

Министерство образования и науки Российской Федерации

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО  
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический институт  
Кафедра Финансового права

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК

доцент, канд. юрид. наук  
\_\_\_\_\_ И.А. Никитина  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

по основной образовательной программе подготовки бакалавров  
направление подготовки  
40.03.01 – Юриспруденция

Гусаров Даниил Игоревич

Руководитель ВКР

доцент, канд. юрид. наук  
\_\_\_\_\_ И.Н. Мальцева  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 г.

Автор работы

студент группы № 06013  
\_\_\_\_\_ Д.И. Гусаров

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	5
1. Сущность налога на добавленную стоимость.....	8
1.1 Понятие и признаки налога на добавленную стоимость .....	8
1.2 Становление и развитие законодательства Российской Федерации о налоге на добавленную стоимость .....	20
2. НДС как источник доходов бюджетов.....	29
2.1 Налогоплательщики НДС.....	29
2.2 Объект НДС. Особенности определения налоговой базы .....	36
2.3 Ставки и порядок уплаты НДС .....	47
2.4 Налоговые вычеты по НДС .....	51
3. Совершенствование законодательства Российской Федерации о НДС .....	64
Заключение .....	79
Список использованных источников и литературы .....	82



**Аннотация**  
к бакалаврской работе  
на тему «Налог на добавленную стоимость»  
Гусарова Даниила Игоревича

Тема данной бакалаврской работы - «Налог на добавленную стоимость», в рамках которой была рассмотрена сущность налога на добавленную стоимость, налог на добавленную стоимость был рассмотрен как источник доходов бюджетов, а также совершенствование законодательства о налоге на добавленную стоимость в Российской Федерации.

Объем бакалаврской работы 90 страницы, при написании был использован 71 источник.

Состоит бакалаврская работа из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы.

Во введении обосновывается актуальность темы, определяются объект и предмет, цели и задачи ВКР, раскрываются методы. А также теоретическая и нормативная база бакалаврской работы.

В главе 1 «Сущность налога на добавленную стоимость» мы с научным руководителем вывели на основе признаков налога на добавленную стоимость его понятие.

В главе 2 «НДС как источник доходов бюджетов» мы с научным руководителем определили особенности формирования налоговой базы налога на добавленную стоимость.

В главе 3 «Совершенствование законодательства РФ о НДС» мы с научным руководителем определил проблемы взимания налога на добавленную стоимость и совершенствование законодательства РФ о НДС в настоящее время.

Заключение бакалаврской работы содержит краткие итоги, обоснование введения НДС в РФ, роль НДС в формировании бюджета РФ.

Автор работы

\_\_\_\_\_ Гусаров. Д. И

## Введение

Актуальность темы исследования. Одним из самых значимых и стабильных источников доходов федерального бюджета Российской Федерации является налог на добавленную стоимость (НДС): на его долю в течении последних пяти лет приходится порядка четверти бюджетных доходов.

По величине поступлений НДС уступал только доходам от внешнеэкономической деятельности. Соответственно, от полноты поступления налога на добавленную стоимость во многом зависит исполнения федерального бюджета Российской Федерации.

За время существования НДС в российской налоговой системе был сформулирован определенный порядок его исчисления и уплаты, сложился механизм налогового администрирования. Однако до сих пор многие практические направления реализации механизма исчисления и уплаты НДС требуют дальнейшего совершенствования.

В последние годы наметилась тенденция ускоренного роста вычетов по НДС над начислениями по налогам, а также величины возмещения НДС – над суммами налога, исчисленными к уплате в бюджет. Многие ученые и эксперты сходятся во мнении, что причина этого заключается в следующем: налогоплательщики, пользуясь пробелами в законодательстве о налоге на добавленную стоимость и недостатками системы налогового администрирования, применяют различные схемы ухода от налогообложения. Одна из наиболее распространенных схем вовлечение в хозяйственный оборот не исчисляющих и не уплачивающих налоги организаций, на которые переносится налогооблагаемая база по НДС. Несмотря на большой интерес экономистов и специалистов-практиков к данной проблеме, суммы вычетов по НДС и величина возмещения не только не уменьшаются, а продолжают расти.

Значительная роль налога на добавленную стоимость в структуре доходов федерального бюджета Российской Федерации, необходимость повышения собираемости НДС за счет пресечения необоснованного предъявления сумм налога к вычету предопределили актуальность и значимость темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Существенный вклад в разработку теоретических основ налогообложения в целом и НДС в частности, классификацию налогов, внесли такие ученые как С.В. Барулин, Волкова. О.В. Врублевская, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев. Г.Б. Поляк, М.В. Романовский, А.М. Соколовская., Д.Г. Черник, В.Г. Князев, и другие.

Объектом исследования является налог на добавленную стоимость.

Предметом исследования являются отношения между субъектами налогообложения по поводу исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и контроля налоговых органов за начислением и поступлением НДС в бюджетную систему Российской Федерации.

Целью работы является исследование налога на добавленную стоимость.

Задачами работы являются: рассмотреть сущность налога на добавленную стоимость; изучить налог на добавленную стоимость как источник доходов бюджетов; исследовать современное законодательство о налоге на добавленную стоимость и его совершенствование.

Теоретической и методологической основой исследования стали труды российских и зарубежных ученых-экономистов по проблемам теории и практики налогообложения НДС

В работе использован комплекс общенаучных и специфических методов исследования, среди которых методы сравнительного, факторного анализа, сценарный подход, метод экспертных оценок и другие.

Научная новизна исследования заключается в развитии и углублении теоретических положений по налогообложению НДС в условиях налогового администрирования в Российской Федерации.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что выявленные автором различия в налоговом администрировании прямых и косвенных налогов, определение налога на добавленную стоимость, а также выводы положения, обоснованные в работе, позволяют расширить и углубить теоретические основы налога на добавленную стоимость.

Практическая значимость исследования состоит в разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства РФ, направленных на повышение налоговой дисциплины и эффективности налогового контроля, снижение масштабов незаконного предъявления НДС к вычету и устранение влияния льгот по НДС на величину поступлений по другим федеральным налогам.

# 1. Сущность налога на добавленную стоимость

## 1.1 Понятие и признаки налога на добавленную стоимость

Налоги являются неотъемлемой частью финансовой системы современного общества. Вместе с тем, до сих пор в науке отсутствует единое общепризнанное определение этого термина.

По определению М.В. Романовского и О.В. Врублевской, налоги представляют собой императивные денежные отношения без предоставления субъекту налога какого-либо эквивалента, в процессе которых образуется бюджетный фонд.<sup>1</sup>

С.Г. Пепеляев определяет налог как единственно законную (установленную законом) форму отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченную государственным принуждением, не носящую характера наказания или контрибуции, в целях обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти.<sup>2</sup>

По мнению И.И. Кучерова налог – правовая форма возложения на физических лиц и на организации основанный на законе и обеспеченной силой государственного принуждения обязанности по участию в формировании публичного фонда денежных средств (бюджета) для покрытия общественно значимых расходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности.<sup>3</sup>

В.Г. Пансков под налогом понимает обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в

---

<sup>1</sup> Романовский М.В. Налоги и налогообложение / М.В. Романовский, О.В. Врублевская. СПб.: Питер, 2000. С. 11.

<sup>2</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 95.

<sup>3</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 95.



целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.<sup>4</sup>

В действующем в Российской Федерации законодательстве о налогах и сборах под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

История налогов насчитывает не одно столетие, и за по время на практике применялись различные формы обложения доходов, имущества, потребления. Наличие объективных отличий одних налогов от других повлекло за собой необходимость обоснованного выбора признаков классификации налогов. Исторически первой появилась классификация налогов на прямые и косвенные.

Все многообразие мнений ученых относительно разграничивающих признаков прямых и косвенных налогов И.А. Майбуров и А.М. Соколовская свели к четырем теоретическим концепциям.

Сторонники первой концепции доказывают, что основой деления должен служить признак платежеспособности налогоплательщика.

Поскольку уплата прямых налогов связана с получением доходов или наличием имущества, то их характеризуют показатели длительной платежеспособности плательщика. В свою очередь, уплата косвенных налогов связана с осуществлением текущих расходов, следовательно, их характеризуют показатели текущей платежеспособности.

В соответствии с этой градацией все налоги, где государство направляет требование определенному лицу и производит непосредственно оценку его платежеспособности, является прямым. Налоги, где государство устанавливает платежеспособность лица опосредованно через его действия, является косвенным. При этом полагают что, экономический механизм спроса

---

<sup>4</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В.Г. Пансков – 7-е изд., доп. и перераб. М.: МЦФЭР, 2006. С. 119.

и предложения выступает достаточно эффективным регулятором косвенного учета платежеспособности носителя налога.<sup>5</sup>

Согласно второй концепции, наиболее приемлемым признаком для классификации налогов служит признак их переложимости, то есть прямыми налогами являются не перелагаемые налоги, которые непосредственно падают на плательщиков. Косвенными же являются налоги, которые успешно перекладываются на потребителя посредством включения их в продажные цены товаров, то есть перелагаемые налоги, где плательщик и носитель различаются.

Однако в настоящее время отмечается, что при определенных условиях косвенный налог может рассматриваться как прямой, и наоборот.

Окончательное распределение налогового бремени - это лишь допущение, так как степень переноса не равна ни нулю (в случае с прямыми налогами), ни 100% (в случае с косвенными налогами). Например, налог на прибыль на монопольном рынке перелагается и принимает черты косвенного налога.<sup>6</sup>

В соответствии с третьей концепцией разграничивающим признаком следует считать предмет обложения. В таком случае прямыми налогами следует считать те налоги, которыми облагается владение имуществом или приобретение дохода, а косвенными - обращение и потребление товаров (работ, услуг) тарифов.<sup>7</sup>

Приверженцы четвертой концепции используют в качестве разграничивающего признака степень персональности или объектности налогов. Согласно этому критерию прямые налоги построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определены.

---

<sup>5</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 142.

<sup>6</sup> Балакина А.П. Налогообложение юридических лиц: учебный комплекс для слушателей курсов повышения квалификации / А.П. Балакина. - М.: ВГНА Минфина РФ, 2010. С. 71.

<sup>7</sup> Васильева М.В. Распределение налогового бремени в обществе: косвенное налогообложение / М.В. Васильева // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 104-105.

(владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным) периодически составляемым спискам плательщиков на основании кадастра (земель, домов и так далее) и в определенные сроки. Косвенные налоги исходят из изменчивых явлений, из отдельных действий, фактов, как, например, из различных актов потребления, сделок, услуг, облагаемых на основании определенных тарифов.<sup>8</sup>

Несмотря на отсутствие универсальной теории классификации налогов на прямые и косвенные, две указанные разновидности налогов имеют объективные отличия друг от друга. Обе формы обложения имеют как свои достоинства, так и недостатки, и только на основе их сочетания можно построить наиболее эффективную налоговую систему. В настоящее время в качестве преимущества косвенных налогов выделяют следующее.

Во-первых, их высокую доходность для государства, поскольку ими облагаются предметы широкого потребления. Во-вторых, относительную «незаметность» для потребителей факта уплаты налога, включенного в цену, благодаря чему утрачивается непосредственная связь между платежом налога и осознанием этого платежа. Косвенные налоги считаются менее обременительными для потребителей, поскольку рассредоточены по времени и малым суммам, а также дают право выбора плательщикам избежать обложения посредством отката от потребления налогооблагаемого товара. Кроме того, с теоретической точки трения косвенные налоги не могут сопровождаться недоимками. Еще одним преимуществом косвенных налогов является то, что они взимаются в удобное для потребителя время и наиболее удобным способом, так как налог уплачивается в момент покупки товара, не вызывая никаких дополнительных забот, кроме самой уплаты налога. И, наконец, косвенные налоги помогают осуществить общность обложения, которая недостижима при посредстве одного прямого обложения доходов и капиталов.

---

<sup>8</sup> Васильева М.В. Распределение налогового бремени в обществе: косвенное налогообложение / М.В. Васильева // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 105.

Наиболее критикуемый недостаток косвенных налогов заключается в том, что они обратно пропорциональны к платежеспособности потребителей: косвенные налоги наиболее тяжелым бременем ложатся на бедные слои. Также отмечается, что косвенные налоги отрицательно воздействуют на рыночную экономику, противореча интересам предпринимателей и являясь источником инфляции издержек.<sup>9</sup>

При всех своих достоинствах и недостатках, косвенные налоги являются необходимым условием эффективности бюджетно-налоговой системы. Научная мысль прошла долгий путь в направлении выработки характеристик оптимальной налоговой системы. Однако экономисты всегда особое внимание уделяли следующим двум требованиям.

1. Налоговая система должна быть экономически эффективной и не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов. Налоги должны быть выбраны таким образом, чтобы минимизировать вмешательство в процесс принятия экономических решений на рынках. Такое вмешательство, налагает «излишнее бремя», которое необходимо свести к минимуму.

2. Налоговая система должна быть справедливой в соответствующем подходе к различным индивидуумам, каждый из которых должен платить свою законную долю.<sup>10</sup>

Косвенное налогообложение является одним из инструментов, с помощью которого возможно довести налоговую систему до оптимального состояния.

так, любой налог на товар оказывает влияние на поведение экономических субъектов: можно изменить свои налоговые обязательства, просто сократив покупки соответствующего товара. Невозможно устранить, влияние косвенных налогов на экономический выбор, если к разным товарам

---

<sup>9</sup> Васильева М.В. Распределение налогового бремени в обществе: косвенное налогообложение / М.В. Васильева // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 109.

<sup>10</sup> Масгрейв Ричард А. Государственные финансы: теория и практика / Ричард А. Масгрейв, Пегги Б. Масгрейв; пер. с англ. – М.: Бизнес Атлас, 2009. С. 259.

применяются разные ставки налога, а некоторые товары вообще освобождены от налогообложения.<sup>11</sup>

Зачастую налогообложение сказывается на форме сделки больше, чем на ее сути. Например, налогоплательщик может на основе устной договоренности приобрести за наличный расчет товары у реального поставщика и заключить в письменной форме мнимую сделку с фирмой - «однодневкой» на поставку этого же товара. При этом реально проблемный контрагент не исполняет договорные обязательства, его участие необходимо лишь для минимизации обязательств по налогу на добавленную стоимость. Немало подставных фирм зарегистрировано исключительно для участия в схемах то минимизации НДС. А это влечет за собой массу правовых последствий - начиная от возросших в связи с большим числом зарегистрированных лиц трудозатрат сотрудников контролирующих органов, которым приходится осуществлять контроль и соблюдать формальные процедуры по регистрации и проверке таких подставных фирм, и заканчивая тем, что некоторые организации вместо реальной производственной или торговой деятельности направляют свои усилия на мошенничество в сфере налогообложения НДС.

