

С.Г. Пепеляев, Е.В. Кудряшова, М.В. Никонова

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Учебное пособие

Под общей редакцией С.Г. Пепеляева

УДК
ББК

Рецензенты:

Авторский коллектив:

Часть I	–	Е.В. Кудряшова, канд. юрид. наук,
Часть II	–	С.Г. Пепеляев, канд. юрид. наук, Е.В. Кудряшова, канд. юрид. наук,
Часть III	–	М.В. Никонова, канд. юрид. наук, С.Г. Пепеляев, канд. юрид. наук
Часть IV, контрольные тесты к гл. I–III		С.Г. Пепеляев, канд. юрид. наук

Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учебное пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – ___ с.

В настоящем учебном пособии изложены главные концепции, применяемые в правовом регулировании косвенного налогообложения. Теоретические положения иллюстрированы примерами из российского и зарубежного законодательства, судебной практики.

Системная подача материала позволит изучить комплекс тем, необходимых для подготовки специалиста-налоговеда. Таблицы, схемы, контрольные тесты, которыми снабжен текст, облегчат усвоение материала и акцентируют внимание на важнейших деталях.

Для студентов, аспирантов и преподавателей юридических и экономических вузов, факультетов, слушателей системы повышения квалификации, а также для юристов, бухгалтеров, экономистов и руководителей всех уровней.

ISBN

© Коллектив авторов, 2015
© Издательство «Статут», редподготовка, оформление, 2015

К читателю

Косвенные налоги – акцизы, НДС, налог с продаж – практически недоступны для понимания, если начать их изучение с НК РФ. Сложные формулировки, казуистические подходы, пространные перечни – все эти «прелести» нормативного регулирования скорее вызовут стойкое неприятие, чем помогут уяснить смысл законодательных решений.

Поэтому начните подготовку к практической деятельности в сфере налогообложения с изучения предлагаемой книги. Она последовательно и доходчиво объясняет технологию косвенного налогообложения, раскрывает его принципы, основные институты, понятия.

Книга рассчитана на читателей, изучивших общий курс налогового права¹.

Структурное изложение материала простым, но профессиональным языком, многочисленные схемы, таблицы, пояснения, которыми снабжен текст, при вдумчивом и внимательном прочтении гарантируют успех в освоении тонкостей и премудростей исчисления и уплаты косвенных налогов.

Желаю вам профессиональных успехов.

С уважением,

Сергей Пепеляев,
управляющий партнер юридической
компании «Пепеляев Групп»,
главный редактор журнала «Налоговед»,
адвокат, канд. юрид. наук

¹ Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.

Оглавление

Часть I. Акцизы	7
Глава 1. Понятие и основные правовые характеристики акцизов..	7
1.1. Понятие акциза.....	7
1.2. Акцизный способ обложения.....	11
1.3. Акцизы и фискальная монополия.....	13
1.4. Подакцизные товары	17
1.5. Регулирующая функция акцизов.....	20
1.6. Акцизы и административные меры.....	25
1.7. Особенности налогового контроля	27
1.8. Акциз как доход бюджета	29
Глава 2. Правовая конструкция акцизов	30
2.1. Субъект акциза.....	30
2.2. Предмет акциза	32
2.3. Объект акциза.....	37
2.4. Ставки акцизов.....	42
2.5. Налоговая база	45
2.6. Налоговый учет	48
2.7. Порядок исчисления	50
2.8. Налоговый период	52
2.9. Сроки и порядок уплаты акцизов	55
2.10. Льготы по акцизам.....	55
2.11. Международные аспекты акцизного обложения.....	55
Контрольные тесты.....	58
Список рекомендуемой литературы	67
Часть II. Налог на добавленную стоимость.....	69
Глава 3. Понятие и основные правовые характеристики НДС	69
3.1. Причины поиска новых форм косвенного налогообложения	69
3.2. Вхождение НДС в налоговые системы стран	73

3.3. Принцип нейтральности НДС	78
3.4. Добавленная стоимость в системе НДС	80
Глава 4. Правовая конструкция НДС	85
4.1. Субъект налога	85
4.2. Объект налога	93
4.3. Налоговая база	98
4.4. Налоговый учет	100
4.5. Порядок исчисления НДС	101
4.6. Налоговый период	107
4.7. Налоговая ставка	108
4.8. Нулевая ставка в системе НДС	112
4.9. Льготы по НДС	114
4.10. Сроки и порядок уплаты или возмещения налога	117
4.11. Удержание НДС налоговыми агентами	118
4.12. Разграничение юрисдикции государств по взиманию НДС. Налоговый иммунитет	119
Контрольные тесты	128
Список рекомендуемой литературы	135
Часть III. Налог с продаж	138
Глава 5. Правовые свойства и конструкция налога с продаж	138
5.1. Основные характеристики налога с продаж	138
5.2. Взимание налога с продаж в России	140
5.3. Правовая конструкция налога с продаж	142
5.4. Особенности территориального действия налога с продаж	147
Контрольные тесты	150
Список рекомендуемой литературы	153
Часть IV. Программа курса «Правовые основы косвенного налогообложения»	155
Ответы к контрольным тестам	

Принятые сокращения

БК РФ	Бюджетный кодекс Российской Федерации
ВАС РФ	Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
ВС РФ	Верховный Суд Российской Федерации
ГК РФ	Гражданский кодекс Российской Федерации
ЕС	Европейский Союз
ЕЭС	Европейское Экономическое Сообщество
КС РФ	Конституционный Суд Российской Федерации
НДС	налог на добавленную стоимость
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
МНС России	Министерство по налогам и сборам Российской Федерации
ТК РФ	Таможенный кодекс Российской Федерации
ФНС России	Федеральная налоговая служба Российской Федерации
ОЭСР	Организация по экономическому сотрудничеству и развитию
ГАТТ	Генеральное соглашение по тарифам и торговле Всемирной торговой организации
ВТО	Всемирная торговая организация (WTO)
ВВП	валовой внутренний продукт

Часть I. Акцизы

Глава 1. Понятие и основные правовые характеристики акцизов

1.1. Понятие акциза

Слово «акциз» происходит от латинского *exidere* (в других источниках *adcensare*) – отрезать, отсекасть, так как «благодаря налогу часть товара как бы отсекается»¹.

Термин «акциз» не имеет строго определенного применения. Акцизом в конкретной налоговой системе может называться любой налог (сбор, пошлина), и наоборот, типичный акциз может иметь экзотическое название. В XIX в. в России взимался «питейный сбор» – в нашем понимании акциз. Современный налог на игорный бизнес, взимаемый в разных юрисдикциях, является типичным акцизом, но обычно это не отражается в его названии.

Акцизы называют «современной версией старинных налогов». Предшественники акцизов известны еще из школьных курсов истории. Так, соляной бунт 1648 г. был прямым следствием введения в 1646 г. акциза на соль – в то время главное средство консервации продуктов питания на зиму. Бунт вспыхнул уже после отмены налога. Важно помнить: *однажды вводя акциз,*

¹ Янжул И. Опыт исследований английских косвенных налогов. Акциз. М., 1874. С. 2.

государство раз и навсегда поднимает цену товара. Политически для правительства введение акциза – это путь «без обратного билета». Всякий косвенный налог, и акциз в первую очередь, вызывают инфляционный эффект. Стоит только пообещать ввести акциз, как цены начинают ползти вверх и никогда не возвращаются к прежнему уровню после его отмены.

Предшественники современных акцизов не только пугают нас страшными картинками бунтов, но и забавляют историческими анекдотами и курьезами более, чем любые другие налоги. Все знают крылатую фразу: «деньги не пахнут», хотя давно забыли, что она связана с акцизами времен Римской империи. Император Веспасиан ввел косвенный налог на общественные туалеты, а своему племяннику в ответ на его неудовольствие ответил словами: «Pecunia non olet!» – «Деньги не пахнут!»¹.

Введение акциза ведет к росту цен, не снижаемых в будущем. просьба указать, куда вставлять данные выноски

Схема I.1

Объекты акцизного обложения

¹ См.: Шмёльдерс Г. Бороды и свадьбы, окна и меха – налогам конца не видно...// Все начиналось с десятины: Пер. с нем. / Ред. и вступ. ст. Б.Е. Ланина. М.: Прогресс, 1992. С. 368.

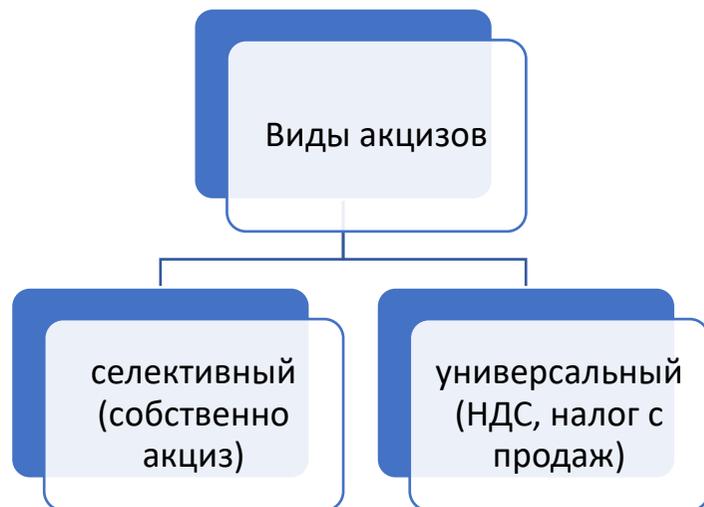
Примеч. ред. Подробнее о происхождении этого крылатого выражения см.: Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблшер, 2015. С. 83.



В современной налоговой практике государств акцизы – это налоги на потребление с «узким» предметом обложения (схема I.1). Только товары ограниченного перечня (не работы и не услуги) могут быть обложены акцизом.

Из-за узкого предмета обложения акцизы также называют селективными (избирательными). Налоги на потребление с универсальным предметом – НДС, налог с продаж – называют универсальными акцизами, но в учебных целях и в целях систематизации они исключены из группы «акцизы», хотя многое из сказанного справедливо и для универсальных акцизов (схема I.2).

Схема I.2



Собственно акцизы – это селективные налоги с узким предметом обложения. Универсальные акцизы – налоги с оборота, НДС – это акцизы с широким предметом обложения, включающим в том числе услуги.

Обычно акцизы устанавливаются только на потребление товаров. Услуги объектом акциза не служат, хотя технически ничто не препятствует установить акциз и на услуги.

Современные акцизы по-прежнему разнообразны, хотя и далеки от своих предшественников, которые «трепали» налогоплательщиков за бороды и лишали хвостов их любимых собак¹.

¹ Речь идет о налоге Петра I на бороды: за право носить длинную бороду нужно было заплатить специфический налог – аналог современного акциза.

Легенда происхождения английской породы собак «бобтейл» гласит, что стандарт этой породы – купированные хвосты – был введен, поскольку хозяева были вынуждены отрубать хвосты собакам, чтобы не платить налог на собак, рассчитывавшийся по количеству хвостов, – тоже специфический одностадийный налог на потребление – аналог акциза.

Акцизы вводились и вводятся без всяких объяснений. Иногда государство вводит акциз (или политически обосновывает его введение) для решения какой-нибудь насущной проблемы, но причина введения акциза забывается, а удачный налог продолжает пополнять казну. Например, налог на нефтепродукты (мазут) в Германии ввели с целью стимулировать развитие рынка угля, находившегося в упадке. Потом причину его введения забыли, а налог стал одним из главных источников дохода государства и получил фундаментальное научное экономическое обоснование¹.

Логика и теории в системе акцизов немного, можно только констатировать отдельные закономерности, которые следуют из генезиса акцизного способа обложения или откристаллизовались многолетней хаотичной практикой государств.

1.2. Акцизный способ обложения

Понятие «акцизный способ обложения» позволяет отличить современные акцизы от их «предков».

Акцизный способ обложения исторически развился из государственного откупа. Многие исследователи утверждают, что первоначально все финансовое хозяйство, включая налоги, было частным. Собирали налоги, как и все

¹ См.: Шмёльдерс Г. Указ. соч. С 375.

частнохозяйственные доходы государства, передачей «в аренду» или на откуп прав сбора платежей¹.

Откупщик за определенную сумму получал право собирать подати в течение года. Он рисковал своим имуществом в случае недобора, но имел шансы на выгоду². Государство всегда стремилось в финансовых делах не связываться с большим количеством мелких субъектов, учитывая, что стоимость сбора доходов «в розницу» не пропорциональна сумме мелких поступлений. В России государственный откуп существовал довольно долго. Правительство ввело откупную практику с конца XVIII в. На откуп отдавались питейные сборы. Государственный откуп регулировался Положением об акцизно-откупном комиссионерстве³.

Откупщик становился посредником и имел *статус акцизно-откупного комиссионера или «коронного поверенного»*. Как при откупе, так и при акцизной системе обязанное лицо имеет обязательства перед казной, но фактически взимает налог с третьих лиц. При откупной системе откупщик заинтересован собрать налогов больше, чем заплатил казне. При акцизном способе, напротив, нет фиксированного взноса в бюджет, учитывается количество товаров и выручка от реализации для пропорционального расчета налога к уплате государству. Налогоплательщик безусловно (а не на основе

Акцизный способ обложения исторически
развился из государственного откупа.

¹ См.: Гензель П. Очерки по истории финансов. Вып. 1. Древний мир. М., 1913. С. 29.

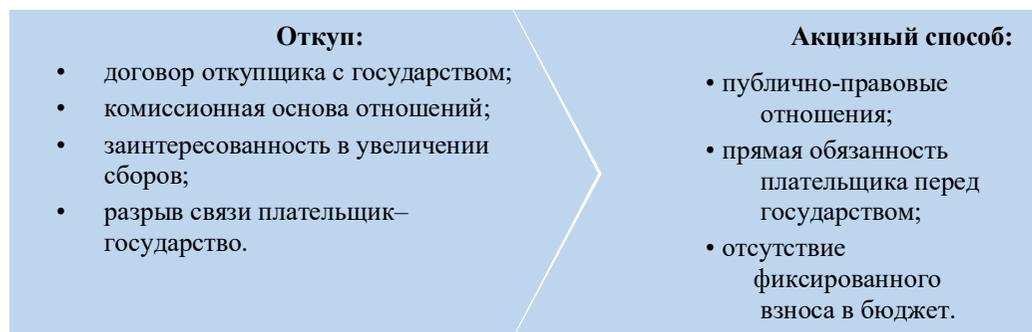
² Ростовцев М. История государственного откупа в Римской империи. СПб., 1899. С. 3.

³ Миропольский Д.А. Косвенные налоги в России 1855–1880. СПб., 1880. С. 2.

соглашения) обязан перед государством уплатить акциз в сумме, которую он добавил к цене товара и переложил на носителя налога. Акцизный способ обложения призван устранить заинтересованность налогоплательщика в том, чтобы взимать больше налога с носителя, а разницу оставлять себе (схема I.3).

Схема I.3

Развитие акцизного способа обложения



1.3. Акцизы и фискальная монополия

Доходы, по экономической сути аналогичные акцизам, можно собирать с помощью фискальной монополии. *Фискальная монополия вводится для извлечения государственных доходов установлением монопольных цен на товар и получением монопольной сверхприбыли.*

Фискальную монополию следует отличать от регалий.

Государственные регалии, как и фискальные монополии, – это выведение отдельных видов экономической деятельности из свободного оборота, из

сферы свободной конкуренции. Но цель регалий – удовлетворение общественных потребностей без стремления получить дополнительный сопутствующий доход¹.

Фискальную монополию иногда называют скрытым акцизом, поскольку она предусматривает ничем не ограниченную надбавку к цене.

Иногда государства сталкиваются с политическим выбором между фискальной монополией и акцизами (схема I.4). В частности, в России периодически поднимался вопрос о введении вместо акцизов на алкогольную продукцию алкогольной фискальной монополии.

Теория налогового права содержит убедительные доводы в пользу акцизов.

Во-первых, фискальные монополии обеспечивают государству доход, который не может быть получен в условиях конкуренции даже с помощью налогообложения. Но чистые доходы бюджета от фискальных монополий трудно поддаются учету (напоминает ситуацию с откупом). Фискальные монополии подвержены многочисленным злоупотреблениям и не

Фискальная монополия – «скрытый акциз», неограниченная надбавка к цене товара.

¹ См.: Микеладзе П.В. Косвенные налоги. Л., 1927. С. 8.

Примеч. ред. Однако терминологической четкости все же нет. Иногда под государственной регалией подразумевают одну из форм извлечения дохода от государственной монополии. Так, соляная монополия в прежние времена служила излюбленным способом использования соли в фискальных целях и применялась в течение нескольких столетий в форме соляной регалии. Под этим понималось исключительное право государства на доход от добычи и продажи соли (см.: Финансовая энциклопедия / Под ред. И.А. Блинова, А.И. Буковецкого. М.: Госиздат, 1924. С. 550).

способствуют налаживанию прозрачного учета хозяйственной деятельности предприятий.

Во-вторых, фискальные монополии обременяют государство дополнительными хозяйственными и социальными задачами помимо получения доходов. В 1921 г., когда в СССР вводились косвенные налоги, у правительства была возможность вместо акцизного обложения ввести ряд государственных фискальных монополий производства и продажи продуктов широкого потребления. Некоторые были введены, но опыт оказался неудачным¹. Даже учитывая «чуждую советскому строю» природу налогов, большевики отказались вводить фискальную монополию и ввели бесчисленные акцизы (более 30 видов!). Устанавливая фискальную монополию, государство взяло бы на себя обязательство перед населением снабдить его этим продуктом, причем надлежащего качества. Введение акцизной системы в 1921 г. было обусловлено также отсутствием правильного учета. Надзор за взиманием акцизов неразрывно связан с налаживанием учета, который должен был благотворно сказаться на хозяйственной деятельности (схема I.4)^{2.1}.

¹ *Примеч. ред.* Интересно знать, что соляная монополия существовала в нашей стране не только в средневековье, но и вводилась относительно недавно: в 1921–1922 гг. Правда, она имела преимущественно не фискальное, а распределительное значение.

Вся добытая соль поступала в соляной фонд Республики, распределяемый Народным комиссариатом продовольствия. Частным лицам торговля солью запрещалась под страхом уголовной ответственности.

Но государственный аппарат был не в состоянии справиться с транспортировкой и распределением соли. Соляная монополия была в 1922 г. заменена акцизной формой соляного обложения (см.: Финансовая энциклопедия / Под ред. И.А. Блинова и А.И. Буковецкого. С. 551).

² См.: *Лебедев П.М.* Организация и техника косвенного обложения. М., 1928. С. 11.

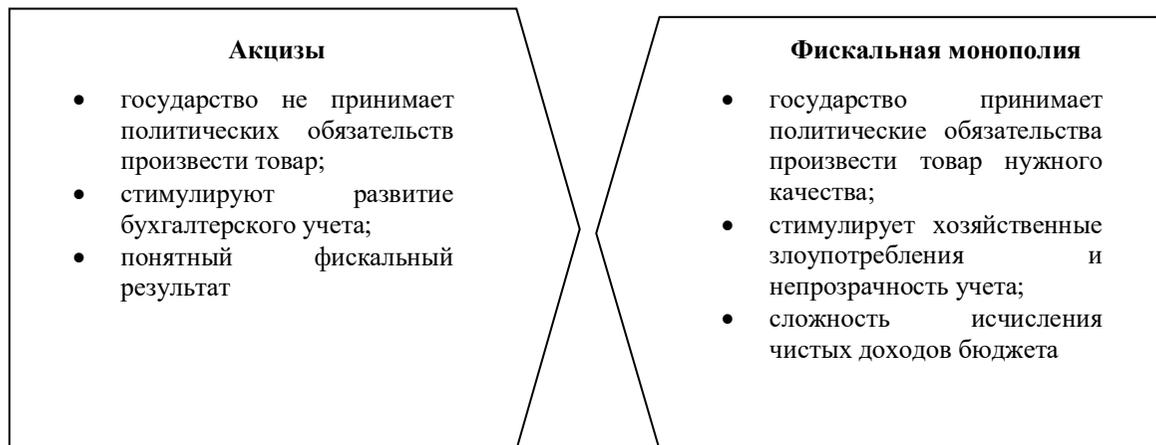
Схема I.4

Политический выбор между акцизами и фискальной монополией: *pro* и *contra*

¹ *Примеч. ред.* Промежуточной формой обложения следует признать взимание патентных сборов за право производства и продажи определенных товаров.

Как и в случае с фискальной монополией, государство изымает отдельные виды экономической деятельности из свободного обращения, но не для собственного монопольного хозяйствования, а для взимания платы с частных субъектов за допуск на рынок.

Эта плата может взиматься на разовой или периодической основе. Ее размер может определяться на базе натуральных показателей, свидетельствующих о возможном объеме производства товаров (например, по числу станков, аппаратов, производственных комплексов определенной производительности). В таком случае уплата патентного сбора будет формой взимания акциза, который также может исчисляться на основе характеристик средств производства подакцизных товаров (см. п. 2.2 настоящего издания).



1.4. Подакцизные товары

Акцизами облагается ограниченный перечень товаров. Акцизы, как никакие другие налоги, могут быть названы налогами *in rem* (от лат. *rem* – вещь) и ни один другой налог так не связан с характеристиками товаров, операции с которыми служат объектом налогообложения. В законодательстве и литературе используют термин «*подакцизные товары*». Их характеристики предопределяют всю запутанную и казуистичную систему акцизов, а также заставляют законодателя внедрять отдельные нормы о «подакцизных» товарах в систему других налогов.

В теории налогового права выделяют налоговые системы: с ограниченным числом подакцизных товаров – не более 10–15; со средним количеством подакцизных товаров – от 15 до 30; с расширенным списком

Характеристики подакцизных товаров предопределяют всю систему акцизов.

подакцизных товаров – более 30, где акцизами может облагаться почти все производство в стране¹.

В современной практике государств – членов ОЭСР обложению акцизом обязательно подлежат три группы товаров: алкоголь, минеральные масла и табачные изделия. Следующими в списке обычно оказываются автомобили и связанные с ними товары, игорный бизнес и индустрия развлечений.

Облагаемые акцизами товар и набор товаров могут быть любыми. Ограничивают фантазию законодателя только объективные экономические причины: соизмеримость затрат на сбор акцизов и доходов от них, а также здравый смысл, основанный на многовековых экспериментах законодателей.

Не только акциз зависит от подакцизного товара, но возможно и обратное влияние. Истории известны факты, когда акцизы причудливо меняли значение самого подакцизного товара, например, превращая его в свидетельство зажиточности владельца: товар переходил из категории обычного потребления в категорию роскоши. С 1769 по 1851 г. в Англии существовал налог на окна, который население окрестило «налог на свет и воздух». С 1745 по 1845 г. правительство взимало также акциз на стекло, рассчитывавшийся от веса

¹ *Примеч. ред.* Например, в постреволюционной России в 20-х гг. XX в. акцизами облагались: вина, водочные изделия и коньяк, чай, кофе, табачные изделия, папиросные гильзы, дрожжи, сахарин, свечи, спички.

В постсоветской России в 90-х гг. XX в. в круг подакцизных товаров входили: осетровая и лососевая икра, шоколад, шины, ювелирные, меховые и кожаные изделия, ковры и др. Этот список явно свидетельствует, что законодатель заимствовал представления о богатстве и излишествах из коммунистической эпохи всеобщего дефицита.

стекла¹. В результате остекленные большие окна стали характеризовать хозяина дома как человека в высшей степени состоятельного². Широкие витрины могли себе позволить только роскошные магазины, а те, что победнее, довольствовались маленькими окнами или окнами, разделенными на несколько частей, чтобы сэкономить и вставить в ячейки стекло поменьше и потоньше. Торговые галереи (аркады) со стеклянными потолками, так соответствующие британскому дождливому климату, появились только в середине XIX в. – после отмены акцизов на стекло.

Акцизы устанавливаются чаще всего на дефицитную и высокорентабельную продукцию или монопольные товары. Спрос на эти товары всегда высок и не зависит от реальной потребности в них («неэластичный» спрос), их потребление считается необязательным. Одновременно, как

¹ <http://regencyredingote.wordpress.com/2008/10/10/the-glass-excise-and-window-taxes/> (доступ 10 ноября 2014 г.)

² Количество и величина окон рассматривались как средство завоевания руки и сердца девушки. Современные читатели романа Джейн Остин «Гордость и предубеждение» не придадут значения упоминанию о многочисленности окон в доме патронессы мистера Коллинза, хотя по меркам того времени это было одним из основных свидетельств состоятельности. Джейн Остин просто не могла обойти вниманием эту деталь: «Воспользовавшись прекрасной погодой, они около полумили прошли по парку пешком. Каждый парк имеет особую красоту и очарование. И Элизабет с удовольствием любовалась представившейся ей картиной, хотя и без того восторга, которого ждал от нее мистер Коллинз. Она не была потрясена даже названным им числом окон на фасаде дома и стоимостью их остекления...» (*Джейн Остин. Гордость и предубеждение* / Пер. И. Маршака. М.: Азбука-Классика, 2005. Гл. 29).

утверждает теория, затраты на производство таких товаров низкие по сравнению с их доходностью¹.

1.5. Регулирующая функция акцизов

Некоторые подакцизные товары относятся к так называемым товарам, «нежелательным для потребления»², и теория налогового права говорит о ярко выраженной регулирующей функции акцизов. Посредством акцизов примиряются различные взгляды в обществе на потребление определенных товаров: одна группа населения настаивает на ограничении потребления излишеств, в то время как другая часть выступает за свободу их потребления.

¹ *Примеч. ред.* Практика налогообложения выработала основные критерии выбора товара для акцизного обложения:

- широкий круг потребителей (обеспечивает базу налогообложения);
- не относится к предметам первой необходимости (не создает социальной напряженности);
- производство сосредоточено у относительно небольшого числа лиц (облегчает контроль за производством и реализацией);
- невысокая себестоимость производства (акцизная надбавка не слишком ограничивает спрос на товар);
- сортовое разнообразие (возможность ввести прогрессивность налогообложения и перенести бремя на имущих потребителей высших сортов товара).

² В более ранних работах о налогообложении подакцизные товары характеризуются как «предметы роскоши». Со временем такая характеристика стала уходить из лексикона исследователей. Очевидно потому, что само понятие «роскошь» не определено. Понятия о роскоши меняются от одной политической ситуации к другой (в зависимости от того, идет ли речь о мирном времени или о войне), от эпохи к эпохе с соответствующим уровнем развития технологии, от государства к государству, наконец, от одного социального слоя к другому. В научных статьях о потреблении в примерах роскоши рядом с золотом оказываются спички и чай – все зависит от места и времени. В более поздних исследованиях говорят именно о товарах, «нежелательных для потребления», подчеркивая сложившуюся здесь и сейчас разницу во мнениях в обществе, включая требования об ограничении потребления «роскоши», потребление одних, неудобное для других, и т.д.

