## Дипломная работа

**НДС – проблемы механизма его исчисления и основные направления по их устранению**

2002

Содержание

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *Введение . . . . . . . . . . . . . . . . . .* | *3* |
| *1.* | *Налог на добавленную стоимость, его сущность и роль в образовании доходов бюджета . . . .* | *6* |
| *1.1.* | *Сущность налога на добавленную стоимость, его место в налоговой системе Российской Федерации. . . . . . . . . . . . . . . . . . .* | *6* |
| *1.2.* | *Опыт развитых стран в налогообложении добавленной стоимости . . . . . . . . . . . . . .* | *16* |
| *2.* | *Анализ проблем механизма взимания НДС и основных направлений его оптимизации . . . . .* | *33* |
| *2.1.* | *Механизм взимания НДС, его влияние на хозяйственную деятельность предприятий. . . . . .* | *33* |
| *2.2.* | *Особенности взимания НДС по предприятиям отдельных отраслей . . . . . . . . . . . . . .* | *38* |
| *2.3.* | *Проблемы взимания НДС при использовании векселей. . . . . . . . . . . . . . . . . . . .* | *53* |
| *2.4.* | *Пути совершенствования взимания НДС. . . . .* | *61* |
|  | *Заключение . . . . . . . . . . . . . . . . .* | *77* |
|  | *Список используемой литературы . . . . . . .* | *80* |
|  | *Приложения . . . . . . . . . . . . . . . . .* | *84* |

## **Введение**

В условиях рыночных отношений и особенно в переходный к рынку период налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики.

От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

Основное место в отечественной налоговой системе занимают косвенные налоги. В настоящее время к ним относятся: налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы и акцизные сборы, тарифно-таможенные сборы, импортно-экспортные пошлины и сбо­ры. Наиболее существенную роль как в составе данных налогов и сборов, так и в составе доходных источников бюджетов всех уровней играет НДС. Обложение данным налогом охватывает как товарооборот на внутреннем рынке, так и оборот, складывающийся при осуществле­нии внешнеторговой деятельности России со странами ближнего и дальнего зарубежья.

То, что механизм экономического воздей­ствия государства на предпринимательскую деятельность товаропроизводителей не может быть неизменным, что в этой связи следует время от времени проводить “инвентариза­цию” всех его элементов, — не вызывает сом­нений, тем более в условиях, когда, как сейчас в нашей экономике, отмечается явное неблаго­получие. Имеющийся механизм ее государст­венного регулирования не содействует реали­зации эффективных мер, способствующих вы­ходу из сложившегося тяжелого положения. Во многом объясняется это тем, что компоненты данного механизма образовывались в разное время и в разных обстоятельствах, да и не всег­да они в должной мере продумывались. В результате составляющие механизма не только слабо увязаны между собой, но и подчас вы­полняют функции, прямо противоположные тем, для которых изначально предназначались. Так обстоит дело с налогом на добавленную стоимость (НДС).

В связи с этим рассматриваемая проблема представляется достаточно актуальной.

Цель данной работы – анализ механизма исчисления НДС и предложение путей его совершенствования.

Для достижения указанной цели необходимо решение следующих задач:

* Анализ сущности налогообложения добавленной стоимости и опыта развитых стран по обложению НДС;
* Анализ механизма взимания НДС;
* Анализ влияния НДС на хозяйственную деятельность предприятий;
* Анализ особенностей взимания НДС по предприятиям отдельных отраслей;
* Предложение путей совершенствования взимания НДС.

Данная дипломная работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. В первой главе исследуется сущность и роль налога на добавленную стоимость в налоговой системе РФ. Особое внимание уделяется рассмотрению опыту развитых стран в налогообложении добавленной стоимости. Во второй главе анализируется механизм исчисления и взимания НДС, особенности взимания НДС по предприятиям отдельных отраслей, а также основные направления оптимизации налогообложения добавленной стоимости.

1. Налог на добавленную стоимость, его сущность и роль в образовании доходов бюджета

**1.1. Сущность налога на добавленную стоимость, его место в налоговой системе Российской Федерации**

Изъятие государством в свою пользу определенной части валового внутреннего продукта в виде обязатель­ного взноса составляет сущность налога.[[1]](#footnote-1) Взносы осу­ществляют основные участники производства валово­го внутреннего продукта:

работники, своим трудом создающие материаль­ные и нематериальные блага и получающие определен­ный доход;

хозяйствующие субъекты, владельцы капитала.

За счет налоговых взносов формируются финан­совые ресурсы государства, аккумулируемые в его бюджете и внебюджетных фондах. Экономическое со­держание налогов выражается, таким образом, взаи­моотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства — с другой, по поводу формирования государственных финансов.

Известный экономист Адам Смит в своем клас­сическом сочинении “Исследование о природе и причи­нах богатства народов” считал основными принципа­ми налогообложения всеобщность, справедливость, определенность и удобность. Подданные государства должны давать “средства к достижению цели общества или государства” каждый по возможности и соразмер­но своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика. Со временем этот перечень был дополнен принципами обеспечения достаточности и подвижно­сти налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами и возмож­ностями государства), выбора надлежащего источника и объекта налогообложения, однократности обложе­ния.[[2]](#footnote-2)

Весь состав налогов и сборов отечествен­ной системы налогообложения распадается на две взаимодействующие подсистемы:

- прямого налогообложения;

- косвенного налогообложения.[[3]](#footnote-3)

Эти подсистемы тесно взаимодействуют не только при обеспечении потребностей бюджета в доходных источниках, но и в процессах кон­кретного исчисления налогооблагаемой базы. Взимание одних налогов может снижать или увеличивать стоимостную базу исчисления других. Эволюция налогообложения в России и за рубежом свидетельствует о постоянном поиске способов разрешения споров — какая из подсис­тем должна быть преобладающей: прямое или косвенное обложение.

Здесь исторически выделяются три основные концепции. Представители первой из них ввели само понятие "косвенные налоги" и считали, что различия следует искать в условиях переложения налогового бремени на конечного потребителя. Те налоги, кото­рые непосредственно падают на плательщика и не могут быть переложены путем включения в продаж­ные цены товаров, считаются прямыми, остальные же — косвенными.[[4]](#footnote-4)

Согласно другой концепции, прямые налоги взи­маются посредством именных списков и кадастров, а косвенные связаны только с продажными ценами. По-другому, прямые налоги имеют отношение к доходам, а косвенные — к ценам на потребление товаров.[[5]](#footnote-5) Эти концепции мало чем различаются.

Третья точка зрения сводится к классификации налогов, основанной на том, что прямые налоги взи­маются с доходов или имущества плательщика. Кос­венные же определяют платежеспособность опосредо­ванным путем, исходя из размеров расходов данного физического лица.[[6]](#footnote-6)

Своеобразная концепция существует и у совре­менных российских экономистов. Она сводится к ут­верждению, что фактически не существует, как тако­вого, понятия косвенного налогообложения, по крайней мере в отношении налога на добавленную стоимость. Они считают, что последний принимает прямой характер, когда цена товаров “упирается” в платежеспособный спрос. Это приводит к уменьше­нию прибыли, что типично для прямого налогообло­жения. Авторов данной концепции трудно обвинить в абсолютной неправоте во взглядах на классифика­цию налогов. В ней есть свое рациональное зерно. Однако говорить об аморфности понятий косвенно­го и прямого налогообложения по крайней мере спор­но, хотя в относительной форме она несомненно су­ществует.[[7]](#footnote-7)

Косвенные налоги общепризнанно содержат в себе такой важнейший отличительный признак, харак­терный для данного типа налогообложения, как пере­ложение первоначальным плательщиком налогового бремени на потребителя его продукции путем повы­шения продажных цен при ее реализации. Первона­чальные или промежуточные плательщики перекла­дывают налог на конечного потребителя. Поэтому са­мо понятие “косвенный” заключается в том, что вли­яние налога на доход конечного потребителя происходит через его расходы в определенной части цены приобретения товара.

В чисто теоретическом плане налоги на потребле­ние исключают возможность ущемления интересов производителей и продавцов товаров, так как источ­ником их уплаты являются доходы конечных потре­бителей. Однако в отдельных случаях плательщиком косвенных налогов может стать производитель или продавец, когда источником уплаты их становится прибыль и определенная часть косвенных налогов принимает черты прямого обложения. Однако от это­го косвенные налоги не становятся прямыми в класси­ческом понимании, поскольку изъятие в бюджет на­званной части косвенных налогов за счет прибыли осуществляется все-таки через расходы предприятий, произведенные ранее. Такие ситуации могут возник­нуть в нескольких случаях: предложение товаров зна­чительно превышает платежеспособный спрос на них в силу перенасыщения ими рынка; спрос на товар падает из-за большой доли косвенных налогов в цене, что делает товар недоступным основной массе потре­бителей; абсолютное или относительное снижение реальных доходов населения; неконкурентоспособ­ность товара, трудности его реализации и т.п. В любом из названных случаев налогоплательщикам приходится либо снижать цены путем уменьшения издержек производства или прибыли, либо сокра­щать объемы производства и реализации. В этом проявляется регулирующая функция косвенных налогов, направленная на сдерживание деловой ак­тивности, стимулирование предприятий в повыше­нии конкурентоспособности продукции и снижении издержек производства путем внедрения новой тех­ники, технологий и т.д.

Налогообложение добавленной стоимости — одна из наиболее важных форм косвенного налогообложения. В российскую практику хозяйствования НДС был введен Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 с изменениями от 2 января 2000 г., как составная часть цены с целью регулирования спроса и предложе­ния на товарном рынке.

В приложениях 1-8 показаны: уровни и виды нормативно-правовых актов РФ об НДС (приложение 1); основные понятия, используемые в законодательстве об НДС (приложение 2); плательщики НДС (приложение 3); объекты налогообложения (приложение 4); виды товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС (приложение 5); ставки НДС (приложение 6); облагаемый оборот (приложение 7,8).

В ст.1 Закона РФ № 1992-1 этот налог определен как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях производства, обращения и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью мате­риальных затрат, относимых на издержки производства и обращения.

Трактовка базы обложения НДС, содержащаяся в Законе, совершенно не совпадает с методическими положениями относительно этой базы, которыми руководствуется практика. В отечественных бухгалтерских регистрах не предусмотрен порядок отражения величины добавленной стоимости, и, следовательно, достоверно определить налогооблагаемый оборот практически невозможно.[[8]](#footnote-8)

В настоящее время порядок формирования облагаемого оборота регламентируется Законом РФ № 1992-1 и соответствующей Инструк­цией ГНС РФ № 39. Согласно п.1 ст. 4 Закона о НДС, облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них НДС.

Нормативные положения этих документов к настоящему времени откорректированы 15 законами и несколькими ведомственными положениями ГНС РФ, издаваемыми во исполнение указов Президента и постановлений Правительства РФ. В новой редакции Инструкции ГНС РФ № 39, так же как и в указанном Законе, облагаемым оборотом называется добавленная стоимость, которая, как уже отмечалось, в бухгалтерском учете не определяется. Более того, в орбиту налогообложения вовлечены суммы, совершенно не имеющие отношения к добавленной стоимости: финансовая помощь, суммы предоплат, авансовые взносы, суммы штрафов, акциз­ные надбавки и т. д. Тем самым новая редакция инструктивных рекомен­даций по исчислению и уплате НДС в бюджет сохранила ориентацию ранее действовавших положений на повсеместный и всеобъемлющий охват результатов товарообменных операций. Это объясняется некогда существовавшей государственной политикой ценового постоянства. НДС, введенный с 1 января 1992 г., был призван препятствовать необоснованному завышению цен. Прямое его назначение — содейст­вовать поддержанию пропорциональности и эквивалентности товар­ного обмена — в то время не принималось во внимание.