В ряде случаев собственники дробят бизнес для того, чтобы избежать общей системы налогообложения, в том числе налога на добавленную стоимость, а затем переносят путем трансфертного ценообразования налоговую базу на созданные низконалоговые субъекты. Например, чтобы избежать обложения налогом на добавленную стоимость о реализации дорогостоящего основного средства, его можно реализовать заниженной цене подконтрольному предпринимателю, применяющему упрощенную систему налогообложения.

---

<sup>11</sup> Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц, пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1997. С. 371.

После этого по рыночной стоимости предприниматель продаст основное средство конечному потребителю, который может быть известен еще до продажи имущества предпринимателю.

Существуют два различных понятия справедливости: горизонтальное равенство и вертикальное равенство. Налоговая система называется горизонтально равной, если люди, одинаковые во всех отношениях, облагаются налогом одинаково.

Налоговая система называется вертикально равной, когда некоторые люди должны платить более высокие налоги, чем другие, и действительно делают это.

Для обеспечения вертикального равенства необходимо, кто должен платить по более высоким ставкам, насколько больше должны быть ставки для определенного круга лиц и реализовать принятые решения на практике. Одни утверждают, что налоги должны соответствовать получаемым выгодам, другие полагают, что они должны отвечать способности индивидуума платить. Третьи уверены, что налоги должны быть связаны с определенной степенью благополучия. Существуют также разногласия в том, как лучше измерить платежеспособность или экономическое благополучие. Однако верно то, что косвенные налоги, в том числе НДС, уплачиваются по одним и тем же ставкам и богатыми, и бедными. В данном случае, независимо от способа разделения населения на группы по принципу платежеспособности, принцип вертикального равенства не будет соблюдаться.<sup>12</sup>

Известно, что в рыночной экономике налоги выполняют три основные функции:

- 1) фискальную функцию - в виде мобилизации средств в государственный бюджет для обеспечения финансирования государственных расходов;

---

<sup>12</sup>Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц, пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1997. С. 377.

2) социальную функцию - в качестве поддержания социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных групп с целью сглаживания неравенства между ними и более справедливого распределения доходов;

3) регулирующую функцию - в качестве рычага в управлении экономикой.<sup>13</sup>

В настоящее время косвенные налоги выполняют преимущественно фискальную функцию, однако, им, пусть и в меньшей мере, чем прямым присущи социальная и регулирующая функция.

Особенность регулирующей функции налогов определяется их опосредованным воздействием на экономику: для получения запланированного результата в экономике от проведения налоговой политики требуется определенное время. При этом регулирующая функция призвана стимулировать через налоговую систему платежеспособный спрос населения, инвестиционную и предпринимательскую активность организаций и граждан, рост предложения товаров, развитие социальной сферы и т. п. Регулирующий потенциал косвенных налогов заключается в возможности влиять, прежде всего, на структуру потребления, а через него - на производство. Роль косвенных налогов в регулирующей функции выражается, прежде всего, в их сдерживающем воздействии на экономику.

Одним из способов, который позволяет снизить сдерживающее воздействие косвенных налогов на потребление, является установление пониженных ставок или полное освобождение от обложения. Для некоторых товаров и услуг установлена нулевая ставка НДС, например, товаров в области космической деятельности или построенных судов. При этом продавец этих товаров сохраняет право на вычет НДС со стоимости своих покупок, но фактически не исчисляет налог к уплате со стоимости проданного товара, а, следовательно, получает возмещение уплаченного НДС из бюджета.

---

<sup>13</sup> Васильева М.В. Распределение налогового бремени в обществе: косвенное налогообложение / М.В. Васильева // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 110.

В данном случае за счет расширения перечня облагаемых по нулевой ставке услуг можно добиться серьезного снижения сдерживающего воздействия. Другим примером может служить освобождение от налогообложения НДС услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, которое может быть нацелено на поддержку городского транспорта за счет освобождения платы за проезд от давления косвенных налогов. От обложения НДС освобождены работы по сохранению объектов культурного наследия, что должно способствовать развитию непромышленной сферы. Применение пониженной ставки НДС к книжной продукции, связанной с образованием, наукой, - другой пример стимулирования развития непромышленной сферы.<sup>14</sup>

Установление повышенных ввозных таможенных пошлин (которым в значительной степени присущи черты косвенных налогов) на подержанные иномарки, за которым последует рост цен на такие автомобили, должен способствовать падению спроса на них, и как следствие, благодаря этому может вырасти спрос на автомобили отечественного производства. Это справедливо и в отношении любых других товаров.

НДС в отличие от прочих разновидностей косвенных налогов и налогов с оборота позволяет государству получать часть дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от этого налога не зависит от количества промежуточных производителей.

НДС обычно относят к категории универсальных косвенных налогов, которыми облагаются весь товарооборот на внутреннем рынке и товарооборот, складывающийся при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Его перечисляют в доходы бюджеты все производители товаров (работ, услуг) и продавцы, участвующие в сбыте товаров (работ, услуг).

---

<sup>14</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. М.: Статут, 2002. С. 312.



Взимание НДС как косвенного налога направлено, прежде всего, на решение фискальных задач государства. Во многих зарубежных странах он использовался для покрытия бюджетных дефицитов, так как увеличение налоговых ставок по прямым налогам, как правило, приводит к замедлению процесса накопления капитала и к снижению деловой активности. Но НДС отводится и определенная роль в регулировании экономических и социальных процессов в стране. Так, например, в европейских странах от налога освобождаются средства, инвестируемые в основной капитал; платят налоги банки, учебные заведения, имеются льготы у общественных организаций инвалидов.<sup>15</sup>

Товары обычно проходят несколько этапов производства и реализации перед тем, как попасть к конечному потребителю. Производитель покупает сырье, топливо и прочие материалы для производства товаров, которые он продает оптовому продавцу, а он в свою очередь продает их розничному продавцу, который затем реализует их конечному потребителю. На каждом этапе в этой цепочке операций добавляется элемент стоимости: он состоит из средств, направляемых производителем или продавцом на выплату зарплаты, аренды, начисление амортизации, погашение процентных и прочих платежей, а также его прибыли. Это и есть «добавленная стоимость», облагаемая НДС.

При применении данного налога ставится задача облагать на каждом этапе не полный оборот, как в случае налога с оборота, а лишь те его элементы, которые составляют добавленную стоимость. Налог собирается в виде последовательных платежей, но его общая сумма оказывается такой же, как если бы это был одноступенчатый налог с розничных продаж. Сумма налога, которую государство получает за один раз при применении одноступенчатого налога на розничные продажи, в случае использования налога на добавленную стоимость поступает по частям с каждого этапа, производства и реализации.

---

<sup>15</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. М.: Статут, 2002. С. 314.

НДС, сохраняя достоинства других косвенных налогов с точки зрения фискальной, не имеет их главных недостатков. Среди причин, обуславливающих целесообразность введения НДС в налоговую систему страны с трансформационной экономикой, необходимо акцентировать внимание на следующих признаках НДС:<sup>16</sup>

1. НДС, как и налог с оборота, взимается многократно на каждой стадии производства и обращения, поэтому сумма налога начинает поступать в бюджет государства задолго до того, как товар дойдет до конечного потребителя. Это позволяет государству оказывать воздействие на стадии производства и обращения товара и иметь стабильный источник доходов.

2. Преимуществом НДС является широта налоговой базы, и введение налога может не привести к резким структурным изменениям в экономике страны, поскольку объектом обложения являются операции по реализации всех товаров (работ, услуг) у всей совокупности налогоплательщиков. НДС, так же, как и налог с оборота, налог с продаж, является универсальным. Универсальность налога может быть реализована только при условии незначительного числа исключений из объекта обложения, ограниченного количества льгот и узкого перечня налоговых ставок.

Для НДС характерна фискальная продуктивность, связанная с ростом потребления и инфляцией. Постоянный рост доходов бюджета за счет НДС может быть увеличен при росте жизненного уровня населения и его численности, что приводит к росту потребления товаров (работ, услуг) и, следовательно, к увеличению расходов на это потребление.

И наоборот, уменьшение численности населения и снижение его жизни будут являться факторами сокращения сумм налога, поступающих в бюджет. В период экономического подъема создаются благоприятные условия для повышения цен, поэтому растут суммы налога, поступающие в доход бюджета.

---

<sup>16</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. М.: Статут, 2002. С. 316.

3. Поскольку сумма налога прямо пропорциональна величине добавленной стоимости, то она зависит от реального вклада этой каждой стадии в стоимость конечного продукта. Сумма НДС не зависит от количества стадий, которые проходит товар от производителя до конечного потребителя, поскольку, как правило, от изменения организационной структуры экономики зависит только величина материальных затрат, а не добавленная стоимость.

4. Принципиальные преимущества НДС по отношению к внешней и внутренней торговле. Он устраняет ценовые искажения, возникающие при использовании налога с оборота. В случае применения НДС можно точно рассчитать налоговую составляющую в цене товара на каждом этапе, и каждое лицо в цепочке производства и реализации при расчете с налоговыми обязательствами по произведенной продукции может зачесть в счет уплаты налога разрешенные к списанию суммы НДС, внесенные при приобретении производственных ресурсов, включая капитальные затраты производственного значения.

5. Важным свойством налога является его возможная нейтральность по отношению к хозяйствующим субъектам различных отраслей и сфер деятельности. Она выражается в том, что в отличие от налога с оборота налога с продаж, налога на прибыль, налога на имущество механизм его взимания предусматривает право вычета сумм налога, уплаченного поставщикам. Именно поэтому налог является нейтральным по отношению к налогоплательщику, но не по отношению к конечному потребителю.<sup>17</sup>

6. К достоинствам НДС относится выгода для налогоплательщика, возникающая в результате увеличения той денежной суммы, которую он получает от покупателей товаров (работ, услуг). Эта выгода тем больше, чем продолжительнее период между фактическим поступлением налоговых платежей на счет производителя или продавца и сроком их перечисления в бюджет.

---

<sup>17</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. М.: Статут, 2002. С. 318.

7. Достоинством налога является его фискальная эффективность, сложность для конечного плательщика налога уклониться от уплаты.

8. НДС позволяет государству регулировать потребление тех или иных благ; изменяя ставку налога на тот или иной товар (работу, услугу), государство увеличивает или уменьшает их цену, что приводит к изменению структуры потребления.

9. Поскольку налогом облагается непосредственный вклад организации или предпринимателя в рыночную стоимость товара (работы, услуги), то он позволяет избежать многократного налогообложения затрат на производство и реализацию, без чего не обходится обложение налогом с оборота.

Особенностью НДС, отличающей его от других и не только косвенных налогов, является возмещение государством суммы налога, уплаченной при приобретении товаров (работ, услуг). Эта особенность определяет механизм формирования налоговых доходов бюджета в части НДС.

## 1.2 Становление и развития Законодательства Российской Федерации о налоге на добавленную стоимость

Одним из наиболее распространенных в мире косвенных налогов является налог на добавленную стоимость, который успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой уже более 40 лет.

Впервые предложение использовать показатель добавленной стоимости в целях налогообложения было высказано в 1919 году в Германии Вильгельмом фон Сименсом, рекомендовавшим внедрить в налоговую систему Германии налог на до добавленную стоимость, который он назвал «облагороженным налогом с оборота». Как замена налога с оборота НДС был учрежден во Франции в 1954 году. Схема его взимания была предложена экономистом М. Лоре.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учеб. для бакалавров: рек. Мин. обр. РФ / Д.Г. Черник. – М.: Юрайт, 2013. С. 49.

Широкое распространение НДС стало возможным благодаря подписанию в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому страны, его подписавшие, должны гармонизовать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 году директивой Совета ЕЭС НДС был провозглашен главным косвенным налогом Европы, также директивой подписывались введения всеми членами ЕЭС данного налога в своей налоговой системе до конца 1972 года. Шестая директива совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения НДС, что способствовала унификации взимания данного налога в Европе. В настоящее время НДС, включая его модификации, существует в 135 странах мира.

В период от зарождения Русского государства в IX в. до усиления Московского княжества в XIV в. налогообложение предприятий еще не выделялось в отдельный вид, так как фактически отсутствовала прослойка населения, занимающего исключительно ремеслом, следовательно, в прототипы налога на прибыль выделить сложно.

В XVII в. устанавливается порядок и определенная финансовая дисциплина, появляется первый непосредственный прототип налога на прибыль: с городских обывателей, представляющих собой преимущественно торговый и промышленный класс, взимается определенная часть доходов – «5-я, 10-я, 20-я...деньга».<sup>19</sup>

В 1721 году Петр Великий разделил городских обывателей на гильдии. В этот период купечество облагалось подушной податью и на него возлагались еще различные сборы с некоторых промыслов.

Впервые предприняла попытку организовать предпринимателей как единый класс налогоплательщиков императрица Екатерина II. Манифестом 1775 год ею был введен гильдейский сбор, который отменил все существовавшие ранее сборы.

---

<sup>19</sup> Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учеб. для бакалавров: рек. Мин. обр. РФ / Д.Г. Черник. – М.: Юрайт, 2013. С. 50.

Гильдейский сбор представлял собой налог с капитала и возлагался на купечество. В качестве критерия оценки состоятельности предпринимателя впервые был положен оборот капиталов.

В XIX веке, когда произошло сильное развитие русской промышленности и параллельно с ним и увеличение государственных расходов, появилась необходимость в поиске новых, отвечающих реальным условиям, подходов к обложению предпринимательского слоя.

В 1818 году в России появляется первый крупный труд в области теории налогообложения - “Опыт теории налогов” Николая Тургенева. В нем формулируется фундаментальное положение, которое заложило основу для дальнейшего развития отечественной теории и практики налогообложения прибыли.

Результатом развития данного подхода становится утверждение в 1863 году Положения о пошлинах за право торговли и других промыслов.

Согласно данному Положению, для получения права заниматься торговой или промышленной деятельностью предпринимателям было необходимо ежегодно приобретать свидетельства или билеты – своеобразные разрешения на право осуществления торговли и промыслов, плата за которые зачислялась в бюджет.