Уже никто не помнит, почему изначально решили облагать этот товар акцизами, но теория налогообложения и налогового права настаивает, что государство именно с примирительной целью ограничивает возможности «нежелательного» потребления с помощью налогов, причем не только акцизов.

Термин «подакцизные товары» – сквозной термин налогового законодательства, который упоминается не только в связи с акцизами. В налоговом законодательстве, как в российском, так и в зарубежном, прослеживается последовательное отсутствие стимулов производства подакцизных товаров и максимальное повышение налогового бремени, в том числе благодаря отказу в льготах по разным налогам для операций с подакцизными товарами или для лиц, их реализующих. Фразу «за исключением подакцизных товаров» или аналогичную формулировку можно встретить в нормах о льготах по НДС, по земельному налогу, в главах о специальных налоговых режимах и т.д. Даже целевые поступления некоммерческих организаций, обычно не подлежащие налогообложению, облагаются налогом на прибыль, если они представлены в виде подакцизных товаров (п. 2 ст. 251 НК РФ) (схема I.5).

Схема I.5

Подакцизные товары:

- характеристики товара "конструируют" систему акциза;
- подлежат строгому учету на основе специальных правил;
- повышенное налоговое бремя по всем налогам.

Добавим к сказанному утверждение экономистов о том, что взимание акцизов оправдано расходами государства на устранение неудобств для тех, кто не потребляет подакцизных товаров (например, курящие мешают некурящим и необходимо оборудовать места для курения; автомобилисты мешают пешеходам, которым надо обеспечить безопасность). Кроме того, считается, что государство несет дополнительные расходы из-за потребления подакцизных товаров в области здравоохранения и охраны окружающей среды¹.

¹ И. Ильф и Е. Петров, сами того не подозревая, начинают свой роман «Золотой теленок» с социально-экономического обоснования отнесения автомобиля к подакцизным товарам (здесь есть и дополнительные «внешние расходы» государства, и разница во мнениях, отсутствует только экологическая составляющая, которая присоединилась через полвека после написания романа):

«Кротких и умных пешеходов стали давить. Улицы, созданные пешеходами, перешли во власть автомобилистов. Мостовые стали вдвое шире, тротуары сузились до размера табачной бандероли.

Справедливости ради, приведя доводы экономической науки в пользу взимания высоких акцизов, нельзя не привести мнения и факты, свидетельствующие об обратном: «По экспертным оценкам, доходы, полученные в России государством за счет ежегодной индексации ставки акциза на крепкую алкогольную продукцию, сопоставимы с величиной затрат на устранение последствий упомянутой индексации: лечение отравившихся суррогатным алкоголем, выплату пособий по инвалидности и дальнейшую реабилитацию инвалидов. Для снижения смертности населения от отравления суррогатным алкоголем, сокращения объемов нелегального производства водки и обеспечения увеличения поступления акциза в бюджетную систему Российской Федерации необходимо принять целый ряд мер по регулированию алкогольного рынка, которые будут способствовать его легализации»¹. Последствия чрезмерного акцизного обложения табака, топлива и прочих подакцизных товаров могут быть более или менее драматичными, но эта «обратная сторона» медали для государства или для граждан выглядит одинаково.

В большом городе пешеходы ведут мученическую жизнь.

... Обыкновенный автомобиль... принял грозные очертания братоубийственного снаряда.

Он выводит из строя целые шеренги членов профсоюзов и их семей.

Если пешеходу иной раз удастся выпорхнуть из-под серебряного носа машины – его штрафует милиция за нарушение правил уличного катехизиса» (*Ильф И., Петров Е. Золотой теленок*: Роман. М.: Текст, 2011. С. 13).

¹ Бушмин Е.В. Акцизы на алкоголь: как взимать? // Бюджет. 2010. № 10.

Следует отличать товары (работы, услуги), о потреблении которых спорят в обществе, от товаров (работ, услуг), которые могут нанести ущерб «основам конституционного строя, нравственности, здоровья, правам и законным интересам других лиц» (п. 3 ст. 55 Конституции РФ), – аналогичные нормы есть и в законах других государств. Грань между ними не очевидна и в разное время, в разной социально-экономической ситуации подвижна.

Так, изменение отношения к курению в обществе усилиями средств массовой информации, а теперь и законодателя, постепенно вытесняет табачные изделия из категории товаров «нежелательных для потребления» в категорию «запретных» товаров. На международном уровне принята рамочная конвенция Всемирной организации здравоохранения по борьбе с табаком, к которой Россия присоединилась в 2008 г.¹ В России также был издан Федеральный закон от 23 февраля 2013 г. № 15-ФЗ «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака», содержащий немало запретов на курение в общественных местах.

В ст. 6 (п. 1) Рамочной конвенции ВОЗ значится, что ценовые и налоговые меры служат эффективным и важным средством сокращения потребления табака различными группами населения, особенно молодежью. В

¹ См.: Федеральный закон от 24 апреля 2008 г. № 51-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Рамочной конвенции ВОЗ по борьбе против табака» // СЗ РФ. 2008. № 17. Ст. 1758.

Федеральном законе № 15-ФЗ ценовые и налоговые меры, «направленные на сокращение спроса на табачные изделия», следуют вторыми в списке мер после установления запрета на курение табака на отдельных территориях, в помещениях и на объектах. Всемирная организация здравоохранения рекомендует повысить акцизы на табак до 70 %, что может сделать акциз запретительным и разрушить его фискальную функцию, поскольку сведет к минимуму или прекратит производство самого подакцизного товара. При завышенной ставке акциз становится «самоликвидирующимся» налогом, так как собирать его будет не с чего, а табачный рынок потенциально может стать «черным рынком». *Утрачивая фискальную функцию и «самоуничтожая» объект обложения, акциз перестает быть налогом и становится равен запрету.* Тем не менее, пока тотальный запрет на табак не введен, было бы мудро со стороны законодателя взвесить все «за» и «против», прежде чем его вводить или дальше осложнять положение курильщиков новыми запретами и ограничениями.

1.6. Акцизы и административные меры

Государство в некоторых ситуациях стоит перед выбором между применением административных мер (чаще всего административных запретов) и введением акцизов. Исторический опыт подтверждает предпочтительность акцизов, как и в случае с фискальной монополией.

Если, выбирая фискальную монополию вместо акцизов, государство берет на себя политическую обязанность обеспечить всех потребителей товарами и несет связанные с этим политические риски, то выбирая административные меры (чаще – запрет), государство должно обеспечить принудительную реализацию административных норм, что не менее сложно, учитывая бесчисленное количество потребителей и неожиданные последствия.

Административные меры сопряжены с потенциальными ошибками. Последствия административных мер (запретов) против алкоголя оставили свой след в истории: «сухой закон» в США (Восемнадцатая поправка к Конституции США, введенная в 1919 г. и отмененная Двадцать первой поправкой в 1933 г.), разного рода антиалкогольные кампании в СССР и последняя из них – «антиалкогольная кампания М.С. Горбачева» 1985–1987 гг. Эти акции имели «побочные эффекты», которые известны лучше их самих и ярко представлены в художественных произведениях.

В наше время очевидно шествие по миру административных запретов на курение, также не лишенных побочных эффектов¹. Последствия их, как позитивные, так и негативные, предстоит оценить в будущем. Теория налогов и история демонстрируют, что акцизы, как более гибкий механизм регулирования,

¹ Более подробный анализ соотношения административных запретов или плановых решений с налогообложением см: *Кудряшова Е.В.* Управление игорным бизнесом с помощью планирования: проблема или решение // Юридический мир. 2009. № 10. С. 33–37.

Налоговый контроль за подакцизными товарами активно вторгается в производственную деятельность субъекта акциза.

позволяют государству не играть со «страстями» граждан и избежать многих ошибок и абсурдных решений.

1.7. Особенности налогового контроля

Исчисление акцизов традиционно основано на физических характеристиках облагаемых товаров. Идентификация подакцизного товара, включенного в перечень налогооблагаемых предметов, иногда произведенного именно так, а не иначе, имеет ключевое значение для налогообложения.

В системе акцизов особую роль играет не столько «бумажный» налоговый учет, сколько «физический» учет товаров и соответствующий ему громоздкий физический контроль их наличия, в том числе с существенным вмешательством в деятельность налогоплательщика.

Например, требуется предоставить налоговому органу возможность создания на территории налогоплательщика налоговых постов или обеспечить режим налогового склада. Сотрудники налоговых органов при этом фактически находятся на территории налогоплательщика и как минимум следят за его деятельностью, хотя формально в законодательстве установлен запрет на вмешательство в оперативно-хозяйственную деятельность субъекта налога.

До 1 января 2007 г. действовала ст. 197.1 НК РФ о налоговых постах на производстве нефтепродуктов. Налогоплательщик был обязан по письменному требованию налогового органа предоставить помещение с ограниченным

Физический учет и контроль наличия подакцизных товаров превышают значение «бумажного» налогового учета.

доступом, оборудованное программно-техническими средствами, позволяющими вести сбор и систематизацию информации для налогообложения. При этом сотрудники налоговых органов имели право доступа в административные, производственные, складские помещения на территории налогоплательщика. До 1 января 2006 г. действовала ст. 197 НК РФ о режиме налогового склада алкогольной продукции. Под этим режимом находилась территория, на которой располагались помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также помещения для хранения алкогольной продукции до ее отгрузки¹.

Помимо режимов налогового оклада и налоговых постов могут применяться и другие методы физического контроля: специальные способы изменения объемов произведенной продукции, наклеивание акцизных марок и др.²

¹ *Примеч. ред.* О жесткости акцизного контроля в алкогольной сфере и строгости санкций пишет в своих воспоминаниях великий поэт О.Э. Манделштам: «Где-нибудь в Иль-де-Франсе: виноградные бочки, белые дороги, тополя, винодел с дочками уехал к бабушке в Руан. Вернется – все *scelle* (фр. опечатано), прессы и чаны опечатаны, на дверях и погребах – сургуч. Управляющий пытался утаить от акциза несколько ведер молодого вина. Его накрыли. Семья разорена. Огромный штраф – и в результате суровые законы Франции подарили мне воспитательницу» (*Манделштам О.Э.* Шум времени. М.: Время, 1925).

² *Примеч. ред.* Героиня повести Проспера Мериме «Кармен» работала в Севилье на табачной фабрике. Табачные акцизы в XVIII в. составляли одну из главнейших статей доходов испанского бюджета. Поэтому табачная фабрика охранялась в то время не менее тщательно, чем секретный военный объект в наши дни. Каменное здание фабрики, в котором сейчас размещается университет, и поныне окружено глубокими и широкими рвами с будками для часовых.

Большое значение имеет *техника обложения*, которая включает помимо специального учета объекта и связанных с ним товаров и услуг – заполнение форм необходимых документов, особый порядок уплаты налога в бюджет, специфические контрольные меры и т.д.

1.8. Акциз как доход бюджета

По величине поступлений в бюджеты государств акцизы неизменно находятся в первой десятке доходных статей и в первой пятерке налоговых доходов. Хотя по данным ОЭСР доля доходов от акцизов в налоговых доходах стран – членов ОЭСР сократилась с 14,2% в 1965 г. до 7,9 % в 2011 г., средняя доля в процентном соотношении к ВВП (валовому внутреннему продукту) сократилась с 3,5 % в 1965 г. до 2,7% в 2011 г.¹

В российской бюджетной классификации акцизы отнесены к группе налоговых доходов и выделены в отдельные статьи доходов – «Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации» и «Акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию Российской Федерации». Далее доходы от акцизов распределяются по подстатьям в зависимости от вида подакцизного товара (и для бюджетного законодательства вид подакцизного товара имеет особое значение).

Для бюджетной классификации доходов виды подакцизных товаров имеют ключевое значение.

¹ См.: <http://stats.oecd.org/index.aspx> (доступ 10 ноября 2014 г.).

Поступления от акцизов после налоговой реформы начала 1990-х гг. сначала довольно резко увеличивались. С середины первой декады XXI в. доходы от акцизов либо были стабильными, либо медленно снижались. Доля акцизов в структуре налоговых доходов консолидированных бюджетов на июль 2013 г. составляла 8,4%, а на ту же дату в 2014 году – 7,1 %¹.

Глава 2. Правовая конструкция акцизов

2.1. Субъект акциза

Субъект не играет большой роли в системе обложения акцизами. Акценты смещены на предмет обложения – «подакцизные товары».

Лицо признается налогоплательщиком, только если у него возникает объект налогообложения и оно совершает операции с подакцизными товарами или вносит авансовый платеж по акцизам, предполагая совершить операцию с подакцизными товарами (эта особенность характерна для юридической техники акцизов).

Согласно действующему законодательству (ст. 179 НК РФ) налогоплательщиками акцизов признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;

¹ См.: <http://info.minfin.ru/rfanalytics.php> (доступ 11 ноября 2014 г.).

Определение субъекта не играет большой роли в составе элементов акциза. Акценты смещены на предмет обложения.

3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Особенности статуса субъектов акциза предопределяются также свойствами и характеристиками предмета обложения.

В некоторых случаях подакцизными признаются как полуфабрикат, так и конечный продукт. В результате этого возникает кумулятивный (каскадный) эффект – «налог на налог»: база акциза включает сумму уже уплаченного акциза. В структуре акциза предусмотрен механизм зачета уплаченного ранее акциза, но он сопряжен с дополнительным государственным контролем. Способом дополнительного контроля служит выдача налогоплательщикам специальных свидетельств¹.

НК РФ предусмотрены свидетельства о регистрации организаций, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом (ст. 179.2) и свидетельства о регистрации лиц, совершающих операции с прямогонным бензином (ст. 179.3). *Такие свидетельства не являются разрешением на определенную деятельность и никак не связаны с лицензированием. Назначение этих свидетельств в том, чтобы устранить кумулятивный эффект, но не*

¹ *Примеч. ред.* Такие свидетельства иногда называют *фискальной лицензией* (см.: Яковлева Н.В. Акциз и фискальная монополия: история возникновения и перспективы применения / Под общ ред. Л.И. Гончаренко. М.: Компания «Спутник»+, 2004. С. 112–122).

допустить уклонения от налогообложения. Свидетельства дают право применить особый порядок исчисления налоговых обязательств и применения вычетов для снижения кумулятивного эффекта и сокращения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, но обременяют зарегистрированных лиц предоставлением дополнительной подробной информации и дополнительной отчетностью .

Если объект акцизов возникает в результате совместной деятельности хозяйствующих субъектов, то применяются особые правила. Организации или индивидуальные предприниматели – участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) несут солидарную ответственность по исполнению обязанности уплаты налога (ст. 180 НК РФ).

2.2. Предмет акциза

Основное значение для акцизов имеет идентификация и определение подакцизного товара.

Современными акцизами чаще всего облагается конечный продукт, предназначенный для потребительского рынка. Однако акцизный способ обложения допускает несколько форм: акциз может взиматься на разных стадиях производства товаров и опираться на характеристики сырья, полуфабрикатов или средств производства.

История акцизных налогов знала следующие формы обложения:

- по характеристикам сырья на стадии его заготовки (например, по площади посева ячменя, используемого в производстве пива);
- по характеристикам средств производства подакцизного товара (например, объем заторных чанов в пивоваренной промышленности);
- по характеристикам полуфабриката (вес солода для пива);
- по готовому продукту¹.

Первые три варианта исходят из *предположения*, что из известного количества сырья или при известных характеристиках средств производства может быть получено определенное количество готовых товаров. Четвертый вариант учитывает *фактический* выход готовой продукции (схема I.6).

Схема I.6

¹ См.: Микеладзе П.В. Косвенные налоги. Л.: Финиздат, 1927. С.18; Лебедев П.М. Организация и техника обложения. М.: Финиздат, 1928. С. 11.



Предпочтительно обложение по конечному продукту. Прежде всего потому, что с точки зрения юридической техники описать предмет обложения для первых трех форм взимания косвенного налога крайне сложно. Например, немецкие законы об акцизах когда-то пестрили пространными и туманными

описаниями процесса изготовления продукции и используемого сырья¹. Поскольку первые три способа учета объемов выпуска подакцизной продукции связаны с технологией производства, то нормы налогового законодательства могут искусственно препятствовать технологическому развитию.

Еще одна причина предпочтения обложения по конечному продукту – это инфляция. Стоимость готового товара может вырасти за время прохождения всех стадий производства. Путь «проб и ошибок», пройденный акцизами за века, привел к выбору в пользу обложения по конечному продукту.

Однако законодателю, который, используя исторический опыт, признал необходимость устанавливать акциз на готовый продукт, следует учитывать ряд обстоятельств. Описание товаров и их классификация в системе акцизов, как и в системе других косвенных налогов, представляет сложную

¹ В качестве примера усложненного порядка исчисления акциза можно привести правила обложения водки в Германии в 1810 г.: «При установлении ставок налога на водку предполагали, что из одного шеффеля пшеницы получали 18 кварт водки, из шеффеля ржи – 14 кварт, из ячменя – 12 кварт и что перегонный куб в течение 24 часов превращает $\frac{1}{4}$ материала, измеряемого его вместимостью, в водку (50% крепости). Соответственно этому налог взимался за 24 часа с 20 кварт вместимости куба в размере 4 хороших грошей 3 пфеннигов при выкурке из зерна, при выкурке же из картофеля уплачивалось 5 хороших грошей с 20 кварт вместимости куба. Кроме этого, при перемолу зерна на мельнице учитывалось количество ежемесячного потребления материала, и если оказывалось, что по расчету на шеффель пшеницы трех хороших грошей налога, на шеффель ржи 2 хороших гроша 4 пфеннига и на шеффель ячменя 2 хороших гроша, приходилось внести в казну больше, нежели уплачено было в виде налога по объему куба, – плательщик должен был доплатить недостающую сумму» (см.: *Фридман М.И.* Современные косвенные налоги на предметы потребления. Т. 1. СПб.: Типография Т-ва «Общественная польза», 1908. С. 340). Пример ярко иллюстрирует связь косвенного налога с качествами подакцизного товара и технологией его производства.

проблему. Такой вывод не требует особых примеров из судебной практики, достаточно привести положения ст. 181 НК РФ «Подакцизные товары», а именно подакцизными признаются следующие виды товаров:

- этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый;

- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%, за исключением перечня алкогольной продукции, специально перечисленной в Законе, включающего парфюмерию, лекарства, виноматериалы и т.д.

- алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, игристое вино (шампанское), винные напитки, сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5%, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством РФ;

- прямогонный бензин. Для целей обложения акцизом под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии. Для целей

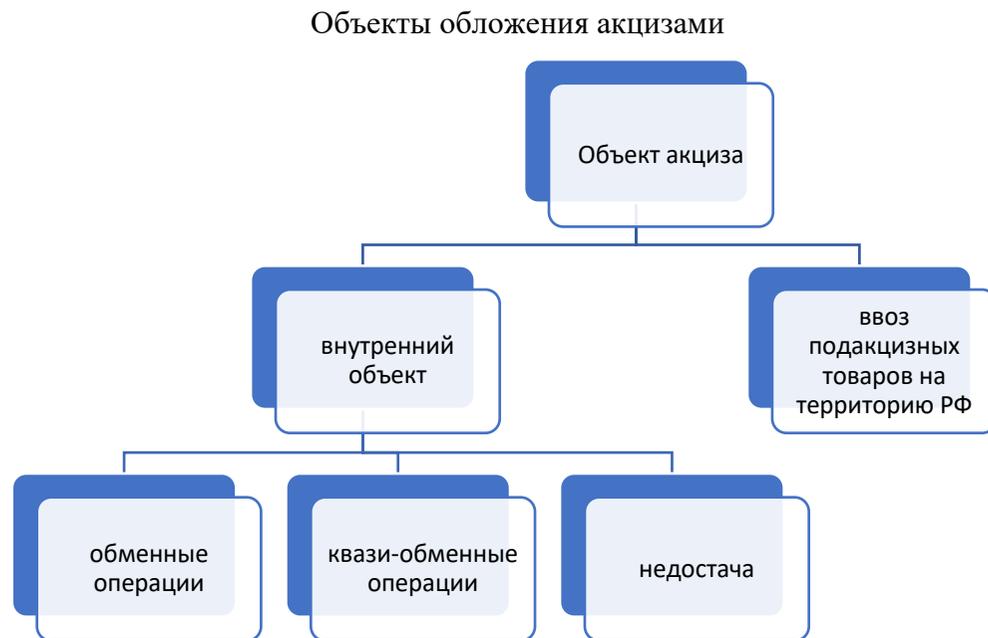
ст. 181 НК РФ бензиновой фракцией признается смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215°C при атмосферном давлении 760 мм ртутного столба¹.

2.3. Объект акциза

В первом приближении в качестве объекта акциза можно выделить внутренние операции с подакцизными товарами (внутренний объект) и ввоз подакцизных товаров на территорию России и иные территории под ее юрисдикцией (п. 13 ст. 182 НК РФ) (схема 1.7).

Схема I.7

¹ Для убедительности можно добавить разъяснение «прямогонного бензина», данное Минфином России в письме от 8 февраля 2007 г. № 03-07-06/8 (письмо опубликовано в: Учет. Налоги. Право. Приложение «Официальные документы». 2007. № 8). Минфин России вынужден был разъяснить, что «прямогонный бензин вырабатывается в результате технологического процесса переработки нефти и прочего указанного сырья при атмосферном давлении и температурном режиме кипения, установленных для этого процесса. Учитывая изложенное, если продукция получена в результате процесса переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа и другого сырья и при этом соответствует вышеизложенному понятию прямогонного бензина, ее следует рассматривать как подлежащий налогообложению акцизом товар и облагать по ставке акциза, установленной ст. 193 Кодекса в отношении прямогонного бензина. Соответственно, если продукция нефтехимического производства не является продуктом процесса перегонки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа или их смесей (и т.д.) при вышеуказанных показателях атмосферного давления и температурного режима кипения, такая продукция в соответствии с пунктом 1 статьи 179.3 Кодекса в целях главы 22 «Акцизы» Кодекса рассматривается как продукция нефтехимии».



Внутренний объект акциза – это разнообразные обменные операции: продажа, передача, получение. Для характеристик объекта обложения акцизами не используется собирательное понятие «реализация» (как это применяется для НДС)¹. Дело в том, что в отношениях между субъектами акциза (организациями и индивидуальными предпринимателями) объектом обложения служат и передача, и получение подакцизного товара. В целях предотвращения

¹ Термин «реализация» можно встретить в гл. 22 НК РФ об акцизах (например, в ст. 195 «Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров»).

уклонений от налогообложения обменная операция становится объектом обложения с двух сторон, однако при определенных обстоятельствах (включая наличие специального свидетельства, см. п. 2.1 настоящего пособия) налог начисляется, но одной стороной отношений (покупателем) не уплачивается в бюджет. Таким образом, обменная операция облагается только один раз (на стороне продавца) и акциз в цене товара не перелagается на покупателя – хозяйствующего субъекта.

Если покупатель подакцизного товара – сырья изготовил из него товар для потребительского рынка, реализовал товар по цене, включающей акциз, то в бюджет он обязан уплатить разницу между акцизом на готовый товар и акцизом на сырье.

Вычет ранее исчисленного акциза обусловлен соблюдением ряда строгих формальных правил (п. 1, 2, 9 ст. 198, п. 12, 13, 14 ст. 200 НК РФ).

Этот метод обеспечивает уплату акциза в бюджет в два приема, но допускает его переложение один раз на потребителя.

В системе акцизов возможен разрыв во времени между объектом налогообложения и обязанностью уплатить налог. Это обусловлено потребностями контроля, для чего используются механизмы авансовых платежей, приобретения акцизных марок, режим налоговых складов и др.

Например, под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции до

приобретения (закупки) этилового спирта (в том числе спирта-сырца), произведенного на территории Российской Федерации, или до совершения иных операций, предусмотренных Кодексом (ст. 194 НК РФ). Такой разрыв во времени считается характерной чертой акцизов.

Из соображений нейтральности налога и стимулирования оборота акцизами облагается также потребление товаров, произведенных и использованных для собственных нужд, а также ряд других случаев «квазипотребления» (режим отказа в пользу государства). Эти объекты не специфичны для акцизов (подробнее об этих объектах см. Раздел II(???), п. 6 в части II «Налог на добавленную стоимость». (ПРОВЕРИТЬ!!! УТОЧНИТЬ!)

В объект акциза включаются также недостачи, за исключением недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных органом исполнительной власти. Дата возникновения объекта налогообложения в виде недостачи – это дата ее обнаружения (п. 4 ст. 195 НК РФ). Недостача подакцизного товара как объект налогообложения – это особенность акцизов, встречающаяся во многих юрисдикциях и связанная с характеристиками подакцизных товаров и борьбой с уклонениями от налогообложения.

Ввоз подакцизных товаров на территорию страны объявлен объектом налогообложения в целях уравнивания иностранных товаров и товаров внутреннего производства.

При экспорте товаров косвенные налоги (НДС и акцизы) в стране-производителе не взимаются. Этим стимулируется расширение рынков сбыта. Но при ввозе на территорию другого государства такие товары приобретали бы конкурентное преимущество перед товарами этого государства, обложенными налогами. Чтобы этого не происходило, импортируемые подакцизные товары облагаются акцизами и НДС при таможенном оформлении (подробнее об этом см. п. 4.11 настоящего пособия). **ПРОВЕРИТЬ!!! УТОЧНИТЬ!**

После создания Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС вопросы налогообложения ввоза товаров стали регулироваться законодательством и Российской Федерации и Таможенного союза. Вопрос об обложении ввоза товара на территорию Российской Федерации решается в зависимости от таможенного режима товара. Обложению акцизом подлежит, в общем виде, такой ввоз, который включает подакцизный товар в экономический оборот на территории России. Напротив, при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и под специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается (подп. 3 п. 1 ст. 185 НК РФ).

