, чем НДС в составе реализованной продукции, то государство должно этому предприятию возместить 340,91 руб. (1500 - 1159,09 = 340,91).

{В этом случае не предприятие платит государству налог, носящий название "Налог на добавленную стоимость" в сумме 340,91 руб., а государство платит предприятию налог, исчисленный по правилам главы 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, в той же сумме 340,91 руб. Это ли не абсурд! Предприятие успешно работает, получает прибыль, создает добавленную стоимость, но налог с этой добавленной стоимости не предприятие платит государству, а государство предприятию. И все из-за того, что чиновникам мало было просто объявить, что мол платите налог с добавленной стоимости, но в законе, в налоговом кодексе описали способ, как рассчитывать налог с использованием счетов-фактур, и в ими же придуманном описании запутались.}

МНС России рассылает подведомственным территориальным управлениям циркуляры, предписывающие выезжать с проверками и проводить тщятельнейшим образом проверку с "пристрастием" в тех организациях, в которых НДС, предъявляемый к возмещению из бюджета больше, чем НДС, в составе стоимости реализованной продукции. А проверять самым тщятельнейшим образом нужно не предприятия, а тексты законов, (еще лучше - не законов, а законопроектов до того как законопроект стал законом) на соответствие экономическим понятиям или хотя бы - здравому смыслу.

Этого примера, как нам представляется, уже достаточно, чтобы стало очевидно, что нужно отказаться от использования счетов-фактур, как инструмента для исчисления НДС.

Сырье - 20%, продукция - 0%

При расчете НДС исходя из добавленной стоимости, без использования счетов-фактур как инструмента для его вычисления, сразу видно, что организация НДС не исчисляет и не перечисляет его государству, поскольку оно выпускает продукцию, реализация которой не облагается НДС.

Определим теперь сумму НДС при использовании счетов-фактур, как инструмента для определения НДС.

3 600 руб. - стоимость материалов и комплектующих, в том числе:

600 руб. - НДС, выделенный и указанный в полученном от поставщика счете-фактуре (3 600 руб. \* 20/(100+20) = 3 600 руб. /6 = 600 руб.), который в дальнейшем организация предъявит к вычету (возмещению из бюджета);

9600 руб. - продажная стоимость изделия.

В счете-фактуре, который организация "Мечта" выписывает своим покупателям, указывается - "Без налога (НДС)", поскольку эта организация выпускает продукцию, ставка обложения НДС которой равна 0%.

Тем не менее, предприятие предъявляет к вычету (возмещению из бюджета) входной НДС в сумме 600 руб. Так что в этом случае не предприятие платит государству налог, а государство предприятию за то, что оно выпускает продукцию, обложение которой налогом на добавленную стоимость осуществляется по ставке 0%.

Оставшиеся два случая, когда сырье облагается по ставке 10%, а продукция - по ставке 0%, или наоборот, сырье облагается по ставке 0%, а продукция - по ставке 10%, Вы, уважаемый читатель, без сомнения, сможете рассмотреть самостоятельно.

При определении НДС, которое предприятие должно уплатить государству как процентной ставки от добавленной стоимости без использования счетов-фактур (как делалось в 1992 - 1995 гг.) предприятие исчисляет НДС, величина которого всегда положительна, в крайнем случае, равна нулю, если предприятие выпускает продукцию, реализация которой происходит по ставке 0%.

При определении НДС с использованием счетов-фактур, как инструмента при исчислении НДС, как это регламентируется гл. 21 НК РФ, нередки случаи, когда у предприятия исчисленный НДС отрицателен, т.е. предприятие, успешно работающее на рынке, приносящее прибыль, не только не перечисляет государству налог с добавленной стоимости, но государство перечисляет этому предприятию денежные средства в качестве НДС. Это, конечно, нонсенс. Абсурд полнейший. Во многих других случаях, величина налога на добавленную стоимость не имеет ничего общего с собственно добавленной стоимостью, определенной из данных бухгалтерского учета.

Из более сотни стран, в которых введен налог на добавленную стоимость, нет ни одной страны, в которой законодательство о налогах сформулировано столь небрежно, что встречаются такие случаи, когда не фирма платит налог государству, а государство платит налог фирме.

**Налог, прибыль и цена реализации**

Из вышеприведенных примеров видно, что "косметическим ремонтом", пере формулированием текста отдельных статей НК РФ не обойтись. Здесь не технические ошибки, не описки, или опечатки, например такого типа, когда вместо "грузовой таможенной декларации" напечатали "таможенной декларации", - пропущено одно слово, а платить надо совсем другие налоги. Здесь при определении НДС нужно не только заново определить процедуру вычисления величины налога, но и отказаться от привычных словосочетаний (чуть было не сказал - понятий), таких как стоимость без НДС, цена без НДС, цена с НДС, НДС в составе цены, и так далее.

