Курсовая работа

Применение налога на добавленную стоимость в РФ

Пермь 2009 г.

Содержание

Введение

Глава 1. Теоретические основы налога на добавленную стоимость в РФ

Глава 2. Применение налога на добавленную стоимость в РФ

Глава 3. Совершенствование налога на добавленную стоимость в РФ

Заключение

Список литературы

## Введение

Тема данной курсовой работы "Применение налога на добавленную стоимость РФ".

Налоги и сборы являются источниками бюджетных поступлений и важнейшими структурными элементами рыночного типа. В Налоговом кодексе РФ сформулированы основные понятия, применяемые в налоговом законодательстве.

Актуальность работы заключается в том, что с помощью налогов государство достигает относительного равновесия между общественными потребностями и ресурсами для их удовлетворения. Необходимость налогов обусловлена потребностями общественного развития и вытекает из функций и задач государства, выполнение которых требует средств.

Налог на добавленную стоимость самый сложный. "Скажите, сколько и когда я должен платить?" - вопрос, который по отношению к НДС имеет самый неопределенный ответ. В отличии от других налогов, которые всегда взимаются в пользу государства, НДС - может взиматься в пользу налогоплательщика. Ситуация, предусмотренная Налоговым кодексом РФ, но требует от налоговых органов совершения незаконных действий. Актуальность решения проблемы исчисления и уплаты НДС возникла сразу же после введения данного налога в РФ. Отсутствие научно обоснованных расчетов элементов налогооблагаемой базы, экономических возможностей налогоплательщиков, потребностей бюджета, соотношений между различными видами налогов и общей суммой бюджетных потребностей.

Вступившая в силу с 1 января 2001г. глава 21 "Налог на добавленную стоимость" части второй Налогового кодекса РФ, даже с учётом внесённых изменений и дополнений, не устранила по ряду существенных вопросов функционирования налога на добавленную стоимость неточностей, нерешённых проблем, не позволяющие однозначно и твердо руководствоваться налоговым законодательством. Но также просчеты законодательства и незначительный срок практики применения данного налога вызвали отдельные спорные моменты. От решения этих споров значительно зависит справедливость и экономическая обоснованность данного налога.

Цель данной работы является: рассмотрение сущности налога на добавленную стоимость и его применение в РФ, а также вопросы, связанные с последними изменениями с 2007 по 2009 гг.

Главные задачи:

Рассмотреть теоретические основы налога на добавленную стоимость в РФ;

Рассмотреть применение налога на добавленную стоимость в РФ;

Рассмотреть совершенствование налога на добавленную стоимость в РФ.

Работа состоит из трех глав.

Первая глава "Теоретические основа налога на добавленную стоимость в РФ" раскрывает понятие данного налога, плательщиков, принципы, концепции и др. Для понимания структуры налога требуется выяснить такие вопросы, как субъекты и объекты обложения налогом на добавленную стоимость, принципы определения налогооблагаемой базы, ставки, сроки уплаты налога и порядок его исчисления, особенности исчисления налога на добавленную стоимость для организаций различных видов деятельности и пр.

Одной из отрицательных сторон действующей налоговой системы было сложившееся с 1992 г. соотношение между прямыми и косвенными налогами: произошел резкий сдвиг в сторону последних. Вновь введенные НДС и акцизы, как отмененный налог с оборота, являются косвенными налогами и по сути своей представляют налоги на потребление, поскольку этими налогами в основном облагаются товары и услуги по пути к потребителю. Конечный потребитель здесь выступает не только как частное лицо, но эти налоги уплачивают и потребители непроизводственной сферы. НДС и акцизы зарекомендовали себя во многих странах с рыночной экономикой не только эффективными фискальными инструментами бюджета, но и как обеспечивающими равноправные условия хозяйствования для всех предпринимателей.

Оценка роли НДС неоднозначна: практики полагали, что налог как нельзя лучше обеспечивает бюджетные потребности, а аналитики критиковали этот налог за излишнюю фискальность, неотработанная налоговая база и чрезмерно высокие ставки. НДС, считали они, не адаптирован к российской экономике на этапе перехода к рынку, что объясняет существование недостатков в формировании налогооблагаемой базы и в технике исчисления НДС.

Вторая глава "Применение налога на добавленную стоимость в РФ" рассматривает применение налоговых ставок и вычетов и пр.

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

Третья глава "Совершенствование налога на добавленную стоимость в РФ" рассматривает нормативно-правую базу, которая состоит из действующего законодательства РФ по состоянию на 1 января 2009г.

Теоретико-методологическую базу исследования составили четыре группы источников. К первой отнесены авторские издания по исследуемой проблематике. Ко второй отнесены учебная литература (учебники и учебные пособия, справочная и энциклопедическая литература, комментарии к законодательству). К третьей отнесены научные статьи в периодических журналах по исследуемой проблематике. И к четвертой отнесены специализированные веб-сайты организаций, в том числе веб-ресурс Консультант Плюс.

При работе над данной темой мною будут использованы нормативно правовые акты: Налоговый кодекс РФ часть первая и вторая,, Федеральные законы РФ, Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость", Инструкции, Письма МНС и ГТК, а также научные статьи в периодических изданиях.

## Глава 1. Теоретические основы налога на добавленную стоимость в РФ

Под налогами понимаются обязательные платежи юридических и физических лиц, поступающие государству в заранее установленных законом размерах и в определенные законом сроки. Налоги представляют собой ту часть финансовых отношений, которая связана с формированием денежных доходов государства, необходимых ему для выполнения соответствующих функций. За счет налоговых поступлений формируются финансовые ресурсы государства, которые аккумулируются в его бюджете и в бюджетах внебюджетных фондов. Налоги являются объективной необходимостью, ибо обусловлены потребностями поступательного развития общества.

Основными элементами налога являются субъект, объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Налог считается установленным, когда определены плательщик (субъект) и остальные элементы налогообложения. В необходимых случаях при установлении налога в нормативном правовом акте могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Под субъектом налога понимается юридическое или физическое лицо, которое по закону является плательщиком налога. Под объектом налога - предмет, наличие которого дает основание для обложения его владельца налогом. Процесс начисления налогов состоит из следующих этапов: определение объекта налога; определение базы налога; выбор ставки налога; применение налоговых льгот; расчет суммы налога.

Налоги в реальном налоговом механизме - безвозвратная, безэквивалентная и срочная форма принудительного взыскания с налогоплательщиков части их дохода с целью удовлетворения общественно необходимых потребностей. [13], [15]

*Принципы классификации налогов:*

1. По способу взимания различают прямые и косвенные налоги. Прямые подразделяются на личные и реальные; Косвенные - на косвенные универсальные, фискальные монополии, таможенные пошлины.

2. По субъекту (налогоплательщику) различают налоги с физических лиц, налоги с предприятий и смежные налоги.

3. По срокам уплаты различают срочные и периодично-календарные налоги. Периодично-календарные налоги, в свою очередь, подразделяются на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, ежегодные.

4. По органу, который устанавливает и конкретизирует налоги, различают федеральные, региональные и местные налоги.

5. По порядку введения различают общеобязательные и факультативные налоги.