В 1898 году на предприятия, не обязанные публичной властью, начинает возлагаться требование представления заявлений установленной формы, напоминавшей декларацию о доходах. Но, невзирая на все эти преобразования, промысловое обложение по-прежнему продолжало быть несовершенным. Однако, несмотря на все недостатки существовавшей системы промыслового налогообложения, они не сказывались на его доходности, которая сильно выросла в период с 1863 года по 1895 год – с 6 миллионов рублей до 43 миллионов рублей.

8 июня 1898 года был утвержден и введен в действие с 1 января 1899 года проект Положения “О государственном промысловом налоге”, который просуществовал вплоть до революции 1917 года. Согласно данному проекту на каждое промышленное предприятие, торговое заведение, пароход должны

были выдаваться промысловые свидетельства. Основой для расчета налога служил нормальный доход, который, исходя из предположения обычного правильного образа действий, должен был быть получен от промыслового капитала.

Отличной особенностью налогообложения впервые годы советской власти стали отказ от налоговой политики, существовавшей ранее, и замена разработанного ранее механизма стихийным налогообложением. По отношению к налогообложению предприятий был вновь восстановлен разработанный в конце XIX века промысловый налог. Он был утвержден 26 июля 1921 года Положением “О промысловом налоге”.

К 1928 году поступления по промысловому налогу давали около одной трети всех налоговых поступлений государства. Промысловый налог являлся сильным орудием классовой политики в руках советской власти, так как «усилено облагая частные торгово-промышленные предприятия, он препятствовал росту частного капитала и, наоборот, содействует росту кооперативно-социалистических форм хозяйства»

Налоговой реформой 1930-1932 годов для государственных предприятий было установлено два крупных платежа: налог с оборота и отчисления от прибыли, а для кооперативных предприятий были введены налог с оборота и подоходный налог. Основные задачи налоговой реформы заключались в устранении множественности платежей в бюджет.<sup>20</sup>

В период 60-70-х годов был предпринят ряд попыток реформирования налоговой системы СССР. Реформа предполагала шире использовать методы экономического стимулирования и установила зависимость материальных возможностей предприятий от полученных ими финансовых результатов, особенно прибыли. В первую очередь существенно изменилось распределение прибыли. Взамен одного платежа появилась плата за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированные платежи, взносы свободного остатка прибыли.

---

<sup>20</sup> Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учеб. для бакалавров: рек. Мин. обр. РФ / Д.Г. Черник. – М.: Юрайт, 2013. С. 52.

В конце 70-х годов развитие форм взаимоотношений предприятий с бюджетом шло путем использования нормативных методов распределения прибыли. По нормативам в первоочередном порядке стали производиться все расчеты с бюджетом по отчислению от прибыли.

В России НДС был фактически введен правительством Валентина Павлова, вспоминает бывший министр экономики России, научный руководитель НИУ ВШЭ Евгений Ясин. С 1 января 1990 года на всей территории Советского Союза Действовал налог с продаж, который по методологии был близок к НДС. В 1992 году правительством Егора Гайдара был принят закон «О налоге на добавленную стоимость»<sup>21</sup>. Начальная Редакция статьи 1 этого закона содержала следующие определения НДС: «Он представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг (далее – товары (работы, услуги)), и вносятся в бюджет по мере их реализации».

Из анализа данной нормы следует, что законодатель определил лишь общее понятие налога, из которого непонятно – как же он будет взиматься.

Более поздняя редакция статья 1 определила и общий механизм исчисления НДС: «Налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения».

Такая формулировка отражает далеко не все случаи исчисления НДС, поэтому данное определение необходимо рассматривать, как всего лишь понятие налога, которое может измениться в зависимости от того, какой существенный признак будет положен в его основу.

---

<sup>21</sup> Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учеб. для бакалавров: рек. Мин. обр. РФ / Д.Г. Черник. – М.: Юрайт, 2013. С. 52.



Российское законодательство об НДС характеризуется чрезвычайной подвижностью и изменчивостью. Со времени принятия первого закона было издано еще 17 законодательных актов, вносивших изменения и дополнения в закон (иногда радикальные). Не меньше изменений было внесено и в Инструкцию ГНС № 1 о порядке исчисления и уплаты налога (семь – за три года ее действия). Изменения были настолько существенны, что 11 октября 1995 года выходит в свет новая Инструкция № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». Однако на этом изменения правовой базы этого налога не прекратились. В инструкцию № 39 от 11 октября 1995 года были внесены 4 изменения и дополнения, а также издан целый ряд инструктивных писем ГНС РФ, ГТК РФ, Минфина РФ и Постановлений Правительства РФ, регулирующих правовое положение налога на добавленную стоимость.<sup>22</sup>

Изменение правовой базы НДС позволяют говорить о некоторых общих тенденциях, характеризующих эволюцию НДС в России. Во-первых, это более тщательное и детализированное регулирование положений, касающихся международных аспектов действия НДС. Во-вторых, это стремлений приспособить законодательство об НДС к новым условия рынка и рыночных отношений. В-третьих, это тенденция к расширению налогооблагаемой базы и усилению фискальных функций налога. Вместе с тем, замечается определенное стремление усилить роль НДС в качестве инструмента стимулирования производства и инвестиций.

В настоящее время в нашей стране обязанность уплачивать НДС, налогоплательщики и основные элементы данного налога установлены Налоговым кодексом Российской Федерации.

В действующих нормативно-правовых актах определение НДС отсутствует, однако, его можно встретить во многих научных публикациях. Так, например, авторы Современного экономического словаря налог на добавленную стоимость определяют, как «взимаемый с предприятий налог на

---

<sup>22</sup> Тихомирова Л.В. Юридическая энциклопедия / Л.В. Тихомирова, М.Ю. Тихомиров, под ред. М.Ю. Тихомирова. - М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997. С. 250.

сумму прироста стоимости на данном предприятии, исчисляемую в виде разности между выручкой от реализации товаров и услуг и суммой затрат на сырье, материалы, полуфабрикаты, полученные от других производителей со стороны».

В Юридической энциклопедии дано следующее определение: «Налог на добавленную стоимость - один из видов федеральных налогов в РФ».

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.<sup>23</sup>

Финансовый словарь по существу дает такое же определение НДС, как и Юридическая энциклопедия, но более развернутое: «Налог на добавленную стоимость – по законодательству РФ форма 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.

Облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость. В облагаемый оборот включается также сумма денежных средств, получаемые организациями от своих покупателей (заказчиков) за реализуемые им товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнению фондов специального назначения или направляемые в счет увеличения прибыли.<sup>24</sup> Так же определяет НДС Г.Б. Поляк, М.В. Романовский, Д.Г. Черник.

---

<sup>23</sup> Тихомирова Л.В. Юридическая энциклопедия / Л.В. Тихомирова, М.Ю. Тихомиров, под ред. М.Ю. Тихомирова. - М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997. С. 252.

<sup>24</sup> Тихомирова Л.В. Юридическая энциклопедия / Л.В. Тихомирова, М.Ю. Тихомиров, под ред. М.Ю. Тихомирова. - М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997. С. 255.

Финансово-кредитный энциклопедический словарь трактует НДС, как многоступенчатый косвенный налог, которым облагаются операции по продаже (поставке, передаче, сдаче в аренду) товаров, выполнению работ, оказанию услуг.

Относится к группе налогов на потребление. НДС предполагает реальное обложение у каждого налогоплательщика не всего оборота, а лишь определенной его части, соответствующей добавленной стоимости.

По мнению автора, определение налога на добавленную стоимость нуждается в уточнении, однако прежде целесообразно рассмотреть современно состояние НДС.

Налог на добавленную стоимость, по своей экономической природе, является налогом на внутреннее потребление. При этом напрямую потребитель налогом не облагается. В России плательщиками НДС являются лица, занимающиеся производством и распространением товаров и услуг, а также лица, которые ввозят товары на таможенную территорию страны.

В соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС. При получении предварительной оплаты налогоплательщик также обязан предъявить покупателю сумму налога, рассчитанную на основе аванса. При этом продавец обязан оформить особый документ – счет-фактуру. Во всех расчетных документах, первичных учетных документах и в счетах-фактурах соответствующая сумма НДС выделяется отдельной строчкой. Более того, нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрено, что сумма полученного от покупателя НДС не является доходом продавца.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Тихомирова Л.В. Юридическая энциклопедия / Л.В. Тихомирова, М.Ю. Тихомиров, под ред. М.Ю. Тихомирова. - М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997. С. 257.

По-нашему с научным руководителем мнению, НДС - косвенный, многоступенчатый налог по перераспределению в пользу бюджетной системы денежных средств, принадлежащих на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления организациям, индивидуальным предпринимателям, величина которого определяется суммой цен потребляемых ими товаров, работ и услуг.

## 2. НДС как источник доходов бюджетов

### 2.1 Налогоплательщики НДС

Налогоплательщиками по НДС согласно ст. 143 НК РФ признаются:

Организации;

индивидуальные предприниматели;

лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее в настоящей главе - налог) в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи в соответствии со статьей 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 года N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" или иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в соответствии со статьей 3.1 указанного Федерального закона, а также филиалы, представительства в Российской Федерации иностранных организаций, являющихся иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в соответствии со статьей 3.1 указанного Федерального закона, в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся официальными вещательными компаниями в соответствии со статьей 3.1 Федерального закона от 1 декабря 2007 года N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", в отношении операций по производству и распространению продукции средств массовой информации (в том числе по осуществлению официального теле- и радиовещания, включая цифровые и иные каналы связи), осуществляемых в соответствии с договором, заключенным с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией, и совершаемых в течение периода проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, установленного частью 2 статьи 2 указанного Федерального закона.<sup>27</sup>

Несмотря на кажущуюся ясность в вопросе о налогоплательщиках по НДС, в судебном порядке, тем не менее, возникают проблемы относительно необходимости уплачивать НДС в том или ином случае. В частности, широкий отклик в решениях судов нашел вопрос, кто должен уплачивать НДС и подлежит ли вообще налог уплате в случае реализации ломбардом заложенного у него имущества физических лиц. Можно с уверенностью сказать, что устоявшаяся позиция судов заключается в следующем: ломбард не является плательщиком НДС по реализации заложенного гражданами имущества, т.к. в случае возникновения объекта налогообложения обязанность по уплате налога возникает у налогоплательщика-залогодателя, а не у залогодержателя, реализующего его имущество. Согласно же ст.143 НК РФ физические лица не являются плательщиками НДС.

---

<sup>27</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Исходя из положений пункта 1 статьи 17 НК РФ, определяющего обязательные условия установления налога, законодательное закрепление НДС включает, прежде всего, установление его налогоплательщиков, а также элементов налогообложения.

Пунктом 3 статьи 11 НК РФ установлено, что понятия "налогоплательщик", "объект налогообложения", "налоговая база", "налоговый период" и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

Статьей 19 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

На основании пункта 2 статьи 11 НК РФ понятие "организация" охватывает как российские организации, так и иностранные. Российскими организациями, признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.<sup>28</sup>

Следовательно, российские организации являются плательщиками НДС.

Учитывая пункт I статьи 11 НК РФ, согласно которому институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ, понятие юридического лица определяется ГК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 48 ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и

---

<sup>28</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 146 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.<sup>29</sup>

Следует отметить, что статья 143 НК не содержит ограничения, согласно которому налогоплательщиком НДС является только коммерческая организация. Следовательно, любые организации - как коммерческие, так и некоммерческие, признаются налогоплательщиками.

Понятие иностранных организаций также содержится в пункте 2 статьи 11 НК РФ. Так, иностранными организациями признаются иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.<sup>30</sup>

Таким образом, иностранная организация, реализующая на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) через свое представительство, состоящая на учете в налоговом органе по месту осуществления деятельности, является налогоплательщиком налога на добавленную стоимость по месту постановки на учет своего представительства. Данный вывод подтверждается Письмом Минфина России от 02.08.13 N 03-07-09/31122.

Кроме того, финансовое ведомство обращает внимание на то, что на основании пункта 3 статьи 169 НК РФ представительство иностранной организации, состоящее на учете в налоговых органах Российской Федерации и совершающее операции, признаваемые объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, обязано составлять счета-фактуры.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 нояб 1994 г. № 51 - ФЗ: (в ред. от 31 янв. 2016 г. № 51 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

<sup>30</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 146 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

<sup>31</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. С. 329.



Так, при реализации или приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) представительством иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика налога на добавленную стоимость, счета-фактуры составляются с указанием в строках 2, 2а, 2б, 6, 6а и 6б счетов-фактур наименования представительства иностранной организации и адреса места ее нахождения в Российской Федерации в соответствии с документами, на основании которых представительство создано на территории Российской Федерации и состоит на учете в налоговых органах.

К другой категории налогоплательщиков НДС относятся индивидуальные предприниматели.

Согласно абзацу 4 пункта 2 статьи 11 НК РФ для целей налогообложения к индивидуальным предпринимателям относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.<sup>32</sup>

В соответствии с пунктом 1 статьи 23 ГК РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Статьей 2 ГК РФ предусмотрено, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная, на систематическое получение прибыли от

---

<sup>32</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 146 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

пользования имуществом, продажи товаров, выполнению работ или оказания услуг лицам, зарегистрированным в этом качестве в установленном законом порядке.

Согласно пункту 4 статьи 23 ГК РФ гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований пункта 1 статьи 23 ГК РФ, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила НК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.<sup>33</sup>

Таким образом, физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, при отсутствии регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться на то, что он не является индивидуальным предпринимателем.

Например, как следует из Писем МНС России от 13.05.04 N 03-1-08/1191/15® и от 23.06.03 N 03-1-08/1920/16-4127 физическое лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя и оказывающее услуги по предоставлению имущества в аренду, может быть признано плательщиком НДС, если налоговый орган сможет доказать в суде, что деятельность физического лица содержит признаки предпринимательской деятельности.

В то же время при осуществлении деятельности вне рамок предпринимательской деятельности физическим лицом, имеющим статус индивидуального предпринимателя, такая реализация не подпадает под объект обложения НДС. Так, в Постановлении от 12.01.10 N Ф09-5369/09-С2

---

<sup>33</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 нояб 1994 г. № 51 - ФЗ: (в ред. от 31 янв. 2016 г. № 51 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

ФАС Уральского округа поддержал вывод суда апелляционной инстанции о том, что наличие статуса индивидуального предпринимателя, не может изменить определенный гражданским законодательством статус принадлежащего ему как физическому лицу недвижимого имущества, даже если такое имущество сдается собственником в аренду в качестве индивидуального предпринимателя.