В некоторых учебниках написано, что налоги можно подразделить на прямые и косвенные. Прямые налоги - это такие налоги, которыми облагаются имущество или результаты деятельности лица (физического или юридического) и которые уплачивает лицо непосредственно в бюджет. Таков, например, налог на прибыль, или налог на имущество, или единый социальный налог. Косвенные налоги - это такие налоги, которые организация или физическое лицо уплачивает не непосредственно государству, а другой организации, а последняя, называемая налоговым агентом, уплачивает уже его государству. Таков, например, НДС или налог с продаж. Но, подчеркнем, что такое подразделение налогов на прямые и косвенные условно, допустимо в учебниках и определенного рода теоретических работах, но недопустимо в Законе, в Налоговом кодексе. Иначе, как мы пытались показать выше, когда покупатель не является плательщиком НДС, государство должно позаботиться о том, чтобы организация, официально, по закону, освобожденная от обязанностей уплаты НДС, не уплачивало НДС поставщику (являющемуся плательщиком НДС) в составе цены приобретаемых товаров (работ, услуг) производственного использования.

Строго говоря, источником для оплаты любого налога является прибыль, то есть превышение суммы дохода над расходами, понесенными организацией в связи с получением этого дохода. У предприятия просто нет другого источника для уплаты налогов. Согласно теории бухгалтерского учета в балансе предприятия актив всегда равен пассиву. Источниками всех активов предприятия являются капитал (уставный или акционерный плюс добавочный плюс резервный - если есть), обязательства (долгосрочные и краткосрочные, иначе называемые кредиторской задолженностью) и полученная прибыль. Уплачиваемый государству налог есть безвозмездное отчуждение части активов (денежных средств) предприятия, которому в пассиве будет соответствовать часть прибыли. Уплачивать налог из уставного капитала нельзя, потому что уставный капитал конечен, а предприятие существует, и будет существовать неопределенно долго. Уставный капитал быстро истощится. Кредиторская задолженность - это долги предприятия контрагентам, сотрудникам, займодавцам, государству. Начисленный, но еще не уплаченный налог - это кредиторская задолженность предприятия государству. Разумеется, при неблагоприятно сложившихся обстоятельствах, если у предприятия отсутствует прибыль, то налоги придется уплачивать из кредиторской задолженности, то есть брать в долг у кого-либо с тем, чтобы уплатить налоги государству. Но так долго продолжаться не может, потому что долги кредиторам тоже нужно отдавать. Так что единственным источником для уплаты всех налогов является прибыль, полученная предприятием. Налог на прибыль уплачивается с прибыли непосредственно, прибыль является налоговой базой для этого налога. Все остальные налоги - налог на имущество, единый социальный налог, налог на добавленную стоимость, и т.д. уплачивается с прибыли завуалировано. То есть налоги-то уплачивается с прибыли, а базой для расчета этих налогов является не прибыль, а совсем другие экономические величины.

Прибыль является результатом совершения операций реализации. Возможны, конечно, иногда, для отдельных предприятий внереализационные доходы, но долго, неопределенно долго ни одно предприятие не может существовать только за счет внереализационных доходов. Поэтому, в принципе, возможно для каждого из начисленных налогов определить, какую долю продажной цены каждого реализованного товара (работы, услуги) составляет этот налог, и считать, что каждый налог уплачивают покупатели товаров (заказчики работ, потребители услуг). В составе же продажной цены товара (работы, услуги) можно указать, что столько-то составляет такой-то налог, столько-то - другой налог, столько-то - третий налог,.. столько-то - стоимость материалов, столько-то - зарплата работников, столько-то амортизация оборудования и столько-то - чистая прибыль. Например, если за отчетный период налог на имущество составил 5 000 руб., и за этот период реализовано различных товаров (работ, услуг) на общую сумму в 300 000 руб., то в составе продажной цены некоторого конкретного изделия стоимостью в 300 руб. налог на имущество составит 5 руб. (5 000 руб. \* 300 руб./300 000 руб.).