6. По уровню бюджета - закрепленные и регулирующие.

7. По целевой направленности - абстрактные и целевые.

В РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов РФ и местные налоги и сборы. Под федеральными налогами и сборами Налоговый кодекс, устанавливаемые кодексом и обязательные к уплате на всей территории РФ. [17], [18]

*Налог на добавленную стоимость (НДС) -* является федеральным, косвенным одним из самых важных и в то же время самых сложных для исчисления налогов. В основу исчисления этого налога положено понятие "добавленной стоимости", которое неоднозначно трактуется в различных странах мира.

В западной концепции НДС объектом налога является добавленная стоимость. Она представляет собой стоимость, которую, например, производитель в обрабатывающем производстве, предприниматель в сфере распределения, агент рекламы, парикмахер, фермер и т.д. добавляют к стоимости сырья, материалов или к стоимости тех товаров и продуктов, которые он приобрел для создания нового изделия и услуги.

В российской концепции Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. [15]

Первый элемент любого налога, в том числе и НДС, - определение субъекта обложения. Понятие плательщика является одним из центральных в системе налога на добавленную стоимость. Оно обозначает налогового субъекта, под контролем которого находятся все экономические объекты - товары, услуги, подлежащие обложению этим налогом. Только этот субъект несет ответственность перед налоговыми органами, ведет соответствующий бухгалтерский учет, имеет право на зачет авансового налога, обязан выставлять счета по требованию своих клиентов, выделяя сумму налога в счете отдельной строкой, имеет право на отдельные льготы по налогу, и только оборот этого субъекта подлежит обложению НДС.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

Статья 143 НК РФ определяет круг лиц, которые являются плательщиками НДС. В качестве таковых названы организации и индивидуальные предприниматели. Термин "организация" раскрывается в ст.11 части первой НК РФ к организациям, в частности, относятся: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ; иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории.

Наряду с организациями плательщиками НДС названы индивидуальные предприниматели. Термин "индивидуальные предприниматели" в целях налогообложения объединяет следующие категории граждан (ст.11 НК РФ): физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Налогоплательщики, как организации, так и индивидуальные предприниматели, при соблюдении условий, установленных НК РФ, могут получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС. Налоговое законодательство предоставляет такую возможность налогоплательщикам. Освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС не может быть предоставлено плательщикам акцизов.

Налоговое освобождение можно получить в случае, если в течение предшествующих трех последовательных налоговых периодов налоговая база организации (индивидуального предпринимателя), исчисленная по операциям, признаваемым объектом обложения НДС в соответствии с подп. "1-3" п.1 ст.146 НК РФ, не превысит 2 млн. руб. (без учета НДС и налога с продаж).

Лица, претендующие на освобождение, должны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующее письменное заявление и сведения, подтверждающие право на такое освобождение, не позднее 20-го числа того налогового периода, начиная с которого эти лица претендуют на получение освобождения. В течение 10 дней со дня представления документов налоговые органы выносят решение о предоставлении освобождения.

Освобождение производится на срок, равный двенадцати последовательным налоговым периодам (месяцам). По истечении этого срока налогоплательщики могут представить документы с просьбой о продлении освобождения.

*Пример.* В январе, феврале и марте 2007 г. налоговая база по НДС у предприятия "Н" составила соответственно 500 000 руб., 400 000 руб., 700 000 руб.15 апреля 2007 г. предприятие "Н" представило в налоговые органы документы, необходимые для получения налогового освобождения (заявление и сведения, подтверждающее право на налоговое освобождение).

По решению налогового органа с апреля 2007 г. предприятие "Н" было освобождено от уплаты в бюджет НДС с оборотов по реализации товаров (работ, услуг). Последний налоговый период, в котором будет действовать данное освобождение от уплаты, - март 2008 г.

Освобождение применяется только в отношении обязанностей, возникающих в связи с осуществлением операций по реализации товаров (работ, услуг) (подп. "1" п.1 ст.146 НК РФ).

Таким образом, оно не распространяется на следующие операции:

безвозмездная передача товаров (работ, услуг);

передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций, в том числе через амортизационные отчисления;

выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

При возникновении объекта обложения при совершении данных хозяйственных операций налогоплательщики исчисляют и уплачивают НДС в бюджет в общеустановленном порядке.

При оформлении учетных документов и счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг) плательщики, получившие налоговое освобождение, не выделяют сумму НДС. На этих документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)" (п.5 ст.168 НК РФ). В случае, если налогоплательщик, освобожденный от уплаты налога, выставит счет-фактуру с выделением НДС, то эта сумма налога в полном объеме должна быть уплачена им в бюджет (п.5 ст.173 НК РФ).

Не являются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (п.4 ст.346.26 гл.26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности").

Предпринимателем может быть как физическое, так и юридическое лицо, если оно удовлетворяет общепринятым признакам понятия предпринимателя, т.е. самостоятельно и постоянно осуществляет производственную, коммерческую или профессиональную деятельность с целью получения дохода. Таким образом, понятие "предприниматель" в системе налога на добавленную стоимость имеет самый широкий смысл, и им может являться любая хозяйственная структура, которая соответствующим образом оформлена, признается законодательством и участвует в экономической жизни страны.

Объектами налогообложения являются:

В соответствии со ст.146 НК РФ объектом налогообложения по НДС являются, прежде всего, операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ. При этом передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается для целей исчисления НДС реализацией товаров (работ, услуг). В качестве самостоятельного объекта обложения НДС Налоговый кодекс называет операции по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления. Ранее операции по выполнению строительно-монтажных работ хозяйственным способом не выделялись в качестве самостоятельного объекта обложения НДС. Они подлежали налогообложению в рамках оборотов по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения. В настоящее время, объект обложения НДС возникает при выполнении любых строительно-монтажных работ для нужд предприятия (не для сторонних заказчиков), независимо от источника финансирования этих работ.

Объектом обложения налогом также являются операции по передаче на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций, в том числе через амортизационные отчисления. Таким образом, вторая часть НК РФ разрешила спорный вопрос о необходимости исчислению в уплаты в бюджет НДС при передаче товаров, работ, услуг внутри предприятия для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения. Поскольку объект обложения НДС возникает только в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, то значение для правильного формирования объекта обложения НДС имеют главы 21 НК РФ, определяющие место реализации товаров (работ, услуг). Местом реализации товаров признается территория РФ (ст.147 НК РФ), если:

1) товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется. При этом, вероятно, имеется в виду, что товар не отгружается и не транспортируется за пределы РФ.

2) товар в момент начала отгрузки\* или транспортировки находится на территории РФ.

*Пример*. Предприятие "А" реализует норвежскому контрагенту металлопрокат. Продукция транспортируется покупателю с территории РФ. В соответствии с условиями договора право собственности на поставляемую продукцию переходит к покупателю на территории Норвегии. Поскольку отгрузка продукции осуществляется с территории РФ, следовательно, местом реализации продукции является РФ.

3) монтаж, установка или сборка товара производится на территории РФ, в случаях, когда эти товары не могут быть по техническим, технологическим или иным аналогичным причинам доставлены получателю иначе, как в разобранном или несобранном виде.