По обстоятельствам дела индивидуальный предприниматель использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве личного имущества, необходимого для личных нужд, поэтому его имущество не может быть разграничено.

Следовательно, при реализации физическим лицом, хотя и имеющим статус индивидуального предпринимателя, товаров (работ, услуг), но вне рамок осуществления предпринимательской деятельности, такая реализация не может быть признана подпадающей под объект налогообложения НДС, что соответствует позиции финансового ведомства, согласно которой реализуемое предпринимателем нежилое (жилое) помещение не может быть отнесено к основным средствам индивидуального предпринимателя, поскольку не используется им непосредственно в качестве средств труда в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

По мнению вышестоящего суда, судом апелляционной инстанции сделан правомерный вывод о том, что сдача незначительной части помещений в аренду, не является достаточным доказательством того, что доход, полученный налогоплательщиком от реализации недвижимого имущества, является доходом от предпринимательской деятельности. Тем более, что в данном случае характер предпринимательской деятельности носила не реализация помещений, а их сдача в аренду, доход от которой учитывался налогоплательщиком в установленном налоговым законодательством порядке.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Постановлении ФАС Уральского округа от 12.01.10 N Ф09-5369/09-С2 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. правовая система. - электрон, дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Исходя из положений вышеизложенных норм, организации и индивидуальные предприниматели, отвечающие критериям статьи 11 НК РФ, являются налогоплательщиками НДС. Однако следует помнить, что не все.

Здесь необходимо учитывать, что пунктом 7 статьи 12 НК РФ определено, что НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов.

Перечень специальных налоговых режимов закреплен в статье 18 НК РФ. К специальным налоговым режимам на основании статьи 18 НК РФ относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, а также патентная система налогообложения (глава 26.5 "Патентная система налогообложения" НК РФ введена Федеральным законом от 25.06.12 N 94-ФЗ в свою очередь, новый специальный налоговый режим применяется индивидуальными предпринимателями с 1 января 2013 года).

## 2.2 Объект НДС. Особенности определения налоговой базы

Обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если объекта нет, то нет и оснований для уплаты налога.

Перечень операций, которые являются объектами налогообложения по В НДС, приведен в ст. 146 НК РФ. К таким операциям относятся следующие.

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).
3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).
4. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (искусственные острова, установки, сооружения) (п. 2 ст. 11, пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).<sup>35</sup>

Далее рассмотрим подробнее операции, которые признаются объектом налогообложения по НДС.

Реализация товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

По общему правилу реализация - это (п. 1 ст. 39 НК РФ): передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары; результатов выполненных работ одним лицом для другого лица; возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе. Например, не является реализацией передача имущества по договору доверительного управления (п. 1 ст. 1012 ГК РФ, Письмо ФНС России от 03.05.2012г. №ЕД-4-3/7383@).

Для целей налогообложения НДС все указанные выше операции признаются реализацией и тогда, когда осуществлены безвозмездно (абзац 2 пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Например, организация купила и передала подарки сотрудникам к Новому году. Несмотря на то, что передача подарков осуществляется безвозмездно, она признается реализацией и облагается НДС (п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Поэтому при выдаче подарков организация произвела

---

<sup>35</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

исчисление налога по соответствующей ставке и впоследствии уплатила его в бюджет.

Кроме того, реализацией признается продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Например, по договору поставки организация должна оплатить продукцию организации денежными средствами. Однако на дату расчетов свободных денежных средств у организации не оказалось. Поэтому стороны договора заключили соглашение о предоставлении отступного (ст. 409 ГК РФ). По условиям этого соглашения организация должна передать в счет оплаты продукции основное средство. Такая передача основного средства признается реализацией для организации и облагается НДС на общих основаниях (пп. 1 п. 1 ст. 146 Ж РФ).<sup>36</sup>

Также считается реализацией передача имущественных прав (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

На практике покупатель может осуществлять оплату в натуральной форме - путем передачи продукции или имущественных прав, выполнения работ, оказания услуг. Такая передача (выполнение работ, оказание услуг) признается реализацией и облагается НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ, см. также Письмо Минфина России от 19.07.2012 г. №03-07-11/135).

Отметим, что объект налогообложения по НДС возникает также при заимствовании материальных ценностей из государственного резерва. Реализацией является и возврат рассматриваемых ценностей в государственный резерв. На это обращает внимание и Минфин России (Письмо от 05.10.2010г. №03-07-11/388). При получении ценностей, выпущенных из государственного резерва, обязанность по исчислению налога

---

<sup>36</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

возникает у налогового агента – получателя имущества (абзац 2 п. 3 ст. 161 НК РФ).

Доказательством осуществления реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав являются документы, которые свидетельствуют о совершении хозяйственных операций, т.е. договоры, акты, счета, платежные документы. При этом, по мнению ФАС Восточно-Сибирского округа, счет-фактура к числу таких документов не относится (Постановление от 26.02.2009 №А19-6750/08-57-Ф02-150/09).<sup>37</sup>

Поэтому налоговые органы не вправе на основании какого-либо отдельного документа признать факт совершения операций по реализации. Например, выписка банка о движении денежных средств по вашему расчетному счету свидетельствует лишь о поступлении денежных средств на счет. Наличие только одного этого документа не подтверждает реализацию товаров (работ, услуг). На это указывают суды (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 22.09.2008 №Ф04-5531/2008(11345-А03-42) <sup>38</sup> (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 14.01.2008 №ВАС-16998 08). Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2008 №А56-1979/2008).<sup>39</sup>

В заключение отметим, что некоторые операции не признаются реализацией на основании п. 3 ст. 39 НК РФ и не облагаются НДС (пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ).<sup>40</sup>

Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд.

---

<sup>37</sup> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.02.2009 №А19-6750/08-57-Ф02-150/09 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. правовая система. - Электрон, дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

<sup>38</sup> Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 22.09.2008 №Ф04-5531/2008(11345-А03-42) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. правовая система. - Электрон, дан. - М. 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

<sup>39</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2008 №А56-1979/2008) [Электронный ресурс] КонсультантПлюс: справ. правовая система. - Электрон, дан. М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

<sup>40</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд облагается НДС только в том случае, когда расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают налогооблагаемую прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Напомним, что уменьшают прибыль те расходы, которые (п. 1 ст. 252 НК РФ): обоснованы (экономически оправданны); документально подтверждены; произведены для деятельности, направленной на получение дохода; не относятся к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ.

Если затраты на производство (приобретение) товаров (работ, услуг) соответствуют этим требованиям, то при передаче соответствующих товаров (работ, услуг) для собственных нужд объекта налогообложения по НДС у налогоплательщика не возникает (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).<sup>41</sup> При этом не имеет значения, являются такие расходы прямыми или косвенными, в том числе расходами на производство, не давшее продукции, вспомогательное производство (пп. 11 п. 1 ст. 265 НК РФ). Объект налогообложения по НДС отсутствует даже в том случае, если налогоплательщик имел право учесть свои затраты в составе расходов по налогу на прибыль, но этого не сделал. Это разъяснил Президиум ВАС РФ (Постановление от 19.06.2012г. №75/12).

Кроме того, объект налогообложения по НДС возникает, если происходит передача приобретенного для собственных нужд имущества (например, чайника) структурным подразделениям. Такую позицию высказали чиновники (Письмо Минфина России от 16.06.2005 №03-04-11/132).

Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

К строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (хозяйственным способом), относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству.

---

<sup>41</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.



Иными словами, строительно-монтажные работы для собственного потребления - это работы капитального характера, которые выполняет налогоплательщик самостоятельно для себя. Поэтому если строительно-монтажные работы для вас выполняют исключительно подрядные организации, то объекта налогообложения у вас не возникает (Письмо Минфина России от 09.09.2010г. №03-07-10/12).

Ввоз товаров на территорию РФ.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 4 ТК Таможенного союза ввоз товаров на таможенную территорию Таможенного союза - это совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию Таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи, до их выпуска таможенными органами. При этом таможенная территория Таможенного союза включает в себя территорию РФ (п. 1 ст. 2 ТК ТС).

Операции, которые не признаются объектом налогообложения.

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС. Следовательно, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется. Эти операции определены в п. 2 ст. 146 НК РФ.

Определение налоговой базы при исчислении налога на добавленную стоимость зависит от способа оплаты товара (работы, услуги). Если расчет осуществляется после отгрузки товаров, то налоговая база определяется в момент отгрузки. Но существует и второй вариант расчетов - предварительный, то есть до отгрузки товаров (работ, услуг). В этом случае определяется две налоговые базы: одна - в момент предварительной оплаты, другая - в момент отгрузки.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Частичная оплата в счет поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) - это есть аванс или предоплата. Таким образом, согласно п. 1 ст. 154 НК РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. В налоговую базу не включается оплата, частичная полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг) в соответствии с положениями п. 13 ст. 167 настоящего Кодекса;

- которые облагаются по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с п.1 ст. 164 НК РФ<sup>43</sup>;

- которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Еще одной немаловажной особенностью при исчислении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является порядок ее определена. В данном случае предусмотрено два способа определения налоговой базы: Первый способ - это когда налоговая база определяется в виде разницы между ценой продажи и ценой покупки. При этом данный способ подразумевает также использование двух методов определения налоговой базы: в виде разницы или классический. Классический метод расчета представляет собой способ расчета, когда налоговая база соответствует стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав и т.д. Иными словами, налоговая база в этом случае равняется цене договора без учета НДС. В этом случае к налоговой базе применяются общие ставки налогообложения: 0%, 10%, 18%.

---

<sup>43</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Налоговая база, рассчитанная методом "разницы", определяется как разница между ценой реализации с учетом НДС и расходами на приобретение. В Налоговом кодексе прописаны случаи, когда налоговая база определяется в виде разницы:

1) п. 3 ст. 154 НК РФ - реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС. Налоговая база в этом случае будет рассчитываться как разница между ценой реализуемого имущества, указанной в договоре, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок);

2) п. 4 ст. 154 НК РФ<sup>44</sup> - реализация сельскохозяйственной продукции, принадлежащей гражданам. Зачастую сельскохозяйственная продукция закупается у физических лиц, которые плательщиками НДС не являются. При реализации такой продукции налоговая база соответствует разнице между продажной ценой и ценой, указанной в договоре, с учетом НДС, и ценой приобретения данной продукции. При этом стоит помнить, что закупаемая и реализуемая продукция в данном случае должна быть включена в Перечень, утвержденный Правительством РФ от 16.05.2001 N 383.

В этом случае налоговая база определяется как разница между ценой продажи с учетом НДС и ценой приобретения.

3) п. 2 - п. 4 ст. 155 НК РФ - реализация некоторых видов имущественных прав;

4) п. 5.1 ст. 154 НК РФ - реализация автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи. Данный пункт появился в Налоговом кодексе сравнительно недавно (с 1 апреля 2009 г.). Ранее данная операция не содержала каких-либо особенностей исчисления налога на добавленную стоимость.

---

<sup>44</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

В случае реализации организацией автомобиля, ранее приобретенного у физического лица, налоговая база по НДС определяется в виде разницы между ценой его реализации (с учетом НДС) и ценой приобретения данного автомобиля.

Второй способ - когда налоговая база определяется на основе рыночных цен. В Налоговом кодексе прописаны случаи, при которых должен применяться данный метод определения налоговой базы:

1) ст. 40 НК РФ - устанавливает порядок исчисления НДС по рыночным ценам. Согласно данной норме, налоговая база рассчитывается на основании рыночных цен в том случае, если установлен факт, что цена реализации товаров (работ, услуг) имеет отклонение от рыночных цен более чем на 20%. Согласно п. 1 ст. 40 Налогового кодекса РФ, "для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки". Пока не будет доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Стоит отметить, что в п. 3 ст. 40 указано, что при несоответствии цены договора рыночным ценам "налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги".

Например, цена реализации товара составила 1000 руб. за единицу, а рыночная стоимость того же товара составляет 1500 руб., что занижает налоговую базу по НДС более чем на 20%;

2) п. 2 ст. 154 НК РФ<sup>45</sup> - согласно данной норме, основанием для применения в качестве налоговой базы, соответствующей рыночной цене, должна являться одна из следующих операций:

- реализация товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям;

---

<sup>45</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

- реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- передача права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства;
- передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) при оплате труда в натуральной форме;

3) п. 6 ст. 154 НК РФ<sup>46</sup> - устанавливает применение в качестве налоговой базы рыночной ценой в том случае, если по срочным сделкам, финансовым инструментам срочных сделок было превышение рыночной цены над договорной ценой.

Таким образом, для того чтобы произвести расчет налоговой базы по НДС, необходимо определить рыночную цену реализации. Возникает такой вопрос: на какую дату определять рыночную стоимость?

Как известно, Налоговый кодекс предусматривает несколько дат, на которые следует ориентироваться:

- день отгрузки товара;
- день оплаты товара;
- день перехода права собственности на товар.

Для определения даты обратимся к ст. 40 НК РФ. Пункт 4 данной статьи гласит, что рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Анализируя вышеизложенное, можно сделать вывод, что рыночная цена должна определяться на момент реализации товаров (работ, услуг), но при этом не стоит забывать о сложившихся фактах.

Однако в ст. 167 НК РФ не прописано, что цена должна определяться моменту реализации, поэтому применять такое положение затруднительно. Поскольку все налогоплательщики применяют метод определения налоговой

---

<sup>46</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

базы “по отгрузки”, то и рыночная цена должна тоже определяться “по отгрузке”.

рассмотрим порядок определения налоговой базы при реализации предприятия как имущественного комплекса. Порядок определения налоговой базы в этом случае определяется ст. 158 НК РФ<sup>47</sup>. Согласно п. 1 указанной статьи, налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия. Цена каждого вида имущества принимается для целей налогообложения равной произведению его балансовой стоимости и поправочного коэффициента. Иными словами, для того, чтобы определить налоговую базу, необходимо иметь информацию о балансовой стоимости передаваемого имущества и расчетный поправочный коэффициент.

Балансовая стоимость передаваемого предприятия и его состав определяются в соответствии с договором продажи на основе полной инвентаризации предприятия, проводимой в соответствии с установленными правилами. Таким образом, перед тем как составить договор продажи, должны быть составлены некоторые документы и подписаны обеими сторонами. Эти документы и будут являться основанием для определения балансовой стоимости. К ним относятся:

- акт инвентаризации;
- бухгалтерский баланс;
- закключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия;
- перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований.