2.4. Ставки акцизов

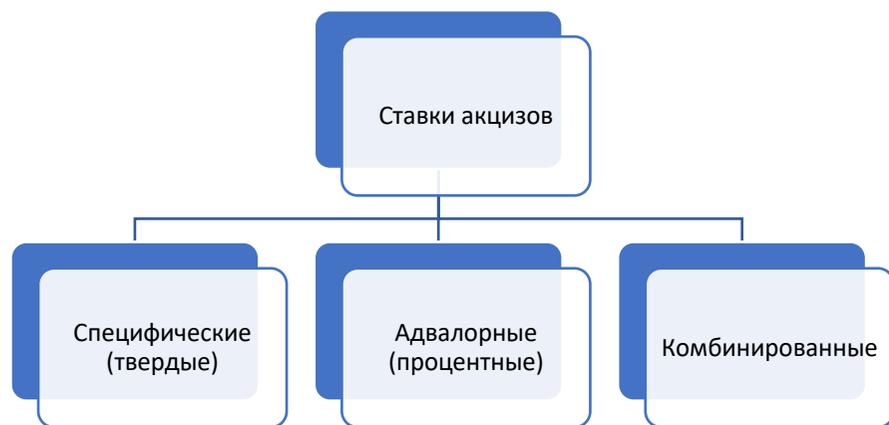
Теория налогового права разработала классификацию ставок акцизов.

Вид ставки влияет на элементы акцизов – налоговую базу, порядок исчисления.

По методу установления ставки акцизов могут быть специфическими (твердыми), адвалорными (процентными) или комбинированными (схема I.8).

Схема I.8

Виды ставок акцизов



Специфические ставки устанавливаются в твердой сумме (рубли на тонну топлива, на литр спирта, на тыс. штук сигарет и др.).

Адвалорные (лат. *ad valorem*) устанавливаются в процентах стоимости (цены) подакцизного товара.

Комбинированные ставки акциза состоят из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) составляющих.

В ст. 193 НК РФ представлены в основном специфические ставки на подакцизные товары.

Выбор в пользу специфических ставок обоснован эмпирически с учетом особенностей Российской Федерации как государства. Вот что пишет об этом современный финансист и государственный деятель В.Г. Пансков: «С 1992 г. до 1997 г. в табачной отрасли применялась адвалорная система налоговых ставок. В условиях высоких темпов инфляции это гарантировало стабильные доходы государства. Однако именно в этот период проявились и существенные недостатки адвалорной системы, выразившиеся в возможностях занижения отпускной стоимости товаров производителями и импортерами.

В 1997 г. был совершен переход на специфическую систему акцизного налогообложения. За 1997–2002 гг. налоговые поступления от акциза на табачные изделия возросли в 10 раз. Собираемость акциза повысилась с 20 до 100%. Объем подделок и контрабанды сократился до 5%. Невзирая на то, что практика функционирования данной системы ставок показала ее высокую эффективность, 1 января 2003 г. была введена комбинированная система, состоящая в применении как специфических, так и адвалорных ставок. Это предоставило производителям табачных изделий легальные возможности уменьшения налоговой базы как за счет снижения отпускных цен, так и за счет

ассортиментных сдвигов в сторону увеличения выпуска сигарет более низкого ценового сегмента. С 2007 г. в систему акцизного обложения табачной продукции были внесены очередные поправки. Адвалорная составляющая налоговой ставки акциза была привязана к максимальной розничной цене. В результате усложнилось налоговое администрирование при одновременном резком увеличении у плательщиков акциза документооборота. Одновременно с этим возникла проблема введения лицензирования точек розничной торговли, реализующих табачные изделия. И еще одно немаловажное обстоятельство. Единая максимальная розничная цена не учитывает масштабов территории Российской Федерации и существенной доли районов Крайнего Севера и приравненных к ним территорий, для которых всегда устанавливались поясные цены и надбавки к ним. В связи с этим представляется целесообразным вернуться к специфической системе взимания акцизов на табачные изделия»¹.

Поскольку специфические ставки выражены в твердой сумме, то в условиях инфляции их необходимо время от времени пересматривать. НК РФ, исходя из прогнозируемых инфляционных ожиданий (а также задач регулирования тех или иных производственных отраслей), в опережающем

¹ Пансков В.Г. О необходимости продолжения реформирования налоговой системы // *Налоги и налоговое планирование*. 2010. № 8.

порядке установил различные повышающиеся ставки применительно к будущим налоговым периодам (ст. 193 НК РФ)¹.

2.5. Налоговая база (Правлю по аналогии с параграфами НДС !!!)

В системе акцизов налоговая база зависит от категории подакцизного товара и вида ставки.

Если для подакцизного товара установлена твердая (специфическая) налоговая ставка (в абсолютной сумме на единицу измерения), то *налоговой базой служит объем подакцизного товара* в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, для которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, база определяется *как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров*, исчисленная исходя из цен, рассчитанных с учетом положений законодательства.

¹ *Примеч. ред.* При сортовом разнообразии подакцизных товаров к товарам одного вида, но разных сортов, могут применяться различные ставки в целях дифференциации налогообложения для перенесения фискальной нагрузки на состоятельных потребителей, привыкших к высшим сортам товаров, либо в регулирующих, стимулирующих и других целях.

По этому признаку выделяют ставки:

а) единые. Применяются к «однородным» товарам, где сортовое и ценовое различие не столь существенны. Традиционным примером служат соль и сахар;

б) среднесложные. Применяются при акцизном обложении однородных товаров, различающихся по одному критерию. Примером может служить табак;

в) дифференцированные. Необходимы для акцизного обложения однородных товаров, различающихся по ряду критериев. Пример – алкогольные напитки, различающиеся по исходному сырью, технологии производства, крепости и др.

По этим же правилам определяется налоговая база при продаже конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

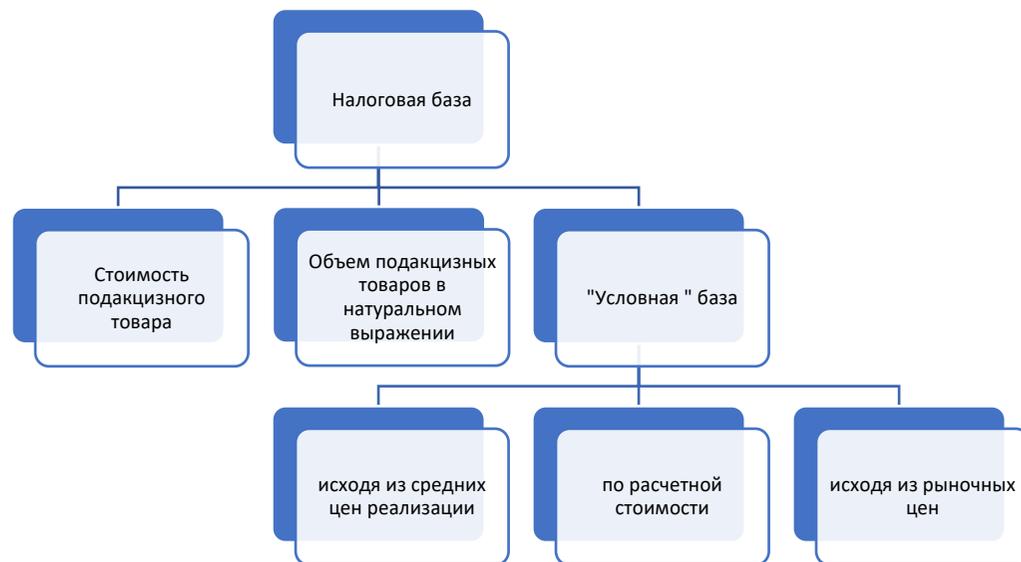
В системе акцизов заложен также *условный метод определения налоговой базы*. Налоговая база может определяться как стоимость подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен подакцизных товаров, для которых установлены адвалорные налоговые ставки. Аналогично определяется налоговая база по подакцизным товарам при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Для табачных изделий используется *еще один условный метод* определения налоговой базы – *расчетная стоимость табачных изделий*.

По товарам с комбинированными ставками налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении специфической налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен (схема I.9).

Схема I.9

Методы определения налоговой базы акцизов



Особенности определения налоговой базы установлены для товаров, ввозимых на территорию страны. В этом случае налоговой базой признаются объем, количество, иные натуральные показатели ввозимых подакцизных товаров, для которых установлены специфические ставки акцизов, либо стоимость ввезенных подакцизных товаров, для которых установлены адвалорные ставки акцизов. Товары, для которых установлены комбинированные ставки акциза, состоящие из специфической и адвалорной составляющих, учитываются как по объему в натуральном выражении, так и по расчетной стоимости исходя из максимальных розничных цен.

2.6. Налоговый учет (по аналогии с НДС)

Налоговая база тесно связана с налоговым учетом. Налоговый учет для акцизов зависит от вида ставок. Этим предопределяется, будет ли учет продукции проводиться преимущественно в ценовых или физических показателях.

Налоговый кодекс РФ требует ведения отдельного учета для подакцизных товаров, по которым установлены ставки различных видов и размеров.

Налоговый учет для акцизов опирается на налоговый учет с помощью счетов-фактур, используемый для НДС (см. п. 4.4 настоящего пособия). ПРОВЕРИТЬ Однако поскольку налоговый учет в системе акцизов зависит от вида подакцизных товаров, единого подхода к методологии учета налоговой базы для акцизов нет.

Например, налоговый учет в алкогольной отрасли включает помимо прочего маркировку товаров и учет акцизных марок. Федеральная специальная марка и акцизная марка служат документами государственной отчетности, удостоверяющими законность (легальность) производства и (или) оборота алкогольной продукции на территории Российской Федерации, наличие контроля за уплатой налогов. Эти марки – носители информации единой

Налоговый учет для акцизов зависит от вида облагаемых товаров.

государственной автоматизированной информационной системы. Они подтверждают фиксацию информации о реализуемой на территории Российской Федерации алкогольной продукции в единой государственной автоматизированной информационной системе^{1,2} (схема I.10).

¹ См. п. 3 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции».

² *Примеч. ред.* Современная система акцизных марок берет начало в старинном бандерольном сборе. Так называлась форма взимания акцизов посредством приложения к товару бандероли – перевязи, полоски бумаги, ткани, жести и т.д., которыми оклеивалась упаковка подакцизного товара с целью контроля за оплатой товаров надлежащими сборами.

Бандероли распространялись казной по абонементной системе: каждый производитель подакцизного товара был обязан ежегодно закупать определенное количество бандеролей.

Продажа и покупка подакцизного товара без бандероли или с разорванными бандеролями влекли наказания.

В XIX в. в России бандерольная система применялась к крепким спиртным напиткам, табачным изделиям и спичкам.

Помимо взимания акцизов бандероли использовались для подтверждения подлинности товара (оклейка чая, сахарных голов) и для охраны государственной монополии на производство отдельных товаров (оклейка игральных карт).

Многие элементы системы бандерольных сборов сохранились в действующей системе акцизных марок.

Схема I.10

Функции акцизных марок

Акцизная марка:
<ul style="list-style-type: none">• документ государственной отчетности;• подтверждение законности производства и реализации подакцизного товара;• условие налогового контроля;• носитель информации;• подтверждение фиксации информации.

2.7. Порядок исчисления акциза

Порядок исчисления акциза зависит от вида ставки и, соответственно, от вида подакцизного товара.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), для которых установлены специфические налоговые ставки, исчисляется как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), для которых установлены адвалорные

налоговые ставки, исчисляется как *соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы*.

Сумма акциза по подакцизным товарам, для которых установлены комбинированные налоговые ставки, – результат сложения сумм, исчисленных как произведение специфической налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза, исчисленную в соответствии с порядком исчисления акциза, на установленные налоговые вычеты. Вычеты в системе акциза призваны сократить *каскадный эффект акцизов* в тех случаях, когда на разных стадиях производства используется или реализуется подакцизный товар (ст. 200 и 201 НК РФ).

Однако невозможно обобщить порядок исчисления акцизов даже для академических целей. По каждому подакцизному товару он имеет особенности и подлежит отдельному изучению.

В целях практического применения налогового законодательства об акцизах необходимо идентифицировать конкретный подакцизный товар и детально изучить особенности правового регулирования его оборота. Следует также анализировать налоговое законодательство, обращая внимание на нюансы налогообложения именно этого подакцизного товара.

Помимо изучения налогового законодательства об акцизах необходимо изучать отраслевое регулирование производства и реализации подакцизных товаров.

Например, в случае с алкогольной продукцией, помимо налогового законодательства, в первую очередь изучению подлежит Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и иной спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции».

Порядок исчисления акцизов при ввозе товаров определяется законодательством о Таможенном союзе и таможенным законодательством Российской Федерации. Он зависит от избранного таможенного режима.

2.8. Налоговый период

Для ввоза подакцизных товаров как объекта обложения налоговый период не имеет значения, так как акциз уплачивается при каждом ввозе.

Для всех прочих операций с подакцизными товарами, помимо ввоза, налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Налоговый период для акцизов, как и для иных косвенных налогов, не рассматривается как период формирования налоговой базы. Налоговая база формируется по каждой налогооблагаемой операции, но в целях оптимизации налогового администрирования налог уплачивается по совокупности операций за определенный период.

Для исчисления акциза важно определить все операции, относящиеся к конкретному налоговому периоду. Не менее важно определить, к какому периоду относятся те или иные налоговые вычеты.

НК РФ детально и казуистично устанавливает, как определить дату операции с подакцизными товарами (ст. 195).

Так, дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, ведущему их розничную реализацию.

В практических целях, применяя статьи об определении даты операции и о налоговом периоде, необходимо скрупулезно изучить, какие правила соответствуют заданной операции, какие налоговые вычеты применимы в конкретном периоде.

2.9. Сроки и порядок уплаты акцизов

Порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров предусмотрен законодательством Таможенного союза и таможенным законодательством Российской Федерации.

Уплата акциза при внутренней реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров совершается

Система обеспечительных мер –
непременная составная часть порядка уплаты
акцизов

исходя из фактической реализации (передачи) таких товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено законодательством (ст. 204 НК РФ).

Высокая рентабельность подакцизных товаров и особый характер спроса на них диктуют наличие в системе акцизов конструкций *обеспечения акцизных платежей*: залог, гарантии, акцизные марки, авансы и др.

Наиболее распространено обеспечение уплаты акциза авансовым платежом. Авансовый платеж может быть заменен банковской гарантией. Банковская гарантия предоставляется производителю алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции в целях освобождения от уплаты авансового платежа. Круг банков, чьи гарантии принимаются налоговыми органами, законодательно ограничен.

В главу НК РФ об акцизах встроено специальное правовое регулирование банковских гарантий. Оно отлично от гражданско-правового регулирования. Например, НК РФ устанавливает, что в случае неисполнения банком в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии налоговый орган реализует право бесспорного списания суммы, указанной в требовании (ст. 204 НК РФ).

2.10. Льготы по акцизам

Поскольку акцизы по существу избирательны, то и льготы по ним не предусматриваются. Положения налогового законодательства об операциях, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), направлены не на предоставление льгот в обычном, традиционном понимании, а на устранение экономического двойного налогообложения или на освобождение экспорта подакцизных товаров (право на обложение вывезенных товаров принадлежит стране-импортеру (принцип страны назначения), ст. 183 НК РФ).

Обычно в системе обложения алкогольной продукции от акцизов освобождаются товары домашнего производства, в частности алкогольные напитки с небольшим содержанием алкоголя (хотя эта оценка зависит от традиций страны), потребляемые в личных целях, в ограниченном кругу или в конкретном месте (например, в домашнем ресторане). Из-за «подвижности» характеристик подакцизных товаров такого рода льготы порождают на практике многочисленные споры с налоговыми органами.

2.11. Международные аспекты акцизного обложения

Современные акцизы появились значительно раньше идеи свободной торговли и принципа страны назначения, который был сформулирован в ГАТТ, а впоследствии перешел в принципы и документы ВТО. Однако проблема распределения юрисдикций государств по взиманию акцизов и устранения

Льготы по акцизам не устанавливаются.

двойного налогообложения существовала и раньше, а значит, и попытки решить эту проблему делались раньше, чем было заключено ГАТТ.

В дореволюционной России двойное налогообложение акцизом устранялось с помощью сложения налога, возврата налога или премий. При вывозе подакцизных продуктов за границу акциз с этих продуктов слагался или возвращался, в зависимости от того, был ли он лишь начислен или уже взыскан при выпуске продукции с завода-изготовителя. Кроме того, при вывозе некоторых акцизных продуктов за границу в разное время была установлена выдача премий. В отношении некоторых акцизных товаров – спирта и продукции нефтяных производств – было установлено безакцизное отчисление на путевые потери в процентах при перевозке товара до таможни. Обычно возмещение было больше реальных трат.

В настоящее время в России для акцизов действует принцип страны назначения, аналогично тому, как он действует для НДС, но без применения механизма «нулевой ставки». На основании ст. 183 НК РФ от акциза освобождается экспорт подакцизных товаров.

Товарные характеристики подакцизной продукции заставляют встраивать в правовое регулирование многочисленные разъяснения, направленные против уклонения от уплаты налога. Например, при освобождении от акциза экспорта товаров учитываются их потери только в пределах норм естественной убыли, четко установленных нормативными актами. Статья 184 НК РФ конкретизирует,

что экспорт подакцизных товаров не облагается налогом только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта или при ввозе подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону. Для применения освобождения от налога имеет значение фактическое перемещение подакцизного товара. Требуется также предоставление обеспечения – банковской гарантии. Она предусматривает обязанность банка уплатить акциз в случае непредставления налогоплательщиком всех необходимых документов, подтверждающих вывоз подакцизных товаров, и неуплаты налогоплательщиком соответствующей суммы акциза.

Следуя принципу страны назначения, страна, куда будет ввезен подакцизный товар с территории России, при ввозе товара взыщет акциз по собственным ставкам, если товар признается подакцизным на ее территории.

Акцизы находятся в центре внимания ВТО и организаций региональной экономической интеграции, поскольку могут представлять собой торговый барьер. В рамках ЕврАзЭС предпринимаются меры по гармонизации акцизов, как и прочих косвенных налогов.

Большинство вопросов обложения акцизами ввоза и вывоза подакцизных товаров переходит в сферу совместного регулирования России и ЕврАзЭС.

Контрольные тесты

Дайте правильный или наиболее полный ответ.

1. Акцизами принято называть:
 - а) налоги на потребление с «узким предметом обложения»;
 - б) налоги на потребление с «универсальным предметом обложения»;
 - в) обе названные группы налогов на потребление.
2. Почему введение акциза называют «путь без обратного билета»:
 - а) введенный акциз невозможно отменить;
 - б) суммы, собранные взиманием акциза, не могут быть возвращены;
 - в) возросшие цены на подакцизные товары не возвращаются к прежнему уровню после отмены налога.
3. В теории налогообложения НДС относят к:
 - а) селективным акцизам;
 - б) универсальным акцизам;
 - в) потребительским акцизам.
4. Обычно акцизами облагается потребление:
 - а) товаров;
 - б) товаров и услуг;

в) товаров, работ, услуг.

5. Установление фиксированного взноса в бюджет характерно для:

- а) акцизного способа обложения;
- б) акцизно-откупной системы;
- в) обоих способов налогообложения.

6. Изъятие отдельных видов экономической деятельности из свободного оборота – это способ установления:

- а) фискальной монополии;
- б) регалии;
- в) и фискальной монополии, и регалии.

7. Промежуточной между фискальной монополией и акцизной системой формой обложения признаны:

- а) государственные пошлины;
- б) патентные сборы;
- в) промысловые налоги.

8. Акцизы относят к категории налогов *in rem*. В соответствующей классификации имеет значение доминирование ключевого элемента юридического состава налога, а именно:

- а) субъекта или объекта;
- б) субъекта или носителя налога;
- в) объекта или предмета налога.

9. Какой из товаров наименее вероятен в качестве предмета акциза:

- а) сахар;
- б) соль;
- в) хлеб.

10. Назовите наиболее популярную тройку современных подакцизных товаров:

- а) алкоголь, табачные изделия, спички;
- б) алкоголь, минеральные масла, табачные изделия;
- в) алкоголь, табачные изделия, ювелирные изделия.

11. Какой из факторов имеет определяющее значение для конструирования системы акциза:

- а) характеристики подакцизного товара;
- б) особенности субъектов акциза;
- в) потребности борьбы с уклонениями от уплаты акцизов.

12. Акциз становится самоликвидирующимся налогом при чрезмерном:

- а) сужении круга подакцизных товаров;
- б) расширении круга подакцизных товаров;
- в) повышении ставки налога.

13. Главное отличие форм налогового контроля, применяемых при взимании акцизов, состоит в:

- а) широком использовании методов физического контроля;
- б) широком использовании методов физического контроля и составлении специальных форм отчетности;
- в) особых правилах ведения бухгалтерского учета производства и реализации подакцизных товаров.

14. Доля акцизов в доходах консолидированного бюджета РФ в современный период составляет:

- а) 7–10%;
- б) 10–15%;
- в) 15–20%.

15. «Фискальной лицензией» называют:

- а) документ о постановке субъекта предпринимательства на налоговый учет;
- б) документ о праве производить и реализовывать подакцизный товар конкретного вида;
- в) документ о регистрации лица, совершающего операции с подакцизными товарами.

16. Наиболее предпочтительной формой акцизного обложения служит исчисление налога на основе:

- а) прямого учета объемов выпуска подакцизной продукции;

б) учета характеристик средств производства подакцизной продукции;

в) учета характеристик сырья и полуфабрикатов, используемых в производстве подакцизной продукции.

17. Понятие «реализация» применяется для характеристики объекта обложения в:

а) акцизах;

б) НДС;

в) акцизах и НДС.

18. Отличие авансовых платежей акцизов от подобных платежей по другим налогам состоит в:

а) уплате акциза до момента совершения налогооблагаемой операции;

б) уплате акциза в несколько приемов;

в) уплате акциза до окончания налогового периода.

19. В объект акциза включаются также недостатки подакцизных товаров, за исключением недостатчи:

а) подтвержденной документально в ходе инвентаризации;

б) подтвержденной сертифицированным аудитором;

в) в пределах утвержденных норм естественной убыли.

20. Акцизы выступают в качестве «уравнивающих налогов» при обложении:

а) товаров иностранного производства при их ввозе на территорию страны потребления;

б) товаров отечественного производства при их вывозе на территорию страны потребления;

в) любых товаров при их таможенном оформлении.

21. Специфическими называют ставки акцизов, установленные:

а) в твердой сумме на единицу измерения подакцизного товара;

б) в процентах стоимости (цены) подакцизного товара;

в) в комбинированной форме (с твердой и процентной составляющими).

22. Ставки, применяемые для акцизного обложения однородных товаров, различающихся по ряду критериев, называют:

а) среднесложными;

б) дифференцированными;

в) едиными.

23. Правильное написание:

а) **адвалорные** ставки;

б) **адволорные** ставки;

в) **одвалорные** ставки.

24. Налоговая база определяется как стоимость подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних или рыночных цен реализации в том случае, когда установлены:

- а) специфические ставки;
- б) адвалорные ставки;
- в) комбинированные ставки.

25. Расчетная стоимость товара используется в качестве условного метода определения налоговой базы при налогообложении:

- а) алкогольной продукции;
- б) продукции нефтепереработки;
- в) табачной продукции.

26. Особенности налогового учета в системе акцизов предопределяются:

- а) видом налоговых ставок;
- б) видом подакцизных товаров;
- в) технологическими особенностями производства подакцизной продукции.

27. Маркировка товаров акцизными марками применяется для налогового учета:

- а) алкогольной продукции;
- б) табачной продукции;

в) алкогольной и табачной продукции.

28. Абонементная система бандерольного сбора означает, что:

а) бандероли продаются исключительно зарегистрированным производителям подакцизных товаров;

б) каждый производитель подакцизного товара обязан ежегодно выкупать определенное количество бандеролей;

в) каждый производитель подакцизного товара вправе приобретать бандероли с определенной периодичностью.

29. Каскадный эффект акцизов устраняется посредством:

а) однократности налогообложения;

б) предоставлением налоговых вычетов;

в) дифференциацией налоговых ставок.

30. Установление налогового периода необходимо для обложения акцизами:

а) внутреннего оборота подакцизных товаров;

б) ввоза подакцизных товаров на таможенную территорию;

в) в обоих указанных случаях.

31. Банковская гарантия предоставляется производителю алкогольной продукции в целях:

а) освобождения от уплаты авансового платежа акциза;

б) освобождения от еженедельного предоставления специальной отчетности;

в) освобождения от проведения камеральных налоговых проверок деклараций по акцизам.

32. Представление налоговой льготы по акцизам может иметь целью:

а) стимулирование производства подакцизных товаров определенного вида;

б) реализацию принципа страны назначения;

в) достижение обоих указанных результатов.

33. При обложении акцизом импортируемого товара имеет значение, включен ли данный товар в перечень подакцизных товаров в:

а) стране-производителе (экспортере);

б) стране-потребителе (импортере);

в) в обеих странах.

Список рекомендуемой литературы

Батарин А.А. К вопросу об акцизном сборе в системе правового регулирования операций с этиловым спиртом и алкогольной продукцией на Украине // Финансовое право. 2008. № 11. С. 29–32.

Бех Г.В. Акцизный сбор. Понятие акцизного сбора // Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2004. С. 309.

Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003.

Кудряшова Е.В. Акцизы: немного теории // Налоги. 2014. № 6. С. 40–44.

Кудряшова Е.В. Особенности устранения двойного налогообложения для косвенных налогов // Финансовое право. 2005. № 12. С. 2–6.

Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: Учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / Под ред. С.О. Шохина. М.: Волтерс Клувер, 2006.

Кудряшова Е.В. Применение норм Налогового кодекса о фактической способности к уплате налога // Финансы. 2003. № 10. С. 29–31.

Лебедев П.М. Возврат акциза в России. СПб., 1913.

Нюрнберг А.М. Уставы об акцизных сборах. М., 1912.

Петти В. Трактат о налогах и сборах. Гл. XV «Об акцизе» // Антология экономической классики. В 2 т. / Предисл. И.А. Столярова. Т. I. М.: МП «Эконов», 1993. С. 74–78.

Шепенко Р.А. Акцизы. М.: Дело, 2001.

Яковлева Н.В. Акциз и фискальная монополия: история возникновения и перспективы применения / Под общ. ред. Л.И. Гончаренко. М.: Компания Спутник+, 2004.

Ячменев Г.Г. Финансово-правовое регулирование производства и оборота алкогольной продукции в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

Sijberen Cnossen. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving. Oxford University Press, 2005.

Sijbren Cnossen. Excise Systems: a Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1977.

Часть II. Налог на добавленную стоимость

Глава 3. Понятие и основные правовые характеристики НДС

3.1. Причины поиска новых форм косвенного налогообложения

Идею НДС приписывают Вильгельму фон Сименсу (Германия). В 1919 г. он предложил прототип НДС, называемый «облагороженным налогом с оборота».

В 1921 г. Томас Адамс (США) предложил налог на добавленную стоимость как замену налога на доходы корпораций.