После отпуска цен с 2 января 1992 г. (постановление Правительства РФ от 19 декабря 1992 г. № 55 “О либерализации цен”) исчез тот верхний предел, за которым НДС должен был выполнять свое пред­назначение — изымать прибыль, сложившуюся исключительно за счет ценового фактора.[[9]](#footnote-9)

В результате отрыва цен от сложившегося уровня издержек произ­водства и обращения, составлявшего тогда от 1000 до 3000 пунктов, при постоянном снижении объемов производства в натуральном выра­жении НДС полностью утратил связь с действительным процессом возрастания стоимости. Само название налога в настоящее время про­тиворечит практике определения налогооблагаемой базы и суммы налога. НДС продолжает оставаться “ценовой надбавкой”. Вся сумма прироста цен за счет НДС перекладывается на конечного потребителя. НДС, наряду с акцизами, — самый перелагаемый налог. Рост доходов основной массы населения незначителен, все больше углубляется раз­рыв между высоко- и низкооплачиваемыми группами населения.[[10]](#footnote-10)

Для устранения негативных социальных последствий применения НДС ставки с 1993 г. были снижены с 28% до 20% по производственным товарам и до 10% по отдельным видам продовольственных товаров и товарам детского ассортимента.[[11]](#footnote-11) Однако и этот шаг не устранил тех деформаций, которые были присущи НДС. С позиции техники взима­ния НДС частично дублирует налог на прибыль. Оба эти налога имеют исходную базу обложения — выручку от производства продукции (работ, услуг), т. е. один источник финансовых ресурсов предприятий облагается дважды. Решение этой проблемы требует кардинальных мер — изменения методики исчисления НДС или упразднения налога на прибыль. Многие экономисты однозначно отрицательно оценивают практику налогообложения стоимостных результатов как противореча­щую основам рыночного хозяйствования.

О роли НДС в формировании доходов бюджета можно судить по следующим данным. В 1999 г. ожидаемые налоговые доходы федерального бюджета составляли 467,78 млрд.руб. (10,75% к ВВП), фактически было получено налоговых доходов на сумму 456,03 млрд.руб. (10,36% к ВВП)[[12]](#footnote-12), т.е. на 2,51% меньше. Ожидаемая величина НДС в 1999 г. составляла 197,24 млрд.руб.[[13]](#footnote-13), т.е. 42,16% от всей суммы налоговых поступлений. Фактически сумма НДС составила 179,36 млрд.руб.[[14]](#footnote-14), т.е. 39,33% от всей суммы утвержденных налоговых доходов. Таким образом, НДС играет ведущую роль в формировании доходной части федерального бюджета РФ. Причем эта роль будет возрастать и в дальнейшем. В Бюджете РФ на 2000 г. запланировано поступление НДС на сумму 277,49 млрд.руб.[[15]](#footnote-15), что на 40,68% больше, чем планировалось на 1999 г. Соответственно ожидается увеличение доли НДС в ВНП с 4,53% в 1999 г. до 5,2% в 2000 г.[[16]](#footnote-16)

Оценка места и роли НДС неоднозначна: практики полагают, что этот налог как нельзя лучше обеспечивает бюджетные потребности, а аналитики критикуют этот налог за излишнюю фискальность, неот­работанность налоговой базы и чрезмерно высокие ставки. НДС, считают они, не адаптирован к отечественной экономике на этапе ее перехода к рынку, что объясняет существование недостатков в формировании налогооблагаемой базы и в технике исчисления НДС.[[17]](#footnote-17)

В России НДС вводился с заменой и под обеспечение упраздняе­мых налогов с оборота и налога с продаж. Налог с продаж в нашей стране вновь восстановлен с 1999 г. В налоговой практике промышленно развитых стран, как правило, одновременно два одно­типных налога не существуют, поскольку это нарушает экономический смысл налоговых правоотношений.

Расчет ставок НДС изначально был сориентирован на обеспечение тех же сумм, которые поступали в бюджет от налога с оборота и налога с продаж (в вари­анте, существовавшем в 1994 г.). К сожалению, не было проведено научно обоснованных расчетов элементов налогооблагаемой базы, экономических возможностей налогоплательщиков, потребностей бюджета, соотношений между различными видами налогов и общей суммой бюджетных потребностей. Появившиеся значительно позже широкомасштабные научные исследования практики обложения этим налогом оборотов по реализации товаров (работ, услуг) подтвердили антирыночный характер отечественной модели НДС и необходимость ее изменения. До сих пор НДС существует как чисто фискальная норма, обеспечивающая доходные поступления в бюджет.[[18]](#footnote-18)

**1.2. Опыт развитых стран в налогообложении**

**добавленной стоимости**

Налоги на потребление как особая группа ко­свенных налогов давно уже используются в прак­тике налогообложения развитых стран. Но первоначально - до 50-х годов - в эту группу входили только налог с оборота и налог на продажи. Налог с оборота взимался на каждой стадии движения товаров от производителя до конечного потребителя, то есть многократно. Налог на продажи взимается единожды, обычно на стадии торговли - оптовой или розничной, как доля (в %) от стоимости това­ра на конечной стадии его реализации. Междуна­родная практика знает примеры использования налога с оборота в несколько суженном варианте, когда этим налогом облагались не все, а лишь не­которые стадии оборота товаров. (В качестве примера можно назвать налог с оборота в СССР. Этот налог собирался лишь с продукции отраслей II подразделения, выпускающих продовольствие и другие по­требительские товары (текстильная, обувная, табачная, вино-водочная промышленность; исключение составляли мясо, овощи, медикаменты и некоторые другие товары). Продукция же тяжелой промышленности этим налогом, в основном, не облагалась. Исключение составляли те от­расли тяжелой промышленности, которые были связаны с выпуском определенных потребительских товаров (нефтя­ная, газовая, автомобильная). Поэтому некоторые отече­ственные экономисты считают, что использовавшийся вСССР налог с оборота был, если судить по международ­ным стандартам, для большинства облагаемых товаров и услуг разновидностью налога на продажи, а для некоторых видов продукции (алкогольной и табачной) - разновиднос­тью акцизов. Налог с оборота в начале 1992 г. был заме­нен заметно большим НДС, что примерно вдвое увеличи­ло рост цен).[[19]](#footnote-19)

С 50-х годов оба налога с оборота и продажи начали заменяться НДС. Подобная замена имеет длительную предысторию.

Широкое распространение налог с оборота по­лучил в период Первой мировой войны для по­крытия значительных фискальных нужд. Налог вызвал серьезные нарекания и предпринимате­лей, и потребителей, прежде всего из-за много­кратного подорожания товаров по мере прохож­дения ими последовательных стадий производст­ва и обращения и вызванного этим уменьшения потребления соответствующих товаров. Кроме того, налог с оборота прямо не зависит от реаль­ного вклада каждой стадии производства в стои­мость конечного продукта (из-за различной доли материальных затрат на отдельных стадиях пере­работки). А это означает, что налог с оборота, кроме всего прочего, оказывается зависимым от изменений числа стадий производства и реализа­ции. Поэтому после Первой мировой войны в большинстве стран налог с оборота не использо­вался. С началом Второй мировой войны рост во­енных фискальных нужд вновь заставил многие западные страны либо вернуться к этому налогу, либо использовать налог на продажи. Правда, применение последнего лишило государство воз­можности воздействовать на все стадии движения товара от производителя к потребителю.

Из-за возросших фискальных нужд в резуль­тате существенного усиления роли государствен­ного регулирования экономики после окончания Второй мировой войны западные страны не отка­зались от налогов на потребление. Вместо этого был избран другой путь - налог с оборота и налог на продажи были заменены налогом на добавлен­ную стоимость. Теоретически НДС представляет собой долю (в %*)* от стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения (то есть на каждой стадии прохождения товара от по­ставщика исходного сырья до потребителя конеч­ной продукции). Для предприятия величина “до­бавленной стоимости” представляет собой раз­ность между стоимостью реализуемой продукции и стоимостью материальных ценностей, исполь­зованных для производства соответствующей продукции (за исключением износа основных фондов). Налогооблагаемая база для НДС вклю­чает зарплату со всеми начислениями, прибыль, процентные платежи, амортизацию и некоторые другие расходы общего характера. Материаль­ные же издержки (за исключением амортизации) сюда не включаются.

Пионером в изменении структуры налогов на потребление выступила в 1954 г. Франция, кото­рая заменила ранее использовавшийся налог с оборота на НДС. Имелось в виду, что НДС, сохраняя достоинства других налогов на потреб­ление, свободен от их основных недостатков. Во-первых, НДС, как и налог с оборота, многокра­тен, поскольку взимается на каждой стадии про­изводства и обращения и в отличие о налога на продажи позволяет государству воздействовать на все стадии.

Во-вторых, поскольку НДС налага­ется лишь на добавленную стоимость каждой ста­дии, он впрямую зависит от реального вклада этой стадии в стоимость конечного продукта (равную сумме добавленных стоимостей всех ста­дий оборота производства и обращения). В ре­зультате НДС не зависит от изменения числа ста­дий оборота товара от производителя к потреби­телю (то есть от изменения организационной структуры экономики, обычно определяющей величину материальных затрат, а не величину до­бавленной стоимости).

В последующие десятилетия НДС нашел при­менение в налоговых системах большинства раз­витых стран, фактически вытеснив налог с обо­рота и заметно уменьшив значение налога на про­дажи. Единственным исключением до сих пор остаются США. Рассмотрим особенности начис­ления НДС.

При определении величины НДС в качестве налогооблагаемой базы выступает добавленная стоимость, получаемая как разность между то­варной продукцией и стоимостью материальных ценностей, затраченных на ее производство. В этом случае налогооблагаемая база теоретичес­ки создает возможность трех различных методов исчисления НДС (при одной и той же ее ставке). Два из них предполагают исчисление НДС по предварительно установленной величине добав­ленной стоимости или ее отдельных элементов. К этим методам относятся:

*прямой* *метод* - НДС исчисляется в виде доли (в %) от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости;

*аддитивный метод*. В этом случае расчет НДС делится на два этапа: сначала определяется вели­чина налога по отдельным составляющим добав­ленной стоимости (например, зарплате, прибыли и т.д.) и затем полученные величины складыва­ются.

Из-за сложности расчетов эти методы на прак­тике используются крайне редко.

В большинстве стран применяется третий ме­тод исчисления НДС, имеющий различные назва­ния - метод зачета, косвенный метод вычитания, метод возмещения. Суть его в следующем: вели­чина НДС, начисленного на стоимость матери­альных ценностей, приобретенных фирмой для переработки, вычитается из величины НДС, на­численного на реализованную данной фирмой продукцию. При методе зачета фирма отчисляет в бюджет только разницу между двумя суммами НДС. Предприниматели подают в налоговые ор­ганы декларацию, в которой наряду с прочей обя­зательной информацией сообщают два показате­ля: общую стоимость реализованной продукции и общую стоимость приобретенных товаров и услуг.

Приведем условный пример (см. таблицу 1). Возьмем три предприятия, выступающие по отно­шению друг к другу как последовательные стадии производства. Первое предприятие продает вто­рому свою продукцию за 400 тыс. долл. В свою очередь второе предприятие продает свою продук­цию третьему за 800 тыс. долл. Третье предприя­тие продает свою продукцию конечным потреби­телям за 1000 тыс. долл. Для упрощения предполо­жим, что все предприятия производят, продают и покупают только указанную продукцию, причем каждое последующее полностью использует про­дукцию предшествующего предприятия в качестве предмета труда для создания своей продукции. Ставка НДС предполагается равной 20%.

## Таблица 1

# Пример исчисления НДС методом зачета[[20]](#footnote-20)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Объемы продукции, тыс. долл. | Предприятие | | |
| Первое | Второе | Третье |
| 1. Продажи (без учета НДС) | 400 | 800 | 1000 |
| 2. Покупки (без учета НДС) | 0 | 400 | 800 |
| 3. НДС с продаж (20%) | 80 | 160 | 200 |
| 4. Зачет на НДС, уплаченный при покупке (20%) | 0 | 80 | 160 |
| 5. Уплаченный НДС (с.3 –с.4) | 80 | 80 | 40 |

Таким образом, три предприятия, представля­ющие последовательные стадии производства, платят НДС. равный 80+80+40 = 200 тыс. долл. Важно отметить, что общая величина НДС равна величине НДС с продаж третьего предприятия, то есть по сути налогу на продажи, который это предприятие, будучи конечной стадией производ­ства, должно было бы уплатить.

Налицо родство этих двух налогов, что, в частности, объясняет их сосуществование в некоторых странах.

Система начисления НДС при использовании метода зачета имеет еще одну особенность. Объ­ем начисляемого и соответственно взимаемого НДС (при одной и той же его ставке) в значитель­ной степени зависит от метода исчисления зачета. На практике известны три метода:

*Метод поставки или начислений*. В этом слу­чае исчисление НДС и связанные с этим налого­вые обязательства для продавца, покупателя то­варов и услуг (включая и выплату налога) проис­ходят в момент поставки товара или оказания услуги. Этот момент определяется либо по факту отгрузки товара и оказания услуги, либо по выпи­ске счета-фактуры, либо по оплате.

*Метод оплаты идя кассовый метод*, когда на­логовые обязательства (включая и оплату нало­га) возникают в момент оплаты поступившего то­вара или оказанной услуги.