Такая точка зрения с позиций экономики возможна, и ее можно приводить в учебниках, аналитических и теоретических статьях, чтобы сделать более понятным то или иное положение, но никак не в Законе, не в Налоговом кодексе. Словосочетания "цена без НДС", "добавленная стоимость без НДС", "цена с НДС", "добавленная стоимость с НДС" от частого употребления стали вроде бы привычными, но они являются, по нашему мнению, с правовой точки зрения (а Налоговый кодекс - это область не только и не столько экономики, но область права) столь же некорректными (если не сказать жестче - бессмысленными), как и словосочетания "цена без налога на имущество", "добавленная стоимость без налога на имущество", "цена с налогом на имущество", "добавленная стоимость с налогом на имущество", "цена без единого социального налога", "добавленная стоимость без единого социального налога", "цена с единым социальным налогом", "добавленная стоимость с единым социальным налогом", и т.д.

Цена определяется рынком, соотношением спроса и предложения. Если спрос увеличивается, или предложение уменьшается, то цена растет. Если спрос уменьшается, или предложение увеличивается, то цена падает. Когда представитель продавца и представитель покупателя во время переговоров "утрясают" цены, то продавец, разумеется, имеет в виду, что ему надо из продажной стоимости товара (работ, услуг) покрыть и все издержки производства, и заплатить все налоги, да еще хорошо бы и прибыль получить. Так что, приступая к переговорам по ценам, продавец заранее знает, что наименьшая цена, по которой он может продать этот товар (работу, услугу), равна такой-то величине. Покупатель же знает, по каким ценам другие поставщики продают подобные, аналогичные товары (работы, услуги), примерно с такими же или незначительно отличающимися свойствами. Если продавцу удастся договориться с покупателем о цене товара (работы, услуги) более высокой, чем та наименьшая цена, по которой он еще мог с некоторой прибылью продать товар (работу, услугу), то продавец знает, что он возместит все издержки производства, заплатит налог на имущество, получит несколько большую прибыль, и уплатит несколько больший налог на прибыль и несколько больший налог на добавленную стоимость. Чему именно будет равен налог на добавленную стоимость - это потом сосчитает бухгалтер исходя из расчетной ставки НДС.

Никогда продавец и покупатель, "утрясая" цены, не договариваются, что мол цена без НДС будет равно тому-то, и следовательно, окончательная продажная цена с учетом НДС будет равна тому-то. Первичным понятием является окончательная продажная цена (с НДС), а величина НДС и цена без учета НДС, определяются расчетным путем, исходя из цены реализации, из продажной цены (с учетом НДС и всех остальных налогов).

При аукционной торговле становится еще более очевидным факт, что рынок определяет продажную цену товара (с НДС), а уже потом бухгалтер вычисляет, чему равен НДС в составе цены реализованного товара (работ, услуг).

{Еще одним примером, наглядно показывающим, что предприятия уплачивают так называемые косвенные налоги из прибыли, а не как налоговые агенты просто перечисляют государству полученные от покупателей денежные средства в составе цены продаваемых товаров, является ситуация, связанная с отменой налога с продаж. И в тексте главы 27 "Налог с продаж" НК РФ, и в многочисленных инструкциях и письмах чиновников МНС России, указывалось, что налог с продаж - это косвенный налог, максимальная ставка которого равна 5% от продажной стоимости товара без этого налога. Величина налога с продаж входила в цену товара, продаваемого за наличный расчет физическому лицу, и при выдаче покупателю товарного чека или товарной накладной указывалась отдельным показателем. Но жизнь такова, какова она есть, а не такова, как о ней думают и пишут в своих инструкциях и письмах чиновники. С 01.01.2004 г. налог с продаж отменен, а розничные цены, по которым реализуются товары за наличный расчет населению (физическим лицам) не изменились. Кто не верит, выйдите из дома и пройдите к ближайшему продовольственному или вещевому рынку и поинтересуйтесь ценами хоть на продовольственные, хоть на промышленные товары и убедитесь, что они с 01.01.2004 г. не уменьшились. Потому что цены формируются рынком. А законодатели (и чиновники) могут установить какой-либо новый налог, написать инструкцию о том, как исчисляется его величина, или отменить налог, но никак не определять цены на товары (работы, услуги). Лично я ни 01.01.2004 г., ни после не занимался покупкой автомобилей за наличный расчет. Поэтому не знаю, уменьшились на 5% цены на автомобили, покупаемые населением за наличный расчет, или нет. Но если цены, по которым продаются автомобили физическим лицам за наличный расчет, уменьшились, то это означает только то, что в этой сфере рынка нет, не сформировался еще.}

"Наблюдаемые" и ненаблюдаемые величины

В физике есть понятия о "наблюдаемых" и ненаблюдаемых величинах. Наблюдаемые величины - это те, величину которых можно непосредственно измерить при помощи какого-либо измерительного прибора, например, длина, вес, промежуток времени, температура, и т.д. Ненаблюдаемые величины, это такие реальные характеристики существующих тел, которые нельзя непосредственно измерить каким-либо прибором, но можно вычислить. Например, энергия какого-либо тела. Энергию нельзя измерить, но можно вычислить кинетическую энергию, потенциальную энергию, внутреннюю энергию и т.д., измерив объем, массу, давление, температуру, скорость и т.д.