Местом осуществления деятельности покупателя (продавца) услуг в соответствии с требованиями НК РФ считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя (продавца) услуг на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя. При отсутствии государственной регистрации - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения постоянного представительства (если услуги оказаны через постоянное представительство), места жительства физического лица.

*Пример.* ООО заключило договор с юридическим лицом, зарегистрированным в Германии, не имеющим представительства в РФ. Предметом договора является то, что исполнитель оказывает услуги по подключению и настройке новых серверов, подключению пользователей, инсталляции программного обеспечения и т.д. Дополнительная информация - для данных работ было приобретено специальное компьютерное оборудование. ФГФ проводит эти работы в арендованном офисе (компьютерная сеть была уже проведена). В соответствии с пп.2 п.1 ст.148 НК при исчислении НДС местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом... находящимся на территории РФ. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание. Следовательно, местом реализации работ (услуг), оказываемых немецкой организацией в данной ситуации, является территория РФ, в связи с тем, что рассматриваемые работы (услуги) непосредственно связаны с движимым имуществом (серверы, компьютеры), которое находится на территории РФ (Москва).

Согласно п.1 ст.161 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. При этом налоговая ставка определяется как процентное отношение 18% к 118% (п.4 ст.164 НК РФ). Однако, как указано в письме Минфина России от 24 марта 2006 г. N 03-04-03/07: "В случае если иностранная организация в стоимости услуг... сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет РФ, не учитывает, российскому налогоплательщику при исчислении НДС следует применять ставку налога в размере 18% к стоимости услуг (без учета НДС) и уплачивать налог в бюджет за счет собственных средств".

Кроме того, согласно разъяснениям МНС России (письмо от 24 сентября 2003 г. N ОС-6-03/995 "О порядке исчисления и уплаты НДС") налоговая база, указанная в п.1 ст.161 НК, при реализации услуг за иностранную валюту, определяемая налоговым агентом, рассчитывается путем пересчета расходов налогового агента в иностранной валюте в рублях по курсу ЦБ РФ на дату реализации услуг, т.е. на дату перечисления денежных средств налоговым агентом в оплату услуг иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Суммы НДС, уплаченные в качестве налогового агента, являются налоговым вычетом на основании п.3 ст.171 НК и п.1 ст.172 НК. Налоговый вычет по НДС также применяется и в том случае, когда организацией НДС уплачен за счет собственных средств (письмо Минфина России от 12 апреля 2007 г. N 03-07-08/75).

В соответствии главы 21 НК РФ облагаемый НДС оборот можно словно разделить на четыре составляющие:

1) Обороты по реализации товаров (работ, услуг), включая стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг);

2) Стоимость переданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций, в том числе через амортизационные отчисления;

3) Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления;

4) Суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

По общему правилу налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из стоимости этих товаров (работ, услуг). При этом стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) исчисляется исходя из цен, определяемых в соответствии со ст.40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без учета НДС, налога на реализацию ГСМ (далее - НГСМ) и налога с продаж.

Нельзя сказать, что приведенная выше формулировка пункта 1 ст.154 НК РФ, определяющая порядок исчисления стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), является предельно ясной и однозначной. Однако можно предположить, что при реализации товаров (работ, услуг) для целей налогообложения должна приниматься рыночная цена сделки, которая в соответствии с п.1 ст.40 НК РФ определяется исходя из цены товаров (работ, услуг), указанной сторонами сделки. При этом контроль со стороны налоговых органов за соответствием цены сделки, указанной сторонами сделки, уровню рыночных цен возможен лишь в случаях, предусмотренных п.2 ст.40 НК РФ.

## Глава 2. Применение налога на добавленную стоимость в РФ

Ставка налога на добавленную стоимость устанавливается в следующих размерах:

Применение налоговой ставки 0 процентов.

До введения в действие НК РФ действовал Закон РФ "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.1991 № 1992-1 (далее - Закон "О НДС") разъясняющие его действие Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10 1995 N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" (далее - Инструкция № 39). Вышеуказанными нормативными правовыми актами такого правового механизма как применение нулевой налоговой ставки предусмотрено не было. Существовало предусмотренное статьей 5 Закона РФ "О НДС" освобождение от уплаты НДС, которое в этой и иных статьях именовалось как льгота. От уплаты НДС освобождались согласно пункту "а" этой статьи экспортируемые товары как собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые работы и услуги, а также услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию РФ.

Статьей 164 НК РФ (налоговые ставки) выделены 3 вида основных налоговых ставок и 2 расчетных. Одной из основных налоговых ставок является нулевая. Так, пунктом 1 статьи 164 установлено, что налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств - участников Содружества Независимых Государств), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 настоящего пункта;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) товаров (работ, услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно - технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

8) припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов.

9) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с таможенной территории РФ продуктов переработки на таможенной территории РФ, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

10) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Налогового Кодекса РФ.

Перечень операций, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 0 процентов, является закрытым. Как пишет Брызгалин А.В., общим условием для применения налоговой ставки 0 процентов является подтверждение соответствующего права на ее применение. Применение налоговой ставки 0 процентов является налоговым механизмом, основывающимся на положении пункта 9 статьи 165 НК РФ. В соответствии с которым, если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита, налогоплательщик не представил в налоговый орган по месту его учета документы (их копии), предусмотренные статьей 165 НК РФ, операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг), вывезенных за пределы таможенной территории в режиме экспорта, подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 процентов или 20 процентов. Если в последствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов согласно перечню статьи 165 НК РФ, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 НК РФ. Общим для операции, облагаемых по налоговой ставки 0 процентов и операции, освобождаемых от налогообложения, имеют то, что по ним НДС в бюджет не уплачивается. Вместе с тем по операциям, облагаемым по нулевой ставке, суммы (входящего) НДС, уплаченного поставщикам, подлежат вычету (возмещению). А по операциям, освобожденным от налогообложения, суммы (входящего) НДС относятся на себестоимость.

Следовательно, применение налоговой ставки 0 процентов налогоплательщику необходимо подтвердить в течение указанных 180 дней путем представления в налоговый орган по месту учета налогоплательщика документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ и отдельной налоговой декларации. [26], [27]

Подтверждение права на применения налоговой ставки 0 процентов.

В статье 165 НК РФ приведены перечни документов, которые необходимо представить в налоговые органы предпринимателю - экспортеру для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов в течение 180 дней с момента оформления грузовой таможенной декларации региональным таможенным органом. Перечни документов, предусмотренные статьей 165 НК РФ являются исчерпывающими, т.е. не содержат таких положений как "и т.д. ", "иные подобные документы". Иными словами не могут толковаться налоговыми органами расширительно. Вместе с тем утверждения подобного перечня на уровне законодательного акта тем более Налогового кодекса приведет к тому, что таких документов у налогоплательщика - экспортера либо вообще не будет, либо будут, но несколько другие.