Продавец предприятия должен выписать счет-фактуру, заполненную в установленном порядке, и предъявить ее покупателю.

---

<sup>47</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

В ней должны быть выделены в отдельные позиции активы предприятия: основные средства, нематериальные активы, дебиторская задолженность, ценные бумаги и т.д. Цену реализации предприятия необходимо указать в графе “Всего к НДС”. Цена каждого вида имущества равна балансовой стоимости, умноженной на поправочный коэффициент.

### 2.3 Ставки и порядок уплаты НДС

Согласно ст. 164 НК РФ<sup>48</sup>, по всей территории страны на товары и услуги усыновлена ставка НДС в размере 18%. Исключения составляют отдельные товары для детей, отдельные продовольственные товары, периодические печатные издания и книжная продукция, носящая познавательный характер, а также отдельные медицинские товары отечественного и зарубежного производства. Для всех перечисленных выше горни установлена ставка НДС - 10%.

Сумма налога, которую организации следует уплатить в бюджет, представляет собой разницу между общей суммой НДС, исчисленной по итогам налогового периода, и суммой налоговых вычетов (п. 1 ст. 173 НК РФ).

Таким образом, чтобы определить сумму налога, которую нужно заплатить в бюджет по результатам налогового периода, необходимо сделать следующее.

1. Исчислить общую сумму налога по всем внутрироссийским операциям, момент определения налоговой базы по которым приходится на соответствующий налоговый период (ст. 166 НК РФ).

---

<sup>48</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2. Определить общую сумму налоговых вычетов по НДС, по итогам данного налогового периода (ст. ст. 171, 172 НК РФ<sup>49</sup>).
3. Найти разность между общей суммой налога (п. 1) и суммой налоговых вычетов (п. 2).

НДС, уплаченный при ввозе товаров в РФ, не увеличивает сумму налога к уплате. В то же время ввозной НДС можно принять к вычету в общем порядке (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Уплатить налог в федеральный бюджет предприятия и организации обязаны равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты - не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев (п. 1 ст. 174 НК РФ). Если 25-е число месяца приходится на выходной или нерабочий праздничный день, последним днем уплаты будет первый, следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Определенную к уплате по итогам квартала сумму НДС делится на три равные части и уплачивается в бюджет в течение 3 месяцев, следующих за отчетным кварталом.

При этом не исключена ситуация, что разделить общую сумму налога без остатка невозможно. Тогда первый и второй платежи можно округлить до полных рублей в меньшую сторону, а последний - в большую сторону, данная позиция отражена в разъяснениях ФНС России от 17.10.2008. Письмо УФНС России по г. Москве от 26.12.2008 №19-12/121393).

При этом как и отношении любого другого налога, досрочная уплата НДС вполне допустима (абзац 2 п. 1 ст. 45 НК РФ)

Однако, если допустить просрочку уплаты очередной трети налога к установленному сроку, организации грозят пени за несвоевременную уплату соответствующей части НДС (ст. 75 НК РФ)

Существует перечень лиц, в отношении которых порядок уплаты налога по частям не распространяется:

---

<sup>49</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.



на лиц, указанных в п. 5 ст. 173 НК РФ (абзац 1 п. 4 ст. 174 НК РФ);  
налоговых агентов, которые приобретают работы или услуги у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах (абзац 2 п. 4 ст. 174 НК РФ);

случаи представления уточненных налоговых деклараций за периоды, предшествующие III кварталу 2008 г. (Письмо ФНС России от 29.10.2008 №ШС-6-3/782@).

В приведенных ситуациях налог следует уплатить единовременно:  
при приобретении работ или услуг у иностранцев - одновременно с перечислением вознаграждения (абзац 2 п. 4 ст. 174 НК РФ):

в остальных случаях - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (абзац 1 п. 4 ст. 174 НК РФ. Письмо ФНС России от 29.10.2008 №ШС-6-3/782@).

Обязанность по уплате НДС организации исполняют по месту постановки на учет в налоговых органах (п. 2 ст. 174 НК РФ)<sup>50</sup>.

Представить в инспекцию по месту своего учета налоговую декларацию по НДС организации обязаны не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом - кварталом (ст. 163. п. 5 ст. 174 НК РФ).

Если организация состоит на налоговом учете по нескольким основаниям и в нескольких налоговых органах (например, по месту нахождения обособленных подразделений или недвижимого имущества). В таком случае декларацию следует представлять в налоговый орган по месту нахождения организации (по ее юридическому адресу). Ведь именно там организация состоит на налоговом учете в качестве налогоплательщика. Исключение из этого правила установлено для крупнейших налогоплательщиков (абзац 4 п. 3 ст. 80 НК РФ).

---

<sup>50</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Налогоплательщиков, которые получают статус крупнейших, налоговый орган ставит на учет не только по месту нахождения, но и в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (п. 1 ст. 83 НК РФ, п. 1 Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков (утв. Приказом Минфина России от 11.07.2005 №85н)). Это самостоятельное основание для постановки на учет.

Критерии отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам определены Приказом ФНС России от 16.05.2007 №ММ-3-06/308@. Статус крупнейшего налогоплательщика организация приобретает после постановки на учет в этом качестве и получения Уведомления о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика (Письмо Минфина России от 25.10.2010 №03-02-07 1-493). Организации - крупнейшему налогоплательщику присваивается новый КПП, 5 и 6 знаки которого имеют значение 50 (п. 5 Приложения к Приказу Минфина России от 11.07.2005 №85н).

Налоговым кодексом РФ не определен порядок уплаты налога крупнейшими налогоплательщиками.

Однако платить НДС следует по месту регистрации в качестве крупнейшего налогоплательщика. Декларация по НДС также представляется в ту инспекцию ФНС России, в которой организация состоит на налоговом учете в качестве крупнейшего налогоплательщика. Об этом сказано в абзаце 4 п. 3 ст. 80 НК РФ<sup>51</sup>.

Организация, которая создает обособленные подразделения, подлежит постановке на учет в налоговой инспекции по месту создания каждого обособленного подразделения (абзац 2 п. 1 ст. 83 НК РФ). В силу п. 2 ст. 174 НК РФ обязанность по уплате налога должна быть исполнена по месту постановки на учет в налоговых органах.

---

<sup>51</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

А если компания приобретает товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, не состоящих на учете в российских налоговых органах, то организация будет признана налоговым агентом (п. п. 1, 2 ст. 161 БК РФ Письма Минфина России от 09.04.2010 №03-03-06/2/70, УФНС России по г. Москве от 11.08.2008 №19-11/75191). В этом случае при выплате дохода иностранцу нужно исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДС.

Индивидуальные предприниматели признаются плательщиками НДС наравне с организациями (ст. 143 НК РФ<sup>52</sup>).

Исключение, как и в случае с организациями, составляют предприниматели, которые применяют специальные налоговые режимы (п. 3 ст. 346.1, п. п. 2, 3 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 НК РФ) или освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщиков по ст. 145 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели уплачивают НДС по месту жительства, поскольку встают на учет в налоговых органах именно там (п. п. 1,3 ст. 83, п. 2 ст. 174 НК РФ).

Сроки и порядок уплаты НДС, а также срок представления налоговой декларации для индивидуальных предпринимателей определяются в общем порядке.

В настоящее время в отношении уплаты НДС при зачете взаимных требований каких-либо особенностей в Налоговом кодексе РФ не предусмотрено.

## 2.4 Налоговые вычеты по НДС

Налоговые вычеты представляют собой уменьшение суммы налога, исчисленной по налогооблагаемым операциям, на сумму НДС, предъявленные

---

<sup>52</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

поставщикам товаров (работ, услуг) или уплаченные налогоплательщиками по иным основаниям (с авансов, штрафов и т.д.).

Налоговые вычеты у покупателя товаров (работ, услуг), а также имущественных прав возникают в двух случаях:

1) При перечислении аванса (предварительной оплаты).

Согласно п. 12 ст. 171 НК РФ<sup>53</sup> вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав. В этом случае, согласно нормам ст. 168 НК РФ, продавец товаров (работ, услуг) не позднее пяти календарных дней со дня получения аванса выставляет счета-фактуры. Для того что воспользоваться правом на применение налоговых вычетов по суммам предварительной оплаты, необходимо наличие следующих документов:

- надлежаще оформленных счетов-фактур, выставленных продавцом при получении аванса (предоплаты);
- подтверждающих факт оплаты документов (платежное поручение);
- наличие условия в договоре, что расчеты будут производиться с предварительной оплатой.

В случае невыполнения одного из перечисленных условий, воспользоваться налоговым вычетом при перечислении предварительной оплаты налогоплательщик не имеет права. После того как товар будет передан покупателю и полностью оприходован, согласно нормам ст. 170 НК РФ, ранее возмещенные суммы налога, исчисленные с сумм перечисленных авансов, подлежат восстановлению и уплате в бюджет. Восстановление сумм налога с аванса производится покупателем в том налоговом периоде, в котором эти же суммы налога по оприходованным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету.

---

<sup>53</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Восстановление сумм налога с аванса также происходит в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в момент осуществления предварительной оплаты.

2) При оприходовании товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Воспользоваться налоговым вычетом можно только по тем товарам (работам, услугам), которые были приобретены для последующей перепродажи или для осуществления операций, облагаемых НДС. Данная норма установлена п. 2 ст. 171 НК РФ<sup>54</sup>. Даже если товар приобретается для осуществления операций, облагаемых НДС, этого недостаточно, чтобы получить налоговый вычет. Согласно п. 2 ст. 171 и п. п. 1 - 2 ст. 172 НК РФ, для получения налогового вычета необходимо выполнить установленные требования.

Во-первых, должен быть доказан факт предъявления НДС. К подтверждающим документам можно отнести договор либо иные документы, на основании которых сумма НДС подлежит уплате. В зависимости от условий поставки товара, выделяют несколько условий использования налогового вычета.

Если товар (работы, услуги) приобретался на территории РФ путем осуществления денежных расчетов, суммы налога подлежат вычету, если они были предъявлены налогоплательщику. Данный способ расчетов является самым распространенным. Подтвердить факт предъявления НДС можно большим количеством документов: счет-фактура, акт приемки, счета, акты сверки и т.д.

---

<sup>54</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Стоит отметить, что наличие счета-фактуры является самостоятельным условием принятия НДС к вычету. В случае, когда счета-фактуры предъявляются с какими-либо ошибками, при рассмотрении спора о наличии НДС в цене будут учитываться иные перечисленные документы.

Если товар ввозился на таможенную территорию РФ в таможенном режиме, то подтвердить факт предъявления НДС можно только в том случае, если сумма НДС уплачена при ввозе, при этом сам факт уплаты для целей возмещения НДС не имеет значения. Это условие принятия НДС к вычету только в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории или при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления.

Во-вторых, обязательным условием для возмещения сумм НДС является наличие счетов-фактур. В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ<sup>55</sup>, налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав. Данное требование не распространяется на такие случаи, когда иное не предусмотрено законодательством. Так, например, наличие счетов-фактур необязательно при удержании налога налоговыми агентами и т.д. Таким образом, только при фактическом наличии счетов-фактур сумма НДС может быть принята к вычету.

В-третьих, деятельность, для которой приобретается товар (работы, услуги), должна являться налогооблагаемой). В данном случае речь идет о следующих операциях:

- производство товаров (выполнение работ, оказание услуг), реализация которых влечет уплату НДС, в том числе при безвозмездной передаче;
- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету

---

<sup>55</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

(в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- перепродажа приобретенных товаров (работ, услуг), подлежащая налогообложению

В-четвертых, приобретаемые товары (работы, услуги) должны быть приняты на учет с соответствующим оформлением первичной документации. В связи с этим, согласно абз. 2 п. 1 ст. 172 НК РФ<sup>56</sup>, вычета подлежат предъявленные суммы НДС, либо фактически уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

Стоит отметить, что право на вычет возникает только при наличии всех четырех условий.

Рассмотрим отдельные операции, по которым применяются какие-либо особенности применения налоговых вычетов.

Особый порядок применения вычетов предусмотрен для сумм налога, предъявленных продавцом покупателю и уплаченных продавцом в бюджет при реализации товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказе от них, а также для сумм налога, уплаченных при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг). Для того чтобы принять НДС к вычету, необходимо наличие следующих документов:

- документы, удостоверяющие факт возврата или отказа;
- первичные документы на товар в случае его обратной передачи продавцу или по его указанию иным лицам (накладные, акты приемки-передачи, приходные складские ордера и т.п.);
- счета-фактуры, выданные продавцом в момент реализации покупателю и учтенные ранее в книге продаж.

---

<sup>56</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Также особый порядок применения вычетов предусмотрен для налога, исчисленного продавцами и уплаченного ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий или расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей. В этом случае для принятия НДС к вычету необходимо наличие документов, подтверждающих факт изменения или расторжения договора, а также документов, подтверждающих возврат соответствующих сумм авансовых платежей. Документами, удостоверяющими факт изменения или расторжения договора, являются соответствующие соглашения между участниками сделки об изменении или расторжении договора и возврате авансовых платежей. Документами, удостоверяющими факт возврата соответствующих сумм авансовых платежей, могут являться: приходный кассовый ордер, платежное поручение и выписка банка, акты взаимозачетов, акты приемки-передачи оплаченных векселей третьих лиц и т.п. Датой принятия сумм налога к вычету во всех трех случаях является дата отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа<sup>57</sup>.

Во всех перечисленных случаях суммы НДС, ранее уплаченные в бюджет, принимаются к вычету (возвращаются налогоплательщику).

Суммы налога, удержанные и уплаченные в бюджет покупателями - налоговыми агентами, подлежат вычету при соблюдении общих условий. Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику - иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, или уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ для его производственных целей либо для осуществления им иной деятельности.

---

<sup>57</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. С. 355.



В данном случае право на вычет имеет иностранный налогоплательщик, не состоящий на учете в налоговых органах РФ<sup>58</sup>.

Если организация осуществляет какие-либо строительные операции, то она может возмещать НДС при осуществлении следующих операций:

- проведение капитального строительства при сборке (монтаже) основных средств подрядными организациями;
- приобретение товаров (работ, услуг) для выполнения строительного-монтажных работ;
- приобретение объектов незавершенного капитального строительства;
- выполнение строительного-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для совершения облагаемых операций, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету в следующем порядке: по работам, выполненным до IV квартала 2008 г., вычет принимается в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, за который указанные суммы были начислены в бюджет; по работам, выполненным в IV квартале 2008 г., - в I квартале 2009 г.; по работам, выполненным с 1 января 2009 г., - в том же налоговом периоде, за который они были начислены.