*Гибридный метод*. Здесь НДС начисляется и взимается с проданной продукции на момент ее поставки, а с покупаемой для производства про­дукции - на момент ее оплаты.

В международной практике используются все три метода, но наибольшее распространение по­лучает первый метод (поставки или начислений). Его преимущественное использование обуслов­ливается двумя обстоятельствами. Во-первых, момент поставки в большей степени связан с объ­ектом обложения НДС. Напомним, что таким объектом является текущее потребление това­ров и услуг, так как момент поставки теснее свя­зан с потреблением, чем момент оплаты. Осно­ванные на поставке зачетное начисление и опла­та НДС более соответствуют принципу налогообложения текущего потребления. Во-вторых, при методе поставок облегчается взима­ние НДС налоговыми службами, поскольку уста­новить факт и момент поставки проще, чем факт и момент совершения платежа.

При этом использование метода поставок в большинстве стран рыночной экономики базиру­ется на нормальной финансово-денежной ситуа­ции и отсутствии каких-либо препятствий к осу­ществлению оплаты в срок.

Наряду с этими доводами существует еще и скрытый мотив в пользу начисления и оплаты НДС по методу поставки. Использование этого метода (а также гибридного метода) позволяет стабильно получать более высокий НДС, чем при методе оплаты. Проиллюстрируем это с помо­щью условного примера.

Возьмем четыре временных периода (интер­вала) обмена между производителями древесины и производителями из нее мебели. Предположим, что объемы сделок для всех периодов выражены в единых стоимостных единицах (например, в ты­сячах долларов). Предположим далее, 10%-ный прирост объема сделок между каждыми периода­ми обмена; прирост может быть вызван и реаль­ным увеличением продукции и ростом цен на нее или обоими факторами.

### *Временной интервал 1*

— Мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1000;

- это же предприятие продает мебель потреби­телям на сумму в 1500;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки у них древесины в предшествующий период (в период 0) 909.1 и получает платежи за мебель, проданную в этот же период (период 0), конеч­ным потребителям в размере 1363.64.

### *Временной интервал 2*

- Мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1100;

- это же предприятие продает мебель конеч­ным потребителям на сумму 1650;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки древесины в первый период 1000 и получает за продажу мебели конечным потребителям в этот период в размере 1500.

### *Временной интервал 3*

— Мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1210;

- это же предприятие продает мебель конеч­ным потребителям на сумму 1815;

- одновременно предприятие платит за закуп­ки древесины во второй период 1100 и получает за продажу мебели конечным потребителям в этот период 1650.

### *Временной интервал 4*

- мебельное предприятие покупает древесину на сумму 1331;

- это же мебельное предприятие продает ме­бель конечным потребителям на сумму 1996.5;

— одновременно предприятие платит за закуп­ки древесины в третий период 1210 и получает за продажу мебели конечным потребителям в этот период 1815.

На основе данных за четыре периода рассчи­таем объемы НДС, которые необходимо упла­тить в рамках единого метода зачета при исполь­зовании любого из трех альтернативных при­емов - оплаты, поставок и гибридного. Ставка НДС при этом предполагается равной 20% (таб­лица 2).

При заданных условиях исчисление налога по поставкам и гибридный подход устойчиво обеспе­чивают более высокие поступления НДС, чем на­числения по оплате. Следовательно, при варьиро­вании приемов начисления НДС изменяется и ве­личина получаемого налога. Возможность увеличивать поступления НДС лишь с помощью варьирования приемами его начисления несо­мненно стала одной из важных причин столь бы­строго распространения этого налога в междуна­родном масштабе.

## Таблица 2

Различные приемы начисления НДС в рамках

метода зачета[[21]](#footnote-21)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Перио­ды | Платежи запродажи | Платежи за покупки | Чистый НДС по моменту оплаты | Объем поставок | Объем продаж | Чистый НДС по моменту поставок | Чистый НДС при гибрид­ном подходе |
| 1 | 1363.64 | 909.1 | 90.9 | 1500 | 1000 | 100 | 118.18 |
| 2 | 1500 | 1000 | 100 | 1650 | 1100 | 110 | 130 |
| 3 | 1650 | 1100 | 110 | 1815 | 1210 | 121 | 143 |
| 4 | 1815 | 1210 | 121 | 1996.5 | 1331 | 133.1 | 157.3 |

Рассмотрим значение НДС в налоговой систе­ме отдельных стран. В программе унификации налогообложения в рамках ЕС проблемы НДС занимают одно из центральных мест. Более того, наличие НДС является обязательным условием членства в Союзе. И это не случайно. В ретро­спективе некоторые ведущие страны ЕС, напри­мер, Франция, к началу формирования Общего рынка широко использовали косвенные налоги. И поэтому наиболее приемлемым вариантом в постепенном сближении налогообложения стран ЕС, - а это считалось одной из важных задач с са­мого начала интеграционных процессов в Запад­ной Европе, — рассматривалось формирование единых основ косвенного обложения; примени­тельно к налогам на потребление важнейшая роль отводилась унификации использования НДС.

В боль­шинстве стран ЕС НДС является ныне единст­венным налогом на потребление; в некоторых странах одновременно используется налог на продажи (например, в Германии).

Рассмотрим ставки этого налога по странам.

Таблица 3

Ставки налога на добавленную стоимость в странах ЕС, 1995 г.[[22]](#footnote-22)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страны | Стандартная ставка (%) | Сниженная ставка (%) |
| Австрия | 20 | 10 |
| Бельгия | 20.5 | 1; 6; 12 |
| Дания | 25 |  |
| Финляндия | 22 | 6; 12 |
| Франция | 18.6 | 2.1.5.5 |
| Германия | 15 | 7 |
| Греция | 18 | 4,8 |
| Италия | 19 | 4; 9; 13 |
| Нидерланды | 17.5 | 6 |
| Португалия | 17 | 5 |
| Швеция | 25 | 12,21 |
| Великобритания | 17.5 | 8 |

Кроме сниженных ставок по НДС, в странах ЕС используются еще два вида льгот по этому на­логу - освобождение и использование так назы­ваемой нулевой ставки.

В первом случае произво­дитель продает свою продукцию без взимания НДС со своих потребителей (и соответственно не платит его в бюджет), но в то же время не полу­чает права на возмещение НДС на материальные ценности, закупленные им для использования в процессе производства данной продукции.

Иначе говоря, от НДС освобождается лишь та часть до­бавленной стоимости, которая относится к прода­ваемым товарам и услугам; но одновременно про­изводитель должен оплачивать НДС на закуплен­ные и использованные им сырье и материалы. Иными словами, это освобождение имеет частич­ный характер.

Третий вид льгот - нулевая ставка - полно­стью освобождает производителя от НДС. Одно­временно производитель получает право на воз­мещение НДС, уплаченного им при закупке сы­рья и материалов.

Таблица 3 показывает широкое распростране­ние в странах ЕС льгот в виде сниженной ставки. Нулевая ставка используется в таких странах ЕС, как Великобритания, Италия, Бельгия, Швеция, Финляндия, Ирландия.

В целом данные таблицы свидетельствуют о наличии достаточно высоких ставок НДС в стра­нах ЕС. В некоторых из них (например, в Швеции, Финляндии, Дании) эти ставки превышают мак­симальные ставки, рекомендуемые руководящи­ми органами ЕС (14-20% по основным группам товаров, при разрешении использовать более низкие ставки для некоторых социально-значи­мых групп). Это свидетельствует о незавершен­ности процесса унификации налогообложения в странах ЕС даже в сфере косвенного обложения (по прямому налогообложению межстрановые различия еще больше).

Что касается западноевропейских стран, не входящих в ЕС, то ставки НДС в них весьма раз­личны (в Норвегии до 1 января 1955 г. 22%, в по­следующий период - 23%; в Швейцарии - 6.5%.[[23]](#footnote-23) Высокий уровень ставок НДС в странах ЕС виден из сопоставлений со странами, ограничивающи­ми использование косвенных налогов вообще и НДС в частности. Так, например, в США, где НДС не используется, ставка налога на продажи колеблется по штатам от 3 до 8,25%; в Канаде ставка НДС составляет 7,5-8%; в Японии – 8%.[[24]](#footnote-24)

Необходимо подчеркнуть, что в последней группе стран велась достаточно интенсивная борьба вокруг вопроса о введении НДС. Напри­мер, в США уже с 60-х годов предлагалось ввести НДС в качестве средства решения острых финан­сово-бюджетных проблем страны (иногда в каче­стве частичной замены налога на прибыль). Ос­новным аргументом служили ссылки на широкое использование этого налога в странах ЕС, что ставит внешнюю торговлю этих стран в более выгодное положение по сравнению с США. Про­тивники введения НДС ссылались на опасность усиления инфляции и другие отрицательные по­следствия, включая снижение платежеспособно­го спроса населения и обусловленное этим паде­ние темпов экономического роста. Они опира­лись на широко распространенное в американском обществе отрицательное отношение к косвенным налогам ввиду их откровенного социально-неспра­ведливого характера (ведь источником этих нало­гов служит потребление без учета уровня доходов отдельных слоев населения).

В результате противники НДС одержали по­беду. В ходе налоговой реформы, проведенной администрацией президента Рейгана в первой по­ловине 80-х годов, были значительно сокращены такие ведущие прямые налоги, как налог на при­быль и индивидуальный подоходный налог, но косвенное обложение было затронуто слабо. Се­рьезное сопротивление было оказано введению НДС в Японии. Возражения касались прежде все­го вызываемого этим налогом повышения цен и снижения платежеспособного спроса. Подчерки­валось, в результате введения НДС окажутся в выгодном положении трудоемкие производства, а также компании с высокой прибыльностью, особенно крупные. В результате, когда прави­тельство Японии все же решилось ввести этот на­лог, ответом была отрицательная реакция обще­ственности, выразившаяся, в частности, в подры­ве политического авторитета правившей тогда либерально-демократической партии.

Фискальную роль современных налогов на по­требление (с решающей долей НДС) можно вы­явить на базе оценки доли этих налогов в общих налоговых поступлениях. В целом по развитым странам налоги на потребление составляют око­ло 28% всех налоговых поступлений. Однако су­ществуют большие межстрановые колебания этого показателя (ниже 10% в США и Японии и около 15% в Канаде и Швейцарии, 40-50% в Пор­тугалии, Греции, Исландии, Ирландии[[25]](#footnote-25)). Мы ви­дим, что налоги на потребление играют незначи­тельную фискальную роль в США, Японии, Ка­наде и Швейцарии (группе стран с мощным общественным мнением против косвенного нало­гообложения). В остальных странах эта роль до­статочно весома, по сути приближаясь к роли ин­дивидуального подоходного налога (кроме Фран­ции и Греции).

Таким образом, западная практика использования НДС показывает, что НДС обеспечивает устойчивую и широкую базу формирования бюджета бла­годаря своей универсальности. НДС выполняет важную роль нивелира стоимостных колебаний в экономике при условии равновесия между денежным спросом и товарным предложением, сложившимся естест­венным рыночным способом, а также при насыщенности товарных рынков и относительно стабильной межотраслевой норме прибыли, свободном переливе капиталов.

**2. Анализ проблем механизма взимания НДС и основных**

**направлений его оптимизации**

**2.1. Механизм взимания НДС, его влияние на**

**хозяйственную деятельность предприятий**

Исчисление НДС — процедура сложная, она различается и зависи­мости от содержания финансово-хозяйственных операций, цели ком­мерческих сделок, отраслевой специфики хозяйствования.

На технику исчисления НДС влияют и виды конкретных товарно-материальных ценностей, участвующих в финансово-хозяйственных операциях (основные средства, сырье и материалы, энергия, топливо, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся пред­меты. С 1996 г. произошло некоторое выравнивание налоговых процедур в отношении исчисления НДС (было устранено долевое отнесение НДС в зачет перед бюджетом по основным средст­вам и нематериальным активам, улучшен порядок принятия в зачет и сумм товарно-материальных ценностей.

Методические основы формиро­вания сумм НДС, вносимых в бюджет, закрепила Инструкция ГНС РФ от 11 октября 1995 г. № 39 “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость”, разработанная с учетом всех законодатель­ных изменении последних лет.