Так же и в экономике. Есть показатели, непосредственно определяемые из данных бухгалтерского учета, например, для данной организации за определенный отчетный период стоимость реализованных товаров (работ, услуг). Столь же непосредственно определяемым из данных бухгалтерского учета является стоимость товаров (работ, услуг) реализованных другими лицами (юридическими и физическими) данной организации. Налог на добавленную стоимость - это непосредственно не определяемая величина. Его нужно вычислить. Но НДС нужно вычислять, исходя из непосредственно определяемых указанных выше величин реализации, а не через другие непосредственно не определяемые из бухгалтерского учета величины, какими являются цена без НДС и цена в составе НДС. Потому-то и многочисленные судебные разбирательства, связанные с правильностью исчисления налога на добавленную стоимость, причем дела, как правило, не ограничиваются разбирательством в арбитражных судах низших инстанций, а нередко доходят до Высшего Арбитражного Суда РФ (см. начало статьи).

Исходя из вышесказанного, приведем определение налога на добавленную стоимость по аналогии с определением налога на прибыль.

Прибыль - это сумма дохода, полученного организацией за минусом суммы расходов, понесенных организацией в связи с получением этого дохода. Налог на прибыль равен доле этой прибыли, вычисляемой умножением величины прибыли на некоторую процентную ставку.

Добавленная стоимость равна стоимости реализованных данной организацией товаров (работ, услуг) за отчетный период за минусом стоимости товаров (работ, услуг) реализованных другими лицами (юридическими и физическими) данной организации за тот же период. То есть - это реализационные доходы организации минус расходы, которые являются реализационными доходами контрагентов. Вот эту добавленную стоимость можно для организаций, являющихся плательщиками НДС, обложить налогом, который должен быть равен некоторой доле этой добавленной стоимости. Вычисляться налог на добавленную стоимость должен, как и налог на прибыль, умножением величины добавленной стоимости на некоторую процентную ставку - 0%, для ряда экспортно-импортных операций; 9,09% - при реализации печатной продукции, лекарственных средств, товаров для детей, 16,67% во всех остальных случаях до 01.01.2004 г.; 15,25424% в этих же случаях после 01.01.2004 г. Можно использовать любые другие способы и приемы вычисления величины налога на добавленную стоимость при условии, что этот другой способ дает тот же самый результат во всех случаях (когда один из контрагентов не является плательщиком НДС, когда реализация сырья и продукции облагаются НДС с разными ставками и т.д.).

НДС с авансов

Государственные чиновники, ответственные за пополнение бюджета, не могли долго спокойно взирать, как покупатели, осуществляя предоплату, перечисляли продавцам авансовые платежи, что с точки зрения бухгалтерского учета является "оборотом", а государство с этого оборота не получало налог. Продавцы, получив аванс и еще не отгрузив товар (не выполнив работ, не оказав услуг), использовали аванс так, как считали нужным. Т.е. денежные средства аванса "работали" на предприятие и не "работали" на государство. Поэтому во время ввода очередных изменений в Налоговый кодекс РФ законодатели ввели поправку - статью 162 "Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)", которая гласит:

"Налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153 - 158 настоящего Кодекса, увеличивается на суммы: авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг".