В частности в Постановлении Федерального Арбитражного суда Уральского региона от 8 ноября 2007 г. N Ф09-9020/07-С2 Общество обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа от 19.12.2006 N 419 в части отказа обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации товаров в сумме 8746371 руб.84 коп., отказа в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 1220328 руб., заявленного налогоплательщиком к возмещению из бюджета при представлении налоговому органу декларации по ставке 0 процентов за август 2006 г. Как следует из материалов дела, по результатам камеральной проверки налоговой декларации по НДС за август 2006 г. и пакета документов, предусмотренных ст.165 Кодекса, на предмет обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по экспортным операциям инспекцией принято решение от 19.12.2006 N 419, которым налогоплательщику отказано в возмещении НДС в сумме 1461720 руб.

Основанием для отказа в возмещении обществу НДС в оспариваемой сумме послужили выводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика документов, подтверждающих движение товара по территории Российской территории от поставщиков до грузоотправителя, а также несоответствии наименования грузоотправителя и грузополучателя в спорных счетах-фактурах (нарушение п.5 ст.169 Кодекса).

Полагая, что решение инспекции противоречит нормам налогового законодательства, нарушает его права и законные интересы, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его незаконным и подлежащим отмене.

Удовлетворяя заявленные требования, суды исходил из того, что порядок и условия для применения вычета НДС налогоплательщиком соблюдены, поэтому у налогового органа отсутствовали законные основания для отказа в возмещении указанной суммы налога из бюджета, а также из того, что обществом в судебное заседание были представлены документы, подтверждающие факт оплаты товара по спорным счетам-фактурам, которые не были предметом исследования в ходе камеральной проверки и инспекцией не запрашивались.

В жалобе, поданной в Федеральный арбитражный суд Уральского округа, инспекция просит указанные судебные акты отменить, в удовлетворении заявленных требований отказать, ссылаясь на неправильное применение судами положений ст.165, 169, 171, 172 Налогового кодекса РФ

Проверив обоснованность доводов, изложенных в жалобе, суд кассационной инстанции полагает, что обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям. Согласно ст.164 Кодекса при реализации товаров на экспорт обложение НДС производится по ставке 0 процентов при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории РФ и представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст.165 Кодекса.

Возмещение НДС, уплаченного поставщикам экспортируемой продукции, производится по правилам, предусмотренным ст.176 Кодекса.

Судами установлены и материалами дела подтверждены соблюдение обществом таможенного режима экспорта продукции, уплата НДС его поставщикам, представление в налоговый орган всех документов, установленных ст.165 Кодекса. Налогоплательщик в силу п.1 ст.171 Кодекса имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст.166 Кодекса, на установленные налоговые вычеты. Согласно ст.172 Кодекса налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), а также документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами. Статьей 169 Кодекса предусмотрено, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл.21 Кодекса. Пунктом 2 ст.169 Кодекса законодатель императивно установил, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п.5 и 6 данной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных налогоплательщику сумм НДС к вычету или возмещению. Вместе с тем при неправильном оформлении продавцами счетов-фактур налогоплательщик в силу п.1, 2 ст.169, п.1 ст.171, п.1 ст.172, п.1 ст.173 и ст.176 Кодекса может предъявить к вычету указанный в таких счетах-фактурах НДС (при соблюдении иных условий реализации права на налоговые вычеты) после получения от поставщика исправленного счета-фактуры.

Судами с учетом совокупности доказательств, входящих в предмет доказывания по данному делу, и положений ст.169 Кодекса установлено и материалами дела подтверждается, что все недостатки счетов-фактур были несущественны, в дальнейшем обществом исправлены, приведены в соответствие с иными доказательствами по делу и представлены в судебное заседание.

Кроме того, правила, содержащиеся в главе 21 Кодекса, в том числе регламентирующие порядок подачи налоговых деклараций (ст.174, 176 Кодекса), не устанавливают обязанности налогоплательщиков одновременно с налоговой декларацией представлять в налоговый орган первичные документы, обосновывающие налоговые вычеты. Поэтому инспекция в силу ст.88 Кодекса не только вправе, но и обязана затребовать первичные документы, подтверждающие вычеты путем выставления соответствующего требования, в целях надлежащей проверки обоснованности налоговых вычетов по НДС. В настоящем деле такого требования к обществу о предоставлении документов инспекцией не выставлялось.

Таким образом, судами обеих инстанций на основе полного и всестороннего исследования всех представленных доказательств по делу в их совокупности согласно требованиям, предусмотренным ст.65, 71 Арбитражного процессуального кодекса РФ, установлено и материалами дела подтверждается, что обществом представлены все необходимые документы для реализации им права на налоговые вычеты.

Доказательства наличия признаков злоупотребления правом на налоговые вычеты, перечисленных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10 2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", инспекцией не представлены.

С учетом изложенного обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, кассационная жалоба - без удовлетворения.

а) 10 процентов - по продовольственным товарам (за исключением подакцизных) по перечню, утверждаемому Правительством РФ, и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством РФ. При реализации для промышленной переработки и промышленного потребления указанных продовольственных товаров (за исключением подакцизных) также применяется ставка налога в размере 10 процентов.10 процентов - по зерну, сахару-сырцу; рыбной муке, рыбе и морепродуктам, реализуемым для использования в технических целях, кормопроизводства и производства лекарственных препаратов; до 1 января 2012 года при реализации услуг по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа налогообложение налогом на добавленную стоимость также производится по налоговой ставке 10 процентов (ФЗ от 05.08.2000 N 118-ФЗ (в ред. от 24.06.2008). Медицинские товары отечественного и зарубежного производства:

б) 18 процентов - по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Ответственность за правильность и своевременность уплаты налога в бюджет возлагается на плательщиков и их должностных лиц.

Контроль за полнотой, правильностью и своевременностью внесения налога осуществляется налоговыми органами в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщик имеет право самостоятельно до проверки налоговых органов внести исправления в ранее представленные налоговые расчеты (декларации).

По суммам налога, дополнительно подлежащим уплате в бюджет налогоплательщик представляет в соответствующие налоговые инспекции дополнительные налоговые расчеты (декларации) отдельно. В этих налоговых расчетах (декларациях) по соответствующим строкам указывается только сумма выявленной разницы, по сравнению с ранее представленными расчетами.

Введя новое в российское законодательство понятие "налоговый вычет" законодатель отказался определить его. Поэтому возникает много вопросов с применением данного понятия. Следует учитывать, что в главе 23 НК РФ тоже говорится о налоговых вычетах, однако порядок их применения несколько иной (полагаем, что и сущность у них иная), чем у НДС. Так, согласно пункту 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога (в данном случае - НДС), исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты.

Между тем при применении налога на доходы физических лиц абзацем 1 пункта 3 статьи 210 НК РФ установлено, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 НК РФ. Следовательно, налоговые вычеты, предусмотренные 23 главой НК РФ представляют собой нечто похожее на расходы у налога на прибыль организаций, чем на налоговые вычеты 21 главы НК РФ.