Предложения обоих авторов тогда не были приняты. Тем не менее к их идеям время от времени возвращались в дискуссиях о совершенствовании систем налогообложения.

На основе двух моделей практически одновременно в штате Мичиган (США) и Европе в 50-х гг. XX в. были введены новые ранее не применявшиеся налоги: в Мичигане – прямой налог на предпринимательскую деятельность на основе добавленной стоимости, во Франции – косвенный налог на операции по реализации товаров, работ, услуг – «*taxe sur la valeur ajoutée*».

Схема французского налога предложена французским экономистом М. Лоре в 1954 г. До введения в 1958 г. налога в метрополии модель была апробирована в одной из зависимых от Франции колониальных стран – Кот-д'Ивуаре. Французское правительство понимало: налогообложение – слишком серьезная сфера, не подходящая для того, чтобы ставить опыты на собственном населении.

Предшествующими НДС практически во всех европейских государствах были различные налоги с оборота. Но они провоцировали концентрацию производства. Чем больше стадий передела проходил товар до его финальной

Фото М. Лоре будет ли фото???

Морис Лоре (1917–2001), французский экономист, автор налога на добавленную стоимость.

реализации потребителю, тем больше была накопленная сумма налога с оборота, который взимался при каждом акте продаж. Снизить цену товара и тем самым повысить его конкурентоспособность при той системе налога с оборота можно было только путем концентрации производства – объединения всех его стадий вплоть до изготовления потребительской продукции. Но излишняя концентрация производства нежелательна для конкурентной среды. Кроме того, решения в области экономики не должны приниматься исходя преимущественно из налоговых соображений, поскольку это противоречит идее нейтральности налогов.

Налогам с оборота свойственна еще одна отрицательная черта: *кумуляция налога*. Это явление, при котором налог начисляется на сумму ранее уже уплаченного налога, вошедшего в цену товара. Так, если при покупке сырья в его цене был уплачен налог с оборота, то при продаже изготовленного из сырья товара ранее уплаченный налог, вошедший в цену вновь изготовленного товара, обложится новым налогом с оборота, исчисленным при продаже товара.

Это явление также называют *каскадным эффектом*.

Пример кумуляции налога с оборота (каскадный эффект)

Руб.

Первая реализация. Производитель сырья:

стоимость товара	100
налог с оборота (10%)	10
цена товара с налогом	110

Процент налога в цене $(10/110 \times 100\%)$: **9,09%**

Вторая реализация. Изготовитель полуфабриката:

стоимость покупки сырья	110
затраты на переработку	90
стоимость товара	200
налог с оборота (10%)	20
цена товара с налогом	220

Процент налога в цене $((10+20)/220 \times 100\%)$: **13,64%**

Третья реализация. Изготовитель изделия:

стоимость покупки	220
затраты на переработку	80
стоимость товара	300
налог с оборота (10%)	30
цена товара с налогом	330

Процент налога в итоговой цене $(10+20+30)/330 \times 100\%$: **18,18%**

Наконец, для налогов с оборота, предшествующих НДС, не существовало механизма устранения двойного налогообложения. Каждый из оборотных налогов был рассчитан на действие в рамках отдельной юрисдикции. Трудно было согласовать косвенные налоги одного государства с системой косвенных налогов другого государства. Промышленно развитые страны искали пути преодоления недостатков традиционного косвенного налогообложения.

Переход к универсальным косвенным налогам, лишенным недостатков, начался в Нидерландах с введением в 1934 г. одноступенчатого налога на производителя. Комплектующие материалы и товары для перепродажи, за

исключением производственного оборудования, приобретались без уплаты налога при наличии специальной лицензии.

Предшественником НДС в Великобритании был налог на покупки, который был введен в 1940 г. Налог рассчитывался оптовыми продавцами и перелagался на конечного потребителя. Объект налога включал достаточно широкий перечень товаров. Льготировались только товары повседневного спроса (продукты питания и топливо), а также товары, которые использовались в дальнейшем в процессе производства.

Предшественником НДС в нашей стране был также налог с оборота. Появление в СССР налога с оборота совпадает по времени с появлением подобных налогов в Европе. В результате налоговой реформы 1930 г. вместо множества платежей в СССР была введена двухканальная система поступления доходов государственных предприятий в бюджет – налог с оборота и отчисления от прибыли.

Вторая налоговая реформа в СССР была проведена в 1965 г. Она также предусматривала взимание налога с оборота¹.

Общим необходимым условием возникновения обязательств уплаты налога с оборота (объектом) служила реализация товаров собственного производства или собственной закупки. Основным принципом взимания налога с оборота была однократность (однозвенность) обложения. Оборот при продаже одного и того же товара подлежал обложению только один раз и только в одном звене независимо от количества звеньев, через которые товар прошел в процессе движения от производства к потребителю (производящее предприятие – сбытовая база – магазин). Но в случае, когда товар, при реализации которого уже был внесен налог с оборота, перерабатывался в новое изделие, оборот по реализации изделия подлежал обложению. Следовательно, каскадный эффект не был устранен.

Однако налогам с оборота принадлежит одна «заслуга»: они внедрили в сознание идею косвенного налога с универсальным предметом обложения. Это

¹ См.: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М.: Юрид. лит., 1973. С. 120–141.

их коренное отличие от традиционных акцизов – косвенных налогов с узким предметом обложения.

К моменту внедрения в фискальную практику государств налога на добавленную стоимость идея косвенного налога с универсальным предметом обложения стала привычной, поскольку практически все налоги с оборота, предшествовавшие НДС, вводились с универсальным предметом. Однако, несмотря на отчаянные попытки, включить в предмет этих налогов все товары, работы и услуги не получалось. Проблемным звеном были услуги, поскольку цепочку реализации услуг проследить сложно. К тому же обложение налогом товаров, используемых в дальнейшем производстве, создавало излишнее налоговое бремя из-за каскадного эффекта.

С введением налога на добавленную стоимость была решена задача универсализации предмета. В предмет обложения включили не только товары, но и услуги. Кроме того, налог на добавленную стоимость обеспечил нейтральность налогообложения.

3.2. Вхождение НДС в налоговые системы стран

Римский договор 1957 г. о создании Европейского Экономического Сообщества (ЕЭС) предусматривал, что страны-члены предпримут меры по гармонизации систем косвенного налогообложения в интересах создания общего рынка¹. Первые шаги к созданию единой системы налогообложения увенчались принятием 11 апреля 1967 г. Второй директивы Совета ЕЭС, которая объявляла НДС основным косвенным налогом стран – членов ЕЭС и устанавливала, что до 1972 г. эти страны должны принять соответствующее законодательство и ввести налог. Наличие НДС в налоговой системе стало обязательным условием вступления государства в ЕЭС.

Преимущества НДС:

- универсальный предмет обложения;
- нейтральность;
- отсутствие каскадного эффекта;
- равномерность поступления средств в бюджет.

¹ См.: Тимофеева О.Ф. *Налоги в рыночной экономике*. М.: Финансы и статистика, 1993. С. 90–92.

Страны – члены ЕЭС стремились к унификации принципов взимания этого налога и выравниванию его ставок, что признавалось необходимым для формирования единого европейского рынка¹.

Основой современной европейской системы НДС² стала Шестая директива Совета ЕЭС от 17 мая 1977 г., принятая с целью унифицировать базу НДС во всех странах ЕЭС. Такая необходимость была обусловлена и тем, что определенные отчисления от поступлений НДС в бюджеты стран-членов направляются на формирование общего бюджета ЕЭС. Содержание Шестой директивы было уточнено последующими директивами. Принципы общей системы обложения НДС содержатся в Директиве Совета Европы от 28 ноября 2006 г. № 2006/112/ЕС. Положения базовых документов включены в национальные законодательства стран ЕЭС.

Между тем системы НДС в разных странах сохраняют существенные различия. В настоящее время НДС взимается более чем в 130 странах³. Во многих из них он введен намного позже, чем в странах ЕЭС. Так, в Японии этот налог введен в 1989 г., в Канаде – в 1990 г.

В среднем НДС формирует порядка 20% доходов бюджетов. Однако доли НДС в бюджетах конкретных стран существенно различаются (табл. II.1)⁴. Например, в Чили НДС – это тот налог, который дает наибольшие налоговые

¹ Например, в настоящее время в ЕС принято минимальное ограничение основной (стандартной) ставки НДС – она должна быть не менее 15% (фактически же, по данным на 1 июля 2014 г., такая низкая ставка применялась только в Люксембурге, см.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf). В отношении общеевропейской минимальной ставки НДС ограничение действует по крайней мере до конца 2015 г.

² Ознакомиться с законодательством ЕС, регулирующим НДС, а также с аналитическими материалами можно на официальном сайте Еврокомиссии: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm.

³ Общее число стран, в которых взимается НДС, варьируется в зависимости от источника информации: 137 по данным сайта <http://fifa.org/>; 140 согласно отчету KPMG (<https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf>); 145 по сведениям ERC (<http://www.worldwideerc.org/resources/mobilityarticles/pages/1009-smith.aspx>).

⁴ Согласно отчету ОЭСР за 2012 г. (см.: <http://stats.oecd.org/>).

поступления (38,4%). В структуре налоговых поступлений Швейцарии НДС составляет 12,4%.

Таблица II.1

Доля НДС в доходах бюджетов стран

Страна	Процент в бюджете
Чили	38,4
Новая Зеландия	30,4
Эстония	26,6
Португалия	26,1
Венгрия	25,0
Израиль	24,8
Исландия	22,3
Словения	22,0
Словакия	21,3
Швеция	20,9
Великобритания	20,9
Финляндия	20,8
Турция	20,8
Дания	20,7
Чешская Республика	20,4
Германия	19,4

Австрия	18,6
Норвегия	18,2
Люксембург	18,1
Испания	16,6
Российская Федерация	16,0
Бельгия	15,8
Франция	15,4
Италия	13,7
Канада	13,6
Швейцария	12,4

Различаются и ставки налога. Максимальная стандартная ставка 27% установлена в Венгрии, минимальная 14% – в ЮАР. В большинстве стран ставки НДС находятся в диапазоне 20–21%¹. Существует мнение, что введение НДС со стандартной ставкой ниже 18% не имеет смысла, поскольку НДС относительно сложный в администрировании налог и поэтому должен аккумулировать значительные доходы².

Однако наряду со стандартными ставками применяются и пониженные. Они устанавливаются главным образом в двух случаях.

Во-первых, в отношении товаров (работ, услуг), которые обеспечивают основные потребности населения (основные продукты питания, водоснабжение, здравоохранение и т.п.).

Пониженные ставки НДС несколько снижают негативный эффект регрессии косвенного налогообложения, когда малообеспеченные слои населения выплачивают из своих доходов относительно большую долю налогов

¹ По данным 2014 г. (см.: Макроэкономический анализ влияния изменений ставок налогов на государственный бюджет и участников рынка: Аналитический доклад / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики»; Рук. авт. кол. Н.В.Акиндинова. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2014. С. 20–21).

² *Tait A.* Value Added Tax: Administrative and Policy Issues // IMF, Washington, DC, 1991 (цит. по: *Милоголов Н.С.* Налог на добавленную стоимость по операциям международной торговли услугами: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2014. С. 25).

на потребление. Эффект от снижения ставки НДС на базовые продукты и услуги рассчитан на поддержку менее состоятельных граждан.

Во-вторых, пониженные ставки НДС устанавливаются для видов деятельности и услуг, признаваемых общественно полезными и поощряемых государством (общественный транспорт, почтовые услуги, услуги в сфере культуры, спорта и т.п.). В этом случае понижение ставки НДС и, как следствие, цены услуги стимулирует потребление.

В ряде ведущих стран НДС не взимается. Так, в США признано нецелесообразным введение этого налога из опасения перекоса в сторону косвенных налогов в ущерб прямым и нарушения вследствие этого демократических принципов налогообложения.

В Российской Федерации НДС введен с 1 января 1992 г. Законом от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость». Методологической основой для разработки Закона послужила Шестая директива Совета ЕЭС. К ней обращаются российские суды (однако неоправданно редко) при толковании спорных норм¹.

Сразу же по результатам 1992 г. НДС занял первое место среди источников бюджета (37,5%).

С 2000 г. правовой основой НДС служит гл. 21 НК РФ. Она занимает второе место по объему (после гл. 25 о налоге на прибыль организаций), но первое место по сложности изучения и реализации. По оценкам участников рынка, НДС в России – самый зарегулированный и бюрократизированный налог. Его отличает высокая степень формализации отношений, трудоемкое и затратное администрирование².

В качестве источника дохода НДС формирует 16% (четвертое место) консолидированного бюджета Российской Федерации, уступая НДС (23%),

¹ См.: Определение ВАС РФ от 27 августа 2012 г. № ВАС-9172/12.

² Экономико-социологический анализ влияния изменений в системе налогообложения на поведение компаний на товарных рынках России: Научный доклад / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики»; В.В. Радаев, З.В. Котельникова, М.Е. Маркин, Р.И. Решетева; Отв. ред. серии В.В. Радаев. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2014. С. 66 (серия «Аналитика ЛЭСИ»).

НДФЛ (22%), налогу на прибыль организаций (18%)¹. Снижение позиций произошло главным образом из-за снижения налоговой ставки, которая изначально была за пределами высока (28%). В настоящее время стандартная ставка 18% находится в четверке наиболее низких в мире (ЮАР – 14%, Люксембург – 15%, Китай – 17%)².

Преимущество НДС – его высокая собираемость. Если по экспертным оценкам из-за уклонений от налогообложения собираемость налога на прибыль и НДФЛ составляет 50–60%, отчислений в социальные внебюджетные фонды – 50%, то уровень НДС – 70%. Выше только показатели акцизов и налога на имущество юридических лиц – 80%³.

В пользу НДС свидетельствуют и данные статистики об издержках администрирования: они намного меньше, чем издержки администрирования налогов на доходы и прибыль. В Великобритании издержки взимания НДС составляют 0,55% общей суммы собранного НДС. Для подоходного налога этот показатель составил 1,27%. В европейских странах издержки администрирования НДС составляют от 0,5 до 1% собранных сумм⁴.

3.3. Принцип нейтральности НДС

Принцип нейтральности – это основополагающий принцип налога на добавленную стоимость.

Под нейтральностью НДС понимается, с одной стороны, нейтральность по отношению ко всем товарам и услугам (*горизонтальная нейтральность*), а с

¹ Данные за 2013 г. (см.: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>).

² См.: Макроэкономический анализ влияния изменений ставок налогов на государственный бюджет и участников рынка: Аналитический доклад / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики»; Рук. авт. кол. Н.В. Акиндинова. С. 20–21.

³ См.: Экономико-социологический анализ влияния изменений в системе налогообложения на поведение компаний на товарных рынках России: Научный доклад / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики»; В.В. Радаев, З.В. Котельникова, М.Е. Маркин, Р.И. Решетева; Отв. ред. сер. В.В. Радаев. С. 63 (серия «Аналитика ЛЭСИ»).

⁴ См.: *Крымский Д.И.* НДС в странах мира: общая модель и оценка эффективности // Налоговед. 2009. № 6. С. 70.

другой стороны – нейтральность по отношению к производителям и продавцам товаров и услуг (*вертикальная нейтральность*) (схема П.1).

Схема П.1



Горизонтальная нейтральность обеспечивается универсальностью предмета обложения. Льготы в виде исключения каких-либо товаров и услуг из предмета налогообложения крайне нежелательны для системы налога на добавленную стоимость. Любые исключения нарушают универсальность предмета.

Теория налогообложения в отношении НДС максимально последовательно применяет принцип горизонтальной нейтральности. Например, неоднократно обсуждалось мнение, подлежат ли обложению НДС нелегальные товары. С использованием принципа нейтральности НДС был дан положительный ответ. Реализацию нелегальных товаров включают в предмет обложения НДС.

Вертикальная нейтральность налога на добавленную стоимость связана с процессом переложения налога. Как ценообразующий фактор НДС входит в состав цены товара и перелгается на конечного потребителя, но без каскадного эффекта многократного обложения ранее исчисленных сумм налога.

Система налога на добавленную стоимость выстроена правильно, если размер налога в цене товара для конечного потребителя равняется сумме, полученной сложением всех сумм налога на добавленную стоимость конкретного товара или услуги в цепочке производства.

Если конечный потребитель купил шкаф, в цене которого НДС составил 10 руб., то платежи НДС в бюджет всех участников цепочки производства и

реализации шкафа – продавца, производителя мебели, изготовителя досок и лесозаготовительного предприятия (предположим, что ими исчерпывается цепочка производства и реализации шкафа) – в сумме составили не более 10 руб. Таким образом, налог на добавленную стоимость полностью переложен на конечного потребителя. Для продавца шкафа, мебельщика, изготовителя досок и лесозаготовителя нет стимулов для того, чтобы объединиться в одну организацию только по причине удобства уплаты НДС.

3.4. Добавленная стоимость в системе НДС

Несмотря на название налога, в качестве объекта НДС в правовом значении практически ни в одной стране не принята «добавленная стоимость».

Добавленная стоимость представляет собой ту часть стоимости товара (работы, услуги), которую производитель прибавляет к стоимости сырья, материалов, работ и услуг, использованных в процессе производства товара.

В истории российского законодательства можно найти законодательное определение добавленной стоимости. В ст. 1 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» она определялась как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Это определение отражало экономическую суть добавленной стоимости, но не правовой механизм налогообложения. Тем не менее такое определение пытались использовать и в практических целях, что порождало немало споров в судах. Учитывая этот опыт, законодатель отказался в НК РФ давать какое-либо определение добавленной стоимости.

В директивах Европейского Союза определение добавленной стоимости не фигурировало ранее, отсутствует и теперь.

Но, образно говоря, добавленная стоимость растворена между строк законодательства о НДС.

В состав добавленной стоимости входят следующие компоненты:

- затраты на оплату труда производственного персонала (ЗП);
- отчисления в социальные фонды (ОСФ);

В налоговом законодательстве нет правового определения добавленной стоимости.

- амортизационные отчисления (АО);
- налоги, уплачиваемые за счет прибыли до налогообложения, проценты за кредиты, некоторые другие расходы (Р);
- прибыль (Пр).

Таким образом, стоимость товара (СТ) складывается из стоимости сырья и материалов (ССМ) и указанных компонентов:

$$СТ = ССМ + ЗП + ОСФ + АО + Р + Пр.$$

Добавленную стоимость теоретически можно определить двумя способами:

1) на основе сложения компонентов добавленной стоимости (ДС):

$$ДС = ЗП + ОСФ + АО + Р + Пр \text{ или}$$

2) на основе вычитания ранее существовавшей стоимости (стоимости сырья и материалов) из общей стоимости товара:

$$ДС = СТ - ССМ.$$

Исходя из двух способов определения добавленной стоимости, можно использовать четыре различных метода ее налогообложения.

Метод, называемый *прямым аддитивным* (от англ. *to add* – добавлять), предполагает применение ставки налога к результату сложения компонентов добавленной стоимости:

$$НДС = \% \times (ЗП + ОСФ + АО + Р + Пр)$$

Метод *косвенный аддитивный* основан на применении ставки к каждому из компонентов:

$$НДС = \% \times ЗП + \% \times ОСФ + \% \times АО + \% \times Р + \% \times Пр$$

Метод *прямого вычитания* основан на применении ставки к разнице в ценах закупки и реализации:

$$НДС = \% \times (СТ - СС)$$

При использовании *метода косвенного вычитания* ставка применяется отдельно к цене реализации продукции и к цене приобретения сырья, материалов и др.:

$$НДС = \% \times СТ - \% \times СС$$

Не все возможные методы исчисления НДС одинаково удобны и практически реализуемы. Например, существенный недостаток прямого и

<p>Возможные методы при обложении добавленной стоимости:</p> <ul style="list-style-type: none"> – прямой аддитивный; – косвенный аддитивный; – метод прямого

косвенного аддитивных методов состоит в том, что при необходимости применить к разным товарам различные ставки налога требуется вести очень сложный аналитический бухгалтерский учет с разбивкой компонентов добавленной стоимости в зависимости от их отношения к конкретному товару. Соответственно, многократно усложняется система контроля правильности и полноты исчисления налога, возрастают издержки его администрирования.

То же относится и к методу прямого вычитания.

Наибольшее распространение получил метод косвенного вычитания (инвойсный метод).

Вычитая из суммы «исходящего» НДС (НДС, полученного в составе цены от покупателя товара, проданного налогоплательщиком (ушедшего)) сумму «входного» НДС (НДС, уплаченного в составе цены налогоплательщиком продавцу сырья (вошедшего)), налогоплательщик получает сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Метод косвенного вычитания обладает рядом преимуществ.

Во-первых, этот метод освобождает налогоплательщика от необходимости определять собственно добавленную стоимость или ее компоненты. Вместо этого ставка применяется к показателям, косвенно свидетельствующим о добавленной стоимости. Это значительно облегчает процесс учета.

Во-вторых, метод позволяет применять ставку налога непосредственно при совершении актов закупки и продажи. Продавец сырья, увеличив стоимость на сумму налога, показывает ее отдельной строкой в счете, предъявляемом для оплаты. В свою очередь продавец товара делает то же самое и из суммы налога, указанного в счете на продажу товара, вычитает сумму налога, указанного в счете на закупку сырья. Разницу вносит в бюджет. Поэтому иначе метод называется также *методом зачета по счетам*, или *инвойсным методом* (от англ. *invoice* – счет). Использование счетов облегчает задачу контроля за исчислением и уплатой налога.

В-третьих, метод дает возможность без значительных трудностей применять различные ставки при налогообложении различных товаров (работ, услуг), поскольку в счете прямо указывается, за что производится оплата. Методы,

Синонимы:

- метод косвенного вычитания;
- метод зачета по счетам;
- инвойсный метод.

основанные на использовании данных бухгалтерского учета, такую возможность не предоставляют, поскольку на счетах учета конкретные виды продукции и закупок, как правило, не разделяются¹.

Пример механизма взимания НДС представлен в табл. II.2.

Таблица II.2

Пример механизма взимания НДС (при условной ставке 15%)

Стадия движения товара	Стоимость покупки (без НДС), руб.	Стоимость продажи (без НДС), руб.	НДС при покупке, руб.	НДС при продаже, руб.	НДС, вносимый в бюджет, руб.
Первичный производитель сырья	–	10 000	–	1 500	1 500
Обрабатывающее предприятие	10 000	20 000	1 500	3 000	1 500
Оптовый продавец	20 000	25 000	3 000	3 750	750
Розничный продавец	25 000	40 000	3 750	6 000	2 250
Конечный потребитель	40 000	6 000	–	–	–

¹ При всех своих достоинствах инвойсный метод не подходит для обложения финансовых услуг (включая банковские операции, страхование), поскольку вознаграждение лица, оказывающего финансовые услуги, складывается из разницы между суммами, полученными от одних клиентов, и суммами, уплаченными другим клиентам. В настоящее время рассматривается вопрос о возможности обложения финансовых услуг НДС на основе первого метода обложения – прямого расчета добавленной стоимости. Европейская комиссия внесла предложение и обоснование соответствующей директивы (документ Европейской комиссии COM/2007/747). Возможно, в системе НДС будут сосуществовать два метода обложения.

Как видно из табл. П.2, ни один продавец товара не несет экономического бремени, так как налог перекладывается на конечного потребителя, который уже не имеет возможности его компенсировать, поскольку не перепродает товар. Поэтому НДС называют налогом на потребление, т.е. косвенным налогом.

Практически же часть экономического бремени может падать и на участников процесса производства и реализации. Моменты закупки сырья и реализации товара могут значительно отстоять во времени. Однако до момента продажи товара его владелец лишен возможности компенсировать налог, уплаченный в составе цены при закупке. Инфляционные процессы способны снизить актуальность вычета.

Сумма налога, содержащаяся в цене покупки, поступает в бюджет не единовременно по совершении реализации конечному потребителю, а частями, порциями при каждом акте реализации в рамках производственного цикла. Это удобно для бюджета, поскольку позволяет получать доходы равномерно в течение всего периода производства и реализации, а не единовременно по его окончании. Повышается собираемость налога в результате смещения его сбора со стадии розничных продаж на стадию производства. Такая методика взимания НДС позволяет охарактеризовать его как многоступенчатый налог.

Как видно также из табл. П.2, сумма налога, содержащаяся в цене покупки, зависит не от количества стадий обмена, а только от цены товара.

Таким образом, можно дать наиболее общее определение: **НДС – это многостадийный налог на потребление, взимаемый при каждом акте товарообмена в рамках всего производственно-распределительного цикла.**

Глава 4. Правовая конструкция НДС

4.1. Субъект налога

Теоретически можно определить субъект НДС как лицо, которое совершает обменную или приравненную к ней операцию, перелагая при этом сумму налога в цене товара (работы, услуги) на контрагента или конечного потребителя (носителя налога).

Отношения плательщика и носителя налога

Несмотря на то, что налог перелагается на конечного потребителя – носителя налога налоговые правоотношения по поводу НДС возникают только между плательщиком НДС и государством. Носитель налога остается за пределами правоотношений, хотя результат их реализации неизбежно затрагивает его интересы¹. При толковании норм законодательства об НДС фактический носитель налога всегда должен учитываться.

При рассмотрении в арбитражном суде дела о взыскании задолженности по оплате услуг и начислении процентов за пользование чужими денежными средствами ответчик ссылался на то, что в состав цены услуг входит НДС. На эту часть цены проценты начисляться не должны, поскольку ст. 395 ГК РФ о начислении процентов не применяется к публично-правовым отношениям.

С такой позицией не согласился Президиум ВАС РФ. Он указал, что публично-правовые отношения по уплате НДС складываются между налогоплательщиком и государством, а не между сторонами договора.

Включение продавцом в подлежащую оплате покупателем цену товара (работы, услуги) суммы НДС обязательно в соответствии с налоговым законодательством. Это отражает косвенный характер налога.

Сумма НДС – часть цены, подлежащей уплате по договору.

¹ О некоторых исключениях см. п. 4.12 (налоговый иммунитет).ПРОВЕРИТЬ!!!

Сумма НДС – часть цены, подлежащей уплате по договору. Сторона, уплачивающая цену, в публично-правовые отношения с государством не вступает. Процент должен начисляться на всю необоснованно удержанную должником сумму¹.

В споре, рассмотренном Судом ЕС ², гражданин Румынии заключил договоры купли-продажи земельных участков. Он полагал, что эти операции не должны облагаться НДС, поэтому он не согласовал с покупателем порядок уплаты налога.

Налоговые органы посчитали иначе и потребовали от продавца уплатить НДС, исчисленный прибавлением его к цене, согласованной сторонами договоров.