Так что законопослушный налогоплательщик, получив от заказчика аванс в счет выполнения предстоящих работ, должен 20/(100+20) = 1/6 часть аванса в 2003 г. или 18/(100+18) = 1/6,5555 часть аванса в 2004 г. перечислить государству в качестве налога на добавленную стоимость, выписать счет-фактуру, занести необходимые суммы в книгу учета продаж, и начать производить работы, ради выполнения которых и был уплачен аванс. "Но тут игра плохая вышла" (И.С. Барков). Некоторые из законопослушных налогоплательщиков обнаружили, что они не могут выполнить заказанные им работы именно в силу уплаты НДС с авансов. Посудите сами. Пусть данное предприятие использует для выполнения работ подрядчика, а подрядчик - субподрядчика. От заказчика предприятие получило предоплату - аванс в 9 600 руб. Согласно предварительной смете расходов из этих 9 600 руб. государству в качестве налога на добавленную стоимость должно отойти в конечном итоге 1 000 руб. (см. выше пример с выпуском изделий предприятием ООО "Мечта"). Но фактически нужно сразу по получении аванса перечислить государству 1600 руб., а из оставшихся 8 000 руб. (9 600 руб. - 1600 руб.), допустим, 200 руб. оставить себе, а 7 800 руб. перечислить подрядчику. Для подрядчика эти 7 800 руб. - тоже аванс, и он с них должен заплатить государству в качестве налога на добавленную стоимость 1 300 руб., а из оставшихся 6 500 руб. 200 руб. оставить себе, а 6 300 руб. перечислить субподрядчику. Но для субподрядчика эти 6 300 руб. - тоже аванс, и он с них должен заплатить государству в качестве налога на добавленную стоимость 1050 руб., а оставшиеся 5 250 руб. 150 руб. оставить себе, а 5 100 перечислить субсубподрядчику, который в свою очередь перечислит государству НДС с аванса в размере 850 руб., а оставшихся 4 250 руб. у последнего субподрядчика или 4 800 руб. у всех соисполнителей в сумме (200 + 200 + 150 + 4 250) недостаточно, чтобы выполнить работы объемом в 9600 руб. Эту комедию можно было бы продолжать дальше, пока все деньги не отошли бы государству в качестве НДС с авансов, но уже на этом этапе ясно, что выполнить работу для заказчика они не смогут, денег нет, или вернее, недостаточно. Государству уже в качестве налога на добавленную стоимость перечислено в общей сложности половина объема реализации, а именно 4 800 руб. (1600 + 1 300 + 1050 + 850) и оставшихся 4 800 руб. явно недостаточно для того, чтобы выполнить работы объемом в 9 600 руб.

Приведенный пример нельзя считать надуманным. Прогресс человечества обусловлен разделением труда. Сначала на заре человечества земледелие отделилось от скотоводства. Затем выделялись все новые и новые профессии и специалисты, носители этих профессий: оружейники, горшечники, каменщики, плотники, повара, сапожники, печатники и т.д. Вполне можно представить себе предприятие, специализирующееся на выпуске колес, другое предприятие, специализирующуюся на выпуске шин для колес, третье предприятие, специализирующуюся на выпуске подшипников для колес, четвертое предприятие, специализирующуюся на выпуске аккумуляторов, пятое предприятие, специализирующуюся на выпуске бензонасосов, и т.д. И вот некое предприятие, назовем его головным, типа упоминавшегося в начале настоящей статьи открытого акционерного общества "КамАЗ", получило заказ на изготовление опытного образца зерно-картофеле-свеклоуборочного комбайна, одновременно являющегося сеноукладчиком, погрузчиком и канавокопателем по чертежам заказчика. И это головное предприятие в странах с продуманной системой налогообложения (не в России) рассчитывает выполнить этот заказ, беря на себя функции окончательной сборки и наладки и привлекая к работам по этому заказу подрядчиков и субподрядчиков: одной фирме заказать изготовление корпуса, другой фирме - шасси, третьей фирме заказать изготовление двигателя и т.д. В свою очередь фирма, получившая заказ на изготовление шасси, привлечет в качестве субподрядчика фирму, специализирующуюся на изготовлении колес, а та - фирму, специализирующуюся на изготовлении шин и подшипников, и т.д. Ясно, что в России выполнить этот заказ, да и любые другие заказы, требующие привлечения субподрядчиков, невозможно, ибо большая часть денег, выделенных для выполнения этого заказа, сразу же, еще до начала работ, отойдет государству в качестве НДС с авансов. Хотя потом, после выполнения заказа, после отгрузки, возможно будет осуществлено возмещение из бюджета излишне уплаченных сумм, но у предприятия, получившего аванс и заплатившего налог с аванса может не хватить собственных оборотных средств для выполнения заказа.

Я, например, еще помню, как в 60 - 70 -е гг. ХХ в., когда слегка приоткрылся "железный занавес", отдельные советские специалисты, приезжая из заграничных служебных командировок, рассказывали, а специалисты, не ездившие в командировку, с недоверием слушали, что там "на Западе", фирма, в количестве двух десятков человек производит такой же примерно объем продукции в физических единицах измерения, как "наше" предприятие, насчитывающее несколько тысяч работников.

- Неужели там у них производительность труда в тысячи раз выше, чем у нас?