В частности в Постановлении Федерального Арбитражного Суда Уральского округа от 8 ноября 2007г. № Ф09-9102/07-С2 указано следующее предприятие обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением (с учетом уточнения требований в порядке, определенном ст.49 Арбитражного процессуального кодекса РФ) о признании недействительный решения инспекции от 22.12.2006 N 168 в части доначисления налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 39061985 руб. Решением суда от 14.05.2007 (судья Зверева Н. И) заявленные требования удовлетворены.

Как следует из материалов дела, оспариваемое решение принято инспекцией по результатам выездной налоговой проверки предприятия по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах (НДС на товары (работы услуги), реализуемые на территории РФ, за период с 01.10 2004 по 30.06.2006). Основанием для начисления НДС в сумме 39061985 руб. явилось неправомерное, по мнению инспекции, предъявление к вычету НДС при отсутствии реальных затрат по оплате начисленных поставщиками сумм налога. Признавая решение налогового органа в оспариваемой части недействительным, суды пришли к выводу о том, что предприятие в силу ст.171, 172 Налогового кодекса РФ имеет право на возмещение из бюджета спорной суммы налога, уплаченного своим контрагентам при приобретении у них товаров (работ, услуг).

В жалобе, поданной в Федеральный арбитражный суд Уральского округа, инспекция просит указанные судебные акты отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела. При этом инспекция указывает на то, что предприятие фактически осуществляет деятельность в рамках договора поручения и оказывает посреднические услуги. Реальных затрат, связанных с уплатой НДС поставщикам товаров (работ, услуг), налогоплательщик не понес, учитывая, что коммунальные услуги оказаны другими организациями, расчеты за эти услуги произведены за счет средств, собранных с населения и полученных из бюджета, то есть не за счет собственных денежных средств.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в жалобе, суд кассационной инстанции оснований к отмене обжалуемых судебных актов не нашел. Из обстоятельств дела следует, что предприятие получало из местного бюджета средства на покрытие убытков, связанных с применением государственных регулируемых цен, а также льгот, предоставляемых отдельным потребителям согласно федеральному законодательству. Кроме того, предприятию за реализованные жилищно-коммунальные услуги поступали денежные средства от населения. Указанные средства поступали в распоряжение предприятия, которое расходовало их самостоятельно на обеспечение задач по жилищно-коммунальному содержанию жилищного фонда. Судами первой и апелляционной инстанций установлено и материалами дела подтверждено, что предприятие заключало договоры на содержание и ремонт жилищного фонда и объектов инфраструктуры, внешнего благоустройства, на оказание коммунальных услуг. Данная деятельность предприятия соответствует целям и видам деятельности, установленным в его уставе. То обстоятельство, что средства на покрытие убытков, связанных с применением государственных регулируемых цен, поступали из местного бюджета, не влияет на природу этих дотаций. Предприятие данные средства, так же как и средства, получаемые от потребителей оказываемых им услуг, вправе было расходовать по своему усмотрению на уставные цели.

Доказательств выделения этих дотаций непосредственно для возмещения сумм НДС, уплаченных учреждением контрагентам, в материалах дела не содержится. Оказываемые предприятием услуги, в том числе связанные с предоставлением коммунальных услуг населению и приобретением энергоресурсов у поставщиков, подлежат налогообложению НДС в соответствии с п.2 ст.154 Кодекса. Исчисление данного налога осуществляется налогоплательщиками на основании ст.153, 154, 166, 171 и 172 Кодекса, касающихся порядка определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), порядка исчисления НДС и порядка применения налоговых вычетов. Превышение сумм налоговых вычетов над суммами налога, исчисленными по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с п.1 ст.176 Кодекса. Согласно ст.171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст.166 Кодекса, на установленные ст.171 вычеты. Статья 171 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) предусматривает, что вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ, в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. В силу ст.172 Кодекса налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Исследовав и оценив на основании ст.71 Арбитражного процессуального кодекса РФ совокупность имеющихся в деле доказательств, суды пришли к выводу о том, что отнесение спорной суммы НДС к налоговым вычетам произведено налогоплательщиком с соблюдением условий, предусмотренных ст.171, 172 Кодекса. Налоговое законодательство не содержит каких-либо ограничений на получение права на налоговый вычет для организаций, реализующих товары (работы, услуги) по регулируемым ценам и получающих в связи с этим дотации. Таким образом, вывод судов об отсутствии у инспекции правовых оснований для доначисления предприятию спорной суммы НДС является правильным.

С учетом различных трактовок налоговых вычетов, а также то, что в статьях главы 21 НК РФ в понятие налоговых вычетов вкладывается различное содержание можно предложить следующие определения понятия "налоговый вычет": в широком понимании этого термина налоговый вычет представляет собой особую процедуру уменьшения налога, подлежащего уплате в бюджет, на строго установленные НК РФ суммы. Аналогичное, по сути, определение, но понятия "применения налоговых вычетов" приведено Брызгалиным А. В.: Применение налоговых вычетов, по его мнению, есть уменьшение общей суммы налога, исчисленной по налогооблагаемым операциям, на суммы НДС, предъявленные поставщиками товаров (работ, услуг) или уплаченные налогоплательщиками по иным основаниям (например, с авансов, штрафов и т.п.); в узком смысле налоговый вычет представляет собой сумму, на которую подлежит уменьшению налог, подлежащий уплате в бюджет.

И, наконец, налоговый вычет означает сумму НДС, подлежащую возмещению путем возврата или зачета. Следует учитывать, что такое понимание налоговых вычетов возможно только при возмещении НДС.

Возможно, условно классифицировать налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 (и статьей 172) НК РФ на основные и производные налоговые вычеты. Основными налоговыми вычетами, по нашему мнению, являются суммы НДС, предусмотренные пунктом 2 статьи 171 НК РФ. Налоговыми вычетами являются суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

1) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных п.2 ст.170 НК РФ;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Пункт 2 статьи 171 НК РФ в отношении операций по реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта за пределы таможенной территории РФ, и представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, следует рассматривать одновременно с пунктом 3 статьи 172 НК РФ, поскольку в статье 173 НК РФ упоминаются налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 3 статьи 172 НК РФ.

Однако при прочтении пункта 3 статьи 172 НК РФ видно, что никакие налоговые вычеты им не предусмотрены. В соответствии с пунктом 3 статьи 172 НК РФ вычеты сумм НДС, предусмотренных статьей 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ. Безусловно, что в пункте 3статьи 172 идет речь о налоговых вычетах, предусмотренных пунктом 2 статьи 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой налоговой ставке.

Названные налоговые вычеты в силу исторических причин, упоминаемых ранее, получили название как суммы НДС, уплаченного поставщикам материальных ресурсов, использованных при производстве и реализации экспортной продукции.

Порядок применения налоговых вычетов.

Брызгалин А.В. выделяет в качестве условий для принятия сумм налога к вычету (возмещению) выделяет следующие общие условия:

1) факт оплаты товаров (работ, услуг) (по товарам, ввезенным на таможенную территорию РФ - фактическая уплата НДС при ввозе);

2) приобретение товаров (работ, услуг) для использования при осуществлении деятельности, подлежащей обложению НДС;

3) наличие счетов-фактур;

4) принятие приобретенных товаров (работ, услуг) на учет.