Налогоплательщик возражал: НДС по своей сути – налог на потребление и уплачивает его конечный потребитель, а не поставщик. Поэтому НДС должен быть составной частью цены, а не дополнительным компонентом, прибавляемым к цене.

Правительство Румынии парировало: при таком подходе налогоплательщик получил бы преимущества перед конкурентами, которые определяют цену без включения в нее НДС. Налицо нарушение принципа нейтральности налогообложения.

Суд ЕС исходил из того, что система обложения НДС направлена на взимание налога только с конечного потребителя. При заключении договора без упоминания НДС, если в соответствии с национальным законодательством в распоряжении поставщика нет средств возложения на покупателя НДС, который впоследствии налоговые органы требуют к уплате, то использование итоговой цены в качестве налогооблагаемой базы, с которой исчисляется налог, приводит к ситуации, когда нагрузку по НДС берет на себя поставщик. Это противоречит принципу, что НДС – налог на потребление, который несет конечный покупатель.

Ситуация будет иной, если поставщик в соответствии с национальным законодательством имеет возможность прибавить к согласованной цене дополнительную сумму, равную налогу, применимому к операции, и возложить ее на покупателя товара.

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09.

² См.: Решение Суда ЕС от 7 ноября 2013 г. // Налоговед. 2014. № 2. С. 13–29.

Таким образом, для соблюдения принципов взимания НДС важно правильное толкование и применение не только норм налогового законодательства, но и норм иных отраслей права, гражданского права прежде всего. Законодательство в целом должно способствовать переложению НДС, не нарушая, однако, базового принципа свободы договора.

Важный практический вопрос: в ситуации, подобной румынской, когда налогоплательщик ошибочно реализовал товар (работу, услуги), не выделив в его цене НДС, имеет ли он право потребовать от покупателя доплатить сумму налога сверх договорной цены?

Российская судебная практика по таким взысканиям, в общем, развивается на основе общеевропейского подхода. Пленум ВАС РФ рекомендовал судам исходить из того, что сумма НДС, предъявляемая покупателю, должна быть учтена при определении окончательного размера цены, указанной в договоре. Ее надлежит выделить отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документа, счетах-фактурах.

Бремя выполнения этих требований лежит на продавце как на налогоплательщике, обязанном учесть реализацию товара (работы, услуги) при формировании налоговой базы.

Если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, то, следовательно, предъявляемая покупателю сумма налога выделяется продавцом из указанной в договоре цены расчетным методом (п. 4 ст. 169 НФ РФ)¹.

Приведенная рекомендация касается исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет. В ней напрямую не затрагивается тема возможного довыскания с покупателя части цены, равной сумме НДС, не указанной в договоре.

При решении этой задачи подлежит взвешивать несколько принципов: стабильность гражданского оборота и свободу договора, с одной стороны,

¹ См. п. 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

косвенный характер НДС и поощрение переложения – с другой. Пленум ВАС РФ не исключает возможности довыскания части цены, равной НДС, с покупателя, но обращает внимание на необходимость исследовать при этом положения договора в целом и обстоятельства, предшествовавшие его заключению.

Есть судебные решения, подтверждающие право продавца довыскать НДС с покупателя¹.

Плательщики НДС

Плательщиками налога на добавленную стоимость в РФ признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу

Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле (декларанты и др.).

В директивах Европейского Союза, принятых в разное время, субъект НДС определяется как лицо, которое независимо ведет экономическую деятельность (ст. 9 Директивы № 2006/112/ЕС)².

В российском законодательстве нет общего критерия экономической деятельности.

Принцип нейтральности НДС предполагает, что все без исключения организации и индивидуальные предприниматели должны уплачивать налог на

¹ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. № 7090/10.

² Экономическая деятельность понимается довольно широко как любая форма постоянного извлечения доходов. В качестве примера можно привести решение окружного суда г. Осло (Норвегия) по делу об обложении НДС эскорт-услуг. Суд признал предоставление интим-услуг на профессиональной основе экономической деятельностью и, следовательно, объектом НДС. Этот случай иллюстрирует принцип всеобщности налогообложения, нейтральность правовых подходов независимо от традиционного предосудительного отношения к бизнесу налогоплательщика (решение окружного суда г. Осло от 19 июня 2013 г. по делу *Kristina Dumancic V. Skatt ost.* – См.: Налоговед. 2003. № 8. С. 4–5).

добавленную стоимость. Законодатель не делает исключения и для публичных образований или организаций, финансируемых из бюджета. Только отдельные виды их деятельности, связанные с публичным статусом, или отдельные виды операций с имуществом публичного образования могут исключаться из налогообложения.

В Европейском Союзе вопрос о публичных образованиях и организациях публичного права решается несколько иначе. Государства, региональные и местные власти или организации, которые регулируются публичным правом, не считаются налогоплательщиками по виду деятельности, в котором они выступают в публичном статусе, в том числе когда взимают штрафы, платы, пени, взносы или иные платежи в связи с деятельностью. Однако такие субъекты признаются налогоплательщиками, если их исключение из круга субъектов НДС влечет серьезное ограничение конкуренции. Субъекты публичного права признаются плательщиками НДС также по некоторым конкретным видам деятельности¹.

Европейские правила одновременно и уже, и шире российских. Они допускают освобождение экономической деятельности публичных субъектов, но предписывают обложение НДС даже их деятельности в публичном статусе, включая штрафы, пени, взносы и иные платежи, если невзимание налога влечет ограничение конкуренции.

Освобождение от обязанности плательщика НДС

НДС – налог, сложный с точки зрения финансовой техники. Сложность НДС делает невыгодным контроль за налогоплательщиками, оборот которых слишком мал.

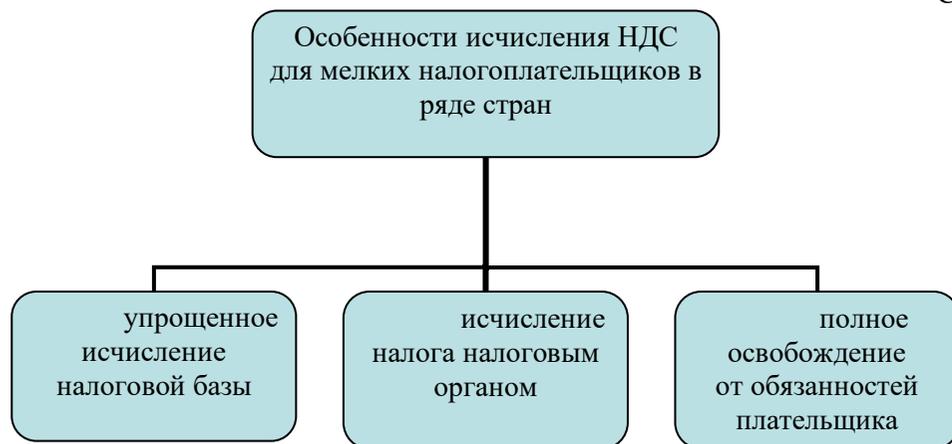
Кроме того, процедура исчисления НДС довольно сложна для лиц, не имеющих возможности прибегнуть к услугам квалифицированного специалиста. В ряде стран предприятия и предприниматели с небольшими оборотами реализации продукции освобождены от ведения бухгалтерского учета в полном

¹ См.: Директива 2006/112/ЕС. Ст. 13.

объеме, так что имеющихся у них данных недостаточно для расчета НДС в общем порядке. Поэтому для таких лиц устанавливается упрощенная процедура исчисления НДС или они вовсе освобождаются от обязанностей плательщика НДС (схема П.2).

Например, для мелких предприятий и лиц свободных профессий может быть предусмотрено определение добавленной стоимости исходя из валовой выручки и специальных коэффициентов, установленных для каждого конкретного вида деятельности.

Схема П.2



Обязанность исчислять налог для мелких налогоплательщиков может быть возложена на налоговые органы.

Мелкие налогоплательщики могут быть освобождены от уплаты этого налога. Продукция реализуется ими без выделения в счетах НДС. Но предприятие или предприниматель не имеют права требовать возмещения налога, уплаченного им при закупках. Этот налог становится элементом их производственных затрат.

Такой же подход применяется и в Российской Федерации.

От исполнения обязанностей налогоплательщика освобождается лицо, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма его выручки от реализации товаров и услуг без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. (п. 1 ст. 145 НК РФ). Установлены некоторые другие исключения, также по соображениям неэффективности налогового администрирования.

Указанное освобождение не относится к категории льгот. Оно не подчиняется положениям общей части НК РФ о льготах и от его применения нельзя отказаться. Пункт 1 ст. 145 НК РФ решает конкретный вопрос экономии налогового администрирования НДС.

Налогообложение группы предприятий

В законодательстве многих зарубежных стран *группа предприятий*, связанных между собой организационно, финансово и технологически, может рассматриваться как единый налогоплательщик¹. В российском налоговом законодательстве введено понятие *консолидированной группы налогоплательщиков*, но только для целей налога на прибыль. Для НДС законодатель такой возможности не предусматривает.

Налогообложение обособленных подразделений компаний

В настоящее время НДС – федеральный налог, поступающий в федеральный бюджет. Ранее, когда доходы от НДС распределялись между субъектами Федерации, филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, имевшие расчетные счета в учреждениях банков и самостоятельно реализовывавшие за плату товары (работы, услуги), рассматривались как

¹ См.: Нелюбина М.В. Обзор международной практики создания режимов консолидированного налогообложения холдингов // Налоговед. 2013. № 4. С. 77–84.

налогоплательщики, так что передача продукции, полуфабрикатов, работ, услуг от головного предприятия таким структурным единицам (или наоборот) рассматривалась как реализация на сторону и подлежала налогообложению¹. Такая позиция законодателя подвергалась критике, поскольку внедрение НДС вместо налога с оборота продиктовано необходимостью противостоять излишней концентрации производства.

Налогообложение иностранных и международных организаций

В России в число субъектов НДС входят иностранные и международные организации, однако только в том случае, если они реализуют товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации. Ключевыми обстоятельствами для НДС признаются пересечение товаром границы или место реализации товаров (работ, услуг). Если иностранная организация не состоит на налоговом учете в Российской Федерации, налог исчисляется, удерживается и уплачивается в бюджет налоговым агентом (ст. 161 НК РФ).

Налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные НК РФ. Уплата НДС через налогового агента связывается с вопросом регистрации иностранной организации на территории России в качестве налогоплательщика (см. также п. 4.11 настоящего пособия ПРОСЬБА УТОЧНИТЬ).

В законодательстве Европейского Союза нет понятия «налоговый агент». Однако по сути применяется тот же механизм, но называется он «*обратное начисление*» (*reverse charge*).

¹ См. ст. 2 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость».

Налоговый кодекс вводит для целей НДС понятие «постоянное представительство» иностранной организации или индивидуального предпринимателя. Следует отметить, что «постоянное представительство» в системе НДС не имеет ничего общего с «постоянным представительством» для целей налога на прибыль¹.

Понятие «постоянное представительство» для целей НДС применяется очень узко – только для целей презумпции о месте реализации услуг (работ) (см. п. 4.12 настоящего пособия). Для целей трансграничной реализации товаров это понятие бесполезно, поскольку ввозимый товар облагается НДС на границе (импорт товара – один из объектов НДС).

4.2. Объект налога

Поскольку инвойсный метод исчисления НДС не предполагает ни подсчета добавленной стоимости, ни калькуляции ее компонентов, добавленная стоимость редко имеет юридическое значение.

В первом приближении объектом НДС служит обменная операция, а также приравненные к ней действия. Для системы НДС в соответствии с принципом вертикальной нейтральности важно, чтобы налог свободно перелagался на конечного потребителя. Переложение суммы налога возможно только в результате обменной операции по сопоставимой цене.

Как уже было отмечено, инвойсный метод предполагает две составляющие: начисление «исходящего» налога и вычитание «входного» налога. Объект НДС и право на вычет налога уплатившим его лицом (носителем) должны быть четко увязаны. Право вычесть уплаченный НДС возникает в момент, когда сумма подлежащего вычету налога была предъявлена к уплате покупателю продавцом. Поэтому согласно законодательству Европейского Союза – родины НДС объект налога для поставщика одновременно формирует и вычет для контрагента. В российском законодательстве эта связь прослеживается не всегда.

Объект налогообложения и право на вычет – взаимосвязанные явления.

¹ См.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблшер, 2015. § 17.3 «Постоянное представительство». С. 463–473.

Обменные операции в системе НДС подразделяются на *внутренние* и *трансграничные*. Во всех законодательствах, в том числе и в российском, разделяются как объект НДС импорт товаров и внутренняя реализация (схема П.3).

Импорт. НДС должен обеспечить горизонтальную нейтральность – одинаковое обложение всех аналогичных товаров и услуг, произведенных как внутри страны, так и за рубежом. Поэтому на границе при ввозе товаров взимается НДС по ставке, которая существует для аналогичных товаров внутри государства-импортера (более подробно см. в п. 4.12 настоящего пособия).

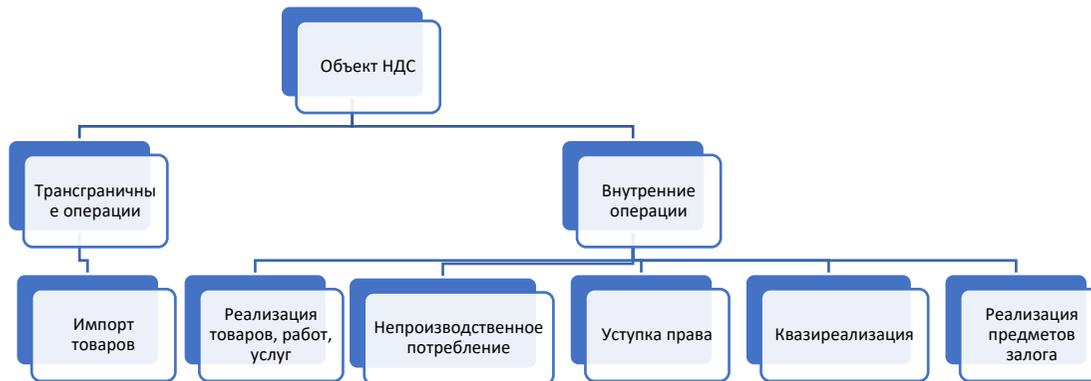
Внутренняя реализация. НДС облагается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (ст. 147 НК РФ). Реализация по общему правилу привязана к переходу права собственности: передача права собственности на товары как результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг). Обязанность лица как плательщика НДС при инвойсном методе возникает при передаче им товаров, оказании различных услуг, производстве работ, т.е. при совершении сделок, в результате которых происходит смена собственника (отчуждение материальных благ).

При этом, однако, существуют исключения.

Во-первых, при сделках аренды и хранения передачи имущества в собственность не происходит, однако такие операции также рассматриваются как налогооблагаемые. Налог начисляется на суммы арендной платы, стоимость услуг хранения.

Во-вторых, обязанность исчислить налог возникает и при потреблении товаров (работ, услуг) производителем, если это потребление не связано с производственным процессом. В таком случае предприятие рассматривается одновременно и как производитель, и как конечный потребитель произведенных им благ.

Обменные операции в системе НДС



Принцип горизонтальной нейтральности предполагает, что обложению должны подвергаться в том числе товары, *произведенные организацией для собственных нужд*. Например, выполнение организацией строительных работ для собственных нужд рассматривается как «самореализация». На стоимость таких работ начисляется НДС.

Другая причина обложения НДС передачи товаров для собственных нужд – необходимость развития оборота и предотвращения концентрации производства. Обложению в этом случае подлежат те товары и услуги, которые не участвуют в цепочке производства и реализации, соответственно, расходы на них не

учитываются в составе расходов на производство и реализацию товаров и услуг (ст. 147 НК РФ).

В объект обложения НДС входит *уступка права*. Уступка права облагается НДС, если исполнение основного обязательства является налогооблагаемой операцией. Если основной договор оформляет необлагаемую операцию, то и уступка прав по нему исключается из налогообложения.

Например, операции по предоставлению займов НДС не облагаются (подп. 26 п. 3 ст. 149 НК РФ). Следовательно, уступка требований по договору займа также не будет объектом налогообложения.

В практической деятельности вопрос об обложении НДС уступки прав требует пристального внимания и подлежит детальному изучению. Уступка прав требования и иные модификации обязательств представляют собой уязвимое место системы НДС, поэтому законодательство об обложении НДС уступки прав требования во всех юрисдикциях казуистично и запутанно.

Законодательство предусматривает зачисление в налоговую базу сумм, полученных не только в результате сделок, но и *поступивших в порядке так называемой квазиреализации*. К ней относятся безвозмездно поступившие средства, штрафы, неустойки, полученные на основании договоров поставки или подряда. В этом случае налогоплательщик как бы подозревается в том, что получил указанные суммы в рамках скрытой продажи товаров (работ, услуг). По той же причине налоговые последствия порождают *факт реализации предметов залога*, включая их передачу залогодержателю при неисполнении налогоплательщиком обеспеченного законом обязательства.

В судебной практике Европейского Союза есть решения, согласно которым нельзя считать облагаемой операцией выдачу субсидий публичными образованиями за прекращение лицом производства определенной продукции, например субсидии сельхозпроизводителям. Устоялось мнение, что такая субсидия не рассматривается как вознаграждение за конкретные действия. Для такого вывода есть две причины. С одной стороны, в таких действиях нет потребления – экономика ничего не получила от фермера. С другой – субсидия

не может считаться вознаграждением конкретного фермера, связанным с объемом оказанной услуги¹.

Системообразующим для НДС стало еще одно интересное дело, которое было рассмотрено в Европейском суде справедливости – так называемое дело «Tolsma»². Обстоятельства дела сводились к следующему. Частый атрибут ярмарок в европейских городах – механическая шарманка, развлекающая народ разными мелодиями. Прохожие бросают в копилку шарманщика мелкие монеты и останавливаются послушать музыку. К одному из таких шарманщиков налоговая инспекция предъявила требования об уплате налога на добавленную стоимость с суммы, полученной от прохожих. Европейский суд справедливости, рассматривая это дело, пришел к выводу, что в том случае, если уплаченная сумма произвольна, нет связи между характером и объемом оказанной услуги (предоставленного товара) и уплаченной суммой, то отсутствует и объект налога на добавленную стоимость.

НДС – территориальный налог. Обложению российским НДС подлежат только обороты по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Соответственно, реализация любым лицом, в том числе российским налоговым резидентом, российским юридическим лицом или гражданином, товаров, производство работ или оказание услуг на территории зарубежного государства не порождают налоговых последствий в Российской Федерации.

Таким образом, главное условие возникновения налоговой обязанности – определение места совершения реализации товара (работ, услуг) (об этом см. п. 4.12 настоящего пособия).

¹ См.: Case 215/94 Jürgen Möhr v. Finanzamt Bad Segeberg ECR 1-959. Вопрос о субсидиях в судебной практике Европейского Союза признан одним из наиболее сложных с точки зрения системы НДС. Вмешательство в экономику со стороны публичных образований сложно квалифицировать для целей НДС, созданного для поддержания конкуренции.

² См.: Case C-16/93 Tolsma v. Inspecteur der Omstelbelastingen Leeuwarden [1994] ECR 1-743.

4.3. Налоговая база

В отношении трансграничной реализации налоговая база определяется на основе таможенной стоимости ввозимых товаров. В базу для исчисления НДС включаются также ввозные таможенные пошлины, а по подакцизным товарам – и акцизы. Особенности исчисления таможенной стоимости в целях НДС не установлено. Она рассчитывается в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и Российской Федерации.

В отношении внутренней реализации товаров и услуг налоговой базой служит по общему правилу выручка от реализации. Базу НДС определяют главным образом на основе цены реализуемых товаров (работ, услуг), т.е. стоимости, указанной в договоре и счете (схема II.4).

Другой способ предусмотрен для обложения НДС строительно-монтажных работ для собственного потребления: налоговая база подсчитывается на основе стоимости работ исходя из всех фактических расходов налогоплательщика.

Схема II.4



Из правила о формировании базы НДС на основе цены и стоимости товаров (работ и услуг) установлены исключения. Это те случаи, когда товары (работы, услуги) реализуются без оплаты.

В этих ситуациях применяется *условный способ расчета налоговой базы*: налогооблагаемая база рассчитывается так же, как и для сделок между взаимозависимыми лицами. Используются рыночные цены – цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми (ст. 105.3 НК РФ).

Первое исключение предусмотрено для случаев реализации товаров (работ, услуг) без денежной оплаты в обмен на другие товары (работы, услуги), а также для передачи товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) при оплате труда в натуральной форме. Законодатель предполагает, что сторонам сделки мены выгодно по взаимному согласию занизить стоимость обмениваемых благ и таким образом уменьшить базу налогообложения. Поэтому во всех случаях мены, независимо от действительных намерений сторон и оговоренных ими цен, налоговая база рассчитывается условным методом.

Второе исключение предусмотрено для безвозмездной реализации товаров. Это относится и к передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства. В этом случае товар передается без оплаты его стоимости, что вызывает необходимость применения условного метода.

Третье исключение – это передача налогоплательщиком товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. Рыночные цены применяются, если предприятие не реализует на постоянной основе аналогичные товары и нельзя определить налоговую базу исходя из цен реализации идентичных (однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде.

Момент определения налоговой базы

При инвойсном методе взимания НДС налоговая база формируется для каждой конкретной операции, а не за период времени. Моментом определения налоговой базы по общему правилу служит наиболее ранняя из следующих дат (ст. 167 НК РФ):

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности для целей НДС приравнивается к его отгрузке.

Важные особенности определения налоговой базы в системе НДС существуют для передачи имущественных прав. В частности, момент формирования налоговой базы определяется как день уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства (ст. 155 НК РФ). Налоговый кодекс РФ более детально конкретизирует, в каких случаях следует применять первый и второй вариант. Детально и казуистично описывается в налоговом законодательстве порядок исчисления налоговой базы.

Имеются особенности определения налоговой базы для посреднических операций (ст. 156 НК РФ). Смысл специального регулирования для посреднических операций в том, чтобы отделить услуги посредника и реализацию товаров, работ и услуг, относящуюся к операциям принципала, не допуская неоднократного экономического обложения.

4.4. Налоговый учет

Для точного и своевременного подсчета базы НДС необходимо вести специальный учет операций реализации товаров (работ, услуг) и приобретения сырья, материалов и др. Применение инвойсного метода определяет необходимость использования специального налогового учета с помощью счетов-фактур.

Как уже отмечалось, в системе НДС должна соблюдаться «симметрия» объекта налога для поставщика и вычета для контрагента. Это правило предопределяет значение счета-фактуры.

Счет-фактура – документ, служащий условием для принятия к вычету покупателем товаров (работ, услуг) сумм НДС, уплаченных им продавцу.

Налогоплательщики обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур.

В дополнение установлена обязанность вести специальные учетные регистры – книги покупок и книги продаж, куда на основе счетов-фактур заносятся данные о совершенных хозяйственных операциях.

При всей важности налогового учета в системе НДС нейтральность налога и функционирование всей цепочки переложения налога на конечного потребителя не могут быть поставлены в зависимость от внимательности бухгалтера. Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), наименование товаров (работ, услуг), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не могут быть основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога (ст. 167 НК РФ).

В системе НДС большое значение имеет ведение так называемого отдельного учета облагаемой налогом и необлагаемой реализации, а также реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

Ведение отдельного учета – это обязанность, а не право налогоплательщика (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Отдельному учету подлежит не только реализация, но и вычеты. Цель этого трудоемкого занятия – точно сопоставить затраты и товары, распределить их по группам (облагаемые и необлагаемые, облагаемые по разным ставкам и др.).

4.5. Порядок исчисления НДС

Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

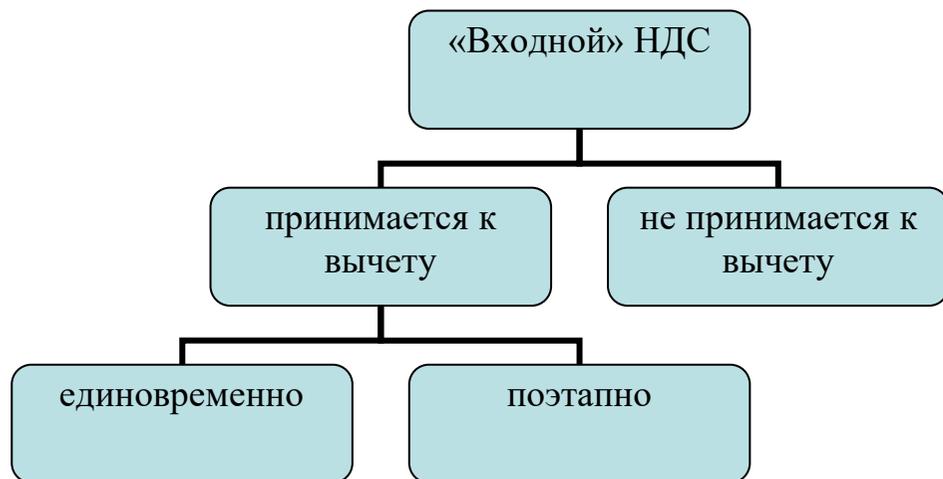
При инвойсном методе исчисления НДС подсчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, включает применение налоговых вычетов. По общему правилу в бюджет вносится разница между налогом, полученным при реализации товаров (работ, услуг), и налогом, уплаченным при закупке сырья, материалов и других необходимых для производства ресурсов.

На практике, конечно, регулирование налоговых вычетов выглядит более детальным.

Налоговые вычеты. НДС, содержащийся в ценах покупок, сделанных предприятием в течение соответствующего налогового периода, может подлежать вычету полностью в том налоговом периоде, когда он был уплачен, может приниматься к вычету частично (поэтапный вычет в течение нескольких периодов) или не приниматься к вычету вовсе (схема II.5).

Варианты вычета «входного» НДС

Схема II.5



Полный единовременный вычет предусмотрен законодательством для сумм НДС, фактически уплаченных поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Законодательство России ранее предусматривало правило, в соответствии с которым к вычету могли быть приняты только суммы НДС, уплаченные за сырье и материалы, фактически использованные в производственном процессе, стоимость которых фактически отнесена (списана) в отчетном периоде на издержки производства и обращения. Не весь уплаченный налог принимался к вычету единовременно. Такой выбор официально был обоснован целями борьбы с созданием долговременных производственных запасов. Правило потребовало внедрения сложной системы коэффициентов учета остатков сырья и материалов, переходящих из одного налогового периода в другой, что чрезвычайно затрудняло ведение бухгалтерского учета и вызвало волну нарушений. Поэтому поликлиника Федеральным законом от 25 апреля 1995 г. № 62-ФЗ этот порядок был отменен.