- Нет, конечно. Производительность труда, бывает и выше, но не намного. Просто у них там много узкоспециализированных фирм, а головная фирма размещает заказы среди этих узкоспециализированных фирм, а затем занимается окончательной сборкой. При этом у них детали, изготовленные на разных фирмах, подходят друг к другу. Это как все равно, что каждый наш цех преобразовать в отдельное предприятие. И если нас не устраивает работа какого-нибудь, например, шлифовального цеха, то мы не ставим вопроса о смене начальника шлифовального цеха, а просто размещаем заказ на этот вид работы в другой организации.

От себя теперь уже добавлю. В этих странах либо не был введен налог на добавленную стоимость (Швейцария, США, Канада и Австралия), либо налог на добавленную стоимость введен, но он не взимается с авансов.

Надеюсь, Вам, уважаемый читатель, этого примера достаточно, чтобы понять всю абсурдность положения о взимании НДС с авансов? А вот законодателям непонятно.

Конечно, законопослушные налогоплательщики, быстро поняли, что, оставаясь законопослушными, они не в состоянии успешно вести бизнес. В нашей стране, в России, при наших законах нельзя и вести бизнес, и быть законопослушным налогоплательщиком. Данное обстоятельство является одной из причин, сдерживающих экономическое развитие в нашей стране, одной из причин упадка промышленного производства.

Некоторые из налогоплательщиков, оставаясь законопослушными, уходят из бизнеса, по крайней мере, из бизнеса, связанного с производством, другие же перестали быть законопослушными, и, преступая закон, т.е. становясь "преступниками", перестали уплачивать НДС с авансов, хотя таково требование статьи 162 НК РФ, предпочитая полную опасностей и забот, но относительно сытую жизнь голодной смерти.

Можно пытаться избежать уплаты НДС с авансов, оформляя получение денег от заказчика (покупателя) как заем, задаток или залог. А затем в суде доказывать, что это получение денежных средств не является "… авансовыми или иными платежами, полученными в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг".

Рассмотрим чуть подробнее, например, ситуацию с займом.

Покупатель (заказчик) и продавец (исполнитель) заключают и оформляют, как положено, договор займа, по которому покупатель, он же заимодавец, кредитует продавца - заемщика некоторой суммой, равной стоимости заказа (стоимости товаров (работ, услуг)). Операции по предоставлению займов не облагаются налогом на добавленную стоимость. Затем покупатель и продавец заключают и оформляют, как положено, договор о выполнении работ (поставки товаров (услуг)). Затем осуществляется исполнение этого второго договора, т.е. выполняются работы (производится отгрузка товара (оказываются услуги)). После подписания акта о выполнении работ (оформления документов, связанных с отгрузкой товара) и у покупателя и у продавца возникают друг перед другом по две равных задолженности - дебиторская и кредиторская.

У продавца - дебиторская задолженность покупателя по отгруженным, но не оплаченным товарам (работам, услугам), и кредиторская задолженность перед покупателем по полученному займу. У покупателя - дебиторская задолженность продавца по предоставленному займу и кредиторская задолженность перед продавцом по оприходованным, но еще не оплаченным товарам (работам, услугам). Затем заключается договор (или соглашение) о взаимозачете встречных требований и производится взаимозачет 2). Разумеется, здесь нет обмана государства, ухода от налога. Государство получит свой НДС, но после реализации, а не перед, при уплате аванса.

По нашему мнению, НДС с авансов должен быть отменен, как препятствующий дальнейшему прогрессу экономики, сдерживающий экономическое развитие общества. Тем более, что налоговые поступления в бюджет государства нисколько не изменятся.

Предложения по рассмотрению налоговых споров в судах

Что касается заголовка статьи "Судить по законам, или по "понятиям"…", то двух мнений быть не может. При принятии решения суды должны руководствоваться законами, действующими на момент принятия решения. Но если какое-либо дело в результате кассационной жалобы или в порядке надзора рассматривается судом высшей инстанции, то при этом неплохо было бы проанализировать: а соответствуют ли законы, на основании которых принимается решение, - "понятиям", именно, экономическим понятиям.

В Постановлении Конституционного суда РФ от 30.01.2001 г. № 2-П указано, что "в целях обеспечения реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации) принимаемые законы о налогах должны быть конкретными и понятными" (выделено мною - С.М). Это значит, что даже не профессионал в области права или экономики, а обыкновенный рядовой предприниматель, должен суметь, руководствуясь Налоговым кодексом РФ, правильно определять величину налога, который ему следует уплатить. Если же низшая судебная инстанция вынесла по некоторому налоговому делу определенное решение, а более высокая судебная инстанция отменила это решение, то согласно обычной логике и здравому смыслу, может быть только одно из двух.

Первый вариант. Соответствующие статьи Налогового кодекса РФ неконкретны и непонятны, раз даже профессионалы, коими являются судьи арбитражного суда, выносят некоторые одно, а некоторые другое решение. В этом случае должна действовать норма, сформулированная в п.7 ст. 3 НК РФ "все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)". Кроме того, раз соответствующие статьи Налогового кодекса неконкретны и непонятны даже арбитражным судьям, не говоря уже о предпринимателях, то высшая судебная инстанция, на наш взгляд, должна ставить вопрос о внесении в Государственную Думу РФ законопроекта о вводе соответствующих поправок в Налоговый кодекс РФ, с тем, чтобы статьи Налогового кодекса РФ, согласно которым исчисляется данный налог, стали бы конкретны и понятны. Арбитражному суду более высокой инстанции сделать это легко. У него же есть все доводы "за" и "против", доводы как истца, так и ответчика, а это, по сути, является технико-экономическим обоснованием законопроекта о вводе поправки в НК РФ.

Второй вариант. Соответствующие статьи Налогового кодекса РФ конкретны и понятны, но арбитражные судьи низшей инстанции, вынесшее решение, которое вынуждена была отменить более высокая судебная инстанция, неквалифицированны. В этом случае арбитражный суд более высокой инстанции должен ставить вопрос о профессиональной компетенции таких арбитражных судей низшей инстанции.

**Другие налоги**

Как говорил (или, вернее, писал, говорить он не мог, это псевдоним, под которым писали три автора) уже цитированный нами выше Козьма Прутков "Нельзя объять необъятное" 3). Перефразируя известное изречение В.И. Ленина "Электрон так же неисчерпаем, как и атом", можно сказать, что "недостатки гл. 21 Налогового кодекса так же неисчерпаемы, как и недостатки Налогового кодекса в целом (всех остальных его глав)". Мы не рассмотрели вопрос об НДС при экспортно-импортных операциях, которые тоже имеют свои особенности и их изучение может представить предмет отдельного исследования. Тем более мы не рассматриваем проект, согласно которому в 2004 г. Правительство РФ планирует ввести спецсчета НДС. Введение специальных счетов НДС - это нововведение, затрагивающее процедуру взимания налога, а в настоящей статье мы исследуем процедуры исчисления НДС. Как взимать НДС - это вопрос второй. Сначала нужно научиться его правильно начислять, чтобы проверкой правильности его начисления не занимались арбитражные суды различных инстанций вплоть до Высшего арбитражного суда РФ.

Недостатки главы 25 "Налог на прибыль" и возможные способы их преодоления подробно рассмотрены нами в предыдущих статьях 4), 5), 6) и 8), опубликованных в этом журнале в 2002 - 2003 гг. в № 1(73), 19(91), 12(108), а также в журнале "Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии" в 2002 г. в № 5(40). Поскольку все налоги, как мы уже указывали выше, уплачиваются из прибыли, то имеет смысл уменьшить количество различных налогов, несколько упростив процедуры их исчисления и увеличив процентные ставки оставшихся налогов.

Мы упоминали в начале статьи, что есть государства, в которых нет налога на добавленную стоимость, но есть налог на прибыль. Есть и такие государства, в которых нет налога на прибыль, но есть налог на добавленную стоимость. Все эти государства уже пошли по пути уменьшения общего количества различных налогов.

Повторим еще раз, что, по нашему мнению, следует не только пересмотреть основные положения гл. 21 НК РФ о НДС, но и отменить налог на прибыль полностью, увеличив ставку НДС, либо, как минимум, отменить налоговый учет в том виде, как он описан в главе 25 НК РФ. Но, учитывая, что уж слишком много средств затратили некоторые организации на внедрение у себя налогового учета, можно ограничиться вводом одной маленькой поправки в статью 284 "Налоговые ставки" НК РФ, а именно: организации имеют право использовать в качестве налоговый базы прибыль, полученную методами бухгалтерского учета, и умножать ее на ставку, допустим, 36%. То есть организация вправе по своему выбору либо определять налогооблагаемую прибыль так, как регламентируется в 25 главе НК РФ, и умножать ее на ставку в 24%, либо определять ее методами бухгалтерского, а не налогового учета, и умножать ее на ставку, равную 36% (т.е. так, как рассчитывали налог на прибыль до ввода налогового учета).

Налог с продаж (глава 27 НК РФ) подвергнут нами критике в статье 7) и частично, в статье 8). Он должен быть отменен, как не соответствующий Конституции РФ, с даты его принятия, а суммы налога, уплаченные налогоплательщиками в бюджет, возвращены налогоплательщикам.

**Сухой остаток**

Для тех читателей, которые привыкли читать "по диагонали", приведем основные положения данной статьи.

Любой налог, и НДС в том числе, является налогом на результаты производственно-хозяйственной деятельности организации, а не косвенным налогом на покупателя продукции, который уплачивается государству через продавца, выступающего налоговым агентом.

Любой налог, и НДС в том числе, уплачивается из прибыли организации. Ибо налог - это изъятие в пользу государства части активов предприятия. Этой изымаемой части активов в пассиве может соответствовать только прибыль.

Любой налог, и НДС в том числе, оплачивается, в конечном счете, покупателем товаров (работ, услуг), и, в принципе, в цене товаров (работ, услуг) можно выделить долю, соответствующую каждому налогу, а не только НДС.

Продажная цена товаров (работ, услуг) определяется рынком, соответствием спроса и предложения. Это понятие "продажная цена" является первичным. И из этой продажной цены можно расчетным путем определить долю, соответствующую тому или иному налогу, в том числе НДС.

Стоимость товара (работ, услуг) без НДС, величина НДС в составе цены товара (работ, услуг) - эти понятия являются вторичными, которые можно определить расчетным путем из формируемой рынком продажной цены товаров (работ, услуг).

В Налоговый кодекс РФ (ч 1) предлагается записать, что величина налога, который должна уплатить государству данная организация, не может зависеть от того, является или не является налогоплательщиком по этому виду налога какая-либо другая организация, и тем более, не может зависеть от того, уплатила или не уплатила эта другая организация налог данного вида.

В Налоговом кодексе РФ не должен фиксироваться только один какой-либо способ вычисления налога, который в обязательном порядке должны применять все налогоплательщики. В Налоговом кодексе РФ может приводиться какой-либо способ исчисления налога только как пример. Налогоплательщик вправе использовать любой другой способ расчета, если он приводит к тому же результату.

При исчислении любого налога, и НДС в том числе, может использоваться информация, содержащаяся в любых первичных документах (счет-фактура, кассовый чек, товарный чек, товарная накладная, кассовый ордер, платежное поручение, акт выполненных работ и т.д.), которые имеют силу доказательства в суде о факте реализации, или о факте совершения платежа.

Статьи в Налоговом кодексе должны так формулироваться, чтобы быть конкретными и понятными.

При рассмотрении налоговых споров в арбитражных судах, если более высокая судебная инстанция отменяет решение нижестоящей судебной инстанции, то решение вышестоящей судебной инстанции не должно ограничиваться направлением материалов дела в низшую инстанцию на повторное рассмотрение, а должно сопровождаться: либо рассмотрением вопроса о профессиональной компетентности судей нижестоящей судебной инстанции, либо направлением в Государственную Думу РФ законопроекта о внесении поправок в Налоговый кодекс РФ, с тем чтобы статьи Налогового кодекса РФ, оказавшиеся противоречивыми, не конкретными и не понятными, были изменены.

НДС с авансов (ст. 162 НК РФ) должен быть отменен.

Налог на прибыль можно рассчитывать любым из двух способов по выбору налогоплательщика: либо определять налогооблагаемую прибыль так, как регламентируется в 25 главе НК РФ, и умножать ее на ставку в 24%, либо определять ее методами бухгалтерского, а не налогового учета, и умножать ее на ставку, равную 36% (т.е. так, как налог на прибыль исчислялся до ввода налогового учета).

**Список литературы**

1) Машков С.А. Иллюзия налога. // Все для бухгалтера. 1999. № 6 (36).

2) Машков С.А. Многосторонние взаимозачеты // Все для бухгалтера. 2001. № 7 (61).

3) Сочинения Козьмы Пруткова.//Москва. "Художественная литература". 1987.

4) С.А. Машков. Что такое налоговый учет, и как он воюет против организаций. //Все для бухгалтера 2002. № 1 (73).

5) С.А. Машков. Налоговый учет методом двойной записи.// Все для бухгалтера. 2002 № 19(91).

6) С.А. Машков. Регистры налогового учета.//Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2002. № 5 (40).

7) С.А. Машков. Критический комментарий к главе 27 "Налог с продаж" Налогового Кодекса РФ. //Все для бухгалтера. 2002. № 5 (77).

8) С.А. Машков. Как строить мост - вдоль иль поперек реки, или несколько слов о "Концепции развития учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу". //Все для бухгалтера 2003. № 12 (108).