Отличительной особенностью исчисления НДС является приближение методики к образцам, применяемым в европейских странах. Введение счетов-фактур при определении суммы налога, посту­пившего в стоимости товарно-материальных ценностей, и сумм налога, начисленного на продаваемую продукцию, приблизило отечественную практику исчисления НДС к *инвойсному методу (invoice —* в пер. с англ. *накладная).* Применение с 1 января 1997 г. счетов-фактур было введено в налоговое производство в соответствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 “Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины”. Правила составления счетов-фактур содержит Поста­новление Правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914 “Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость” и Постановление Правительства РФ от 19 января 2000 г. №46 “О внесении изменений в порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость” (это Постановление вступило в силу с 26 февраля 2000 г.). Введение счетов-фактур не означает установле­ния особого метода исчисления НДС по моменту отгрузки. Этот метод применялся до введения счетов-фактур. С их введением усиливается контроль за товаропродвижением, а следовательно, за полнотой исчис­ления налога и правильностью отнесения его сумм и зачет перед бюд­жетом. Начиная с 1 января 1997 г. все плательщики НДС в обязательном порядке составляют на все товары, работы и услуги (облагаемые, не облагаемые, экспортные и т. д.) счета-фактуры на имя покупателя в двух экземплярах (один экземпляр должен быть доставлен адресату не позднее 10 дней со дня отгрузки). Выписка счетов-фактур обязательно фикси­руется в книге покупок-продаж. Выписываются счета-фактуры и по предоплатам (авансовым платежам) в счет предстоящих поставок това­ров (выполнения работ и оказания услуг). С 26 февраля 2000 г. с целью усиления контроля за экспортом и импортом в счет фактуру включено еще два реквизита: “Страна происхождения продукции” и “Номер грузовой таможенной декларации”.

Принятие к возмещению НДС (зачету перед бюджетом) по приоб­ретенным товарам, предназначенным для продаж, материальным ресурсам (работам, услугам) производственного назначения осуществ­ляется в ранее действующем порядке *по мере их оплаты и оприходова­ния.*

При реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет населе­нию с использованием контрольно-кассовых аппаратов требования постановления Правительства РФ от 29 июля 1996 г. №914 считаются выполненными, если в чеке, выданном покупателю, содержатся следу­ющие реквизиты:

• наименование продавца;

• номер контрольно-кассового аппарата;

• цена продаваемого товара с НДС.

Явный перегиб в применении НДС — его взимание при внутрипроизводственном по­треблении продукции собственного производ­ства, прямо не обретающей товарной формы, причем даже тогда, когда затраты на изготов­ление такой продукции не относятся на издержки производства и обращения (в этом случае за базовую для расчета НДС берется аналогичная реализация продукции за пределы предприятия). Подобный порядок прямо про­тиворечит принципам самофинансирования и самообеспечения.[[26]](#footnote-26)

Если рассматривать НДС по продукции производственно-технического назначения, трудно не вспомнить детскую игру в “салки”; разница лишь в том, что каждый последующий “осаленный”, т.е. участник технологической цепи, получает более ощутимый, нежели предыдущий, “финансовый шлепок”. Начинающий же “игру” по всей этой цепи в конечном счете получает по принципу бумеранга такой удар через суммарный подъем цен, в том числе и за счет НДС, что не состоянии его выдержать.[[27]](#footnote-27)

В масштабах государственного товаро­оборота перекатывающийся нарастающим ва­лом прирост издержек производства и реали­зации за счет НДС не может служить действи­тельным источником доходности и реального материального наполнения бюджета. Дело в том, что по природе своего происхождения та­кой прирост не отражает материальной до­бавки овеществленного труда на первичном уровне, т.е. уровне деятельности предприятий — товаропроизводителей. Взимание НДС соз­дает лишь иллюзию наполнения бюджета. На самом деле он впитывает уже девальвирован­ную денежную массу. Ситуация усугубляется, если учесть падение прибыльности производ­ства, означающее в то же время сокращение материальной субстанции взимания НДС — прирастающей стоимости. При перераспреде­лении на НДС балансовой нагрузки в попол­нении бюджета лишний раз подтверждается фиктивность получаемого таким способом до­хода.

Парадоксальность ситуации с применением НДС заключается в том, что государство получает больший нало­говый доход от торговых операций по более высоким ценам, вследствие чего само фаталь­ным образом оказывается заинтересованным в завышении цен со всеми вытекающими отсю­да дестабилизирующими последствиями.

Механическое заимствование механизма взимания НДС из зарубежной практики без осмысления специфики его действия в ус­ловиях реформируемой экономики, да еще с учетом особенностей России, не оправдалось. НДС применяется более чем в 60 странах и вез­де выполняет нивелирующую функцию в ус­ловиях давно сложившегося равновесия де­нежного спроса и товарного предложения и относительно стабильной межотраслевой нор­мы прибыли. В таких условиях он лишь упро­чивает общее равновесие экономической сис­темы, сложившееся естественным рыночным путем. У нас же, в обстановке общей потери измерительных координат и управляемости экономики, НДС приобрел содержание, ко­торое вполне правомерно назвать полностью иррациональным.

Словом, применение НДС, фактически не связанного с процессом создания и возра­стания стоимости, представляется не только бесперспективным, но и опасным для госу­дарства и его экономики.

**2.2. Особенности взимания НДС по предприятиям**

**отдельных отраслей**

**2.2.1. Особенности взимания НДС с малых предприятий**

Развитие реальных рыночных отношений вызвало активизацию работы хозяйствующих субъектов, в том числе занимающихся ма­лым бизнесом.

По данным государственной статистики на долю малых предприятий приходится до 20% общего объема промышленной продук­ции, а в сфере торговли, где малый бизнес получил наибольшее развитие, — более 30%.[[28]](#footnote-28) Кроме того, по отдельным регионам Россий­ской Федерации до 70 *%* налогоплательщи­ков, уплачивающих НДС, приходится на долю малых предприятий.[[29]](#footnote-29)

В общем объеме поступления НДС, как показывает анализ налоговой статистики, удельный вес малых предприятий составляет в среднем до 15% общих квартальных по­ступлений этого налога.[[30]](#footnote-30)

Некоторые сложности в понимании воп­росов налогообложения появились у малых предприятий после выхода Федерального за­кона от 29.12.95 № 222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для объектов малого предпринимательства”.

Применение упрошенной системы нало­гообложения организациями, подпадающи­ми под действие названного выше Федераль­ного закона от 29.12.95 № 222-ФЗ, предусматривает замену уплаты совокупнос­ти установленных законодательством Россий­ской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяй­ственной деятельности организаций за отчет­ный период.

Несмотря на достаточно четкую систему налоговых обязательств, предусмотренную действующим законодательством, поток зап­росов от представителей малого бизнеса от­носительно понимания конкретной ситуа­ции, возникающей в многообразных поло­жениях, до сих пор не иссякает.

Приоритетными являются те, которые регулируют вопросы возможности выбора перехода на упрошенную систему налогооб­ложения согласно Федеральному закону от 29.12.95 № 222-ФЗ.

В частности, является ли предприятие малого бизнеса плательщиком НДС, если оно решило перейти на упрошенную систему на­логообложения?

В силу специфики НДС особый интерес вызывает вопрос о взаимодействии с парт­нерами в части возможности использования права на возмещение (зачет) входного НДС, если продавцом будет представитель малого бизнеса.

В соответствии с действующим законо­дательством для всех плательщиков исчисле­ние и уплата НДС построена таким образом, что сумма налога, указанная отдельной стро­кой в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях, в ре­естрах чеков и реестрах На получение средств с аккредитива), должна быть четко зафикси­рована на балансе поставщика (продавца) по кредитовым оборотам счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость", и на балансе по­купателя, но по дебетовым оборотам счета 68.

Только при соблюдении указанных выше условий у покупателя к зачету (возмещению) принимаются суммы налога, подлежащие уплате в бюджет поставщиком-продавцом материальных ценностей.

Однако этот принцип взаимности инте­ресов налогоплательщиков и государства на­рушается при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных в соответствии с п. 1 ст. 5 Закона РФ от 06.12.91 № 1992-1 "О на­логе на добавленную стоимость" (с учетом последующих изменений и дополнений) от уплаты налога, а также при реализации то­варов (работ, услуг) физическими лицами, занимающимися предпринимательской дея­тельностью без образования юридического лица, и малыми предприятиями, перешед­шими на упрощенную систему налогообло­жения в соответствии с Федеральным зако­ном от 29.12.95 № 222-ФЗ.

Вышеперечисленные категории лиц не являются плательщиками НДС. Это означа­ет, что действие Закона РФ “О налоге на добавленную стоимость” на них не распрос­траняется.

На этом основании указанные хозяйству­ющие субъекты лишаются права на возмеще­ние входного НДС и не уплачивают в бюджет НДС по своей реализации товаров (работ, ус­луг). Поэтому в инструкции Госналогслужбы России от 11.10.95 № 39 “О порядке исчисле­ния и уплаты налога на добавленную сто­имость”, зарегистрированной в общеустанов­ленном порядке в Минюсте России, предус­мотрена норма, в соответствии с которой при приобретении материальных ценностей для производственных нужд у малых предприятий. перешедших на упрощенную систему налого­обложения, как за наличный, так и безналич­ный расчет, сумма налога по ним к зачету у покупателя не принимается и расчетным пу­тем не выделяется. Стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг) без вы­деления по ним в расчетных документах НДС приходуется налогоплательщиком на балансовых бухгалтерских счетах 10 "Материалы" и др. на всю сумму предъявленного счета с последу­ющим списанием в установленном порядке на издержки производства (обращения).

Такое решение правомерно, так как оно сохраняет принцип “зеркальности” или ней­тральности этого налога при обеспечении финансовых интересов как налогоплательщи­ков, так и государства, поскольку в против­ном случае государственный бюджет мог бы понести необоснованные потери в связи с тем, что малые предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками НДС.

Рассмотрим процесс исчисления НДС на примере ООО “Академия красоты” г. Саратова. НДС уплачивается предприятием с облагаемого оборота по ставке 20%. В форме по расчету НДС (см. приложение 9) прежде всего показывается величина НДС по приобретенным ценностям, отражаемая по дебету сч. 19 (2856 руб.) и сумма НДС по оприходованным оплаченным ценностям, подлежащая списанию с кредита сч. 19 “НДС по приобретенным ценностям” в дебет сч. 68 “Расчеты с бюджетом” (2356 руб.).

Стоимость бытовых услуг с НДС, оказанных предприятием, составила за 1 квартал 1999 г. 35338 руб. Сумма НДС вычисляется по ставке 16,67%. Получим, 35338\*0,1667 = 5891 руб. В итоге сумма НДС, подлежащая оплате в бюджет за 1 кв. 1999 г., равна 3535 руб. (5891-2356) (см. таблицу 4).

###### Таблица 4

Расчет НДС за 1 квартал 1999 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №№ | Показатели | Оборот, руб. | Ставка НДС, % | Сумма НДС, руб. |
| 1. | Сумма НДС по приобретенным ценностям, отражаемая по дебету сч. 19 | 14282 | 20 | 2856 |
| 2. | Сумма НДС по оприходованным оплаченным ценностям, подлежащая списанию с кредита сч. 19 в дебет сч. 68 | 11782 | х | 2356 |
| 3. | Стоимость реализуемых услуг | 35338 | 16,67 | 5891 |
| 4. | Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (с.3 – с.2) | х | х | 3535 |

**2.2.2. Особенности взимания НДС в торговле**

Во многом недобор НДС объясняется неотлаженностью механизма взимания налога в торговле. Вот почему законодатели рассмат­ривают в настоящее время вопросы совер­шенствования порядка определения налогооблагаемой базы и начисления НДС в розничном звене путем распространения на него общепринятого механизма, действую­щего в других отраслях экономики, включая оптовую торговлю.

Согласно п. 3 ст. ст.4 Закона о НДС при осуществлении предприятиями посреднических услуг облагае­мым оборотом является сумма дохода, полученная в виде надбавок, вознаг­раждений и сборов. При этом с 1 января 2000 г. существенно изменен порядок исчисления облагаемого оборота предприятиями розничной торговли и общественного питания. “*Облагаемый оборот при реализации товаров предприятиями розничной торговли и общественного питания определяется на основе стоимости реализуемых товаров исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость. В таком же порядке определяется облагаемый оборот при аукцион­ной продаже товаров*”*.(п.3. ст.4)*

У заготовительных, снабженческо-сбытовых, оптовых и других предпри­ятий, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения, облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость. *У заготовительных, снабженческо-сбытовых, оптовых и других предприятий при за­купке сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия у физических лиц при дальнейшей реализации этой продукции или результатов ее переработки облагаемый оборот определя­ется в виде разницы между ценой реализации и ценой приобре­тения продукции без налога на добавленную стоимость.* (п.3. ст.4)

Унификация порядка исчисления НДС для всех категорий налогоплательщиков уп­рощает в значительной мере технологию вы­явления налогооблагаемой базы. Вместе с тем нельзя не учитывать возможные финансовые потери от перехода розничной торговли на общепринятый порядок исчисления НДС, поскольку возможно образование “отрицатель­ного сальдо” по счету 68 в торговой деятель­ности за счет сложности учета реальных объе­мов продаж товаров.