Еще раз напомним, что возместить НДС по вышеперечисленным операциям возможно лишь в том случае, когда выполнены все требования (а у нас их четыре) принятия НДС к возмещению.

Еще одно условие возмещения НДС по строительным работам - НДС может быть возмещен только при условии, что определенные договором работы выполнены в полном объеме. Это связано с тем, что на практике при осуществлении капитального строительства у налогоплательщика возникают затруднения, связанные с определением периода предъявления вычета, поскольку сложно определить момент приобретения работ. По данному поводу выступил Минфин (Письмо Минфина России от 05.03.2009 № 03-07-

---

<sup>58</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. С. 356.

11/52, пояснив что порядок сдачи и приемки работ по договору строительного подряда регулируется ст. 753 ГК РФ<sup>59</sup>.

Согласно п. 1 указанной статьи заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных по договору строительного подряда работ либо, если это предусмотрено договором, выполненного этапа работ, обязан немедленно приступить к его приемке. При этом в соответствии с п. 3 данной статьи ГК РФ заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика. Пунктом 4 ст. 753 Гражданского кодекса РФ установлено, что сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Особый порядок принятия налога к вычету предусмотрен в случае реорганизации предприятия. В этом случае, согласно ст. 162.1 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организацией и уплаченные ею при приобретении товаров (работ, услуг) для выполнения строительно-монтажных работ, в том числе для собственного потребления, которые не были приняты к вычету на момент завершения реорганизации. Соблюдение установленных требований для получения налогового вычета в этом случае также обязательно. В случае реорганизации организации вычет уплаченных при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления сумм налога, которые не были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету до момента завершения реорганизации, производится правопреемником (правопреемниками) по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного реорганизованной (реорганизуемой) организацией при выполнении

---

<sup>59</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. С. 356.

строительно-монтажный работ для собственного потребления в соответствии со ст. 173 Налогового кодекса РФ<sup>60</sup>.

Как известно, вычета подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, относимым на утраты при исчислении налога на прибыль. При вычете НДС по командировочным расходам во внимание принимаются суммы расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно и найму жилого помещения. Однако важным условием применения вычета является фактическая уплата НДС в составе командировочных расходов. Порядок применения вычетов по командировочным расходам остался неизменным после внесения поправок в ст. 171 НК РФ, в связи с чем на практике возникают противоречия. Одним из них является то, что, как говорилось ранее, обязательным условием для применения вычетов является наличие счета-фактуры.

Для разъяснения порядка получения вычета по командировочным расходам обратимся к Письму Минфина России от 23.12.2009 N 03-07-11/323. Таким образом, чиновники пришли к выводу, что суммы НДС, выделенные отдельной строкой в бланках строгой отчетности, оформленных в соответствии с требованиями Постановления Правительства РФ от 06.05.2008 N 359, можно принять к вычету.

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ, суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходами на наем жилого помещения) и представительскими расходами, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организации.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав,

---

<sup>60</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

документов, подтверждающих фактическую уплату сумм при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов, в случаях, предусмотренных п.п. 3, 6 – 8 ст. 171 НК РФ<sup>61</sup>. При этом учитываем нормы п. 7 ст. 168 НК РФ, согласно которым при выполнении работ, оказании платных услуг непосредственно населению требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

На основании п. 10 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914, при приобретении услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников в книге покупок, предназначенной для определения сумм налога, предъявляемых к вычету (возмещению), регистрируются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке.

Иными словами, поскольку бланк строгой отчетности изготавливается типографским способом и с помощью его можно осуществлять наличные денежные расчеты и расчеты с использованием банковских карт, то в нем можно отдельной строкой выделять сумму НДС. Поэтому НДС может быть принят к вычету на основании бланков строгой отчетности, которые выписываются гостиницами по установленным правилам.

---

<sup>61</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Особый порядок вычета НДС предполагается по получению в качестве вклада в уставный капитал организации имущества, основных средств, материальных активов. Ведь, как известно, делая вклад в уставный капитал другой фирмы, счета-фактуры не составляют, поскольку, согласно Налоговому кодексу, передача имущества в уставный капитал не признается реализацией и не облагается НДС (пп. 4 п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Однако законодательство разрешает принимающей стороне принять к вычету налог, который был восстановлен учредителем (п. 11 ст. 171 НК РФ).

А для того, чтобы организация могла воспользоваться правом применить вычет, учредитель должен выделить сумму восстановленного налога в документах на передачу имущества. Именно эти бумаги (или их нотариально заверенные копии) принимающая компания подшивает в журнал учета полученных счетов-фактур. А также регистрирует в книге покупок в момент принятия на учет поступивших активов (Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914).

Если учредитель не выделил НДС отдельной суммой в сопроводительных документах, то получается, что принимающая сторона теряет право на вычет этого налога. Это можно исправить, потребовав от учредителя переоформления документов. И только получив правильные бумаги (с выделенной суммой налога), принимающая сторона сможет принять налог к вычету<sup>62</sup>.

В отношении учета НДС по договорам на приобретение неисключительного права пользования программным обеспечением на практике возникают определенные особенности. Налоговый кодекс РФ не устанавливает каких-либо особых порядков для принятия к вычету НДС. Как уже неоднократно упоминалось, для того чтобы применить вычет по НДС, необходимо соблюдение основных требований; факт предъявления НДС; наличие счета-фактуры; налогооблагаемая деятельность; принятие на учет.

---

<sup>62</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. С. 359.

при этом согласно абз. 3 п.1 ст. 172 НК РФ<sup>63</sup> вычеты сумм НДС, предъявленных налогоплательщику при приобретении основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и нематериальных активов. Иными словами, законодатель разделяет порядок применения вычетов сумм налога в зависимости от "объекта" приобретения: товары (работы, услуги) и основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке.

Таким образом, при приобретении работ, услуг по монтажу налогоплательщик вправе принять к вычету НДС, предъявленный ему исполнителем, не дожидаясь передачи ему смонтированного и установленного объекта в целом. При приобретении же основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке налогоплательщик ни ранее принять к вычету НДС только после передачи ему конкретного сформированного объекта.

При приобретении неисключительного права пользования программным обеспечением и услуг по внедрению (адаптации) и дальнейшей технической поддержке программного обеспечения также необходимо пользоваться установленными нормами. Если в соответствии с условиями заключенного договора не предполагается получение организацией основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке, а работы по договору будут выполняться поэтапно, организация вправе принять к вычету НДС по данному договору (и в отношении приобретения неисключительного права пользования на программный продукт и в отношении услуг по технической поддержке программного обеспечения) в соответствии с общим порядком, установленным абз. 1, 2 п. 1 ст. 172 НК РФ<sup>64</sup>, т.е. по мере подписания акта передачи неисключительного права пользования

---

<sup>63</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

<sup>64</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

программным обеспечением и по мере подписания актов сдачи-приемки оказанных услуг. Иными словами, организация будет вправе принять НДС к вычету только после постановки на учет переданного ему основного средства (нематериального актива). Вместе с тем, если передача организации основного средства (нематериального актива) совпадает с завершением конкретного этапа выполнения работ по договору и передачей их организации, принять НДС к вычету будет возможно также одновременно.

### 3. Совершенствование законодательства Российской Федерации о НДС

Общие принципы построения НДС являются универсальными для всех стран. Однако способы их реализации на практике имеют свои особенности, определяемые спецификой институциональной среды, бюджетно-налоговых традиций, а также тех стратегических и текущих задач, которые приходится решать национальным правительствам на каждом конкретном этапе социально-экономического развития.

В соответствии с действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для того, чтобы уменьшить сумму «выходного» налога на сумму «входного», в общем случае необходимо соблюсти три условия<sup>65</sup>:

Во-первых, товары (работы, услуги), имущественные права должны быть приобретены для операций, облагаемых НДС.

Во-вторых, товары (работы, услуги), имущественные права должны быть оприходованы (приняты к учету).

В-третьих, у покупателя должен быть надлежаще оформленный счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы.

Для применения вычета не имеет значения факт оплаты товаров. Особенно следует подчеркнуть, что для применения вычета также не имеет значения факт того, что поставщик уплатил в бюджет НДС, предъявленный им налогоплательщику.

Последнее обстоятельство способствует тому, что при определенных условиях недобросовестные налогоплательщики могут значительно уменьшить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, или даже получить возмещение налога из бюджета.

---

<sup>65</sup> Чамкина Н.С. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов-фактур и бухгалтерскими проводками / Н.С. Чамкина. М.: Статус-Кво 97, 2010. С. 315.



Налог на добавленную стоимость является одним из ключевых налогов современной налоговой системе большинства стран мира. Указанный налог обеспечивает устойчивые поступления доходов в государственный бюджет, а также не вызывает значительных искажений в производстве и потреблении товаров и услуг.

Налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд, техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства.

Порядок исчисления налога определяется ст. 166 и 173 НК РФ<sup>66</sup>. Сумма НДС, как и большинства других российских налогов, определяется налогоплательщиком самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов и увеличенная на сумму налога, подлежащего восстановлению.

В целях совершенствования налогового администрирования Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» внесен ряд существенных изменений в налоговое законодательство.

Так, с 1 января 2014 года все налогоплательщики и налоговые агенты, на которых возложена обязанность подачи налоговой декларации по НДС, в обязательном порядке подают декларации по НДС в электронном виде по установленному формату по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

---

<sup>66</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. Закон 05 авг. 2000 г. № 117 – ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 – ФЗ) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. – М., - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Кроме этого, с 2015 года введена обязанность расширенного декларирования операций, связанных с исчислением и уплатой НДС. В декларации по НДС будут отражаться сведения об операциях налогоплательщика из книги покупок и книги продаж, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Указанные изменения дают возможность создать автоматизированный инструмент камерального контроля по сопоставлению покупок и продаж различных организаций. Такой механизм позволит непосредственно после представления налоговой отчетности выявлять и пресекать попытки мошеннического возмещения НДС из бюджета.

Но данным ФНС России одним из самых распространенных способов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды является использование и хозяйственной деятельности фирм - «однодневок» для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам, в частности НДС, без соответствующего движения товара (работ, услуг).

Для этого организация заключает хозяйственный договор с фирмой - «однодневкой». Затем получает от нее оформленные соответствующие первичные документы по поставке товаров или оказанию услуг, - накладные, акты, счета-фактуры. Наличие оформленных первичных документов и принятие к учету товаров или услуг - достаточные условия для принятия к вычету входного НДС по счетам-фактурам «проблемного» контрагента. В действительности товары или услуги могут быть приобретены у совсем другого поставщика. Фактическая поставка товаров или оказание услуг могут и вовсе отсутствовать<sup>67</sup>.

Затем организация-покупатель перечисляет подставному поставщику предусмотренную договором оплату, включающую налог на добавленную стоимость. Полученные «однодневкой» денежные средства в дальнейшем обналичиваются и возвращаются той организации, которая выступает

---

<sup>67</sup> Чамкина Н.С. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов-фактур и бухгалтерскими проводками / Н.С. Чамкина. М.: Статус-Кво 97, 2010. С. 317.

покупателем в вышеназванной сделке. При этом при наличии оформленных документов организация-покупатель имеет право на вычет НДС со стоимости покупок, тем самым уменьшая свои налоговые обязательства. «Проблемный» поставщик при этом не уплачивает в бюджет НДС с суммы данной сделки.

В результате подобных мошеннических действий складывается ситуация, когда к вычету предъявляются суммы, превышающие объем НДС, реально уплаченный на всех стадиях производства и реализации товаров.

Несмотря на широкое распространение в практике понятия «фирма - «однодневка» в нормативных актах отсутствует его определение. Нет единого взгляда на его дефиницию и в научном сообществе.

Федеральная налоговая служба в письме от 11.02.2010 г. №3-7-07/84 приводит определение, согласно которому фирма - «однодневка» представляет собой юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и т. д.<sup>68</sup>

Дефиниции, которые содержатся в научной литературе, определяют фирмы - «однодневки» через набор формальных признаков, им присущих: номинальность должностных лиц, отсутствие по адресу регистрации, короткий срок существования, непредставление налоговой отчетности, неосуществление реальной предпринимательской деятельности, несамостоятельность и тому подобное. Однако эти определения не в полной мере характеризуют сущность рассматриваемого понятия.

По-нашему с научным руководителем мнению, под фирмой - «однодневкой» следует понимать всякое лицо, которое в результате документального оформления сделок по реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав приобретает обязанности по уплате налогов в бюджет, но систематически и целенаправленно уклоняется от их исполнения, и (или)

---

<sup>68</sup> Чамкина Н.С. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов-фактур и бухгалтерскими проводками / Н.С. Чамкина. М.: Статус-Кво 97, 2010. С. 320.

участвует в процессе вывода их легального хозяйственного оборота средств, полученных для этого от других налогоплательщиков.

Представляется, что наибольший урон федеральному бюджет наносят те фирмы - «однодневки», от имени которых оформляются документы на реализацию товаров в адрес реальных налогоплательщиков - инициаторов схем уклонения: именно эти организации не исполняют обязанность по уплате НДС в бюджет. Действия по выводу средств из легального хозяйственного оборота являются, в большей степени, доказательством получения необоснованной налоговой выгоды и наличия схемы ухода от налогообложения<sup>69</sup>.

Широкое распространение фирм - «однодневок» позволило сделать вывод, что для полного раскрытия фискального потенциала налога на добавленную стоимость в Российской Федерации на современном этапе его развития в первую очередь необходимо лишить фирмы - «однодневки» возможности уклониться от уплаты налога в бюджет.

На практике государство зачастую не может этого обеспечить. Это связано с тем, что количество участников и сложность структуры цепочек перепродажи товаров ничем не ограничена. По данным Федеральной налоговой службы, по состоянию на 01.01.2014 года в Едином государственном реестре юридических лиц содержались записи о 3 935 487 действующей коммерческой организации и 3 070 958 коммерческих организациях, прекративших деятельность<sup>70</sup>.

Важным элементом построения оптимальной системы налогообложения НДС является выбор ставки. Максимальная ставка НДС в Российской Федерации после его введения составляла 28 %, затем была понижена до 20%.

---

<sup>69</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 466.

<sup>70</sup> Чамкина Н.С. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов-фактур и бухгалтерскими проводками / Н.С. Чамкина. М.: Статус-Кво 97, 2010. С. 322.

В настоящее время действует пять ставок налога. Три ставки в размерах 0, 10, 18 % - основные и две ставки 10/110 и 18/118 – расчетные. Ставка НДС 18% применяется во всех особо не оговоренных в законодательстве случаях.<sup>71</sup>

Пониженная ставка НДС представляет собой льготу для некоторых видов налогооблагаемых товаров и услуг. Практически все государства, входящие в организацию экономического сотрудничества и развития, используют, помимо стандартной, одну или несколько пониженных ставок НДС. Основными аргументами в пользу применения льготных ставок обычно является желание государства создать стимулы для потребления товаров и услуг (это касается книг, газет, общественного транспорта), а также перераспределительный (социальный) характер снижения цен на некоторые блага (медикаменты, продукты питания, детскую одежду). В России ставка 10 % применяется при реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров, перечень которых утверждается Постановлением Правительства.

В Российской Федерации расчетные ставки применяются при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), при удержании налога налоговыми агентами, при передаче имущественных прав, а также еще в нескольких установленных Налоговым кодексом случаях.

Кроме пониженной ставки НДС используются еще два вида льгот по этому налогу - освобождение от НДС и использование так называемой нулевой ставки.

Принципиальное их отличие состоит в следующем. В случае, если операция по реализации конкретного товара не облагается НДС, то предприятие при осуществлении таких сделок не взимает НДС с покупателей, но в то же время не получает права на вычет сумм НДС, уплаченных при приобретении ценностей, использованных при производстве необлагаемых товаров.

---

<sup>71</sup> Чамкина Н.С. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов-фактур и бухгалтерскими проводками / Н.С. Чамкина. М.: Статус-Кво 97, 2010. С. 322.

Как правило, группы товаров и услуг не облагаются НДС в том случае, если с административной точки зрения невозможно конкретно определить налоговые обязательства, либо административные издержки при этом превышают предполагаемую выгоду, а также, если данные блага имеют общественное значение или их поставкой занимается государственное предприятие. В соответствии с этим правилом, от обложения НДС во многих странах освобождены финансовые и страховые услуги, а также социальные услуги, оказываемые публичными предприятиями, например, образовательные услуги, услуги в сфере здравоохранения, почтовые услуги и иные услуги в области связи.

Часто в состав исключений из налогооблагаемой базы входят благотворительные работы, некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, услуги в области культуры и искусства, операции страхования и перестрахования, сдача в аренду недвижимого имущества, финансовые услуги и, лотереи и игорный бизнес, операции по продаже земли и зданий<sup>72</sup>.

Большинство из этих освобождений имеют определенную социальную и общественную направленность (похоронные, социальные и муниципальные услуги, общественный транспорт, спорт), но никак не обусловлены сложностью налогового администрирования.

Другой стороны, введение в состав налогооблагаемой базы вторых групп товаров и услуг, которые, как правило, освобождены от налогообложения, скорее всего, обусловлено политическими соображениями сохранения социальной справедливости и повышения государственных доходов.

В ряде случаев применение освобождения от уплаты НДС приводит к потере налогов своих преимуществ. Это разрушает всю цепочку налоговых вычетов и порождает кумулятивный (каскадный) эффект. Вследствие освобождения от уплаты НДС одного из предприятий цепочки производства и

---

<sup>72</sup> Балакина А.П. Налогообложение юридических лиц: учебный комплекс для слушателей курсов повышения квалификации / А.П. Балакина. М.: ВГНА Минфина РФ, 2010. С. 85.

поставки товара до конечного потребителя, оно теряет право на налоговый вычет.

НДС, уплаченный этим предприятием в цене приобретенной продукции, относится на затраты производства и повышает ее цену. Вследствие, того что данное предприятие не взимает НДС со своих продаж, то его покупатели также не имеют права на налоговый вычет, перекладывая на последующего покупателя всю сумму налога в составе расходов.

Следствием этого становится двойное налогообложение экономических субъектов, находящихся в начале цепочки «производство - конечное потребление». В итоге освобождение от уплаты НДС как преференция, адресованная отдельным экономическим агентам, при более тщательном рассмотрении таковой вовсе не является, а оборачивается усилением налоговой нагрузки<sup>73</sup>.

Подводя итог обзору теории и практики обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации» следует подчеркнуть, что, в конечном счете, бремя уплаты налога возлагается на конечного потребителя товара, при этом НДС предъявляется продавцом сверх его стоимости. НДС, который уплачивается его носителем потребителем налогооблагаемых товаров, зависит от цены этого товара, но не от добавленной стоимости - одной из ее составляющих. Показатель добавленной стоимости используется только для того, чтобы распределить в соответствии с установленными правилами налогового администрирования сумму НДС, уплаченного потребителем, между налогоплательщиками, участвовавшими в процессе производства и реализации налогооблагаемого товара.

Главное условие реальной реализации преимуществ НДС - обеспечение мобилизации налога в бюджет на всех стадиях движения товаров таким образом, чтобы сумма вычетов при приобретении товарно-материальных

---

<sup>73</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров. А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 497.

ценностей или услуг не превышала сумму налога, уплаченную в бюджет поставщиком приобретенных ценностей<sup>74</sup>.

Добавленная стоимость представляет собой совокупность того, что конкретный производитель добавил к стоимости ресурсов, полученных извне. НДС представляет собой форму изъятия части добавленной стоимости на всех стадиях производства, определяемой как разница между реализованными товарами (работами, услугами) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Выделение добавленной стоимости достигается механизмом исчисления данного налога, при котором в бюджет идет лишь разница между суммами налога, полученными от покупателей товаров (работ, услуг), получателей имущественных прав, и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам товаров (работ, услуг), имущественных прав. Суммы НДС, предъявленные на основании счетов-фактур поставщиками товаров, работ услуг, правообладателями имущественных прав, на которые допускается уменьшение налогоплательщиками налога, подлежащего уплате в бюджет, в НК РФ определяются как «налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость»<sup>75</sup>.

Таким образом, порядок расчета НДС позволяет налогоплательщикам уменьшать исчисленную сумму налога на налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 1 статьи 171 НК РФ. Если при этом сумма вычетов превышает сумму НДС к уплате, то разницу между ними налоговые органы обязаны возместить хозяйствующему субъекту за счет средств федерального бюджета на основании пункта 1 статьи 176 НК РФ или, в случае заявительного порядка возмещения НДС, на основании статьи 176.1 НК РФ. Таким образом, итоговая сумма налога, подлежащая уплате или возмещению из бюджета, зависит не только от результатов финансово-хозяйственной деятельности самого налогоплательщика и исполнения им своих налоговых обязательств, но

---

<sup>74</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров. А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 502.

<sup>75</sup> Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров. А.М. Соколовская. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 506.



и от действий его контрагентов, предъявивших его в составе товаров (работ, услуг), имущественных прав и суммы налога.

К проблемам правового регулирования НДС, требующим изучения, выработки новых правовых подходов и предложений по их решению, можно отнести следующие:

нечеткая правовая регламентация процедуры возмещения НДС, в том числе и в заявительном порядке;

отсутствие единого правового подхода к правомерности применения вычетов по НДС при осуществлении налогоплательщиком как облагаемых, так и необлагаемых (освобождаемых от налогообложения) операций;

отсутствие системного подхода к правовому регулированию процедуры обжалования налогоплательщиками решений налоговых органов, выносимых по результатам налоговых проверок правильности исчисления и полноты уплаты НДС в бюджет.

Вопросы администрирования возмещения НДС на современном этапе тем более актуальны, поскольку наблюдается рост возмещения НДС в общем объеме поступлений НДС, а также рост заявленного к возмещению налога. Это связано с тем, что последние изменения, вносимые в законодательство, регулирующее НДС, направлены на либерализацию, уменьшение барьеров для применения вычетов, упрощение порядка возмещения налога, ограничение прав налоговых органов при контроле над порядком исчисления и уплаты налога, ужесточение ответственности налоговых органов за неправомерный отказ в возмещении НДС из бюджета. Данные действия законодателей призваны улучшить инвестиционный климат в стране. Так, с 2006 года НДС принимается к вычету при наличии кредиторской задолженности перед поставщиками, подрядчиками, отменена необходимость оплаты товаров (работ, услуг), приобретенных по счету-фактуре.

При осуществлении капитального строительства «входной» НДС принимается к вычету по мере предъявления подрядчиками счетов-фактур на выполненные строительно-монтажные работы, в то время как до 2006 года при таких операциях сумму НДС можно было включить в состав вычетов и

предъявить к возмещению из бюджета только после ввода в эксплуатацию законченного строительством объекта и начала начисления амортизации<sup>76</sup>. С 2010 года на основании пункта 11 статьи 171 НК РФ допускается отражать в составе налоговых вычетов сумму НДС по полученному в качестве вноса в уставный капитал имуществу на основании акта приема-передачи с выделенной суммой НДС при условии восстановления суммы налога передающей стороной. Также с 2011 года допускается принимать к вычету покупателем НДС с суммы перечисленных денежных средств (авансовых платежей) под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), если такой порядок был предусмотрен договором.

Для ускорения получения возврата НДС добросовестными налогоплательщиками, положительно зарекомендовавшими себя в течение длительного периода, была введена статья 176.1 НК РФ, предусматривающая заявительный порядок возмещения НДС.

Для ускорения получения возврата НДС добросовестными налогоплательщиками, положительно зарекомендовавшими себя в течение длительного периода, учитывая длительный срок рассмотрения налоговыми органами налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение налога, Федеральным Законом от 17 декабря 2009 г. № 318-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» была введена статья 176.1 НК РФ, предусматривающая заявительный порядок возмещения НДС. Заявительный порядок возмещения налога, не снижая эффективности налогового контроля и не ущемляя интересы бюджетной системы, призван обеспечить сохранение для отдельных категорий налогоплательщиков оборотных средств, так как зачет (возврат) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, осуществляется до завершения камеральной налоговой проверки данной декларации.

---

<sup>76</sup> Иванов А.Г. Налоговое администрирование и процессуальный порядок деятельности / А.Г. Иванов // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 113.

В НК РФ обозначены основные условия, при выполнении которых налогоплательщик может применить налоговые вычеты и уменьшить исчисленный с объектов налогообложения НДС (реализация товаров, работ, услуг, передача имущественных прав). В первую очередь это наличие счета-фактуры, оформленного должным образом в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ, а также первичных документов, на основании которых осуществлялось принятие на учет товаров (работ, услуг)<sup>77</sup>.

Другим важным условием является использование приобретаемых товарно-материальных ценностей (далее ТМЦ), услуг, работ в операциях, облагаемых НДС.

Казалось бы, выполнение этих несложных условий позволяет налогоплательщику беспрепятственно применить налоговый вычет при исчислении НДС и в случае возникновения права на возмещение получить возврат излишне уплаченной суммы налога из бюджета. Однако при практическом применении главы 21 НК РФ в части правомерности применения налоговых вычетов и возмещения НДС возникают противоречия, проблемные вопросы, которые приводят к многочисленным судебным разбирательствам, поскольку формальное соблюдение условий применения налоговых вычетов, либеральные изменения, призванные стимулировать инвестиционную деятельность, при наличии пробелов в законодательстве, используются недобросовестными налогоплательщиками как способ получения необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного возмещения НДС из бюджета<sup>78</sup>.

При этом эффективный правовой механизм, позволяющий налоговым органам исключать из состава налоговых вычетов суммы налога предъявленные недобросовестными налогоплательщиками, в главе 21 НК РФ отсутствует, в связи с чем многочисленные судебные разбирательства по

---

<sup>77</sup> Землянская И.С. Косвенное налогообложение товаров, работ, услуг: приоритеты и методы оптимизации / И.С. Землянская, А.И. Гончаров // Финансы и кредит. 2008. № 27. С. 46.

<sup>78</sup> Аронов А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие / А.В. Аронов. В.А. Кашин. М.: ИНФРА-М, 2013. С. 169.

данному вопросу породили необходимость обобщения сложившейся судебной практики и вынесение Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В ходе проведения налоговых проверок налоговыми органами рекомендовано во всех случаях при заявлении НДС к возмещению из бюджета устанавливать наличие таких обстоятельств, как:

невозможность реального осуществления налогоплательщиками хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком;

учет для целей налогообложения тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды.

Налоговые органы обязаны в ходе проверки сформировать доказательную базу, позволяющую установить, что налогоплательщик, заявивший возмещение из бюджета, знал о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений<sup>79</sup>.

Таким образом, либерализация законодательства для налогоплательщиков с одной стороны и необходимость предотвращения незаконного возмещения НДС налоговыми органами с другой стороны приводит к тому, что Федеральной налоговой службой ужесточаются контрольные мероприятия при проведении проверок деклараций с заявленными к возмещению суммами НДС.

---

<sup>79</sup> Аронов А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие / А.В. Аронов. В.А. Кашин. М.: ИНФРА-М, 2013. С. 172.

Взаимосвязь возможности применения налоговых вычетов от действий контрагентов приводит к тому, что даже добросовестные налогоплательщики, не использующие преднамеренно какие-либо схемы незаконного возмещения НДС, могут оказаться в зоне риска, заключив договор с компанией, не исполняющей свои налоговые обязательства. При этом эффективные инструменты проверки добросовестности контрагентов у налогоплательщиков фактически отсутствуют, поскольку общедоступной является только информация, содержащаяся в выписке из ЕГРЮЛ, а именно: о постановке налогоплательщика на учет, о его юридическом адресе и должностных лицах, о дате создания и т. п. Информация об объектах налогообложения, величине налоговой базы, суммах исчисленных и уплаченных налогов составляет налоговую тайну.

Таким образом, основной проблемой возмещения НДС является отсутствие в главе 21 НК РФ четких механизмов, позволяющих однозначно подходить к различным вопросам порядка исчисления и уплаты НДС. Это приводит к тому, что с одной стороны, создается почва для злоупотребления отдельными налогоплательщиками правом на возмещение НДС из бюджета, а с другой стороны, порядочные налогоплательщики не защищены от действий недобросовестных контрагентов и несут значительные налоговые риски<sup>80</sup>.

Подводя итоги, можно сказать, что многочисленные письма Министерства Финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, огромное количество самых противоречивых комментариев экспертов, а также решений арбитражных судов различных инстанций по вопросу возмещения НДС свидетельствует лишь об одном - этот вопрос и по сей день является наиболее проблемным в налоговом администрировании, а получить подтверждение возмещения налога из бюджета своевременно и без проблем сможет лишь идеальный налогоплательщик в идеальных условиях.