Поэтапный вычет

Существенную проблему при инвойсном методе взимания НДС создает вычет налога, уплаченного при приобретении основных средств – станков,

оборудования и другого дорогостоящего имущества длительного использования. Это имущество участвует в создании продукта в течение ряда налоговых периодов, постепенно перенося свою стоимость на стоимость продукта (амортизационные отчисления). Единовременное принятие к вычету НДС, уплаченного при приобретении основных средств, способно существенно исказить величину обязательства по НДС вплоть до образования отрицательной величины налога, что влечет возмещение налогоплательщику из бюджета.

Поэтому при расчете НДС, как и при расчете налога на прибыль, затраты, связанные с капитальными вложениями, не рассматриваются в качестве единовременных затрат. Устанавливаются специальные сроки, в течение которых НДС, уплаченный при закупках основных средств, вычитается из НДС, полученного при реализации продукции. Эти сроки, однако, короче амортизационных, установленных в целях налогообложения прибыли. Слишком длительные сроки приведут к тому, что в результате инфляционных процессов экономическое бремя налогообложения в значительной мере сместится с конечного потребителя на производителя товара, что нарушит принципы НДС.

Если при налогообложении прибыли амортизационные сроки устанавливаются индивидуально для каждого конкретного средства производства, то при налогообложении добавленной стоимости, как правило, устанавливается общий срок для вычета НДС, уплаченного при приобретении любых машин, механизмов, оборудования и т.п.

Установлено, что такие вычеты совершаются равными долями в течение шести месяцев, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств или принятия на учет нематериальных активов.

Исключение сделано для импортируемых основных средств, по которым сумма уплаченного налога принимается к вычету в полном объеме при вводе их в эксплуатацию. В таком же порядке принимают налог к вычету сельскохозяйственные и малые предприятия.

Не подлежат вычету суммы НДС, уплаченные при закупках товаров (работ, услуг), использованных для операций, освобожденных от налогообложения по принципу «отсутствие ставки» (см. п. 4.8 настоящего пособия). Эти суммы

относятся на издержки производства и обращения, т.е. увеличивают стоимость товара (работы, услуги).

Существуют особенности исчисления НДС в розничной и аукционной торговле, а также в общественном питании. Они вызваны тем, что в Российской Федерации предприятия, реализующие товары (работы, услуги) населению, не выделяют в ценниках, чеках, счетах и других подобных документах сумму НДС, оплачиваемую покупателем или заказчиком в цене товара (работы, услуги) (п. 6 ст. 168 НК РФ). НДС не «маячит» в каждом счете и чеке и не раздражает население постоянным напоминанием, что при каждой покупке человек выплачивает, помимо собственно стоимости товара, значительную сумму налога. Избранный вариант налогообложения – политически мотивированное умиротворяющее, маскирующее решение.

Поскольку инвойсный метод взимания НДС в таком случае неприменим, налогообложение проводится на основе *метода прямого вычитания*: налогооблагаемая база определяется как разница между ценами реализации товаров и ценами, по которым они оплачиваются поставщикам.

Однако метод прямого вычитания применяется с определенными коррективами в связи с тем, что его необходимо сочетать с методом зачета по счетам. Предприятия розничной торговли, приобретая товары для продажи, уплачивают НДС, указанный в счетах (инвойсный метод), что не свойственно методу прямого вычитания. Для того чтобы соединить оба способа исчисления НДС, применяется следующая методика: в цену, уплачиваемую поставщикам, включается сумма НДС; к разнице в ценах продажи и покупки применяется расчетная ставка НДС, отличающаяся от той, которая указана в законе.

Пример. Магазин приобрел товар стоимостью 100 руб. и уплатил при этом НДС 18 руб. Товар реализован за 150 руб. Налоговая база: 150 руб. – 118 руб. = 32 руб.

Предполагается, что в 32 рублях надбавки содержится собственно надбавка магазина, а также налог на эту надбавку (18%). Таким образом: 32 руб. = 100% (надбавка) + 18% (налог).

Для того, чтобы определить сумму налога магазина, необходимо составить простую пропорцию:

$$\begin{aligned} 32 \text{ руб.} &= 118\% \\ X \text{ ед.} &= 18\% \\ \frac{32 \text{ руб.} \times 18\%}{118\%} &= 4,88 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Однако для упрощения расчетов определяется расчетная ставка;

$$\frac{100 \times 18}{118} = 15,25\%$$

Тот же результат достигается с использованием этой расчетной ставки:

$$32 \times 15,25\% = 4,88 \text{ руб.}$$

В тех случаях, когда торговые предприятия реализуют товары, облагаемые как по стандартной, так и по пониженной ставке, разница в ценах облагается по средней расчетной ставке, исчисленной исходя из общей стоимости товаров и общей суммы НДС.

Пример. Магазин закупил товары стоимостью 500 руб. Из них стоимость товаров, облагаемых по ставке 18%, составила 400 руб., по ставке 10% – 100 руб., НДС при покупке составил соответственно 72 руб. и 10 руб.

Общая сумма закупки 582 руб. (500 + 72 + 10). Средняя расчетная ставка НДС составляет:

$$\frac{82}{582} \times 100\% = 14,09\%$$

Если магазин продал указанную партию товара за 800 руб., то налог составит:
(800 - 582) x 14,09% = 30,07 руб.

Метод, применяемый при налогообложении в розничной торговле, обладает одним существенным недостатком. Поскольку граждане, приобретающие товар, не имеют представления о величине уплаченного ими налога, они лишены возможности возместить себе сумму налога при вывозе купленного товара за рубеж (экспорте). Этим российская система НДС отличается от системы НДС в европейских странах, где существует возможность вернуть уплаченный при совершении покупок НДС в случае вывоза товара за пределы таможенной территории.

4.6. Налоговый период

Налоговым периодом для НДС принят квартал (три календарных месяца) (ст. 163 НК РФ).

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода с учетом всех операций, признаваемых объектом налогообложения, относящихся к конкретному периоду.

Законодательство о НДС не менее детально регламентирует момент принятия к вычету сумм НДС, уплаченных поставщикам («входного» НДС). Сумма НДС к уплате в бюджет определяется вычитанием из суммы НДС, начисленной на все объекты налога в налоговом периоде, общей суммы вычетов, приходящихся на тот же налоговый период. Таким образом, налоговый период по НДС – это и период для начисления налога, и период для применения вычетов.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную на основе объектов в этом периоде, разница подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Законодательством установлен срок для подачи декларации, на основе которой производится возмещение, – три года после окончания соответствующего налогового периода (п. 2 ст. 173 НК РФ).

4.7. Налоговая ставка

В Российской Федерации, как и во многих других юрисдикциях, установлены две ставки налога – *стандартная и пониженная*¹.

Обе ставки применяются как во внутреннем обороте, так и при импорте товаров.

Стандартная ставка НДС – 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Пониженная ставка – 10%, применяется при реализации четырех групп социально значимых товаров:

- важнейших продовольственных товаров;
- товаров для детей;
- периодических печатных изданий и книжной продукции;
- медицинских товаров.

Закон ограничивает группу льготированных товаров, устанавливая их перечни. Для большей определенности законодатель использует коды видов продукции, указанные в Общероссийском классификаторе продукции, в Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности. Оба документа утверждаются Правительством РФ. Они могут использоваться альтернативно: для применения пониженной ставки налога достаточно сослаться хотя бы на один из двух источников².

Ссылка на Общероссийский классификатор продукции в налоговом законодательстве не всегда добавляет ясности и определенности норме налогового законодательства, поскольку товарные перечни и номенклатуры продукции создаются изначально не для целей налогообложения, а для стандартизации, сертификации, статистики и т.д.

Классификация товаров (работ, услуг)

¹ О понятии «нулевая ставка» как об особой форме расчета налоговых обязательств см. п. 4.8 настоящего пособия.

² См. п. 20 постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

Описание и выделение товаров (работ, услуг) – проблемное место системы НДС. Применение пониженной ставки и льгот к выборочным товарам (работам, услугам) не соответствует принципу нейтральности – базовому для НДС. Казуистичное описание конкретных товаров (работ, услуг) в законе порождает проблемы правоприменения.

Например, было установлено, что по пониженной ставке облагались «молоко и молокопродукты». Возник вопрос: относится ли к молокопродуктам мороженое. Классификатор товаров не дал четкого ответа на этот вопрос, относя мороженое к продуктам питания. Потребовалось дополнительное разъяснение МНС России о том, что обороты по реализации мороженого на молочной основе облагаются с применением ставки НДС 10%. Позиция «молоко и молокопродукты» сохранилась в перечне льготированных продуктов, но в память о давнем споре к ней добавили уточнение: «включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда».

Вот пример казуистики законодательства о НДС.

Пониженная ставка для детских товаров – классическая проблема НДС. Практически невозможно отделить, например, одежду для детей от одежды для взрослых, поскольку ее размеры не служат надежным критерием. В зарубежной литературе приводится пример из инструкции налоговой службы Великобритании, ставший классикой казуистики. Для целей применения пониженной ставки НДС в инструкции описывался детский купальный костюм. К детским купальным костюмам «бикини» могли относиться только те, боковой шов нижней части которых был 4 дюйма, или... меньше. Детский купальный костюм должен был иметь приемлемый фасон и непременно 20 дюймов по измерению «от верхнего среза до нижнего шва и до противоположного верхнего среза»¹. Споры о моде на купальные костюмы и нравах в обществе в рамках налогового разбирательства при такой формулировке неизбежны. Однако

¹См.: United Kingdom, H.M. Customs and Excise, *Young Children Footwear and Clothing* (цит. по: *Alan A. Tait Value Added Tax. International Practice and Problems. International Monetary Fund Washington. D.C. 1988. P. 70.*

законодательство о НДС в разных странах по-прежнему болеет «детскими болезнями», которые тянутся со времени начала применения НДС.

Не менее занимательные примеры можно привести из области классификации товаров для таможенных целей.

Смешанная реализация

Значительно хуже обстоит дело с применением разных ставок к «сложному» продукту, включающему товары и услуги с разной ставкой НДС или включающему и товары, и услуги. В Европейском Союзе появилось понятие «смешанная реализация». Рассмотрено много судебных дел, где пришлось казуистично решать проблему смешанной реализации. В ходе разрешения конкретных дел выработался не очень удачный, но практичный подход, согласно которому для целей налога на добавленную стоимость существует два вида реализации – единая (составная) и множественная (схема П.6).

При единой реализации вспомогательная реализация для целей налогообложения поглощается основной и следует ее налоговому режиму.

Множественная реализация предполагает, что режим каждой из ее составляющих определяется отдельно.

Европейским налогоплательщикам осталось выяснить одну небольшую деталь – как определить, когда реализация будет считаться множественной, а когда единой, тем более что решение судов по этому вопросу непредсказуемо. Вот несколько примеров.

Услуги по перевозке пассажиров воздушным транспортом (стандартная ставка) с реализацией продуктов питания в полете (нулевая ставка) – единая реализация.

Реализация лекарств (нулевая ставка) в ходе курса лечения, предоставленного частной клиникой (изъятие из объекта), – две различные ставки, составляющие множественную.

Реализация детской книги (изъятие из объекта, печатная продукция) с приложением к ней аудиозаписи сказок (стандартная ставка) – реализуется

новый единый продукт, который нельзя назвать печатным изданием, и налог на добавленную стоимость должен исчисляться по стандартной ставке (схема П.6).

Схема П.6

Виды смешанной реализации



Суды в Европейском Союзе практически произвольно применяют критерии разграничения единой и множественной реализации, опираясь на

предыдущую практику и изобретая новые подходы. Критерии, в разное время применявшиеся судами, включают следующие:

- воспринимает ли потребитель реализуемые ему товары или услуги как единое целое или как разные товары или услуги;
- условия оплаты и оформление счета;
- подчиненность одной части поставки другой;
- возможность разъединения поставки без ущерба для ее потребительской ценности.

4.8. Нулевая ставка в системе НДС

Помимо стандартной и пониженной ставок законодатель использует понятие *нулевая ставка*. Так называется одна из форм освобождения реализации товаров (работ, услуг) от НДС.

Если решено не облагать какой-либо товар НДС, то необходимо определить и судьбу налога, уплаченного поставщикам в составе цены сырья, материалов, использованных в производстве льготированного товара.

Теоретически возможны два варианта. В первом случае уплаченные поставщикам суммы НДС рассматриваются как часть затрат. Они включаются в себестоимость товара. Его цена, таким образом, включает суммы НДС, накопленные на предшествующих стадиях производства. В составе цены они перелгаются на потребителя.

В такой ситуации от налогообложения фактически освобождается не вся цена товара, а лишь стоимость, добавленная итоговым производителем товара. Эта форма освобождения от НДС называется *«отсутствие ставки»*.

Возможен и другой вариант: суммы входного НДС не увеличивают цены льготированного товара. Но в соответствии с принципом нейтральности они не должны ложиться на производителя товара. Следовательно, ранее уплаченные поставщикам суммы компенсируются производителю льготированного товара из бюджета. Цена товара ниже, его конкурентоспособность – выше. Эта модель и получила условное название *«освобождение от НДС по методу нулевой ставки»*.

«Нулевая ставка» – форма полного освобождения реализации товаров (работ, услуг) от НДС.

Нулевая ставка означает, что формально операция рассматривается как налогооблагаемая, но по ставке 0%. Эта формальность нужна для того, чтобы быть последовательными в отношении входного НДС: он подлежит вычету только по налогооблагаемым операциям.

Таким образом, плательщик налога не начисляет налог при реализации товаров и услуг (ставка «0%»), но при этом он может вычесть НДС по приобретенным товарам и услугам. Если сумма вычетов превышает сумму НДС, начисленную при реализации, то разница возмещается налогоплательщику из бюджета.

Законодатель требует от налогоплательщика подтвердить право на применение нулевой ставки и детально регулирует процедуру такого подтверждения (ст. 165 НК РФ).

Нулевая ставка применяется к реализации товаров на экспорт, а также к товарам, работам и услугам, связанным с экспортом. Смысл в том, чтобы не допустить двойного налогообложения экспортируемых товаров (при ввозе на зарубежную территорию на их таможенную стоимость начислят НДС) и не сделать их менее конкурентоспособными по сравнению с товарами, произведенными за рубежом (подробнее об этом см. п. 4.11 настоящего пособия).

В соответствии с дипломатическим иммунитетом нулевая ставка НДС применяется при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов семей.

Есть еще ряд случаев применения нулевой ставки: услуги международной перевозки, космическая деятельность, судостроение, добыча драгоценных металлов (ст. 164 НК РФ). Это меры стимулирования определенных отраслей производства.

4.9. Льготы по НДС

Принцип нейтральности НДС предопределяет, что льготы по НДС могут предоставляться исходя из объекта обложения: при реализации отдельных категорий товаров (работ, услуг).

Льготы по НДС для определенных субъектов или категорий субъектов некорректны с позиции теории налогового права¹. В результате применения таких льгот одинаковые товары могут иметь разную стоимость исключительно из-за разного налогообложения. Этим подрываются основы рыночной конкуренции.

Система НДС также не предполагает толкования норм о льготах со ссылкой на какие-либо признаки и качества субъекта НДС, например на наличие или отсутствие у него лицензии. В практике ЕС задавался вопрос относительно предоставления льготы, установленной для финансовых услуг, в тех случаях, когда финансовые услуги оказываются нефинансовыми институтами. Было установлено, что наличие или отсутствие лицензии на предоставление таких услуг у поставщика не влияет на применение льготы². В российской практике рассматривалось значение лицензий, связанных с реализацией медицинской продукции³. Во всех случаях суды пришли к выводу, что наличие или

При толковании норм о льготах по НДС недопустимы ссылки на признаки и качества субъекта налога.

¹ Пример такой некорректной льготы – льгота, предусмотренная ранее подп. «ф» п. 1 ст. 5 Закона РФ от 5 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»: от НДС освобождались «товары... работы, услуги, производимые и реализуемые лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических и психоневрологических учреждениях и при учреждениях социальной защиты и социальной реабилитации населения, общественными организациями инвалидов». Льготу было сложно применять, и она была крайне невыгодна перечисленным субъектам, если их продукция реализовывалась не конечным потребителям, поскольку предоставлялась в форме «отсутствия ставки».

² См.: Card Protection Plan Ltd. v. Customs and excise Commissioners ECJ Case C-349/96.

³ См.: Решение Верховного Суда РФ от 30 июля 1998 г. № ГКПИ 98-237 о признании незаконным абзаца 6 совместного письма Министерства финансов России № 04-03-07 и Государственной налоговой службы России № ВЗ-4-03/31н от 10 апреля 1996 г. «О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции» в части содержащихся в нем слов: «при наличии у российских предприятий (организаций) соответствующих лицензий» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1999. № 3.

отсутствие лицензии не имеет значения для отнесения услуг к льготируемым или нельготируемым.

Льготы по НДС – это пример «невыгодных» налоговых льгот. Для НДС как перелагаемого налога со сложным механизмом вычета единственной «настоящей» формой льготы может быть только нулевая ставка. Если товары и услуги, реализуемые налогоплательщиком, освобождаются от НДС, но одновременно не предоставляется возможности вычесть НДС, уплаченный поставщикам, входной налог фактически становится налоговым бременем для плательщика НДС. Происходит обратное переложение налога (с носителя на плательщика) или произвольное распределение суммы налога между плательщиком и потенциальным носителем налога. Хотя в данном случае законодатель не препятствует повышению цен (НДС, уплаченный поставщикам материалов, работ и услуг, использованных для этих необлагаемых операций, относится на издержки производства и обращения) и фактическому переложению налога на потребителей повышением цены, но из-за возможной неготовности покупателей к приобретению товаров по повышенным ценам (слабая эластичность спроса) фактически налоговое бремя ложится и на производителя.

Налогоплательщикам не всегда выгодно использовать льготы, поскольку контрагент, приобретающий у них товары, работы и услуги, оплачивает НДС в составе их цены и не имеет возможности принять его к зачету. Покупатель в свою очередь, изготовив из этой продукции товар, облагаемый налогом, при продаже начисляет НДС на всю его стоимость, включающую налог, уплаченный на более ранних стадиях производства. На место конечного потребителя встает лицо, реализующее товары (работы, услуги), хотя теоретически ничто не препятствует ему повысить цены и фактически переложить налог на конечного потребителя.

В результате возникает не свойственная системе НДС кумуляция налога, ведущая к повышению цены на товар.

Из табл. П.3 видно, что предоставление льготы оправданно, когда льготированный товар (работа, услуга) подлежит конечному потреблению и не используется в производственных целях.

Таблица П.3

Пример кумуляции налога при налоговой льготе «отсутствие ставки»

Показатели	Пользование льготой, руб.	Непользование льготой, руб.
Предприятие I		
Стоимость сырья (без НДС)	100	100
НДС при покупке сырья, 18%	18	18
Зарботная плата, прибыль	80	80
Стоимость товара	198	180
НДС при продаже, 18%	0	32,4
Общая цена товара	198	212,4
НДС в бюджет	0	14,4
Предприятие II		
Стоимость сырья (без НДС)	198	180
НДС при покупке сырья	0	32,4
Зарботная плата, прибыль	50	50
Стоимость товара	248	230
НДС при продаже	44,64	41,4
Общая цена товара	292,64	271,4
НДС в бюджет	44,64	9
Разница в ценах	+21,24	

Список льгот по НДС в российском налоговом законодательстве включает, как и во многих других юрисдикциях, товары (работы, услуги), «трудные для обложения», где сложно применить инвентарный метод. Это в основном финансовые услуги, услуги страхования.

В списке льгот есть освобождение реализации товаров (работ, услуг) по социально-политическим соображениям. Есть освобождения, которые внесены по соображениям предотвращения экономического двойного налогообложения. Пример – гарантийный ремонт, который проводится бесплатно, но его стоимость была оплачена потребителем в цене приобретаемого товара.

Список льготизируемых операций по действующему российскому налоговому законодательству разделен на две части: льготы, от которых нельзя отказаться (п. 2 ст. 149 НК РФ), и льготы, от которых можно отказаться временно или постоянно (п. 3 ст. 149 НК РФ). В первой группе объединены в основном те льготы, которые либо связаны с логикой системы НДС (например, освобождение гарантийного ремонта, операций с ценными бумагами), либо имеют большое социально-политическое значение (медицинские товары). Во второй группе – те льготы, для которых законодатель считает возможным предоставить выбор налогоплательщику, осознавая экономическую невыгодность льгот в некоторых ситуациях.

Отказ от льготы или приостановление действия льготы возможны только для всех проводимых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими пунктами списка. При этом не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто покупатель (приобретатель) соответствующих товаров (работ, услуг). Отказ или приостановление возможны на срок не менее одного года.

4.10. Сроки и порядок уплаты или возмещения налога

По общему правилу НДС уплачивается за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

Фактически это означает, что в течение всего последующего квартала налогоплательщик ритмично вносит сумму налога, исчисленную за предшествующий квартал. Такой механизм позволяет избегать больших единовременных платежей, неудобных для бизнеса.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Поскольку при инвойсном методе исчисления НДС всегда есть вторая часть формулы подсчета налога – вычеты, а они могут превысить сумму

налоговых обязательств, то в законодательстве специально урегулирован вопрос о возмещении сумм НДС.

Так как возмещение связано с выплатами из бюджета, оно обставлено строгими детальными правилами, требованиями, условиями, направленными на предотвращение мошеннических действий по незаконному владению бюджетными средствами. Не всегда эта цель достигается. Но добросовестным налогоплательщикам в ряде случаев добиться возмещения стоит многих трудов и времени.

4.11. Удержание НДС налоговыми агентами

Как быть, если товар, работа или услуга реализуется на территории РФ (т.е. создается объект налогообложения), но продавец действует дистанционно из-за границы и на учете в российских налоговых органах не состоит?

В такой ситуации мало шансов, что перечисленный продавцу в составе цены налог поступит в бюджетную систему Российской Федерации. Если же допустить освобождение от налога, то иностранные продавцы получают конкурентное преимущество: их товары (работы, услуги) будут дешевле и, следовательно, привлекательнее для покупателей.

В таких ситуациях реалистично удержание налога источником выплаты цены. Иначе говоря, на покупателя возлагаются обязанности налогового агента.

Налоговая база определяется по каждой операции отдельно. Она равна сумме дохода продавца, включающей НДС.

Покупатель – налоговый агент обязан исчислить, удержать у налогоплательщика (продавца) и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога (п.1, 2 ст. 161 НК РФ).

Исходя из принципа «симметрии» объекта налогообложения и вычетов налоговый агент одновременно отражает удержанные и уплаченные суммы налога в качестве собственных вычетов (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Вычеты допускаются, как и по общему правилу, если приобретенные товары (работы, услуги) используются в производственных целях.

В результате иностранный продавец оказывается в одинаковых условиях с отечественными продавцами (реализует товар, работу, услугу по цене, включающей НДС), а покупатель, использующий покупку в производственных целях, не несет налогового бремени, перекладывает через систему вычета сумму налога, фактически уплаченную им при покупке.

Механизм налогового агента применяется и при реализации внутри страны в тех случаях, когда продавцы в силу закона не являются налогоплательщиками, но необходимо соблюсти принцип горизонтальной нейтральности НДС.

Функции налогового агента возлагаются на арендаторов федерального, муниципального имущества, имущества субъектов РФ, на покупателей отдельных категорий государственного имущества, имущества банкротов и др. (п. 3, 4, 4¹ ст. 161 НК РФ).

4.12. Разграничение юрисдикции государств по взиманию НДС. Налоговый иммунитет

Юрисдикция государства в отношении НДС строго территориальна: облагаются те операции, которые имеют экономическую привязку к территории государства¹.

НДС стал распространяться в мире после признания идеи свободной международной торговли. Поэтому в системе НДС изначально разграничивалась юрисдикция государств и последовательно выстраивался механизм устранения двойного налогообложения.

Переложение косвенных налогов происходит в процессе обмена, поэтому существует два возможных варианта распределения прав государства по сбору косвенных налогов. Налог может собираться «в стране происхождения» товаров

Принцип страны назначения – право взимать НДС есть у той страны, где облагаемые товары, работы, услуги потребляются.

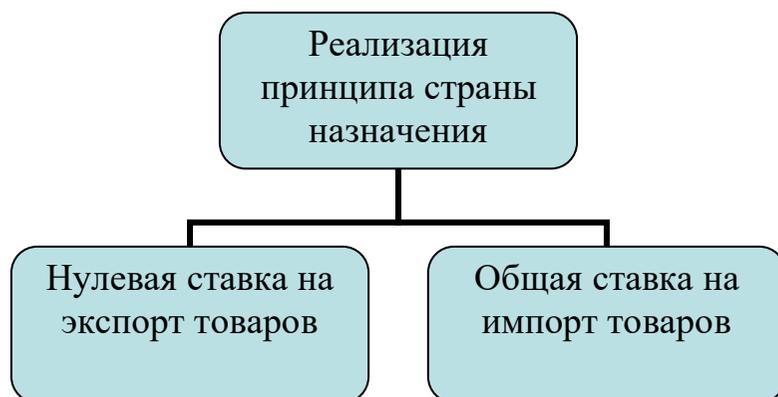
¹ Существуют очень немногочисленные исключения, когда НДС строится на основе принципа «глобального налогообложения», т.е. НДС налагается на все поставки резидента, где бы они ни совершались (Новая Зеландия, ЮАР) (см.: *Шепенко Р.А.* Международные налоговые правила. Ч. 2. М.: Юрлитинформ, 2012. С. 195–196).

(работ, услуг) – по месту нахождения налогоплательщика, но может «в стране назначения» товаров (работ, услуг) – по месту нахождения носителя налога.

Используя базовый принцип нейтральности НДС, необходимо обеспечить, чтобы иностранные товары облагались так же, как и товары, произведенные внутри страны, в частности по той же ставке. Поэтому право облагать налогом предоставляется той стране, где товары (работы и услуги) потребляются, т.е. по «принципу страны назначения».

Для товаров правило «страны назначения» применяется логично и последовательно и состоит из двух частей: а) освобождение от налога экспорта с использованием «нулевой ставки» и б) обложение импорта налогами, не превышающими уровень налогов, установленных на аналогичные товары внутри страны назначения (схема II.7).

Схема II.7



Пограничные уравнивающие налоги выравнивают налогообложение иностранных и внутренних товаров.