Даже в условиях ныне действующего за­конодательства в силу несовершенства меха­низма возмещения (зачета) входного НДС по приобретаемым материальным ресурсам об­разуются так называемые "пустоты", разры­вы в цепочке прохождения товаров на ста­дии производства или во время продвижения в сферу обращения.

Действительно, действующее налоговое законодательство не создает реальные пред­посылки для активизации материального про­изводства, не способствует деловой активно­сти хозяйствующих субъектов, заинтересован­ных в расширении процесса производства товаров, их скорейшей реализации и возоб­новлении цикла товар — деньги — товар.

Право на возмещение входного НДС возникает у налогоплательщика при опри­ходовании на своем балансе материальных ресурсов и их оплате поставщикам. Объек­тивно получается, что стимулируется по­купка материальных ресурсов на склад, поскольку налогоплательщику гарантирует­ся возмещение (зачет) за счет бюджета ра­нее израсходованных оборотных средств на приобретенные ресурсы. В этом и состоит основной финансовый интерес налогопла­тельщика получить от государства "свое". А вот дальнейшая судьба приобретенного то­вара (сырья, материалов) объективно пред­ставляет интерес главным образом не для хозяйствующего субъекта-налогоплатель­щика, а для налоговых органов, отслежи­вающих объекты налогообложения — объе­мы реализации товаров (работ, услуг), с которых и начисляются кредитовые оборо­ты счета 68.

Отсюда вывод — налоговое законодатель­ство должно быть построено таким образом, чтобы органически соединить финансовую заинтересованность налогоплательщика в практической реализации права на возмеще­ние (зачет) входного НДС одновременно с возникновением объекта налогообложения. Указанная схема стимулирует деловую актив­ность и наращивание объемов производства товаров (работ, услуг).

Таким образом, суммы налога, факти­чески уплаченные поставщикам за приобре­таемые товары и материальные ресурсы (выполненные работы, оказанные услуги), должны приниматься к вычету (зачету) толь­ко по тем закупленным материальным ресур­сам, которые фактически включены в себес­тоимость реализованной товарной продукции (работ, услуг).

Налоговые обязательства налогоплатель­щиков в сфере торговой деятельности осо­бенно актуальны в связи с увеличивающимися внешнеторговыми оборотами, а также некоторыми особенностями обложения на­логом на добавленную стоимость товаров. завозимых по импорту на таможенную рос­сийскую территорию.

Согласно Закону РФ "О налоге на до­бавленную стоимость" товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, облага­ются налогом на добавленную стоимость по соответствующим ставкам 10*%* или 20%, в зависимости от видов товаров, кроме тех, которые в соответствии со ст. 5 данного За­кона освобождаются от налога.

Плательщиками налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию России, являются предприя­тия и другие лица-импортеры, определяемые в соответствии с таможенным законодатель­ством Российской Федерации.

Объектами налогообложения являются товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным за­конодательством Российской Федерации.

В налогооблагаемую базу по товарам, вво­зимым на территорию Российской Федерации, включаются таможенная стоимость товара, таможенная пошлина, а по подакцизным това­рам — и сумма акциза.

Таможенная стоимость товара определя­ется в соответствии с таможенным законода­тельством Российской Федерации.

Предусмотренное освобождение от на­лога на добавленную стоимость при ввозе (импорте) товаров производится таможенны­ми органами только в момент таможенного оформления.

Это означает, что импортер по завози­мым вышеуказанным товарам на таможне не платит НДС, а при реализации (перепрода­же) этих товаров на территории России об­лагаемый оборот определяет в виде разницы между продажной ценой, уменьшенной на величину таможенной стоимости, таможен­ной пошлины, сборов за таможенное офор­мление.

Статьей 6 Закона об НДС установлены следующие размеры ставок:

10 %—по продовольственным товарам (за исключением подакцизных) по перечню, утвержденному Правительством РФ, и по товарам для детей по перечню, утвержден­ному Правительством РФ;

10%—по продовольственным товарам (за исключением подакцизных) по перечню согласно приложению 1 к Закону о НДС и по товарам для детей по перечню согласно приложению 2 к Закону о НДС;[[31]](#footnote-31)

20%—по остальным товарам, включая подакцизные продовольственные товары.

Указанные ставки применяются при исчислении НДС по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, и взи­маются таможенными органами России.

Согласно п. 2 ст. 7 Закона об НДС сумма налога на добавленную стоимость, подлежа­щая взносу в бюджет, определяется как раз­ница между суммами налога, полученными за реализованные товары, и суммами нало­га, фактически уплаченными поставщикам за поступившие (приятые к учету) материальные ресурсы (работы услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

В силу того, что налог на добавленную стоимость — косвенный налог, он не оказы­вает прямого воздействия на финансовое положение налогоплательщика (импортера), поскольку суммы уплачиваемого налога, при­сутствующего в стоимости продажи товара (включая на таможне), по закупаемым мате­риальным ресурсам не относятся им на за­траты производства и обращения, а перекла­дываются на покупателя, который также получит возмещение (зачет) этого налога при реализации своей продукции другим потре­бителям, и т.д.

Реальное значение налога на добавлен­ную стоимость, включаемого в цену прода­жи (покупки) как ценового фактора, прояв­ляется в полной мере на конечной стадии потребления закупленного товара. Как пра­вило, такой конечной стадией является про­дажа товаров (включая импортные) в роз­ничной торговле для населения.

Именно на этой стадии продвижения то­вара можно в полной мере говорить об НДС как о ценообразующем факторе.

Действующая законодательная норма по предоставлению права налогоплательщику на возмещение налога на добавленную стоимость по продаже или перепродаже товаров позво­ляет реализовывать это право независимо от факта реализации ранее закупленных товаров.

Достаточно оприходовать купленные то­вары и оплатить поставщикам их стоимость, включая НДС.

Такая схема действует в полной мере и при импорте товаров.

2.2.3. Налогообложение предприятий, работающих в

сфере строительной деятельности

В соответствии с п.1 ст. 4 Закона о НДС в облагаемый оборот включаются любые получаемые пред­приятиями денежные средства, если их по­лучение связано с расчетами по оплате това­ров (работ, услуг).

К таким денежным средствам относятся авансовые и иные платежи, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или вы­полнения работ (услуг) на расчетный счет предприятия.

В связи с этим поставляемые заказчиком-застройщиком товарно-материальные ценно­сти не могут рассматриваться для строитель­ной организации как авансовые платежи, поскольку нет реального поступления денеж­ных средств на расчетный счет строительной организации. Более того, подрядчик не ведет расчеты с заказчиком за переданные мате­риальные ресурсы. Следовательно, в этом случае реально отсутствует объект налогообложения на балансе подрядной организации.

Планом счетов бухгалтерского учета фи­нансово-хозяйственной деятельности пред­приятия и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина СССР от 01.11.91 №51 (счетом изменений и дополне­ний), предусмотрено, что материалы, пере­данные подрядчику и учитываемые заказчи­ком на собственном балансе, могут быть отражены подрядчиком на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку".

При передаче заказчиком материальных ценностей на давальческих условиях подряд­ным организациям для строительства объек­та стоимость таких материальных ценностей (включая НДС, не списанный с кредита счета 19 у заказчика-застройщика) списывается за­казчиком на увеличение сметной (балансо­вой) стоимости законченного строительства и в объем выполненных работ, облагаемый НДС, у подрядчика не включается.

Согласно п. 11 письма Минфина России от 12.11.96 №96 "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную сто­имость и акцизами" разница между суммой НДС, причитающейся к уплате в бюджет в момент ввода объекта в действие, и суммой налога, исчисленной за период строительства объекта хозяйственным способом, подлежит списанию с дебета счета 46 в кредит счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавлен­ную стоимость". Такая разница возникает в случае, если в отчетном периоде, в котором завершается строительство и объект вводит­ся в действие, произведены дополнительные Фактические затраты по строительству, от­раженные по дебету счета 08 "Капитальные вложения", и, следовательно, сумма НДС, равная разнице между суммами налога, ис­численными в период строительства и на дату окончания строительства, не отражена в бух­галтерском учете по дебету счета 08 "Капи­тальные вложения" в корреспонденции с кредитом счета 68, субсчет "Расчеты по на­логу на добавленную стоимость".

Что касается доначисления НДС на сум­му переоценки затрат по незавершенному строительству, то согласно п. 11 инструкции Госналогслужбы России от 11.10.95 № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на до­бавленную стоимость" работы, выполненные хозяйственным способом, облагаются НДС по мере их выполнения и отнесения на счет 08 "Капитальные вложения". При этом резуль­таты произведенной переоценки затрат по незавершенному строительству, выполняемо­му хозспособом, НДС не облагаются.

В связи с этим производить доначисле­ние НДС на сумму переоценки незавершен­ного строительства, выполненного хозспосо­бом, при вводе объекта в действие не следует, поскольку эта сумма не увеличивает оборо­ты по счету 08 и не участвует в расчетах за объем выполненных работ.

Согласно Закона РФ о НДС с 1 января 2001 г. введена практика возмещения НДС по объектам капитального строительства независимо от источника финансирования. Сум­мы НДС по вводимым в эксплуатацию законченным строительством объек­там, уплаченные подрядным организациям или в бюджет, будут вычитаться из сумм этого налога, подлежащих уплате в бюджет, в момент ввода в эксп­луатацию объектов капитального строительства (п.2 ст.7 Закона).

**2.3. Проблемы взимания НДС при использовании векселей**

В настоящее время представляется весьма актуальным рассмотрение вопроса об уклонении от уплаты НДС с использованием векселей.

Как отмечает С. Новиков, Закон о НДС противоречил нормам ст. 6 Закона РФ "Об основах налоговой сис­темы в Российской Федерации", утратившей силу с 1 января 1999 года, принуждая участников инвестиционного процесса дважды платить НДС (заказчик платил НДС подрядчику и одновременно в бюджет с выручки, включающей затраты на строи­тельство в виде износа, кроме того, подрядчик вынужден платить НДС с поступив­шего аванса, не имеющего отношения к добавленной стоимости).[[32]](#footnote-32)

Статья 8 Закона датой совершения оборота считает день поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков или в кассу, то есть закон не определяет дату совершения оборота при оплате счета векселями и другими видами имущества, а также зачетом взаимных требований.

Названные недостатки налогового законодательства используются недобросове­стными налогоплательщиками в целях уклонения от уплаты НДС. Для борьбы с та­кими явлениями Минфин РФ и ГНС (МНС) РФ выпускали и продолжают выпускать противоречивые разъяснения. В частности, в письме от 13 ноября 1998 года № BHK-6-18/825 ГНС РФ утверждает, что засчитывается (возмещается из бюджета) лишь та сумма НДС, которая уплачена поставщику товара денежными средствами. ГНС РФ, ссылаясь на ст. 7 и 8 Закона о НДС, отказывает предприятиям в их праве выполнять обязательства перед поставщиками (в том числе по перечислению сумм НДС) путем зачета взаимных требований, с использованием таких средств платежа как налого­вые освобождения (обязательства), векселя и другие виды ценных бумаг и имуще­ства. Можно подумать, что ГНС РФ и Минфин РФ допускают применение векселей и зачета взаимных требований в гражданском обороте (по гражданскому законода­тельству), но не признают их в целях налогообложения. Но так ли это?

В п.31 Инструкции ГНС РФ от 11 октября 1995 года № 39 "О порядке исчисле­ния и уплаты налога на добавленную стоимость" указано, что для организаций (предприятий), определяющих реализацию по отгрузке товаров, датой совершения оборота считается их отгрузка и предъявление покупателям расчетных документов или получение векселя. Согласно письмам Минфина РФ от 26 ноября 1997 года № 04-07-06 и от 16 апреля 1998 года № 04-03-11 при оплате отгруженной продукции (работ, услуг) векселем (при учетной политике "по оплате") налогооблагаемый обо­рот определяется в момент наступления срока погашения векселя или в момент пере­дачи векселя по индоссаменту. Если в счет предоплаты получены векселя, такая предоплата облагается на общих основаниях. Отметим, что эти разъяснения Минфи­на РФ экономически обоснованы, они учитывают сущность векселей.