---

<sup>80</sup> Аронов А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие / А.В. Аронов. В.А. Кашин. М.: ИНФРА-М, 2013. С. 176.

Любая нестандартная ситуация или нетипичная хозяйственная операция, вероятнее всего приведет к отказу в возмещении НДС и длительным разбирательствам в Арбитражном суде, поскольку для нее либо вообще не найдется законодательной нормы в главе 21 НК РФ, либо мнение налогоплательщика по ее применению не совпадет с мнением налогового органа. Практика применения главы 21 НК РФ на протяжении 2001-2013 годов с учетом ее неоднократных изменений показывает, что она все еще далека от идеала, не дает ответа на многие вопросы и требует тщательной доработки, поскольку как налогоплательщикам, так и налоговым органам в своей работе хотелось бы руководствоваться нормами НК РФ, а не быстро меняющейся в современных политических условиях арбитражной практикой.

## Заключение

Налог на добавленную стоимость является одним из налогов налоговой системы и вне этой системы не может применяться, иметь какое-либо существенное значение. Он требует к себе пристального внимания специалистов, государственных органов, разрабатывающих законодательные акты. Кардинальное улучшение налоговой практики в части НДС, безусловно, может иметь место и способствовать эффективному решению множества экономических проблем.

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

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

более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливается единый механизм его взимания на всей территории страны.

Налог на добавленную стоимость является основным и наиболее стабильным источником налоговых поступлений, формирующий федеральный бюджет и обязательным для уплаты всем участникам рынка, за исключением выделенных в особые группы освобождающихся и льготников. Данный налог устанавливается Главой 21 Налогового Кодекса Российской Федерации и 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 производств и обращения. Он выполняет фискальную, распределительную и стимулирующую функции.

Введение НДС в нашей стране обусловлено началом внедрения в экономику рыночных отношений, переходом к свободным рыночным ценам на большинство товаров, работ и услуг. За годы своего существования НДС прочно укрепился в налоговой системе России и стал одним из важнейших федеральных налогов. В федеральном бюджете РФ налог на добавленную стоимость стоит на первом месте, превосходя по размеру все налоговые доходы.

Объектами обложения по НДС выступают обороты по реализации товаров, работ, услуг на территории РФ, а также ввозимые товары в соответствии с режимом импорта. Налогооблагаемая база выступает основой при исчислении суммы налога, подлежащего внесению в бюджет. В соответствии с принятым в Российской Федерации налоговым законодательством обложение НДС производится по основным налоговым ставкам: нулевая ставка НДС, 10%-ная, 18%-ная. Исчисление и уплата Аналога на добавленную стоимость осуществляется в определенном порядке.



Во многих странах механизм взимания НДС является идентичным. порядок исчисления данного налога определяется историческим и социально-экономическим развитием каждой страны. Одним из путей совершенствования налога на добавленную стоимость является определение оптимальной ставки НДС. В различных странах существуют разные подходы, к установлению ставок НДС. В России существующий порядок исчисления и администрирования НДС имеет ряд явных недостатков. Другим из направлений совершенствования законодательства о налогах и сборах и механизмов его применения на практике является принятие действенных мер, обеспечивающих как законные права налогоплательщиков, повышение их защищенности от неправомерных требований налоговых органов, так и пресечение имеющейся практики уклонения от налогообложения. В свою очередь, процесс накопления теоретических и практических знаний в сфере действия налога на добавленную стоимость, взаимоотношения хозяйствующих субъектов объективным образом способствует лучшему пониманию вопросов, связанных с правильностью исчисления и уплаты НДС в бюджет.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 нояб. 1994 г. № 51 - ФЗ: (в ред. от 31 янв. 2016 г. № 51 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - электрон, дан. М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ: (в ред. от 5 апр. 2016 г. № 146 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 05 авг. 2000 г. № 117 - ФЗ: (в ред. от 05 апр. 2016 г. № 117 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
4. О лицензировании отдельных видов деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 04 мая 2011 г. № 99- ФЗ: (в ред. от 13 июля. 2015 г. № 99 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
5. О науке и государственной научно-технической политике [Электронный ресурс]: федер. закон от 23 авг. 1996 г. №127 - ФЗ: (в ред. от 13 июля. 2015 г. № 127 - ФЗ) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
6. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Закон РСФСР от 06.12.1991 г. №1992-1: (в ред. от 06 дек. 2012 г. № 1992-1 ФЗ) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
7. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.02.2009 № А19-6750/08-57-Ф02-150/09 (Электронный ресурс) // КонсультантПлюс:

справ, правовая система. - Электрон, дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

8. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.09.2008 №Ф04-5531/2008(11345-А03-42) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

9. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2008 № А56-1979/2008 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ, правовая система. – Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

10. Постановление ФАС Уральского округа от 12.01.10 N Ф09-5369/09-С2 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

11. Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Российской Федерации от 02 дек, 2000 г. № 914: (в ред. от 26 мая 2009 г. № 914) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. – Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

12. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость (Электронный ресурс): Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137: (в ред. от 29 нояб. 2014 г. № 1137) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

13. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года [Электронный ресурс]: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 г. №1662-р: (в ред. от 08 авг. 2009 г. № 1662 - р) // КонсультантПлюс: справ, правовая

система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

14. О правилах осуществления перевода денежных средств [Электронный ресурс]: Положение Центрального банка Российской Федерации от 19.06.2012 г. №383-П: (в ред. от 06 нояб. 2015 г. № 383 - П) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. – Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

15. Об утверждении порядка подтверждения основного вида экономической деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний - юридического лица, а также видов экономической деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами [Электронный ресурс]: Приказ Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 г. № 55: (в ред. от 25 окт. 2011 г. № 55) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

16. Об утверждении правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 12.11.2013 г. №107к: (в ред. от 23 сент. 2015 г. № 107н) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

17. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15.10.2009 г. № 104н: (в ред. от 21 апр. 2010 г. № 104н) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

18. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@: (в ред. от 10 мая 2012 г. № ММ-3- 06/333@) //

КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон, дан. - М., 2015. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

19. Об утверждении Порядка представления банками (операторами по переводу денежных средств) информации о наличии счетов (специальных банковских счетов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах (специальных банковских счетах), об операциях на счетах (специальных банковских счетах), об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств по запросам налоговых органов на бумажном носителе, а также соответствующих форм справок и выписки [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519@: (в ред. от 25 июля 2012 г. № ММВ-7-2/519@) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. – Электрон. дан. - М., 2016. — Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

20. О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении научно-исследовательских работ, выполняемых учреждениями науки [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 15.03.2006 г. № ММ-6-03/274@: (в ред. от 15 марта 2006 г. № ММ-6-03/274@) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

21. О принятии и введение в действие Общероссийского классификатора территорий муниципальных образований ОК 033-2013 [Электронный ресурс]: Приказ Госстандарта от 14.06.2013 г. № 159-ст: (в ред. от 14 июня 2013 г. № 159-ст) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. -Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

22. Об утверждении единой товарной номенклатуры Внешнеэкономической деятельности таможенного союза и единого таможенного тарифа таможенного союза [Электронный ресурс]: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 г. № 54: (в ред. от 01 марта 2016 г. № 54) // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

23. Агарков Г.А. Повышение эффективности налоговых проверок как приоритетное направление совершенствования системы налогового администрирования / Г.А. Агарков, А.С. Найденов Экономика. Налоги. Право. 2009. - №6. - С. 4-13.
24. Айтхожина Г.С. Методическое обеспечение оценки результативности и эффективности планирования налоговой проверки Г.С. Айтхожина // Налоги и налогообложение. - 2012. - №7. - С. 42-50.
25. Айтхожина Г.С. Совершенствование целенаправленного отбора объектов налогового контроля / Г.С. Айтхожина Налоговая политика и практика. - 2012. - №10-1. - С. 3-7.
26. Алиев Б.Х. Роль налогообложения в обеспечении экономического равновесия / Б.Х. Алиев, А.М. Абдулгалимов Налоги и финансовое право. - 2008. - №9. - С. 198-202.
27. Антонова Е.В. Выбор методики определения налоговой нагрузки на предприятии / Е.В. Антонова // Налоги и налогообложение. - 2013. - №5. - С. 350-363.
28. Антошина О.А. Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия / О.А. Антошина // Экономика. Налоги. Право. 2008. - №3. - С. 4-7.
29. Аронов А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 544 с.
30. Балакина А.П. Налогообложение юридических лиц: учебный комплекс для слушателей курсов повышения квалификации / А.П. Балакина. - М.: ВГНА Минфина РФ, 2010. - 339 с.
31. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / С.В. Барулин. - М.: Экономистъ, 2006. - 319 с.
32. Башловкина Н.Н. Налог на добавленную стоимость: за и против / Н.Н. Башловкина // Финансы. - 2010. - №4. - 65 с.
33. Белякова И.В. Налог на добавленную стоимость: практическое пособие / И.В. Белякова, С.А. Вагнер, О.И. Соснаускене. - М.: Издательство «Экзамен», 2006. - 157 с.

34. Богданкевич Е.В. Актуальные вопросы налогового контроля крупнейших налогоплательщиков / Е.В. Богданкевич // Финансы и кредит. - 2010. - №17. - С. 64-68.
35. Богданкевич Е.В. Налоговый контроль в современных условиях развития налоговой системы / Е.В. Богданкевич // Финансы и кредит. - 2010. - №3. - С. 69-74.
36. Брызгалина А.В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / А.В. Брызгалина. - М.: «Аналитика-Пресс», 1998. - 608 с.
37. Васильева М.В. Распределение налогового бремени в обществе: косвенное налогообложение / М.В. Васильева // Налоги и финансовое право. - 2008. - №6. - С. 100-110.
38. Васюченкова Л.В. Методика проведения предпроверочного анализа / Л.В. Васюченкова // Налоговая политика и практика. 2009. - №2. - С. 42-47.
39. Вишневский В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская, под общ. ред. В.П. Вишневского. - Донецк: ДонНТУ НЭП НАН Украины. 2006. - 504 с.
40. Волкова Г.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов / Г.А. Волкова, Г.Б. Поляк, Л.А. Крамаренко. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити, 2010. - 631 с.
41. Гончаров А.И. Прямые и косвенные налоги: поиск оптимальной модели для России / А.И. Гончаров, И.С. Землянская // Налоги. - 2007. - №6.
42. Гордеева О.В. Налоговые льготы: классификация и особенности применения / О.В. Гордеева // Налоги и финансовое право. - 2008. - №6. - С. 124-130.
43. Грязнова А.Г. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / А.Г. Грязнова. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 1168 с.
44. Дадашев А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации: учеб., пособие / А.З. Дадашев, И.Р. Пайзулаев. - М.: КноРус, 2009. - 126 с.
45. Дубровская В.П. Цель налогового контроля - выявление схем минимизации / В.П. Дубровская // Налоговая политика и практика 2012. - №1-1. - С. 16-18.

46. Еременко Е.А. Вычет НДС: равенство налогообложения и единство бюджета / Е.А. Еременко // Налоговед. - 2012. – №11. - С. 74-77.
47. Еременко Е.А. Нейтральность и справедливость налогообложения при применении экспортерами налоговых вычетов по НДС / Е.А. Еременко // Налоговед. - 2012. - № 10. - С. 50-54.
48. Замалетдинова Э.Н. Косвенные налоги в России и зарубежный опыт в области взимания косвенных налогов / Э.Н. Замалетдинова // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - №7. // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
49. Землянская И.С. Косвенное налогообложение товаров, работ, услуг: приоритеты и методы оптимизации / И.С. Землянская, А.И. Гончаров // Финансы и кредит. - 2008. - №27. - С. 44-48.
50. Иванов А.Г. Налоговое администрирование и процессуальный порядок деятельности / А.Г. Иванов // Налоги и финансовое право. - 2008. - №6. - С. 111-123.
51. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е. В. Кудряшова. - М.: Волтерс Клувер, 2006. - 263 с.
52. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / И.А. Майбуров, А.Д. Выварен, Е.В. Ядренникова и др. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити, 2010. -559 с.
53. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 591 с.
54. Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю- М.: ИНФРА-М, 1999. - 974 с.
55. Масгрейв Ричард А. Государственные финансы: теория и практика / Ричард А. Масгрейв, Пегги Б. Масгрейв; пер. с англ. - М.: Бизнес Атлас, 2009. - 716 с.



56. Миронова О.А. Налоговое администрирование: учебное пособие / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев - М.: Омега-Л, 2005. - 408 с.
57. Мешалкин В.К. Налоговая выгода: обоснованная и необоснованная / В.К. Мешалкин. - М.: АйСи Групп, 2007. // КонсультантПлюс: справ, правовая система. - Электрон. дан. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
58. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В.Г. Пансков - 7-е изд., доп. и перераб. - М.: МЦФЭР, 2006. - 592 с.
59. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрайт, 2011. - 680 с.
60. Паскачев А.Б. Налоги и налогообложение: учебное пособие / А.Б. Паскачев. - М.: Высшее образование, 2008. - 384 с.
61. Пономарев А.И. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации: учебное пособие / А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова, М.А. Богатырев; - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2009, - 390 с.
62. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб, пособие / В.М. Пушкарева - М.: ИНФРА-М, 1996. - 192 с.
63. Рабинович А.М. НДС. Нестандартные решения стандартных проблем / А.М. Рабинович. - М.: Статус-Кво 97, 2013. - 185 с.
64. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 512 с.
65. Романовский М.В. Налоги и налогообложение: учебник / М.В. Романовский, О.В. Врублевская. - 6-е изд. - СПб.: Питер, 2007. - 491 с.
66. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц, пер. с англ. — М.: ИНФРА-М, 1997. - 720 с.
67. Тихомирова Л.В. Юридическая энциклопедия / Л.В. Тихомирова. М.Ю. Тихомиров, под ред. М.Ю. Тихомирова. - М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997, - 526 с.

68. Чамкина Н.С. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов- фактур и бухгалтерскими проводками / Н.С. Чамкина. - М.: Статус-Кво 97, 2010. -528 с.

69. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учеб, для бакалавров: рек. Мин. обр. РФ / Д. Г. Мерник. - М.: Юрайт, 2013. - 394 с.

70. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / ДТ. Черник, Л.П. Павлова, В.Г. Князев. - 3-е изд. - М.: МЦФЭР, 2006. - 527 с.

71. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / НИ. Янжул. - М.: Статут, 2002. 555 с.