Первая часть этого правила предполагает применение механизма «нулевая ставка». Государство, с территории которого вывозится товар, считает экспорт облагаемой реализацией, а значит, «входной» НДС по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации экспортируемого товара, подлежит вычету. В российском законодательстве первая часть правила «страны назначения» содержится в ст. 164 НК РФ.

Вторая часть этого правила – включение в объект НДС импорта товаров и применение к импорту тех же ставок, что и для реализации товаров (работ, услуг

внутри страны (ст. 146 НК РФ). НДС, а также иные косвенные налоги, взимаемые при импорте, называются в теории «*пограничными уравнительными*» налогами, поскольку выравнивают налогообложение иностранных и внутренних товаров.

Устранение двойного налогообложения услуг

Несмотря на то, что НДС стал в мировой истории первым косвенным налогом, в объект которого включены услуги, глобальная торговля услугами не была развита к моменту формирования системы НДС. Тем не менее в нее встроен механизм устранения двойного налогообложения услуг, хотя и менее совершенный, чем «нулевая ставка».

Услуги нематериальны, поэтому сложность представляет даже идентификация иностранного элемента в торговле услугами. Согласно одному из документов Всемирной торговой организации – Генеральному соглашению по торговле услугами (GATS, ГАТС) – международная торговля услугами представляет собой реализацию услуг: 1) с территории одной страны – члена Соглашения на территорию любой другой страны-члена; 2) на территории одной страны-члена покупателю услуг любой другой страны-члена; 3) поставщиком (лицом, реализующим услуги) одной страны через коммерческое присутствие в любой другой стране – члене Соглашения; 4) поставщиком (лицом, реализующим услуги) одной страны-члена через присутствие физических лиц этой страны-члена на территории любой другой страны – члена Соглашения (ст. 1)¹.

При наличии определения международной услуги все равно невозможно четко установить, где оказывается услуга, где она потребляется, когда пересекает границу, а также проследить цепочку последовательной реализации услуг. По этим причинам механизм «нулевая ставка» неприменим. Поэтому для налогообложения услуг установлена презумпция – «*место реализации услуги*».

Принцип определения места реализации услуг заложен в преамбуле Шестой директивы Европейского Союза. Согласно Директиве место реализации

¹ См.: The Legal Texts. The Results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations. WTO, 1999. P. 284–321.

услуг во избежание конфликтов должно определяться преимущественно по той территории, где субъект, реализующий услуги, ведет свою основную деятельность. Но местом реализации услуги будет признаваться страна, где расположен субъект, которому реализуется услуга, в тех случаях, когда затраты на приобретение этих услуг включаются в последующем в цену товаров, особенно когда услуги реализуются между налогоплательщиками. Со временем в законодательстве Европейского Союза правила определения места реализации услуг претерпели серьезные изменения и были приближены к принципу «страны назначения». Они ориентируют на обложение услуг и работ по месту нахождения покупателя, а не поставщика.

Примером все большего тяготения к правилу «страны назначения» служат последние изменения законодательства ЕС в отношении телекоммуникационных, радиовещательных (трансляционных) и электронных услуг. С 1 января 2015 г. эти услуги подлежат обложению в стране покупателя, независимо от того, кто покупатель – организация или частное лицо, и независимо от того, располагается ли поставщик на территории ЕС или нет¹.

Правила о месте реализации услуг (работ) по российскому законодательству определены в ст. 148 НК РФ. Поскольку речь идет о законодательстве одной конкретной страны (а не нескольких стран-членов, как в Директиве), в статье определяются случаи, когда место реализации услуг (работ) – Российская Федерация.

Российские правила определения места оказания услуг также приближены к принципу «страны назначения».

Поэтому общее условие таково: местом оказания услуг признается Российская Федерация, если *покупатель работ (услуг)* ведет деятельность на территории Российской Федерации. В ст. 148 НК РФ дается иллюстрационный перечень работ и услуг, местом реализации которых признается Россия.

Таким образом, лицо, предоставляющее услуги, всякий раз должно устанавливать статус лица, получающего услугу. Например, если юридическая

Правила определения места оказания услуг основаны на принципе «страны назначения».

¹ См.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm.

фирма консультирует иностранную компанию, она должна иметь подтверждение, что услуга не связана с деятельностью иностранной компании в России (что у компании нет филиала или представительского офиса в России).

Из правила существуют вполне объяснимые исключения. Установлено, что на территории Российской Федерации выполняются следующие виды работ (услуг) (независимо от статуса и продавца, и покупателя):

- работы (услуги), связанные непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации (строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, услуги по аренде и др.);

- работы (услуги), связанные непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации (монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание и др.);

- услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта, которые фактически оказываются на территории Российской Федерации.

Установлены также исключения «от противного», когда в целях НДС местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации.

В практических целях для определения места проведения работ (оказания услуг) сначала следует применять исключения, а затем общее правило.

Понятие «постоянное представительство» в целях НДС

Место деятельности может определяться местом нахождения постоянного представительства иностранной организации, но только в том случае, если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство. Постоянное представительство – не субъект НДС, а набор фактов, позволяющий считать, что иностранная организация присутствует в государстве или ведет деятельность для целей НДС.

Суть постоянного представительства для целей НДС можно понять на следующем примере из зарубежной судебной практики¹.

Налогоплательщик, зарегистрированный в Германии, устанавливал и обслуживал игровые автоматы. Несколько автоматов были расположены на пароме, курсирующем между Германией и Данией. Работники налогоплательщика время от времени посещали паром для обслуживания автоматов, сбора выручки. Постоянного персонала компании на борту не было.

Немецкое налоговое ведомство предъявило требование уплатить налог на добавленную стоимость с выручки, полученной от эксплуатации игровых автоматов на борту парома. Налогоплательщик же считал, что услуга оказана не в Германии и немецкому государству он ничего не должен.

Европейский Суд решил, что при определении места реализации услуг предпочтение отдается стороне, где учреждено предприятие налогоплательщика. Если критерий регистрации не приводит к разумным результатам или возникает конфликт юрисдикций нескольких государств, место реализации услуг будет определяться по месту нахождения постоянного представительства, через которое фактически реализуются услуги.

Суд также указал, что услуга не может быть реализована налогоплательщиком в месте нахождения постоянного представительства, если само это постоянное представительство незначительно по своим размерам и в его работе не задействованы технические средства и персонал, необходимые для оказания соответствующих услуг. Требования налогового органа были признаны судом обоснованными.

В отличие от ситуации с НДС постоянное представительство по налогу на прибыль может быть образовано даже тогда, когда доход извлекается с помощью исключительно технических устройств. Это связано с приоритетом прав страны – источника дохода на сбор прямых налогов.

Налоговый иммунитет

¹ См.: Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, ECJ case 168/84.

В российском законодательстве об НДС отражены выработанные международной практикой подходы по поводу налогового иммунитета.

Иностранные государства и их органы не могут быть налогоплательщиками в казну Российской Федерации. Но налоговый иммунитет по общему правилу не предоставляется носителю косвенного налога, каковым является НДС. Реализация товаров (работ, услуг) иностранному государству или его органу не освобождается от косвенных налогов, поскольку процесс переложения налога в цену товара непредсказуем и носитель налога – не участник налоговых правоотношений.

В ст. 34 Венской конвенции о дипломатических сношениях от 18 апреля 1961 г. отмечено: «Дипломатический агент освобождается от всех налогов, сборов и пошлин, личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных, за исключением: а) косвенных налогов, которые обычно включаются в цену товаров или обслуживания...».

Тем не менее Российская Федерация предоставляет налоговый иммунитет по НДС иностранным дипломатическим и приравненным к ним представительством, но на основе принципа взаимности. Норма сформулирована с указанием носителя НДС, а не налогоплательщика, что не совсем корректно с точки зрения финансовой и юридической техники, но оправданно с точки зрения принципа взаимности (подп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ).

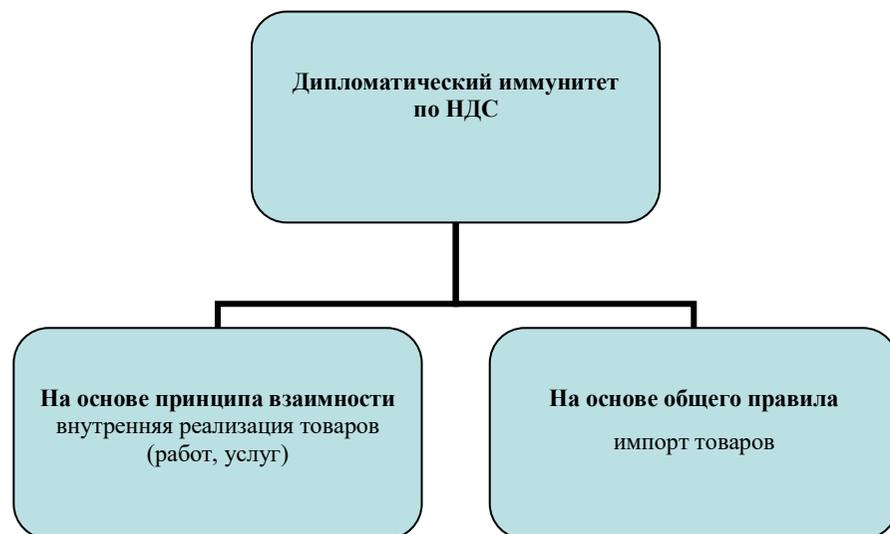
Если покупателями выступают иностранное дипломатическое представительство, дипломат, иной сотрудник представительства, члены их семей, то реализация товаров (выполнение работ, оказание услуг) облагается по ставке 0%, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

Статья 36 той же Конвенции устанавливает для импорта, что «государство пребывания в соответствии с принятыми им законами и правилами

разрешает ввозить и освобождает от всех таможенных пошлин, налогов и сборов, сборов за перевозку и подобного рода услуги: а) предметы, предназначенные для официального пользования дипломатического представительства; б) предметы, предназначенные для личного пользования дипломатического агента или членов его семьи, живущих вместе с ним, включая предметы, предназначенные для его обзаведения».

Соответственно, таможенный иммунитет применяется в системе НДС без соблюдения принципа взаимности – ко всем дипломатическим и приравненным к ним представительствам (п. 9 ст. 150 НК РФ) (схема II.8).

Схема II.8



НДС – довольно молодой налог в сравнении с возрастом налоговых систем и один из самых сложных для понимания. Учебник дает возможность почерпнуть только основные знания о системе обложения НДС. Современность предлагает немало новых задач для решения в рамках системы НДС (электронная коммерция, телекоммуникационные услуги и продукты и т.д.). Общая система обложения НДС обрastaет деталями и нюансами, связанными с конкретной сферой деятельности, которые предстоит изучать самостоятельно на основе базовых концепций.

Контрольные тесты

Укажите правильный или наиболее полный ответ.

1. Первая европейская страна, где был введен НДС:
 - а) Германия;
 - б) Франция;
 - в) Великобритания.
2. Схема взимания НДС была предложена:
 - а) Карлом Марксом;
 - б) Артуром Лэффером;
 - в) Морисом Лоре.
3. Традиционным налогам с оборота свойственны:
 - а) каскадный эффект;
 - б) стимулирование концентрации производства;
 - в) оба указанных недостатка.
4. Объектом традиционных налогов с оборота служили:
 - а) товары;
 - б) услуги;
 - в) товары и услуги.
5. В РФ НДС был введен:
 - а) в 1980 г.;
 - б) в 1992 г.;
 - в) в 2001 г.
6. В какой из указанных стран НДС не взимается:
 - а) США;
 - б) Канада;
 - в) Австрия.
7. Проявлением принципа горизонтальной нейтральности НДС служит:
 - а) эффект переложения налога;
 - б) универсальность объекта налога;

- в) кумуляция налога.
8. Метод налогообложения на основе применения ставки к результату сложения компонентов добавленной стоимости называется:
- а) прямым аддитивным методом;
 - б) косвенным аддитивным методом;
 - в) методом косвенного вычитания.
9. Термин «инвойсный метод исчисления НДС» – синоним:
- а) косвенного аддитивного метода;
 - б) метода прямого вычитания;
 - в) метода косвенного вычитания.
10. Участниками правоотношений НДС выступают:
- а) налогоплательщик;
 - б) носитель налога;
 - в) и налогоплательщик, и носитель налога.
11. НДС, уплачиваемый при исполнении договора покупателем продавцу, – это:
- а) гражданско-правовой платеж (часть цены);
 - б) публично-правовой платеж (налоговая надбавка к цене);
 - в) возможен любой из ответов в зависимости от условий сделки.
12. Если в договоре нет прямого указания, что установленная в нем цена не включает сумму НДС, то при формировании налоговой базы:
- а) НДС начисляется сверх установленной цены;
 - б) НДС выделяется из установленной цены;
 - в) возможен любой из указанных вариантов в зависимости от условий сделки.
13. Публичные образования:
- а) не признаются плательщиками НДС по любым операциям;
 - б) не признаются плательщиками НДС по операциям, связанным с их публичным статусом;
 - в) признаются плательщиками НДС по любым операциям.
14. Лицо, освобожденное от исполнения обязанностей плательщика НДС по критериям малого бизнеса:

- а) вправе отказаться от освобождения;
- б) не вправе отказаться от освобождения;
- в) вправе отказаться от освобождения по отдельным операциям.

15. Консолидированные группы налогоплательщиков создаются в РФ в целях консолидированного исчисления:

- а) налога на прибыль и НДС;
- б) НДС;
- в) налога на прибыль.

16. Обособленные подразделения предприятий:

- а) признаются плательщиками НДС при наличии самостоятельного учета и расчетного счета;
- б) признаются плательщиками НДС, если самостоятельно реализуют товары (работы, услуги);
- в) не признаются плательщиками НДС.

17. Понятие «обратное начисление» (*reverse charge*) означает:

- а) определение суммы вычетов для исчисления суммы НДС, уплачиваемой в бюджет;
- б) исчисление и удержание налоговым агентом суммы НДС при расчетах с иностранной организацией;
- в) перерасчет НДС при возврате покупателем некачественного товара.

18. Объектом НДС служат:

- а) стоимость, добавленная производителем к стоимости сырья, материалов и других факторов производства;
- б) обменные операции и приравненные к ним действия;
- в) разница в ценах реализации товаров (работ, услуг) и ценах закупки сырья и материалов, использованных в производстве.

19. Обменные операции в системе НДС подразделяются на:

- а) внутренние и трансграничные;
- б) законные и незаконные;
- в) двусторонние и многосторонние.

20. Одинаковое обложение аналогичных товаров и услуг, произведенных как внутри страны, так и за рубежом, – проявление принципа:
- а) горизонтальной нейтральности НДС;
 - б) вертикальной нейтральности НДС;
 - в) взаимности.
21. Товары, произведенные организацией для собственных нужд:
- а) не подлежат обложению НДС;
 - б) подлежат обложению НДС в предусмотренных законом случаях;
 - в) подлежат обложению НДС.
22. Уступка права требования:
- а) не облагается НДС;
 - б) облагается НДС;
 - в) облагается НДС, если исполнение основного обязательства – налогооблагаемая операция.
23. По общему правилу базу НДС определяют на основе:
- а) цены реализуемых товаров (работ, услуг);
 - б) стоимости производства товаров (работ, услуг);
 - в) рыночной цены аналогичных товаров (работ, услуг).
24. Правила формирования налоговой базы, установленные для сделок между взаимозависимыми лицами, применяются в отношении НДС в случаях:
- а) совершения товарообменных операций (без денежной оплаты);
 - б) безвозмездной реализации товаров (работ, услуг);
 - в) в обоих указанных случаях
25. Правовое значение счета-фактуры состоит в том, что он:
- а) служит основанием формирования налоговой базы;
 - б) служит основанием для принятия к вычету «входного» НДС;
 - в) служит основанием формирования налоговой декларации.
26. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как:
- а) соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы;
 - б) разница между «исходящим» и «входным» НДС;

- в) часть добавленной стоимости, равная ставке налога.
27. Поэтапный вычет «входного» НДС установлен для налога, уплаченного при приобретении:
- а) основных средств;
 - б) производственных запасов;
 - в) основных средств и производственных запасов.
28. Налогообложение на основе метода прямого вычитания применяется:
- а) в розничной торговле и общественном питании;
 - б) в сельскохозяйственной отрасли;
 - в) в промышленном производстве.
29. Пониженная ставка НДС **не** применяется при реализации:
- а) книжной продукции;
 - б) кинопродукции;
 - в) журнальной продукции.
30. Услуги по авиаперевозке пассажиров с реализацией продуктов питания в полете рассматриваются как:
- а) множественная реализация;
 - б) смешанная реализация;
 - в) единая реализация.
31. Уплаченные поставщикам суммы НДС рассматриваются как часть затрат при освобождении от НДС в форме:
- а) «нулевая ставка»;
 - б) «отсутствие ставки»;
 - в) «налоговая компенсация».
32. К реализации товаров на экспорт применяется освобождение от НДС в форме:
- а) «нулевая ставка»;
 - б) «отсутствие ставки»;
 - в) «налоговая компенсация».
33. Принципу нейтральности НДС соответствует установление налоговых льгот в отношении:
- а) субъекта налогообложения;

- б) объекта налогообложения;
- в) налоговой базы.

34. Использование льготы по форме «отсутствие ставки» невыгодно налогоплательщику, если он реализует свою продукцию:

- а) конечному потребителю;
- б) в качестве сырья для производства иной продукции;
- в) в обоих указанных случаях.

35. При реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ иностранным лицом, не состоящим на учете в налоговых органах РФ, действие принципа горизонтальной нейтральности НДС достигается посредством механизма:

- а) освобождения от налогообложения по методу нулевой ставки;
- б) налогового агента;
- в) вычетов «входного» НДС.

36. При реализации внутри страны механизм налогового агента **не** применяется при:

- а) аренде государственного имущества;
- б) приобретении имущества банкрота;
- в) совершении сделок с заинтересованностью.

37. Нейтральность НДС при налогообложении импортируемых товаров реализуется посредством применения:

- а) принципа страны происхождения товара;
- б) принципа страны назначения товара;
- в) обоих указанных принципов.

38. Пограничные уравнивающие налоги взимаются:

- а) в стране-импортере;
- б) в стране-экспортере;
- в) в обоих случаях.

39. При обложении НДС работ и услуг приоритетным правилом служит обложение по месту:

- а) нахождения поставщика;
- б) нахождения покупателя;

- в) фактического выполнения работ, услуг.
40. В соответствии с общим правилом местом оказания услуги признается территория РФ, если:
- а) продавец услуг ведет деятельность в РФ;
 - б) продавец услуг фактически выполнил услугу в РФ;
 - в) покупатель услуг ведет деятельность в РФ.
41. Независимо от статуса покупателя и продавца услуга признается оказанной на территории РФ:
- а) рекламная услуга;
 - б) ремонт воздушного судна;
 - в) юридическое консультирование.
42. Наличие на территории страны технических устройств, принадлежащих иностранной организации, используемых ею для оказания услуг, может признаваться постоянным представительством этой иностранной организации. Это утверждение верно в отношении:
- а) налога на прибыль;
 - б) НДС;
 - в) налога на прибыль и НДС.
43. Таможенный иммунитет применяется в отношении НДС:
- а) на основе принципа взаимности;
 - б) на основе принципа страны наибольшего благоприятствования;
 - в) ко всем дипломатическим и приравненным к ним представительством.
44. В отношении внутренней реализации дипломатический иммунитет от НДС действует:
- а) на основе принципа взаимности;
 - б) на основе принципа страны наибольшего благоприятствования;
 - в) в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств.

Список рекомендуемой литературы

Ogley A. Principles of Value Added Tax. A European Perspective. L.: Interfisc Publishing, 1998.

Акимова В.А., Никонов А.А. НДС – налог на НеДоСтачу? // *Налоговед.* 2014. № 6. С. 21–31.

Буссе Р. Актуальные вопросы и практика возмещения НДС в ФРГ // *Налоговед.* 2011. № 6. С. 73–80.

Вавилова М.А. НДС в системе косвенных налогов Европейского Союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

Зарипов В.М. ВАС РФ не учел экономическую природу НДС // *Налоговед.* 2013. № 10. С. 53–58.

Зарипов В.М. НДС всегда в цене! // *Налоговед.* 2013. № 6. С. 28–37.

Зубарев Я.Ю., Волков Д.В. Определение понятия «покупатель услуг» для целей исчисления НДС // *Налоговед.* 2012. № 1. С. 28–39.

Килингарова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: Учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт. 2014. Глава 11 «Общая характеристика косвенного налогообложения в зарубежных странах». С. 276–294.

Крымский Д.И. НДС в странах мира: общая модель и оценка эффективности // *Налоговед.* 2009. № 6. С. 69–77.

Кудряшова Е.В. Место реализации услуг для целей НДС // *Хозяйство и право.* 2003. № 7.

Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость при реализации товаров через Интернет // *Консультант.* 2000. № 24. С. 74–80.

Кудряшова Е.В. Нулевая ставка НДС по экспорту и принцип нейтральности // *Налоговая политика и практика.* 2010. № 10. С. 40–43.

Кудряшова Е.В. Особенности устранения двойного налогообложения для косвенных налогов // *Финансовое право.* 2005. № 12. С. 2–6.

Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: Учебное пособие. М.: Волтерс Клувер, 2006.

Кудряшова Е.В. Правовые аспекты переложения косвенных налогов // Правоведение. 2005. № 2. С. 180–192.

Кудряшова Е.В. Стратегии маркетинга и налог на добавленную стоимость // Консультант. 2000. № 23. С. 39–42.

Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 35–43.

Макаров Д.А. Начисление НДС на субсидии, не включенные в налоговую базу // Налоговед. 2013. № 12. С. 47–53.

Меликджанян А.А. Счета-фактуры в электронном виде: новые правила // Налоговед. 2011. № 10. С. 30–37.

Милоголов Н.С. Налог на добавленную стоимость по операциям международной торговли услугами: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2014.

Налог на добавленную стоимость. Механизм преступления и его выявление: Учебное пособие. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003.

Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость // Под ред. Д.В. Винницкого. М.: Волтерс Клувер, 2010.

Овсянников С.В. Правовая природа отношений между плательщиком НДС и покупателем (Комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09) // Вестник ВАС РФ. 2009. № 2. С. 103–115.

Овсянников С.В. Сроки возмещения НДС из бюджета: коллизии правовых позиций // Закон. 2009. № 10. С. 103–113.

Решение Суда ЕС от 7 ноября 2013 г.: Текст и комментарии // Налоговед. 2014. № 12. С. 13–29.

Современный НДС: Пер. с англ. / Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Самерс . М.: Весь мир, 2003.

Тарибо Е.В. НДС по экспортным операциям: проблемы конкуренции отраслей законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 7.

Терра Б.Дж.М. Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС. М.: Морет Эрнст и Янг, 1995.

Унгунова Д.Б-Х. Способы снижения регрессивного воздействия НДС // Налоговед. 2011. № 5. С. 18–25.

Файзрахманова Н.Л., Еремина Е.В. Нулевая ставка НДС – благо или обременение? // Налоговед. 2010. № 10. С. 15–23.

Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. 2. М.: Юрлитинформ, 2012. Гл. 3, § 6 «Концепции налогообложения». С. 183–202; гл. 4 «Косвенное налогообложение». С. 203–327.

Юзвак А.В. Применение нулевой ставки к бортовым припасам: общие подходы // Налоговед. 2013. № 12. С. 51–57.

Часть III. Налог с продаж

Глава 5. Правовые свойства и конструкция налога с продаж

5.1. Основные характеристики налога с продаж

Налог с продаж относится к косвенным налогам. Налоговая техника, применяемая при взимании налога с продаж, традиционна для косвенного налогообложения: юридический плательщик налога не совпадает с фактическим носителем налогового бремени, налог поступает в бюджет в результате совершения сделок купли-продажи товаров (работ, услуг), суммы поступающих в бюджет налогов автоматически увеличиваются вместе с ростом цен и потребления.

Косвенным налогообложением государство сглаживает те возможные негативные моменты, которые связаны с применением прямых налогов: потребитель товара либо услуги компенсирует продавцу сумму налога, заложенную в уплачиваемой цене, не сознавая себя вовлеченным в сферу налогообложения.

Основные отличия налога с продаж от других косвенных налогов:

1. *Налог взимается только на стадии розничных продаж. Он нацелен на налогообложение личного (семейного) потребления.*

Основное отличие налога с продаж от НДС заключается в отсутствии налоговых вычетов. Обусловлено это тем, что при классическом применении налога с продаж – обложении покупок с целью личного потребления, а не для

Налог взимается только на стадии розничных продаж. Он нацелен на налогообложение личного (семейного) потребления.

производственной необходимости – вычеты для избежания кумуляции налога становятся ненужными.

В тех случаях, когда розничная сделка совершена все же для целей последующей перепродажи или производства, в системе налога с продаж «компенсация» покупателю проводится, как правило, через установление изъятий из объекта налогообложения или введение льгот. Законодатель определяет процедуры, которые должен пройти покупатель для подтверждения своего права на неуплату налога. В США, например, покупатель должен выдать продавцу сертификат, в котором он письменно подтверждает, что покупка совершается для целей производства или перепродажи, а также гарантирует уплату налога с продаж при ином использовании покупки¹.

2. *Налог с продаж – это налог с широким предметом обложения.* Изначально все розничные продажи товаров рассматриваются как облагаемые налогом с продаж. Затем некоторые категории выводятся из-под налогообложения установлением льгот.

Эта характеристика сближает налог с продаж с НДС, у которого предмет налогообложения тоже универсальный. У акцизов же, напротив, предмет налогообложения узкий.

Но в отличие от НДС, которым облагаются и товары, и услуги, в большинстве стран, практикующих налог с продаж, работы и услуги в объект налогообложения не входят.

Косвенное налогообложение посредством налога с продаж встречается не во всех странах. Налог с продаж в США и Японии взимают вместо НДС, а в Канаде – наряду с НДС.

¹См.: <http://www.mtc.gov/Resources.aspx?id=1594>.

В США налог с продаж составляет основную часть доходов бюджетов штатов (50–60%) и существенную часть доходов городов и округов (30%)¹. НДС в США не взимается.

Страны – члены ЕС отказались от взимания налога с продаж, но распространили на всей территории Союза унифицированные нормы взимания НДС.

5.2. Взимание налога с продаж в России

В налоговую систему России налог с продаж вводился дважды и всякий раз на непродолжительное время. Незадолго до распада СССР этот налог был стремительно введен в 1991 г.² Он получил название «горбачевского налога» по имени действовавшего тогда Президента СССР М.С. Горбачева. Ставка налога составляла 5%. Однако в том же году он перестал взиматься одновременно со вступлением в силу Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В установленный ст. 20 Закона перечень налогов налог с продаж не вошел.