В соответствии с письмом ГНС РФ от 30 июля 1996 года № ВГ-06/525 суммы НДС, уплаченные в бюджет за счет средств, перечисляемых иностранному предпри­ятию, подлежат зачету или возмещению у предприятия — источника выплаты, что буквально не соответствует формулировкам ст. 7 и 8 Закона о НДС, но по существу отвечает требованиям ст. 1 и 7 Закона.

Упомянутые выше Инструкция и письма доказывают, что Минфин РФ и ГНС РФ ранее допускали возможность оплаты счета поставщика векселями, не всегда со­блюдая ст. 8 Закона о НДС. И по моему мнению, если счет поставщика, в котором выделена сумма НДС, оплачен путем передачи векселя, то есть если полностью ис­полнено обязательство перед поставщиком, у поставщика появляется налогооблага­емый оборот, а у покупателя — право возместить из бюджета сумму НДС, уплачен­ную поставщику. Если бы у такого покупателя права на возмещение уплаченного НДС не было, то получается, что покупатель одновременно заплатил бы НДС как продавцу (поставщику), так и в бюджет — из выручки.

В то же время налогоплательщикам необходимо знать, что не всякий вексель яв­ляется имуществом, что было доказано С. Новиковым и В. Амосовым,[[33]](#footnote-33) а также учтено при составлении писем Минфи­на РФ от 26 ноября 1997 года №04-07-06 и от 16 апреля 1998 года №04-03-11. По этой причине простые товарные векселя покупателя до наступления момента или срока погашения или до момента передачи их по индоссаменту числятся и должны числиться в составе задолженности покупателей по полученным векселям или, вер­нее, в составе задолженности покупателей, обеспеченной их товарными векселями. Эти векселя до наступления упомянутых выше моментов не могут порождать нало­гообложение отгруженного товара у поставщика, применяющего учетную политику "по оплате", и зачет НДС у покупателя.

Если для расчета с поставщиком использован вексель (банка, иного кредитного учреждения, надежной страховой или иной компании), как правило, не столько в качестве финансовых вложений с целью получения доходов в виде процента или дисконта, сколько в качестве средств платежа и расчетов (то есть как "короткие" деньги), у поставщика появляется налогооблагаемый оборот, а у покупателя — пра­во на зачет НДС. В последнем случае, если вексель не будет признан средством пла­тежа ("короткими" деньгами), передачу векселя поставщику товара можно признать обменом товара на вексель, что также вызывает наступление момента налого­обложения и зачета НДС. Значит, использование векселей не может способствовать уклонению от уплаты НДС.

Этот вывод можно подтвердить анализом условного примера.

Поставщик (товаропроизводитель) уплатил своим поставщикам за поставленные материальные ресурсы 48 тыс.руб., в том числе НДС — 8 тыс. руб. Выпустил това­ров на 120 тыс. руб., себестоимость товара составила 90 тыс. руб., в том числе мате­риальные затраты — 40 тыс. руб. Первый покупатель приобрел у поставщика това­ры на 120 тыс. руб., в том числе НДС — 20 тыс. руб., и отпустил (реализовал) вто­рому покупателю за 120 тыс. руб. (для упрощения примера не будем рассматривать торговую надбавку или допустим, что рыночная цена товара равна 120 тыс.руб.), одновременно застраховав риск неоплаты счета. Второй покупатель по сговору с первым не оплатил счет первого покупателя, поэтому первый покупатель полу­чил страховое возмещение в виде векселя страховой компании на 120 тыс. руб. Этот вексель передан поставщику в качестве оплаты счета. С целью выполнения обя­зательств перед страховой компанией по перечислению страховой премии в сумме 121 тыс.руб. между первым покупателем и страховой компанией заключен договор Уступки права требования ко второму покупателю. Страховая компания получает 1 тыс.руб. от первого покупателя и 120 тыс.руб. от второго покупателя, пере­числяет 120 тыс.руб. поставщику для погашения (выкупа) собственного векселя.

Хозяйственные операции отражены ими с применением бухгалтерских проводок, приведенных в приложении 10.

Анализ проведенных хозяйственных операций показывает, что объем добав­ленной стоимости составил 60 млн. руб. (120-20-40), сумма НДС — 12 млн. руб. (20% от 60), изготовителем (поставщиком) товаров в бюджет перечислено 12 млн. рублей. У первого и второго покупателя добавленная стоимость не создана, поэтому НДС в бюджет ими не должен быть перечислен (20 - 20 + 20 - 20 = 0). В данном конкретном случае под видом страхового возмещения и в виде векселя первому покупателю от нового кредитора (страховой компании) поступила выручка от реализации товара, поэтому поступление векселя от страховой компании следовало отразить проводкой Д-т58, К-т76. Если страховая компания, первый и второй покупатели докажут, что первому покупателю поступило страховое возмещение, а не выручка от реализации товара, у последнего на 120 млн. руб. возрастут балансовая и налогооблагаемая прибыль (Д-т 58 - К-т 80), а списание уступленной дебиторской задолженности в качестве страховой премии (затрат по страхованию) налогооблагаемую прибыль уменьшит лишь в пределах нормы, то есть, выиграв на уменьшении суммы НДС, первый покупатель может больше потерять на переплате налога на прибыль.

Кроме того, ему трудно доказать, что поступивший вексель не связан с реализа­цией товара, поэтому будет существовать значительный риск вовлечения в выматы­вающую судебную тяжбу с налоговыми органами и риск принятия судебных реше­ний в пользу налоговых органов (с точки зрения логики и экономического мышле­ния не может быть уменьшен налог на 20 млн. руб. при создании добавленной сто­имости в сумме 0 млн. руб.). При уступке права требования сделка между первым и вторым покупателем завершается, а окончание такой операции в совокупности с другими мотивами (в том числе с учетом отсутствия убытков у первого покупателя и получения им дохода от зачета НДС) может быть приравнено к реализации товара.

В Налоговом кодексе РФ с 1 января 1999 года реализацией товара признается пе­реход права собственности к покупателю. В рассматриваемом примере право соб­ственности на товар ко второму покупателю перешло, поэтому первый покупатель будет вынужден отразить начисление НДС как в бухгалтерском учете, так и в нало­говой декларации в сумме 20 млн. руб. (Д-т 76 - К-т 68), в противном случае он может быть привлечен к ответственности за занижение сумм налога в налоговых деклара­циях.

Уменьшению количества случаев занижения налогов и налоговых споров, по мо­ему мнению, будут способствовать определенность изложения норм налогового за­конодательства, системный подход к вопросам применения понятийного аппарата и определения налогооблагаемых оборотов и сумм налогов. К примеру, налоговое за­конодательство должно дать четкие и экономически обоснованные определения та­ких понятий как товар, реализация товара, момент реализации товара, добавленная стоимость, плательщики НДС, объект налогообложения, порядок (методика) исчис­ления объемов добавленной стоимости и налога.

Следует отметить нововведение в п.2 ст. 7 Закона РФ “О налоге на добавленную стоимость” с изменениями от 02.01.2000 г., о том, что при использовании в расчетах за поставленные товары векселей суммы НДС подлежат возмещению после оплаты векселей денежными средствами. Это должно ограничить совершение предприятиями фиктивных сделок с векселями, использование векселей в схемах по обналичиванию денег. Кроме того, в вышеназванную статью Закона о НДС включен п.6, согласно которому плательщики НДС по реали­зуемым товарам (работам, услугам), облагаемым этим налогом или освобождаемым от этого налога, должны оформлять счета-фактуры, вести журналы учета счетов-фактур, книги покупок и книги про­даж в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Фе­дерации.

**2.4. Пути совершенствования взимания НДС**

В качестве одного из путей совершенствования взимания НДС можно предложить применение концепции равновесия хозяйствующего субъекта.

Концепция равновесия однозначно трак­тует цель управления хозяйствующего субъек­та как его приведение к состоянию равнове­сия, ибо спрос на продукцию хозяйствую­щего субъекта должен быть равен его пред­ложению, причем, хозяйствующий субъект должен получать максимальную прибыль.

Концепция равновесия однозначно трак­тует бухгалтерский учет как фактор произ­водства, так как только на основе метода бухгалтерского учета возможно управление интенсивностью производства хозяйствующе­го субъекта

Методологической основой инструмен­та управления состоянием равновесия хозяй­ствующего субъекта является "Таблица раз­верстки анализа состояния равновесия хозяйствующего субъекта" (РАСРХС)

Таблица разверстки анализа состояния равновесия хозяйствующего субъекта состоит из шести строк и потенциально неограни­ченного количества столбцов. В то же время таблица ограничена в своем развитии по­следним столбцом, в котором подсчитыва­ются соответствующие суммы чисел, про­ставленные в ячейках соответствующих строк (за исключением значений строки "Момент времени")

По таблице 5:

1. Предел объема (L, стр 1) означает объем единицы неразделимости каждого мо­мента состояния равновесия хозяйствующего субъекта Предел объема наиболее точно под­ходит под философское понятие "одно", каждый момент состояния равновесия хо­зяйствующего субъекта состоит из неразде­лимости — момента времени реализации товара (Т), его предельной стоимости (S) в этот момент, предельной стоимости его про­изводства (С), разности (Р) между предель­ной стоимостью товара в момент реализа­ции и предельной стоимостью производства этого товара, индикации равновесия (В), которая должна быть равна нулю Таким об­разом, если продается количество товара, равное единице, то предел объема равен единице

2. Под моментом времени (Т, стр 2) под­разумевается момент времени реализации каждой следующей единицы товара. Под моментом времени понимается каждый следу­ющий момент времени. На практике каждо­му моменту времени соответствует своя и только своя дата (эмпирическая).

3. Предельная стоимость реализации объе­ма (S, стр 3) — это цена реализации каждой следующей единицы товара, иными словами предельная стоимость товара.

Таблица 5

Таблица разверстки анализа состояния равновесия

хозяйствующего субъекта

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | Предел объема | L | 1 | 1 | 1 | … | 1 | 1 | ∑L |
| 2 | Момент времени | Т | 1 | 2 | 3 | … | tn-1 | tn | X |
| 3 | Предельная стоимость реализации объема | S | S1 | S2 | S3 | … | Sn-1 | Sn | ∑S |
| 4 | Предельная стоимость производства объема | С | С1 | С2 | С3 | … | Cn-1 | Cn | ∑C |
| 5 | Разность | Р | Р1 | Р2 | P3 | … | Pn-1 | Pn | ∑P |
| 6 | Индикация равновесия | В | 0 | 0 | 0 | … | 0 | 0 | 0 |

Каждая определенная величина "Предельная стоимость реализации объема" есть цена договора куп­ли-продажи, заключенного между рассмат­риваемым хозяйствующим субъектом и по­купателем его продукции (работ, услуг)

В бухгалтерском учете после записи в таб­лице разверстки анализа состояния равнове­сия хозяйствующего субъекта делается изве­стная проводка:

*Д-т 51 "Расчетный счет " К-т 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"*

4. Предельная стоимость производства объема (С, стр 4) — себестоимость продукта в общепринятом понимании, то есть исчисляемая в соответствии с методом бухгалтерс­кого учета Категорическое доказательство на основе диалектического единства теории тру­довой стоимости и теории субъективной сто­имости состоит в следующем в соответствии с теорией трудовой стоимости себестоимость продукта — суть труд, вложенный в создание данного продукта (безотносительно кем), в соответствии с теорией объективной стоимо­сти этот труд приобретается хозяйствующим субъектом на рынке по субъективной стоимо­сти Однако хозяйствующий субъект приоб­ретает на рынке труд в целях производства дополнительной единицы продукта Следова­тельно, осуществляя свою деятельность, хо­зяйствующий субъект согласно устройству или принципу своей деятельности приобре­тает на рынке в каждый момент времени до­полнительное количество труда. Следователь­но, хозяйствующий субъект приобретает дополнительное количество труда по предель­ной стоимости Отсюда себестоимость (про­изводства единицы продукта) — есть предель­ная стоимость (труда, необходимого на его производство, или предельная стоимость всех затрат, необходимых на производство каж­дой единицы продукта) Иными словами, се­бестоимость можно трактовать как предель­ную стоимость безотносительно к чему либо

В бухгалтерском учете величина предель­ной стоимости производства объема или (из доказанного) величина себестоимости про­дукции (работ, услуг) хозяйствующего субъекта отражается по дебету счета 46 'Реа­лизация продукции (работ, услуг)" В соответ­ствии с принципами бухгалтерского обобще­ния затрат на производство можно привести следующие бухгалтерские проводки, на ос­нове значений которых проще всего отразить экономическое содержание параметра "Пред­ельная стоимость производства объема" (се­бестоимости продукции (работ, услуг) хозяй­ствующего субъекта, а именно

*Д-т 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"*

*К-т 20 "Основное производство ",*

*К-т 23 "Вспомогательное производство",* и (работы, услуги),

*К-т 37 "Выпуск продукции (работ, ус.1уг) ",*

*К-т 40 "Готовая продукция".*

5. Разность (Р, стр 5) — есть разность меж­ду ценой реализации продукта и его себесто­имостью Эта разность (Р) выражается формулой P=S-C. Очевидно, что разность представляет собой нераспределенную при­быль хозяиствующего субъекта.

Сущность данного показателя проще все­го раскрыть на основе метода бухгалтерского учета

Известно, что по дебету счета 46 "Реа­лизация продукции (работ, услуг)" отражает­ся прибыль как результат реализации

*Д-т 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" К-т 80 "Прибыли и убытки".*

А также сумма НДС на реализованную (отгруженную) продукцию (работы, услуги) и акцизы

*Д-т 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" К-т 68 "Расчеты с бюджетом".*

6. Индикация равновесия (В, стр 6) яв­ляется моментом состояния равновесия хо­зяйствующего субъекта То есть составляющее "одно" единицы неразделимости состояния равновесия хозяйствующего субъекта Инди­кация равновесия рассчитывается по форму­ле B=S-C-P

Значение индикации равновесия всегда должно быть равно нулю. Действительно, если Р≥0, то есть S>C, тогда B=S-C-P-0, что очевидно, если Р<0, то есть S<C, тогда В = S-C-P=S-C- (- ⎜Pi⎜) = 0, что тоже очевидно.

Значение соответствующей величины "Индикация равновесия", а именно ночь, должно получаться путем расчета на основе метода бухгалтерского учета соответствующих значений:

1) себестоимости продукции (работ, ус­луг) хозяйствующего субъекта ("Предельной стоимости производства объема");

2) нераспределенной прибыли хозяй­ствующего субъекта ("Разности").

Очевидно, что если себестоимость про­дукции (работ, услуг) и величина соответ­ствующей нераспределенной прибыли рас­считаны на основе метода бухгалтерского учета правильно, то в соответствующей ячей­ке рассматриваемой таблицы получится зна­чение, равное нулю. Если оно не равняется нулю, то себестоимость этого продукта, реа­лизуемого по цене, которая отражена в со­ответствующем договоре купли-продажи ("Предельной стоимости реализации объе­ма"), рассчитана неправильно.

Управлять состоянием равновесия хозяй­ствующего субъекта при помощи вышепри­веденного инструмента несложно.

Таблица заполняется тогда, когда про­исходит реализация товара, то есть она "рас­тет" вправо в зависимости от времени.

Заполнение таблицы должно происходить в режиме реального времени. Если в какой-либо момент времени реализации не проис­ходит, то в таблице, а именно в столбце, в том числе в ячейке "Предел объема", опре­деляемом этим моментом времени, записи не делаются, ибо реальное время "отсчитывает­ся" через связь таблицы с бухгалтерским уче­том, а именно через логическую связь "Мо­мента времени" с "Датой" (эмпирической) и "Предельной стоимостью реализации объема" с ценой реализации продукции (работ, услуг), отражаемой в соответствующих договорах куп­ли-продажи, и, следовательно, в бухгалтерс­ком учете хозяйствующего субъекта.

Когда, в результате осуществления реа­лизации товаров, образуется статистически значимое множество необходимых и указан­ных в таблице РАСРХС значений, можно непосредственно увидеть, приближается ли хозяйствующий субъект к состоянию равно­весия или нет.

Иными словами, если хозяйствующий субъект приближается к состоянию равновесия, этому будут свидетельствовать два момента:

1. Увеличение частоты фактов реализа­ции продукции в единицу времени. То есть должно наблюдаться увеличение объема про­даж, в чем можно непосредственно убедить­ся, сравнив значения итоговой ячейки "Пре­дел объема" анализируемого периода с соответствующим значением сходного по продолжительности времени предыдущего пе­риода.

2. Уменьшение во времени значений в ячейках по строке "Разность", то есть значе­ний, которые записываются в правые столб­цы таблицы.

Если хозяйствующий объект не прибли­жается к состоянию равновесия, то в этом случае хотя бы одно из вышеприведенных требований выполняться не будет. Иными словами, хозяйствующий субъект не получа­ет максимальную прибыль.

Если хозяйствующий субъект произво­дит несколько видов продукции (работ, ус­луг), то на каждый вид продукции (работы, услуги) должна вестись своя таблица РАСРХС. Тогда, решая на каждый в высокой степени вероятный прогнозируемый период времени типовую задачу линейного программирова­ния, можно управлять состоянием равнове­сия хозяйствующего субъекта.

С другой стороны, таблица РАСРХС мо­жет служить инструментом взимания НДС. Причем, этот инструмент на порядок увели­чивает сложность уклонения от уплаты НДС.

Для применения таблицы РАСРХС в це­лях взимания НДС государство должно в за­конодательном порядке обязать хозяйствую­щие субъекты представлять эту таблицу в налоговые органы в составе обязательной квартальной отчетности. Также необходимо иметь соответствующую техническую базу, а именно систему электронной обработки ин­формации. Следует отметить, что современ­ный уровень развития вычислительной тех­ники позволяет создать высоконадежную систему обработки информации для созда­ния технологической основы высокоэффек­тивного взимания НДС.

Основной принцип, который лежит в основе рассматриваемого метода, заключает­ся в том, что один и тот же договор реализа­ции товаров (работ, услуг) отражается в уче­те двух хозяйствующих субъектов, которые и заключили этот договор. Следовательно, если в законодательном порядке обязать хозяйству­ющие субъекты каждому договору реализации продукции (работ, услуг) присваивать свой индивидуальный код, то на основе таблицы РАСРХС с помощью применения современ­ных ресурсов вычислительной техники, а так­же некоторым ужесточением ответственнос­ти за неуплату НДС, можно на порядок повысить собираемость этого налога.

Порядок кодирования договоров должен устанавливаться законодательно. Причем, видится следующая методика кодирования договоров реализации (с другой стороны, это договора купли). Каждому хозяйствующему субъекту при регистрации присваиваются свои коды, а именно коды по ОКПО и ОКОНХ. Причем, эти коды проставляются на отчетных балансах хозяйствующего субъек­та. В этом случае кодирование договора реа­лизации может иметь следующую форму: на первом месте кода договора реализации сто­ит код ОКОНХ субъекта, реализующего про­дукцию (товары, услуги), то есть продавца, на втором месте (через двоеточие) — код ОКОНХ хозяйствующего субъекта-покупате­ля, на третьем месте — стандартизованный порядковый номер договора реализации в учете продавца (то есть номер договора на практике должен проставлять продавец, что необходимо установить законодательным пу­тем), на четвертом месте — сумма договора. Далее могут быть предусмотрены места для другой необходимой информации.

Если обязать хозяйствующие субъекты представлять, с одной стороны, вышепри­веденные коды договоров реализации, а с другой стороны, коды договоров купли (ко­торые, в свою очередь, являются договора­ми реализации других хозяйствующих субъек­тов), то при условии представления таблицы РАСРХС, а также компьютерного метода обработки информации возможно на поря­док повысить сложность ухода от уплаты НДС или, иными словами, собираемость этого налога.

В самом деле, хозяйствующий субъект представляет баштане, чем полностью описы­вает свое имущественное положение на оп­ределенную дату.

Таблица РАСРХС показывает, как про­исходили изменения этого положения за пе­риод (квартал), вплоть до целующего баланса на определенную дату. То есть налоговая ин­спекция получает возможность "увидеть" эко­номическое развитие хозяйствующего субъек­та от даты к дате. Компьютерная техника же позволяет вычислять *в* прямом смысле слова нарушителей уплаты НДС.

Действительно, на основе таблицы РАСРХС видны два способа ухода от уплаты НДС:

1. Занижение цены реализации продук­ции (работ, услуг),

2. Завышение себестоимости продукции (работ, услуг).

*Рассмотрим первый случай* ухода от уп­латы НДС.

С одной стороны, для ухода от полно­размерной уплаты НДС необходимо наличие сговора между продавцом и покупателем. Однако если занижение цены реализации (продажной цены) выгодно продавцу, так как снижается величина его добавленной стоимо­сти от реализации данного продукта (рабо­ты, услуги), то очевидно, что это невыгодно покупателю, так как увеличивается его до­бавленная стоимость за счет уменьшения се­бестоимости продукции (так как себестои­мость продукции отражена в таблице РАСРХС). Иными словами, продавец не мо­жет заинтересовать или упросить покупателя отразить в их договоре реализации цену реа­лизации ниже, чем действительная, то есть покупателю становится невыгодно оплачивать покупаемую продукцию (работы, услуги) "черным налом". Ибо это сказывается на сни­жении себестоимости его продукции (работ, услуг); следовательно, если принять, что цена реализации продукции (работ, услуг) посто­янна (что на практике не имеет значения), то из-за сговора с продавцом ресурса умень­шится расчетная величина себестоимости продукции (работ, услуг) покупателя, тогда как реальная не уменьшится (так как за ре­сурс были уплачены реальные денежные средства, в то время как в договоре отражена величина меньшая, чем реальная уплачен­ная величина денежных средств за эти ресур­сы); следовательно, покупатель будет вынуж­ден уплатить НДС не из добавочной стоимо­сти, а, по сути, из своего капитала, что эко­номически нецелесообразно, так как он обязан также представлять в налоговые орга­ны свою таблицу РАСРХС.

Продавец будет вынужден исключить полученный от реализации продукции (ра­бот, услуг) "черный над" из хозяйственного оборота. Ибо включение в оборот дополни­тельных ресурсов сразу же станет видно в таблице РАСРХС. Получение этих ресурсов от других хозяйствующих субъектов будет трудно фальсифицировать, так как очевид­но, что они обязаны также представлять в налоговую инспекцию свою таблицу РАСРХС. Физическим лицам будет тоже проблематич­но оформить получение названных средств, так как они обязаны составлять налоговые декларации. Таким образом, на порядок воз­растает трудность как предпринимательско­го, так и потребительского употребления средств от реализации продукции (работ, ус­луг), полученных "черным налом" путем занижения в договоре реализации цены прода­жи продукта (товара, услуги).

*Рассмотрим второй способ ухода от уп­латы НДС.*

Как известно, Положением о составе за­трат по производству и реализации продук­ции (работ, услуг) установлена единая для всех предприятий и организаций независимо от форм собственности и организационно-пра­вовых форм номенклатура экономических эле­ментов издержек производства. Она включает: 1. Материальные затраты (за вычетом сто­имости возвратных отходов). 2. Затраты на оплату труда. 3. Амортизацию основных фондов. 4. Прочие затраты.

Таким образом, видны “направления” ухода от уплаты НДС.

Касательно первого элемента как потен­циального направления ухода от уплаты НДС можно отметить, что оно практически отпа­дает, ибо по сущности это первый вышерассмотренный случай.

Элемент "Затраты на оплату труда" про­блематично рассматривать как потенциаль­ное направление ухода от уплаты НДС, так как, с одной стороны, это связано с риском для хозяйствующего субъекта, ибо карается законом, а соответствующие органы борьбы с экономической преступностью располага­ют целым рядом методик определения по­добных преступлений (агентура, осведоми­тели и т.д.). С другой стороны, в целях завышения себестоимости хозяйствующий субъект может попытаться сговориться со своим персоналом о том, чтобы персонал, получая на руки низкую заработную плату, подписывал бы расчетные документы, где значилась бы высокая. Но такой сговор про­блематично заключить, так как персонал будет вынужден выплачивать завышенный налог с той суммы, которая декларируется в налоговых декларациях.

Элемент "Амортизация основных фондов" вообще проблематично рассматривать как по­тенциальное направление ухода от уплаты НДС, так как на существующие основные фонды размер амортизационных отчислений постоянен и уже известен. В случае приобрете­ния новых основных фондов будет действовать вышеописанный механизм первого способа.

Элемент "Прочие затраты" включает раз­личные расходы хозяйствующего субъекта: командировочные, подъемные, арендная пла­та, налоги и сборы, вознаграждения за раци­онализаторские предложения и др., входящие в себестоимость продукции и не относящиеся ни к одному из перечисленных элементов за­трат. Эти затраты можно просто деклариро­вать в себестоимости, рассматривать как не­делимые, то есть опять же в случае нарушения, то есть завышения в отчетности, а по сути, в Таблице разверстки анализа состояния рав­новесия хозяйствующего субъекта, будет труд­но как бы то ни было воспользоваться сред­ствами, не уплаченными в бюджет.

На практике коды договоров реализации, которые отражены в рассматриваемой табли­це в строке 3 "Предельная стоимость реализа­ции объема", а также договоров покупки (с другой стороны, реализации), которые пока­заны в рассматриваемой таблице в строке 4 "Предельная стоимость производства объема" каждый хозяйствующий субъект должен пред­ставлять в двусторонней таблице "Таблица кодов договоров за период": в левой колон­ке — коды договоров реализации за период; в правой колонке — коды договоров покупки. Уровень современных технологий позволяет за­конодательно обязать хозяйствующие субъек­ты представлять всю необходимую информа­цию, в том числе таблицу РАСРХС и Таблицу кодов договоров на машинных носителях ин­формации. Следует заметить, что названные таблицы связаны между собой своей эконо­мической сущностью и причинностью.

В связи с тем, что за период представля­ются балансы на дату и таблицы за период, а затем снова, балансы на дату, а методы ком­пьютерной обработки позволяют за мини­мально короткие сроки обрабатывать огром­ные объемы информации, то:

1) возможно просто отыскивать абсолют­ные неточности, если в одном и том же до­говоре у одного хозяйствующего субъекта отражена одна цена, а у другого — другая;

2) возможно решать задачи на основе методов высшей математики, связанные с вычислением и определением хозяйствующих субъектов, использующих в своем хозяйствен­ном обороте "черный нал", полученный от ранее осуществленной неуплаты НДС.

# Заключение

Подводя итог данной дипломной работы можно сделать следующие выводы.

Налогообложение добавленной стоимости — одна из наиболее важных форм косвенного налогообложения. Часто НДС называют “европейским” налогом, отдавая должное его роли в становлении и развитии западноевропейского интеграционного процесса. В странах — членах Европейского Союза НДС является важнейшим источником доходной базы бюджета. Несмотря на то, что НДС активно используется при осуществлении фискальной политики, ему присуши и определенные стимулирующие функции. Так, в европейских странах от налога освобождаются средства, инвес­тируемые в основной капитал, не платят налог банки, финансовые учреждения, учебные заведения, врачи и адвокаты, лица, сдающие в наем жилье. За ним укрепилась характеристика наиболее “нейтрального” налога. Правительства многих зарубежных стран стараются покрывать бюджетный дефицит прежде всего за счет увеличения поступлений от НДС, поскольку практиковавшееся в прошлом в подобных случаях усиление прогрессивного характера обложения доходов негативно вли­яло на процесс накопления и деловую активность в целом.

В российскую практику хозяйствования НДС был введен Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 с изменениями от 17 марта 1997 г. как составная часть цены с целью регулирования спроса и предложе­ния на товарном рынке. Согласно российскому законодательству налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и опреде­ляемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стои­мостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Механическое заимствование механизма взимания НДС из зарубежной практики без осмысления специфики его действия в ус­ловиях реформируемой экономики, да еще с учетом особенностей России, не оправдалось. НДС применяется более чем в 60 странах и вез­де выполняет нивелирующую функцию в ус­ловиях давно сложившегося равновесия де­нежного спроса и товарного предложения и относительно стабильной межотраслевой нор­мы прибыли. В таких условиях он лишь упро­чивает общее равновесие экономической сис­темы, сложившееся естественным рыночным путем. У нас же, в обстановке общей потери измерительных координат и управляемости экономики, НДС приобрел содержание, ко­торое вполне правомерно назвать полностью иррациональным. Словом, применение НДС, фактически не связанного с процессом создания и возра­стания стоимости, представляется не только бесперспективным, но и опасным для госу­дарства и его экономики.

Как показывает практика процедура начисления и взимания НДС представляет собой довольно трудоемкую операцию. В современных условиях назрела необходимость в разработке и применении новых методик взимания НДС. В связи с этим в данной работе была рассмотрена концепция равновесия, позволяющая значительно повысить эффективность этого процесса. Данный метод не следует считать "кин­жалом, приставленным к горлу предприни­мателя", так как государству выгодно, чтобы развивалась экономика. Ибо динамическая модель состояния равновесия хозяйствующего субъекта показывает, что если НДС будет взи­маться выше установленных природой норм, то хозяйствующие субъекты, а следователь­но, и вся экономика в целом эффективно развиваться не будут: то есть государство обед­неет.

# Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М., 1999.
2. Федеральный Закон РФ от 06.12.91 г. №1992-1 “О налоге на добавленную стоимость” с изменениями и дополнениями от 02.01.2000 г. №36-ФЗ.
3. Федеральный За­кон РФ от 29.12.95 №222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для объектов малого предпринимательства”.
4. НДС: начисление и уплата / Инструкция ГНС РФ №39 с изменениями и дополнениями по состоянию на 2000 г. - М., 2000.
5. Постановление Правительства РФ от 19.01.2000 г. №46 “О внесении изменений в порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость” //Российская газета. – 25 января 2000 г. - №17.
6. Гуреев В.И. Российское налоговое право. — М.: Экономика, 1997.
7. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение /пер. с англ. — М., 1997.
8. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практичес­кое руководство для предпринимателей. — М., 1996.
9. Налоги и налоговое право. Учебное пособие/ под. ред. А.В. Брызгалина. — М., 1997.
10. Налоги: Учебное пособие/Под ред. Д.Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 1998.
11. Окунева Л.П Налоги и налогообложение в России. - М., 1998.
12. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева. — М., 1995.
13. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. — М., 1997.
14. Пискотин М.И. Советское бюджетное право (основные проблемы). —М.: Юридическая литература, 1971.
15. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики нало­гов. — М., 1996.
16. Рабинович Г.Л. Экономическая природа налога с оборота и пути его совершенствования. М.: Финансы, 1965.
17. Солюс Г.П. Налоги в системе государственно-монополистичес­кого капитализма. — М., 1964.
18. Финансовые проблемы стабилизации российской экономики /под ред. проф. Любимцева Ю.И. — М., 1996.
19. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. — М., 1998.
20. Юткина Т.Ф. Методические основы налогообложения. Сыктыв­кар, 1995.
21. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М., 1999.
22. Барулин С.В. Налоги как цена услуг государства//Финансы. – 1995. - №2.
23. Богатко А.Н. Инструмент взимания НДС: концепция равновесия //Налоговый вестник. – 1998. - №1.
24. Болотин В. НДС: преодоление иррационального //Российский экономический журнал. - 1996. - №10.
25. Брагина Е. Малый бизнес: состояние и перспективы //Свободная мысль. – 1999. - №5. – с.57.
26. Демчук Н.Н. Проблемы реформирования НДС //Налоговый вестник. – 1999. - №12.
27. Дубов В.В. Действующая налоговая система РФ и пути ее совершенствования //Финансы. – 1997. - №4.
28. Иванеев А.И. Налоговая составляющая бюджета 2000 г. //Финансы. – 2000. - №1.
29. Карасев В. Законодательство о налоге на добавленную стоимость в схемах //Право и экономика. – 1999. - №10.
30. Козлов С.Ю. Проблемы возмещения “экспортного” НДС //Все о налогах. – 1999. - №11.
31. Колчин С.П. Проблемные вопросы практики налогообложения //Финансы. – 1999. - №4.
32. Кочетов С. Российскому НДС пять лет //Коммерсант-Deily. – 1997. – 21 февраля.
33. Ларионов И.К. О налоговой системе России //Финансы. – 1998. - №5.
34. Минаев Б.А. Особенности обложения налогом на добавленную стоимость //Налоговый вестник. – 1998. - №№8-10.
35. Минаев Б.А. Проблемы, связанные с исчислением НДС //Налоговый вестник. – 1999. - №4.
36. Мурвавьев Д.В. НДС, налог с продаж //Консультант. – 1999. - №7.
37. Никитин С. Изменения в системе налогообложения //Мировая экономика и международные отношения. – 1999. - №8.
38. Никитин С. Косвенные налоги: опыт развитых стран //Мировая экономика и международные отношения. – 1999. - №2.
39. Новиков С. Закон о НДС и возможность уклонения от уплаты налога с использованием векселей //Хозяйство и право. – 1999. - №11.
40. Новиков С., Амосов В. Сущ­ность векселей и порядок их учета //Бухгалтерский учет. – 1997. - №6.
41. Павлова Л.П. Проблемы совершенствования налогообложения в РФ //Финансы. – 1998. - №1.
42. Рагимов С.Н. Размышления о налоговом бремени //Финансы. – 1997. - №3.
43. Субботин П.И., Юровицкий В.М. Кризис бухгалтерии и бан­ковская фискальная система//Банковское дело. - 1996. № 1.
44. Фомина О.А. Налогообложение добавленной стоимости //Налоговый вестник. – 1998. - №1.

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |

1. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. — М., 1998. – с.15. [↑](#footnote-ref-1)
2. Барулин С.В. Налоги как цена услуг государства//Финансы. – 1995. - №2. – с.27 [↑](#footnote-ref-2)
3. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М., 1999. – с.57. [↑](#footnote-ref-3)
4. Барулин С.В. Налоги как цена услуг государства//Финансы. – 1995. - №2. – с.28 [↑](#footnote-ref-4)
5. Там же. – с.28. [↑](#footnote-ref-5)
6. Там же. – с.293 [↑](#footnote-ref-6)
7. Там же. – с.29. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ларионов И.К. О налоговой системе России //Финансы. – 1998. - №5. – с.19. [↑](#footnote-ref-8)
9. Болотин В. НДС: преодоление иррационального //Российский экономический журнал. - 1996. - №10. – с.18. [↑](#footnote-ref-9)
10. Там же. – с.20. [↑](#footnote-ref-10)
11. Там же. – с.21. [↑](#footnote-ref-11)
12. Иванеев А.И. Налоговая составляющая бюджета 2000 г. //Финансы. – 2000. - №1. – с.40. [↑](#footnote-ref-12)
13. Там же. – с.40. [↑](#footnote-ref-13)
14. Там же. – с.40. [↑](#footnote-ref-14)
15. Там же. – с.40. [↑](#footnote-ref-15)
16. Там же. – с.40. [↑](#footnote-ref-16)
17. Павлова Л.П. Проблемы совершенствования налогообложения в РФ //Финансы. – 1998. - №1. – с.31. [↑](#footnote-ref-17)
18. Там. – же. – с.33. [↑](#footnote-ref-18)
19. Никитин С. Косвенные налоги: опыт развитых стран //Мировая экономика и международные отношения. – 1999. - №2. – с.16. [↑](#footnote-ref-19)
20. Там. – же. – с.17. [↑](#footnote-ref-20)
21. Никитин С. Изменения в системе налогообложения //Мировая экономика и международные отношения. – 1999. - №8. – с.25. [↑](#footnote-ref-21)
22. Там же. – с.27. [↑](#footnote-ref-22)
23. Никитин С. Косвенные налоги: опыт развитых стран //Мировая экономика и международные отношения. – 1999. - №2. – с.19. [↑](#footnote-ref-23)
24. Там же. – с.19. [↑](#footnote-ref-24)
25. Там же. – с.20. [↑](#footnote-ref-25)
26. Минаев Б.А. Проблемы, связанные с исчислением НДС //Налоговый вестник. – 1999. - №4. – с.29. [↑](#footnote-ref-26)
27. Там же. – с.30. [↑](#footnote-ref-27)
28. Брагина Е. Малый бизнес: состояние и перспективы //Свободная мысль. – 1999. - №5. – с.57. [↑](#footnote-ref-28)
29. Там же. – с.59. [↑](#footnote-ref-29)
30. Минаев Б.А. Особенности обложения налогом на добавленную стоимость //Налоговый вестник. – 1998. - №№8. – с.54. [↑](#footnote-ref-30)
31. Данное изменение вступает в силу с 01.07.2000 [↑](#footnote-ref-31)
32. Новиков С. Закон о НДС и возможность уклонения от уплаты налога с использованием векселей //Хозяйство и право. – 1999. - №11. – с.54. [↑](#footnote-ref-32)
33. Новиков С., Амосов В. Сущ­ность векселей и порядок их учета //Бухгалтерский учет. – 1997. - №6. [↑](#footnote-ref-33)