Порядок подтверждения права на применения налоговых вычетов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по нулевой налоговой ставке, включает в себя представление в налоговые органы следующих документов: отдельной налоговой декларации (как упоминалась ранее, эта декларация именуется как декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов); документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ; счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком (экспортером) товаров (работ, услуг), которые использованы экспортером при изготовлении, приобретении экспортной продукции; документов, подтверждающих фактическую уплату экспортером сумм НДС поставщикам материальных ресурсов, которыми могут быть платежные поручения, выписки банка, письма о проведении взаимозачетов, векселя, чеки иные платежные документы.

Наибольшую привилегию со стороны налоговых органов вызывают платежные поручения экспортера о перечислении денежных средств своим поставщикам. Наименьшую - письма о проведении взаимозачетов, к которым они требуют акты о проведении взаимозачетов, составленные после проведения зачета.

В постановлении от 21.10 2008 N КА-А41/9818-08 ФАС Московского округа рассмотрел следующую спорную ситуацию. По результатам камеральной налоговой проверки корректирующей налоговой декларации по НДС за I квартал 2007 года и документов, представленных в подтверждение правомерности применения налоговых вычетов, инспекция отказала организации в возмещении НДС. Фирма сочла это неправомерным и обратилась в суд. Судьи установили, что на основании статьи 171 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные данной статьей вычеты.

При этом вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ в отношении товаров, покупаемых для осуществления производственной деятельности и иных операций, признаваемых объектами налогообложения, и товаров для перепродажи. Согласно статье 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные в статье 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Вычетам подлежат, если иное не установлено в статье 172 НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов. Выяснили, что право организации на возмещение НДС основано на положениях статей 171 и 172 НК РФ. Кроме того, суд отклонил довод инспекции о том, что недостатки в оформлении инвентарных карточек учета объекта основных средств являются основанием для отказа в возмещении НДС. При этом он указал, что в соответствии с постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7 указанные документы применяются исключительно для учета наличия объектов основных средств и их движения внутри организации. Поэтому инвентарные карточки учета объектов основных средств не могут рассматриваться в качестве документов, являющихся основаниями для принятия к вычету НДС по приобретенным объектам основных средств.

Отсутствие у компании в спорном налоговом периоде налоговой базы по НДС также не влияет на возмещение НДС. Более того, судьи установили, что в налоговой декларации организации была отражена реализация услуг по аренде недвижимости и исчислен НДС с сумм полученной арендной платы.

Таким образом, суд пришел к выводу, что, поскольку организация выполнила условия применения вычетов по НДС, подтвердив хозяйственные операции, отказ инспекции в возмещении НДС является неправомерным. [25]

Статьей 168 НК РФ установлено следующее:

1) при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный в пунктах 4 и 5 статьи 161 Налогового Кодекса РФ) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога. (с 1 января 2009 года положение пункта 1 ст.168 изменено).

Хотя статья и носит название "сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю", но в тексте статьи "продавец" уже именуется "налогоплательщиком". Полагаем, что более правильным будет использовать термин "продавец" вместо налогоплательщик, поскольку термин "налогоплательщик" носит более абстрактный (общий) характер, чем "продавец". При этом следует учитывать, что "продавец" в налоговом законодательстве может соответствовать и "арендодателю", "подрядчику", "комиссионеру" и т.д. в гражданском законодательстве, т.е. стороне в договоре, которая непосредственно оказывает услуги, выполняет работы, передает товар.

2) сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг), имущественных прав как соответствующая налоговой ставке процентная доля указанных в пункте 1 статьи 168 НК РФ цен (тарифов).

3) при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

4) в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой. (Абзац утратил силу с 1 января 2009 года. - Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ)

5) При реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со статьей 145 Налогового Кодекса РФ от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)".

6) При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется. .

7) При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования, установленные пунктами 3 и 4 ст.168 НК РФ, по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Таким образом, можно подвести итог, применение налога на добавленную стоимость налоговые органы и налогоплательщики трактуют по разному. Исходя из практики налоговые органы имеют в такой ситуации стандартный алгоритм. По факту получения Декларации по НДС, по которой НДС начисляется в пользу налогоплательщика, проводится камеральная налоговая проверка по ст.88 НК РФ, только в отличие от документов, которые вправе требовать налоговики на проверку по указанной статье, требуется все документы, как на выездную проверку. Затребованные документы должны представляться в виде заверенных копий, что требует усилий, в том числе и времени. Конечно, индивидуальный предприниматель может сдать и оригиналы, но в этом случае ему просто нечего будет представлять в Арбитражный суд для защиты своих интересов. В результате камеральной проверки почти всегда налоговые органы принимают незаконное решение об отказе в предоставлении вычета по НДС. В качестве причины они указывают отсутствие реализации ("не к чему применять вычет" - говорят они).

Если реализация есть, но НДС к возмещению, то начинают придираться к счетам-фактурам: расшифровка подписи, ошибка в адресе, отсутствие ИНН покупателя и т.п. Если счета фактуры сделаны правильно, то проверяют поставщика. Если у него есть признаки недобросовестного налогоплательщика, то это также будет поводом для отказа. Все эти Решения Арбитражными судами признаются недействительными во всех инстанциях, но время, деньги и усилия налогоплательщиком будут затрачены.

В данной главе использовались материалы из веб-ресурса "Консультант Плюс"

## Глава 3. Совершенствование налога на добавленную стоимость в РФ

В рамках работы по совершенствованию налога на добавленную стоимость с 2007 года введена единая декларация по налогу на добавленную стоимость и общий порядок возмещения этого налога. Налогоплательщики уменьшают суммы налога, начисленные по операциям, облагаемым налогом по ставкам в размере 10 или 18 процентов, на суммы налога по материальным ресурсам, использованным при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых налогом по ставке 10 или 18 процентов, так и по ставке в размере 0 процентов, без специального решения налогового органа.

Это позволяет производить зачет соответствующих сумм налога, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг), использованных для осуществления операций, облагаемых по нулевой ставке, в течении одного налогового периода.

С 1 января 2008 года налоговый период по налогу на добавленную стоимость установлен как квартал. Принятие указанных норм упростило процедуру применения нулевой ставки налога и налоговых вычетов и в ряде случаев привело к сокращению сроков возмещения налога и уменьшению налоговой отчетности.

В целях предотвращения фиктивного экспорта и контроля за возмещением налога на добавленную стоимость по экспортным операциям проведена работа по подготовке необходимых документов, направленных на создание единой государственной автоматизированной информационной системы контроля за вывозом товаров с таможенной территории РФ и возмещением налога на добавленную стоимость при экспорте товаров.

Разработана Концепция создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории РФ и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров и подготовлено распоряжение Правительства РФ об одобрении этой Концепции.

Создание такой системы позволит организовать оперативное взаимодействие между таможенными и налоговыми органами по обмену информацией в электронном виде о фактическом вывозе товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ, повысить эффективность контрольных мероприятий налоговых органов и сократить потери федерального бюджета из-за неправомерного возмещения сумм налога на добавленную стоимость по экспортным операциям.

С 1 января 2008 года установлен упрощенный порядок применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость в отношении товаров, реализуемых на экспорт, в случае их вывоза за пределы территории РФ через портовые особые экономические зоны.

Установлен льготный порядок применения налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) российскими организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр, а также товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ для их использования в целях проведения указанных игр.

С одной стороны, положительный момент: нет необходимости ежемесячно подавать декларации и уплачивать НДС в бюджет. Но есть и минусы этой нормы, в частности для тех налогоплательщиков, которые применяют ставку 0 процентов, а именно: НДС к вычету по операциям, облагаемым по такой ставке, принимается на момент определения налоговой базы. С 2008 года, согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса, при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0 процентов, налоговая база определяется на последний день квартала, в котором собран полный пакет документов, то есть возмещение НДС по нулевой ставке откладывается на несколько месяцев. Например, полный пакет документов, подтверждающих ставку 0 процентов, собран в январе. Если бы налоговый период оставался, равен месяцу, то после представления декларации за январь и получения, например, по окончании трех месяцев камеральной проверки положительного решения налогового органа приблизительно в конце мая деньги были бы возвращены на расчетный счет. Теперь же при сборе полного пакета документов в январе ждем окончания I квартала, представляем декларацию за I квартал, и в лучшем случае к концу июля деньги будут возвращены на расчетный счет.

С 1 января 2009 года по операциям, не подлежащим налогообложению (ст.149) теперь не облагается НДС реализация лома и отходов не только цветных, но и черных металлов (подп.25 п.2). То есть данная льгота восстановлена в том виде, в котором она существовала до 01.01.2008, правда, в отличие от прежнего порядка ее применение обязательно. Реализация лома и отходов черных металлов облагалась НДС на общих основаниях только один год. [11]

Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами (ст.161) - организации и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами не только при аренде государственного и муниципального имущества, но и при реализации им государственного (муниципального) имущества, не закрепленного за государственными или муниципальными предприятиями, а составляющего государственную казну РФ. Они должны исчислить расчетным методом и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС (абз.2 п.3).

Установлено, что обязанности налогового агента возникают, в том числе при продаже имущества, реализуемого по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства в соответствии с законодательством РФ). Налоговым агентом в этом случае будет орган, организация или индивидуальный предприниматель, реализующий это имущество (п.4). Налоговыми агентами признаются комиссионеры, агенты, поверенные не только при реализации товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, но и в случаях выполнения этими иностранными лицами работ, оказания услуг, передачи имущественных прав на территории России (п.5).

Теперь порядок, сходный с тем, который применялся в отношении аренды государственного имущества, распространен и на случаи реализации (передачи) на территории РФ государственного (муниципального) имущества, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, составляющего государственную (муниципальную) казну соответствующего уровня.

Напомним также, что согласно п.3 ст.171 НК РФ налоговые агенты имеют право на вычет уплаченного НДС. Правда, это не касается упомянутого нами п.5 ст.161 НК РФ и реализации на территории РФ конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (в том числе при проведении процедуры банкротства в соответствии с законодательством РФ), бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству (п.4 ст.161 НК РФ).

Так вот, раньше условием для такого вычета было удержание и уплата налога из доходов налогоплательщика, теперь достаточно просто уплатить налог в бюджет. [12]

Подтверждение ставки 0% (ст.165) - для подтверждения нулевой ставки налогоплательщик вправе представить вместо таможенных деклараций (копий) реестр таможенных деклараций. Данный реестр должен содержать сведения о фактически вывезенных товарах с отметками таможенного органа (подп.3 п.1). Ведь для надлежащего налогового контроля налоговым органам нужна информация только о дате фактического вывоза товара в режиме экспорта. Это особенно важно для налогоплательщиков, осуществляющих большое количество экспортных поставок. Порядок их представления определяется Минфином по согласованию с ГТК.

НДС при предоплате (ст.168-172) - установлено, что при получении суммы предоплаты от покупателя налогоплательщик обязан предъявить сумму НДС покупателю, исчислив ее по расчетной ставке согласно п.4 ст.164 НК РФ (18/1,18 или 10/1,1). При этом, как и при отгрузке, не позднее 5 календарных дней со дня получения сумм предоплаты продавец должен будет выписать счет-фактуру в 2 экземплярах и передать его покупателю (ст.168).

Особенности заполнения в данном случае счетов фактур перечислены в новом п.5.1 ст.169 НК РФ. Разумеется, в нем отсутствуют наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя, так как на момент предварительной оплаты они еще неизвестны. По аналогичной причине не указываются единица измерения, количество товаров (работ, услуг), цена за единицу измерения, сумма акциза. Вместо общей стоимости без налога указывается сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Не указываются также стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога; страна происхождения товара и номер таможенной декларации.

Покупатель имеет право принять к вычету сумму НДС по своей предоплате. Основаниями для вычета у него являются: соответствующий счет-фактура продавца; документы, подтверждающие фактическое перечисление сумм предоплаты; наличие договора, предусматривающего перечисление указанных сумм (ст.171, 172). Принятый к вычету НДС по предоплате нужно восстановить в том квартале, в котором принят к вычету НДС по отгрузке. Также восстановление производится в случае изменения условий или расторжения договора и возврата соответствующих сумм предоплаты продавцу (подп.3 п.3 ст.170).

Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю (ст.168) - при взаимозачетах, осуществлении товарообменных операций, использовании в расчетах ценных бумаг не нужно перечислять НДС продавцу отдельным платежным поручением.

Налоговые вычеты (ст.172) - установлено, что суммы НДС, исчисленные при выполнении СМР для собственного потребления, можно принимать к вычету на момент определения налоговой базы по этим работам (абз.2 п.5).

Но суммы налога, исчисленные налогоплательщиком при выполнении с 01.01.2006 до 01.01.2009 строительно-монтажных работ для собственного потребления и не принятые к вычету до дня вступления в силу Федерального закона N 224 ФЗ, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном ст.172 НК РФ в редакции, действовавшей до дня вступления в силу данного закона.

Возмещение налога (ст.176)

Из новой редакции данной нормы следует, что при частичном отказе в возмещении НДС налоговый орган должен вынести два решения: первое - о частичном возмещении суммы налога, второе - об отказе в возмещении оставшейся суммы НДС (абз.4 п.3).

Согласно п.1 ст.176 НК РФ после представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы НДС, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном ст.88 НК РФ. По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения (п.3 ст.176 НК РФ).

Одновременно с этим решением выносилось решение о возмещении (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или решение об отказе в ее возмещении. Теперь налоговые органы имеют право не отказывать в возмещении всей суммы налога, если есть сомнения в отношении определенной ее части, а принимать одновременно два решения - одно в отношении той суммы, по которой у налогоплательщика и налогового органа нет спора, другое касательно суммы, по которой между ними имеется спор. Такую возможность дает новая редакция п.3 ст.176 НК РФ в отношении решений, принимаемых после 01.01.2009.

Закон вносит изменения, направленные на совершенствование регулирования отдельных вопросов налогового администрирования, а также порядка исчисления и уплаты НДС. Изменения, вносимые в часть вторую Налогового кодекса, направлены на устранение пробелов в законодательстве в части НДС, создание более комфортного режима налогообложения НДС, упрощение налогового администрирования этого налога и снижение административных расходов налогоплательщиков.

Руководитель Экспертного управления Президента РФ Аркадий Дворкович, комментируя посвященном стратегии развития России до 2020 года, сказал, что ставка НДС, возможно, будет снижена с 18% до 12-13%. По мнению Дворковича, снижение налога до 15-16% не изменит ничего с точки зрения стимулирования к уплате НДС, не изменит общий характер администрирования. Установление налога на уровне 10%, как настаивают представители российского бизнеса, чревато для бюджета. Снижение ставки налога до 12-13%, считают в Экспертном управлении президентской администрации, - наиболее реальный и обсуждаемый вариант.

Сразу после заявления главы государства стало известно, что в Госдуме также имеются конкретные предложения по реформе налогового законодательства в целом и по налогу на добавленную стоимость в частности. Оказывается, избранники народа, рассказал спикер нижней палаты российского парламента Борис Грызлов, также обсуждают сейчас возможность установления ставки НДС на уровне 12%. Минфин, которые буквально накануне еще раз повторили свою неизменную позицию о том, что не собираются снижать ставку НДС, взяли тайм-аут и перенесли на месяц рассмотрение основных направлений налоговой политики на ближайшую трехлетку (2009-2011 годы) - с февраля на март. [29], [30]

## Заключение

Налоги в результате изъятия становятся собственностью государства и используются им для выполнения политических, экономических, внешнеэкономических, оборонных, социальных и других функций. Налоги позволяют государству решать различные социальные и другие общественные задачи, в том числе и задачу выравнивания уровня доходов своих граждан. Государство формирует соответствующую налоговую систему, совершенствует ее структуру и механизм функционирования в финансовой системе страны. Переход к рыночной системе потребовал от государства проведения коренной перестройки налоговой системы и бюджетной политики. Налоговое регулирование обеспечивает экономическое воздействие на инвестиционные процессы, обновление технологий в отраслях, балансирование бюджета, саморегулирование внутри налоговых отчислений.

Система налогового регулирования представляет собой комплекс мероприятий по обеспечению текущего процесса маневрирования финансовыми ресурсами в рамках налоговой системы. Осуществляя налоговое регулирование посредством увеличения доли налоговых изъятий, диверсификации налоговых ставок и льгот государство может стимулировать или ограничивать развитие отдельных отраслей и регионов.

В системе налогового регулирования применяются налоговые рычаги, регуляторы и стимулы, способствующие проведению протекционистских мероприятий (льготы, пониженные ставки налогов); действуют и ограничительные мероприятия (санкции, повышенные ставки налогов), а также используются налоговые платежи, ориентированные на определенное воздействие на экономические процессы

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных для понимания и расчета налогов в РФ. Для применения данного налога на добавленную стоимость требуется изучить законодательную базу (закон, инструкцию, различные изменения и дополнения к этим документам), относящуюся к данному вопросу и выяснить ряд основных проблем. Но тем не менее налог на добавленную стоимость является одним из самых распространенных. Поэтому очень важно создать отложенный механизм его применения, как для налоговых органов, так и налогоплательщиков. Большинство ошибок неправильного применения возникают из-за не понимания в частных случаях, а также постоянных изменений в налоговом законодательстве РФ.

Выводы сделанные по данной работе могут быть использованы для будущих исследований применения налога на добавленную стоимость.

## Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Принят 16 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Принят 5 августа 2000 г // Собрание законодательства РФ.
3. Федеральный Закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ"
4. Письмо Минфина России от 30.03.2007 N 03-07-11/91, от 03.04.2007 N 03-07-11/93, от 12.04.2007 N 03-07-11/104
5. Постановление Федерального Арбитражного суда Уральского региона от 8 ноября 2007 г. N Ф09-9020/07-С2
6. Постановление Федерального Арбитражного суда Уральского региона
7. от 24 ноября 2008 г. N Ф09-8700/08-С2
8. Постановление Федерального Арбитражного суда Уральского региона
9. от 8 ноября 2007 г. N Ф09-9102/07-С2
10. Постановление **ФАС Волго-Вятского округа от 16 августа 2004 г. № А79-8933, 2003-СК1-8559).**
11. **Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 октября 2004 г. по делу № А11-2395/2004-К2-Е-2111).**
12. Ильичева М.Ю. "Налоговое право в вопросах и ответах". Учебное пособие, М.: ООО ТК Велби, 2002, 256 с.
13. Галицкая С.В. "Деньги. Кредит. Финансы. ", М.: Экзамен, 2002, 224с.
14. Рябова Р.И. "Налоги", М.: ЗАО "Бизнес школа", 2001, 192 с.
15. Мальцев В.А. "Налоговое право". Учебник, М.: Издательский центр "Академия", 2004, 240 с.
16. "Финансы"/ под. Ред.В. В. Ковалева, М.: Издательство Проспект, 2004, 512 с.
17. Дмитриев Н.Г., Дмитриева Д.Б. "Налоги и налогообложение РФ". Учебник, Ростов н/Д: Феникс, 2004, 512 с.
18. Бродский Г.М. "Право и экономика налогообложения", СПб: Издательство Санкт-петербургского Ун-та, 2000, 404 с.
19. Перов А.В., Толкушкин А.В. "Налоги и налогообложение". Учебное пособие, М.: Юрайт-М, 2001, 555 с.
20. "Налоги". Учебное пособие/под ред.Д.Г. Черниля, М.: Финансы и статистика, 2002, 656 с.
21. Скворцов О.В. "Налоги и налогообложение". Учебное пособие, М.: Издательский центр "Академия, 2003, 240 с.
22. Меркулова Т. А "Налогообложение", Ульяновск: УлГТУ, 2005г., 112 с.
23. Мишле Н.А. "НДС: Налог на добавленную стоимость, М.: Экзамен, 2003г., 272 с.
24. Медведев А.Н. "Нюансы практического налогообложения НДС. Налога на прибыль", М.: МЦФЭР, 2003, 352 с.
25. Смирнова С.А. "НДС: налог на добавленную стоимость в вопросах и ответах", М: Экзамен, 2004, 160 с.
26. Журнал "Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. Декабрь 2008 г. // Е.С. Казаков "Предновогодний сюрприз для налогоплательщиков"
27. Журнал "Московский налоговый курьер" Декабрь 2008г. // "Применение налоговых вычетов по НДС"
28. Брызгалин А.В. , Берник В.Р. , Головкин А.Н. "Налог на добавленную стоимость в 2006г. ", М: Налги и Финансовое право, 2006 г., 352 с.
29. Брызгалин А.В. "Комментарий к Налоговому кодексу РФ части 2". Книга 2, М: Аналитика, 2003г., 720 с.
30. АКДИ "Экономика и жизнь" // Бодрягина Оксана "Скоро сказка сказывается, да не скоро дело делается"
31. Основные направление налоговой политики на 2009г и на плановый период 2010 и 2011 гг.
32. "Московский бухгалтер" №8 (72) (апрель 2008) // Елена Салапина "Экспортный" НДС".