В 1998 г. субъектам Федерации было предоставлено право вводить на своих территориях налог с продаж для пополнения региональных и местных бюджетов дополнительными и регулярными доходами. Статья 20 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» была дополнена

¹ См.: *Попова Л.В., Маслова И.А., Земляков Ю.Д., Маслов Б.Г., Дрожжина И.А., Салихова В.Ю.* Налоговые системы зарубежных стран: Учебно-методическое пособие. М.: Финансы и кредит, 2007. С. 214.

² Указ Президента СССР о введении налога с 1 января 1991 г. был принят 29 декабря 1990 г., т.е. всего за два дня до начала налогового периода. Установить порядок исчисления и уплаты налога предписывалось Правительству СССР в срок до 15 января 1991 г., т.е. после того, как налог был введен.

пунктом, который определил плательщиков налога с продаж и некоторые его существенные элементы, включая объект налогообложения и налоговую базу¹.

В случае если регион воспользовался правом ввести налог с продаж, то на его территории переставали взиматься многочисленные мелкие местные налоги и сборы (сбор на уборку территорий, налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров и другие, всего 16 платежей).

К концу 1999 г. налог с продаж взимался в большинстве субъектов Федерации.

В 2002 г. вступила в силу часть вторая НК РФ. В ней присутствовала гл. 27 «Налог с продаж». Но одновременно с введением в действие гл. 27 было установлено, что налог с продаж отменяется с 2004 г.

Особенностью российской налоговой системы этого периода являлось одновременное присутствие и НДС, и налога с продаж, что можно рассматривать как феномен переходного периода².

Периодически выдвигаются предложения о замене НДС налогом с продаж. Острая дискуссия на эту тему разгорелась в 2011–2012 гг. Сторонники ротации указывали на сложность администрирования НДС, на необходимость передать в региональные и муниципальные бюджеты дополнительные доходы, тем самым укрепив нижестоящие структуры и обеспечив им больше финансовой самостоятельности.

¹ См. ст. 1 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 150-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3828.

² Эта особенность отличала российскую налоговую систему от системы косвенного налогообложения в США и Японии, но не Канады, где налог с продаж взимается наряду с НДС.

В 2014 г. Правительство РФ вернулось к вопросу о предоставлении регионам права вводить налог с продаж со ставкой до 3 %.

Однако эти предложения не получили поддержки¹.

5.3. Правовая конструкция налога с продаж

Плательщиками налога с продаж в соответствии с НК РФ признавались юридические лица (в том числе иностранные), а также индивидуальные предприниматели, действующие без образования юридического лица, реализующие товары (работы, услуги) на территории субъекта Федерации, который установил налог с продаж.

Покупатели товаров, облагаемых налогом с продаж, не рассматривались в качестве участников правоотношений. Они не признавались субъектами оспаривания нормативных и правоприменительных актов, принятых по вопросам налога с продаж².

Объектом налога с продаж в Российской Федерации признавалась реализация на территории соответствующего субъекта Федерации товаров

¹ См.: Правительство может разрешить регионам налог с продаж // Ведомости. 2014. 1 июля; *Пансков В.Г.* Налог с продаж или НДС: что эффективнее? // Финансы. 2012. № 7; *Яковенко Д.* Замена НДС на налог с продаж может существенно упрочить финансовое положение российских регионов // Эксперт. 2011. № 26 (760); *Зуйков И.С.* О критике НДС и его замене налогом с продаж // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2012. № 10; *Резникова А., Литвинова А., Кособокова Т.* РБК daily оценила шансы возвращения налога с продаж // РБК daily. 2012. 6 марта.

² См. определения Конституционного Суда РФ от 7 октября 1999 г. № 184-О; от 20 ноября 2003 г. № 409-О.

(работ, услуг) за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт¹.

Форма платежа определялась в расчете на то, что это позволит четко выделить розничные продажи и избежать налогообложения закупок в предпринимательском секторе, т.е. не с целью личного потребления.

Обложение налогом с продаж услуг, а также объектов интеллектуальной собственности (например, лицензий на использование программных продуктов) в мировой практике не проводится. В Российской Федерации же услуги налогом облагались, а объекты интеллектуальной собственности – нет.

В отличие от НДС налог с продаж реализуется в сфере личного (семейного) потребления. Однако несовершенство юридической техники Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (п. 3 ст. 20) и НК РФ (ст. 349) позволяло взимать налог с продаж и в том случае, когда товар (работа, услуга) приобретался для предпринимательской деятельности.

До 2002 г. в Законе об основах налоговой системы было прямо указано, что налог с продаж распространяется как на розничные, так и на оптовые покупки. В результате налог взимался и в том случае, когда товары (работы, услуги) приобретались юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за наличный расчет независимо от целей дальнейшего использования. Оплаченные в таких сделках покупки затем вновь облагались налогом с продаж уже при последующей реализации в розницу.

Это положение Закона Постановлением Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П было признано неконституционным.

¹ До 2002 г. налогом также облагались перечисления физических лиц со счетов в банках и покупки населения, оплаченные «по бартеру».

Впоследствии законодатель уточнил определение объекта налогообложения. НК РФ признал объектом обложения реализацию физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта Федерации за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт (ст. 349). Однако и эта формулировка не учитывала в полной мере природу налога с продаж как налога на личное потребление, поскольку включала в субъекты налога индивидуальных предпринимателей, приобретающих за наличный расчет товары (работы, услуги) в производственных целях.

Определением Конституционного Суда РФ от 14 января 2003 г. № 129-О указанное положение Кодекса также было признано не соответствующим Конституции РФ. Но поскольку немедленное исполнение решения Конституционного Суда РФ могло повлечь негативные последствия для региональных и местных бюджетов, ст. 349 НК РФ утратила силу только 1 января 2004 г. вместе со всей гл. 27 НК РФ «Налог с продаж».

База налога с продаж определялась как цена покупки. В нее включались акцизы и НДС. В большинстве стран база налога с продаж формируется так же.

Начисление «налога на налоги» объясняется тем, что налог с продаж выступает «равной мерой» ко всем товарам, поступающим в розничную продажу. В их ценах могут содержаться и документально выделенные налоги (акцизы, НДС), и неидентифицируемые (таможенные пошлины). Налог с продаж выступает итоговой надбавкой к розничной цене, сформированной с учетом всех ранее уплаченных налогов.

Льготы по налогу с продаж

Субъектам Федерации не было предоставлено право устанавливать изъятия из объекта налогообложения (налоговые льготы). Они могли лишь принимать решения о введении налога в целом, а также определять ставку

налога (в установленных пределах), срок и порядок его уплаты, утверждать форму декларации. Поэтому льготирование отдельных операций проводилось в России по одинаковым правилам.

При этом льготы были установлены в отношении как объектов, так и субъектов налогообложения.

Для объектов применялись следующие критерии льготирования:

- социальное значение тех или иных товаров (продукты питания, лекарства, товары для детей);
- отнесение товаров (услуг) к определенной отрасли. Например, льготировались финансовые операции (банковские, страховые, негосударственное пенсионное страхование), ценные бумаги.

Предоставление льгот определенной категории субъектов налога с продаж было крайне нежелательно, поскольку подрывало основы конкуренции. Одни и те же товары могли стоить по-разному не из-за предпринимательских усилий, а из-за условий налогообложения.

Тем не менее от налогообложения освобождались, например, товары и услуги религиозных организаций.

Налог с продаж не уплачивали организации, применявшие упрощенную систему налогообложения или вносящие единый налог на вмененный доход. Это создавало определенный эффект. Стоимость товара, указанная в ценнике, налог с продаж не включала. Организации же и предприниматели, применявшие общую систему налогообложения, должны были отражать в ценнике увеличенную сумму стоимости товара. Но они должны были учитывать цены конкурентов, не плативших налог с продаж, поэтому устанавливали такую же «конечную» цену и уже потом обратным счетом рассчитывали входящий в эту цену налог. При таком подходе налог с продаж лишь формально мог быть

определен в качестве косвенного налога, перелагаемого на покупателя. Фактически же плательщики налога воспринимали его как подлежащий выплате за счет их собственных средств, т.е. как уменьшающий их прибыль.

В зарубежной практике встречается предоставление льготы не продавцу товара (услуги), а покупателю, который приобретает возможность покупки товара без уплаты налога, т.е. дешевле. Поскольку налог действует в сфере потребительских отношений, то искажающего воздействия на конкуренцию такая льгота не оказывает. Но широкого применения она иметь не может из-за сложностей администрирования: налогоплательщик (продавец) должен всякий раз получать документы, подтверждающие статус покупателя.

В США такие льготы часто предоставляют для покупок, финансируемых из соответствующего бюджета. В России подобных изъятий не было предусмотрено.

Ставка налога с продаж

Собираемость налога с продаж в значительной степени зависит от величины его ставки. Замечено, что при выходе ставки этого налога за уровень 10% происходит взрывной рост уклонения от его уплаты. Частные лица начинают больше покупать товары через Интернет, маскируются под предприятия, покупают товары оптом, приобретают товары через своего работодателя и т.д.¹

Одна из самых высоких ставок налога с продаж действовала до лета 2010 г. в Чикаго (штат Иллинойс, США), она составляла 10,25% из-за суммирования

¹ См.: *Воловик Е.* НДС или налог с продаж: зарубежный опыт // Финансовая газета. 2012. № 24.

налоговых ставок штата (6,25%), города (1,25%), округа (1,75%) и транспортного управления (1%)¹.

Средняя ставка налога с продаж в США составляет 4–5%.

В Российской Федерации на федеральном уровне была установлена максимальная ставка в 5%. Конкретная ставка налога устанавливалась законами субъектов Федерации при введении налога в действие на соответствующей территории. Большая часть регионов установила максимально дозволённую ставку налога.

При реализации в розницу цена товара включала налог с продаж, но сам налог не выделялся в ценнике или счете. Этот подход отличал российскую практику от классической модели США или Японии, где к стоимости товара, указанной в ценнике, добавлялся налог с продаж.

Российский вариант существенно сокращал степень осознания налога субъектами сделки.

5.4. Особенности территориального действия налога с продаж

В российской практике взимания налога с продаж практически не возникало споров, закон какого субъекта Федерации следует применять по отношению к конкретной сделке. Налоговый кодекс РФ устанавливал, что если товары (работы, услуги) реализуются вне места нахождения организации через ее обособленное подразделение, то налог платится по закону субъекта Федерации, в котором находится это обособленное подразделение. Если же обособленного подразделения у продавца на этой территории не было, то продавец взимал налог с покупателя и перечислял в бюджет по правилам,

¹ См.: <http://ru.wikipedia.org/wiki>.

установленным законодательством того субъекта, в котором зарегистрирована организация.

Иное предусмотрено в США. Когда покупатель находится в одном штате, продавец – в другом, а склад товаров – в третьем, администрирование налога с продаж резко усложняется. В США суды подтверждают взимание налога в месте нахождения покупателя в том случае, если¹:– между деятельностью продавца и штатом покупателя есть связь, достаточная, чтобы оправдать взимание налога (*substantial nexus*);

- взимание налога по месту нахождения покупателя не ставит сделку с продавцом из другого штата в менее выгодное положение по сравнению со сделкой, исполненной внутри одного штата (*non discrimination*);
- налогом облагается только та часть деятельности продавца, которая проводится в штате покупателя (*fair apportionment*);
- продавец пользуется публичными благами, обеспечиваемыми штатом покупателя (*fair relationship to services provided by the state*).

Суды указывают на то, что налог с продаж взимается в месте нахождения покупателя в том случае, если продавец имеет в этом месте некое присутствие². Однако критерии этого присутствия установлены не так определенно, как критерии обособленного подразделения организации в РФ.

Экспорт, т.е. продажа товаров иностранному покупателю с вывозом за границу, в зарубежной практике, как правило, не облагается налогом с продаж. Это либо прямо предусмотрено законом, либо выводится из общей концепции налога: государство не может распространить свою юрисдикцию на носителя налога (потребителя), находящегося за пределами его территории, а потому не

¹См.: Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977).

²См.: Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).

может признать потребление за границей товара, произведенного на ее территории, своим объектом налогообложения.

Более того, в ряде случаев предусматривается возмещение налога, если покупатель вывозит из страны неиспользованные товары, ранее приобретенные на ее территории с уплатой налога с продаж. Так, в Техасе предусмотрена возможность покупателя обратиться за возвратом налога с продаж к продавцу¹. В Японии предназначенные на вывоз покупки нерезидентов, кратковременно пребывающих на ее территории, с некоторыми ограничениями освобождают от налога с продаж при покупке в магазине².

В России аналогичных освобождений для экспортируемых покупок не было предусмотрено. Поэтому в случае приобретения товаров в российском интернет-магазине иностранным покупателем, рассчитавшимся банковской картой, налог с продаж, как правило, взимали. Налог взимался и по экспортируемым услугам, например в международных перевозках³.

¹См.: Tax Code, Section 151.307.

²См.: <http://www.jnto.go.jp/eng/attractions/shopping/05.html>.

³См.: Письмо Минфина России от 21 июня 1999 г. № 04-03-13.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ.

1. Налог с продаж предназначен для обложения:
 - а) производственного потребления;
 - б) личного (семейного) потребления;
 - в) производственного и личного (семейного) потребления.

2. В большинстве стран налогом с продаж облагается реализация:
 - а) товаров;
 - б) товаров и услуг;
 - в) товаров, услуг, имущественных прав.

3. Избежание кумуляции налога с продаж при реализации товаров в предпринимательских целях достигается:
 - а) предоставлением налоговых вычетов;
 - б) установлением изъятий из объекта налогообложения;
 - в) возмещением ранее уплаченного налога.

4. В России налог с продаж впервые был введен:
 - а) в 1989 г.;
 - б) в 1991 г.;
 - в) в 1998 г.

5. Налог с продаж – это был:
 - а) федеральный налог;

- б) региональный налог;
- в) местный налог.

6. В каких странах, помимо Российской Федерации, налог с продаж взимается (взимался) наряду с налогом на добавленную стоимость:

- а) в США;
- б) в Японии, США и Канаде;
- в) в Канаде.

7. Объект обложения налогом с продаж в РФ:

- а) реализация товаров (работ, услуг);
- б) реализация товаров (работ, услуг) за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт;
- в) реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав.

8. Цена покупки служила налогом с продаж:

- а) налоговой базой;
- б) объектом налогообложения;
- в) и налоговой базой, и объектом налогообложения.

9. Акцизы и НДС:

- а) входили в состав базы налога с продаж;
- б) не входили в состав базы налога с продаж;
- в) исключались из состава базы налога с продаж.

10. Льготы по российскому налогу с продаж:

- а) не были установлены;

- б) были установлены федеральным законодателем;
- в) устанавливались субъектами Федерации.

11. Конкурентные условия предпринимательства нарушались в случае установления по налогу с продаж льгот для:

- а) объектов обложения;
- б) субъектов обложения;
- в) носителей налога.

12. Субъекты Российской Федерации имели право устанавливать ставку налога с продаж:

- а) в размере 5%;
- б) не более 5%;
- в) не менее 5%.

13. В большинстве стран, практикующих налог с продаж, сумма налога в счете за товар (ценнике):

- а) указывается отдельно;
- б) из состава цены не выделяется;
- в) может выделяться из состава цены по просьбе покупателя.

14. Если товары (работы, услуги) реализовывались вне места нахождения организации через ее обособленное подразделение, то налог платился по закону субъекта Федерации, в котором:

- а) находится обособленное подразделение;
- б) находится организация;
- в) организация вправе самостоятельно выбрать один из двух вариантов.

15. В Российской Федерации экспорт товаров:

- а) не облагался налогом с продаж;
- б) облагался налогом с продаж на общих основаниях;
- в) предусматривалось возмещение налога, когда покупатель вывозит из страны неиспользованные товары, ранее приобретенные с уплатой налога с продаж.

Список рекомендуемой литературы

Попова Л.В., Маслова И.А., Земляков Ю.Д., Маслов Б.Г., Дрожжина И.А., Салихова В.Ю. Налоговые системы зарубежных стран: Учебно-методическое пособие. М.: Финансы и кредит, 2007.

Пепеляев С.Г. Комментарий Постановления Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан» // Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации.

Федерации: Государственная власть. Федерализм. Местное самоуправление. Защита прав и свобод граждан / Отв. ред. Б.С. Эбзеев. Т. 3 (2000–2001). М.: Юристъ, 2002. С. 363–373.

Худанова А.Ю. Проблема возврата косвенных налогов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статус-Кво, 2004. С. 168–170.

Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статус-Кво, 2004. С. 77–104.

Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993–2007 гг.) / Под ред. Л.О. Иванова, В.М. Зарипова. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 493–500.

Часть IV. Программа курса «Правовые основы косвенного налогообложения»

(17 часов)

Базовый курс «Правовые основы косвенного налогообложения» имеет целью ознакомить студента с правовой структурой акцизов, НДС и налога с продаж на основе изучения основных механизмов, принципов, доктрин, применяемых при законодательном установлении этих платежей.

Курс направлен на создание надежной комплексной базы знаний, достаточной для дальнейшего самостоятельного изучения нормативной основы косвенных налогов и судебной практики как в ходе академических занятий, так и в практическом правоприменении.

Курс рассчитан на студентов, ранее прослушавших курсы «Налоговое право», «Финансовое право», «Налоги и налогообложение» в рамках программ бакалавриата по юридическим или экономическим специальностям.

Вводная часть

Тема 1. Понятие и признаки косвенных налогов (1 час)

Критерии классификации налогов на прямые и косвенные:

- 1) перелажаемость;
- 2) способ определения платежеспособности;
- 3) административно-технический критерий.

Особенности реализации основных принципов налогообложения применительно к косвенным налогам.

Основные понятия косвенного налогообложения (носитель налога, кумулятивный эффект, принцип страны назначения и др.).

Виды косвенных налогов.

Часть I Акцизы (5 часов)

Тема 2. Понятие и основные правовые характеристики акцизов (1 час)

Понятие акциза.

Акцизный способ обложения. Понятие акцизного откупа.

Понятие фискальной монополии, государственной регалии. Соотношение с акцизами, патентными сборами.

Тема 3. Понятие и основные правовые характеристики акцизов (продолжение) (1 час)

Понятие и виды подакцизных товаров.

Критерии выбора товаров для акцизного обложения.

Регулирующая роль акцизов.

Эффективность административных запретов и введение акцизов.

Особенности налогового контроля в сфере акцизного обложения.

Значение акцизов в качестве доходного источника государственного бюджета.

Тема 4. Субъект акциза. Предмет акциза. Объект акциза (1 час)

Категории плательщиков акциза.

Особенности правового статуса субъектов акцизов.

Понятие «фискальной лицензии».

Формы акцизного обложения.

Особенности идентификации подакцизных товаров.

Виды облагаемых акцизом операций.

Применение метода обложения «с двух сторон».

Ввоз подакцизных товаров как объект налогообложения.

Тема 5. Ставки акцизов. Налоговая база. Налоговый учет (1 час)

Виды ставок акцизов.

Практический выбор вида ставок акцизов.

Применение ставок для дифференциации налогообложения.

Влияние вида ставок на форму налоговой базы.
Методы определения налоговой базы;
Функции акцизных марок. Бандерольный сбор.

Тема 6. Исчисление и уплата акциза (1 час)

Порядок исчисления акциза.
Способы устранения каскадного эффекта.
Налоговый период.
Сроки и порядок уплаты акцизов.
Способы обеспечения акцизных платежей.
Льготы по акцизам.
Международные аспекты акцизного обложения.

Часть II. Налог на добавленную стоимость (9 часов)

Тема 7. Внедрение НДС в налоговые системы государств (1 час)

Причины поиска новых форм косвенного налогообложения.
Преимущества НДС перед традиционными налогами с оборота.
Принцип нейтральности НДС.
Роль НДС как доходного источника государственных бюджетов разных стран.

Тема 8. Методы налогообложения добавленной стоимости (1 час)

Способы определения добавленной стоимости.
Выбор наиболее эффективного метода налогообложения добавленной стоимости.
Механизм взимания НДС при инвойсном методе обложения.

Тема 9. Субъекты НДС (1 час)

Категории плательщиков НДС.
Отношения плательщика и носителя налога.

Реализация принципа нейтральности при определении состава субъектов НДС.

Освобождение от обязанностей плательщиков НДС.

Налогообложение групп предприятий.

Налогообложение обособленных подразделений компаний.

Иностранные и международные организации как плательщики НДС.

Тема 10. Объекты НДС (1 час)

Синхронное определение объекта и права на вычеты.

Виды объектов НДС.

Понятие «реализация товаров (работ, услуг)».

Формы реализации товаров (работ, услуг).

НДС как территориальный налог.

Тема 11. Налоговая база (1 час)

Определение налоговой базы при трансграничной реализации.

Способы подсчета налоговой базы при внутренней реализации.

Момент определения налоговой базы.

Значение счета-фактуры, книг покупок и продаж.

Ведение раздельного учета.

Тема 12. Исчисление НДС (1 час)

Исчисление налога, предъявляемого продавцом покупателю.

Применение налоговых вычетов: основания и порядок.

Особенности исчисления НДС в отдельных производственных сферах.

Налоговый период.

Тема 13. Налоговая ставка. Льготы (1 час)

Виды налоговых ставок НДС.

Классификация товаров (работ, услуг) для применения различных ставок.

Понятие и виды смешанной реализации.

Нулевая ставка в системе НДС.

Влияние принципа нейтральности НДС на основания предоставления льгот.

Льготы по НДС как «невыгодные» льготы.

Кумуляция НДС при применении льгот по форме «отсутствие ставки».

Отказ от применения льготы.

Тема 14. Порядок уплаты и возмещения НДС (1 час)

Сроки уплаты налога.

Механизм уплаты налога.

Основания и порядок возмещения НДС налогоплательщику.

Удержание НДС налоговыми агентами.

Тема 15. Разграничение юрисдикции государств по взиманию НДС (1 час)

Принцип страны назначения. Уравниительные налоги.

Способы устранения двойного налогообложения работ, услуг.

Особенности определения места оказания услуг.

Понятие «постоянное представительство» в целях НДС.

Налоговый иммунитет от НДС.

Часть III. Налог с продаж (2 часа)

Тема 16. Понятие и основные правовые характеристики налога с продаж (0,5 часа)

Основные отличия налога с продаж от других косвенных налогов.

Практика взимания налога с продаж в РФ.

Тема 17. Правовая конструкция налога с продаж (1 час)

Плательщики налога с продаж.

Объект налога с продаж.

Налоговая база.

Льготы.

Ставки.

Тема 18. Особенности территориального действия налога с продаж (0,5 часа)

Распределение платежа налога по месту нахождения продавца и покупателя.

Возмещение налога с продаж при экспорте.

Ответы к контрольным тестам

Часть I. Акцизы

- | | |
|--------|--------|
| 1. а) | 18. а) |
| 2. в) | 19. в) |
| 3. б) | 20. а) |
| 4. а) | 21. а) |
| 5. б) | 22. б) |
| 6. в) | 23. а) |
| 7. б) | 24. б) |
| 8. а) | 25. в) |
| 9. в) | 26. а) |
| 10. б) | 27. а) |
| 11. а) | 28. б) |
| 12. в) | 29. б) |
| 13. б) | 30. а) |
| 14. а) | 31. а) |
| 15. в) | 32. б) |
| 16. а) | 33. б) |
| 17. б) | |

Часть II. Налог на добавленную стоимость

- | | |
|-------|--------|
| 1. б) | 10. а) |
| 2. в) | 11. а) |
| 3. в) | 12. в) |
| 4. а) | 13. б) |
| 5. б) | 14. б) |
| 6. а) | 15. в) |
| 7. б) | 16. в) |
| 8. а) | 17. б) |
| 9. в) | 18. б) |

- 19. а)
- 20. а)
- 21. в)
- 22. в)
- 23. а)
- 24. в)
- 25. б)
- 26. б)
- 27. а)
- 28. а)
- 29. б)
- 30. в)
- 31. б)

- 32. а)
- 33. б)
- 34. б)
- 35. б)
- 36. в)
- 37. б)
- 38. а)
- 39. б)
- 40. в)
- 41. б)
- 42. б)
- 43. в)
- 44. а)

Часть III. Налог с продаж

- 1. б)
- 2. а)
- 3. б)
- 4. б)
- 5. б)
- 6. в)
- 7. б)
- 8. а)

- 9. а)
- 10. б)
- 11. б)
- 12. б)
- 13. а)
- 14. а)
- 15. б)

Об авторах



Сергей Геннадьевич Пепеляев окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1987 г. В 1991 г. защитил кандидатскую диссертацию по теме: «Гражданин как субъект финансово-правовых отношений». Написал более 300 книг и статей по налогово-правовой тематике. Управляющий партнер крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп». Главный редактор научно-практического журнала «Налоговед», член совета Федеральной палаты адвокатов РФ.



Екатерина Валерьевна Кудряшова окончила МГУ им. М.В. Ломоносова с присвоением квалификации «Юрист» и Финансовую академию при Правительстве РФ с присвоением квалификации «Экономист», закончила магистратуру Российской школы частного права (РШЧП). Получила степень магистра (LLM) Лондонского университета (Великобритания) по специальности «Международное коммерческое право». Обучалась по программе

«Международное налогообложение» в Лейденском университете (Нидерланды) и написала научную работу по теме «Международное налогообложение производных финансовых инструментов». Защитила диссертацию «Теоретическое и практическое значение категории «косвенные налоги» (финансово-правовое исследование)» в Московской государственной академии имени О.Е. Кутафина с присуждением степени кандидата юридических наук. Имеет ученое звание доцента.

Преподаватель факультета права Московской высшей школы социальных и экономических наук (МВШСЭН). Имеет преподавательский стаж более семи лет в ФГО БУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации». Автор более 100 научных и практических публикаций, среди которых научные монографии, учебные пособия и статьи на русском и английском языках. Соавтор учебников и коллективных монографий, изданных в России и за рубежом. Адвокат-учредитель адвокатского кабинета № 1893 Адвокатской палаты Московской области. Арбитр Третейского суда при АНО «Независимая арбитражная палата».



Мария Андреевна Никонова окончила юридический факультет МГУ им. Ломоносова в 2001 г. В 2005 г. защитила кандидатскую диссертацию на тему «Обратная сила актов налогового законодательства».

Неоднократно защищала интересы различных компаний в рамках налоговых разбирательств в судах всех уровней и в других государственных органах.

Автор многочисленных публикаций, посвященных налогообложению, судебной защите налогоплательщиков.

Партнер крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп».