

Н. П. Кучерявенко

Курс налогового права

В шести томах

Курс налогового права

Том I. Генезис налогового регулирования
(в двух частях)

Общая часть

Том II. Введение в теорию налогового права

Том III. Учение о налоге

Особенная часть

Том IV. Косвенные налоги

Том V. Прямые налоги (в двух частях)

Том VI. Общегосударственные сборы.
Местные налоги и сборы

Н. П. Кучерявенко

**Курс
налогового права**

**В шести томах
Особенная часть**

**Том IV
Косвенные налоги**

Харьков
«Право»
2007

ББК 67.9 (4УКР) 302
К 95

Кучерявенко Н. П.

К 95 Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV:
Косвенные налоги. – Х.: Право, 2007. – 536 с.

ISBN 966-95754-6-X

ISBN 966-8467-91-4 (Т. IV)

Четвертый том «Курса налогового права» посвящен анализу правового регулирования косвенного налогообложения. Основное внимание уделено характеристике правовых механизмов двух косвенных налогов — налога на добавленную стоимость и акцизного сбора. Другие виды косвенных налогов упоминаются только в тезисной, отсылочной форме, поскольку они либо еще, либо уже не свойственны системе налогообложения Украины.

Характеристика и налога на добавленную стоимость, и акцизного сбора осуществлена по однотипному, традиционному алгоритму. В главах отдельными параграфами выделены элементы правового механизма каждого из этих налогов. При этом они не разграничиваются на блоки основных, дополнительных и факультативных, а раскрываются в совокупности. Должное внимание уделено особенностям правового механизма отдельных налогов (регистрация плательщиков или бюджетное возмещение — по налогу на добавленную стоимость; использование марок акцизного сбора — по акцизному сбору). Определенные выводы позволяют сделать сравнительно-правовой анализ регулирования данных отношений в Украине, Российской Федерации и других государствах ближнего и дальнего зарубежья.

Издание рассчитано на преподавателей и студентов юридических и экономических учебных заведений, читателей, интересующихся проблемами налогового права.

ББК 67.9 (4УКР) 302

ISBN 966-95754-6-X
ISBN 966-8467-91-4 (Т. IV)

© Н. П. Кучерявенко, 2007
© Право, 2007

Вступление

В IV и последующих томах «Курса налогового права» исследуются проблемы его Особенной части — правовая природа отдельных налогов, сборов (обязательных платежей), составляющих систему налогообложения. Каждый налог и сбор характеризуется по традиционной схеме — анализируются элементы правового механизма конкретного платежа. При этом они не разграничиваются на блоки основных, дополнительных и факультативных, а раскрываются в единстве. Такой подход отражает две особенности. С одной стороны, определенное единство структурирования материала (каждый платеж характеризуется традиционным набором элементов: плательщик, объект, ставка, льготы и т. д.), что станет основой единообразного построения глав и параграфов по различным налогам. С другой стороны, конкретные налоговые платежи имеют и определенные особенности построения правового механизма налога. Это диктует необходимость выделения характеристик, присущих только данному налогу или сбору (конструкция акцизов — для подакцизных товаров, механизм бюджетного возмещения — в налоге на добавленную стоимость, отдельные виды кадастров — в имущественных налогах и т. д.).

В данном томе рассматриваются в основном правовые механизмы двух косвенных налогов: налога на добавленную стоимость и акцизного сбора. Именно эти два налога действующая система налогообложения Украины закрепляет в качестве вариантов косвенного налогообложения. Другие виды косвенных налогов упоминаются только в тезисной, отсылочной форме, поскольку они либо еще, либо уже не свойственны системе налогообложения Украины.

Особенности законодательного регулирования косвенного налогообложения в Украине обуславливают определенный характер изложения материала. Содержание отдельных элементов налога на добавленную стоимость и акцизного сбора анализируется в работе в историческом аспекте, со времени возникновения современной системы налогообложения Украины в начале 90-х годов. Законодательное регулирование этих налогов прошло ряд этапов: законы начала 90-х годов; декреты 1992 года; законы середины 90-х годов и ныне действующее законодательство Украины, определяющее содержание налога на добавленную стоимость и акцизного сбора.

В ходе исследования природы косвенного налогообложения большое внимание уделено сравнительно-правовому анализу регулирования данных отношений в Украине, Российской Федерации и других государствах ближнего и дальнего зарубежья с целью совершенствования национального налогового законодательства.

Глава 1

Правовая природа косвенного налогообложения

1.1. Место косвенных налогов в системе налогообложения

В предыдущем томе мы уже касались проблем косвенного налогообложения. Прежде всего, тезисно при характеристике системы налогообложения как совокупности налогов, сборов (обязательных платежей), в состав которых входят и такие разновидности платежей, как налог на добавленную стоимость, акцизный сбор. Более детально и содержание косвенных налогов, и их особенности анализировались при классификации налогов и сборов, когда речь шла о выделении группы прямых и косвенных налогов. В данном томе постараемся не повторять положений, о которых уже шла речь ранее, а сосредоточить внимание на характеристике налога на добавленную стоимость и акцизного сбора как разновидностей косвенных налогов, действующих в системе налогообложения в Украине.

Следует иметь в виду, что косвенные налоги более «молодые», нежели налоги прямые. Это связано, прежде всего, с объектом налогообложения. В условиях прямого налогообложения объекты, порождающие налоговую обязанность, довольно традиционны (человек, земля, имущество), личные или реальные налоги не требовали специальных сложных конструкций учета и исчисления и использовались на самых ранних стадиях формирования налогов вообще. Иное дело косвенные налоги. Они возникают при уже относительно развитом общественном производстве, динамично развивающихся товарно-денежных отношениях. Объектом налогообложения в данном случае выступает стоимость оборота при реализации товаров, работ, услуг.

Для развития прямого налогообложения зачастую требовались только простейшие формы учета, примитивная финансовая техника, что позволяло довольно просто выделить объект при подушном

налогообложении (определенные категории населения) и определить размер и особенности реализации налоговой обязанности. Облегчала данные процедуры и примитивная дифференциация населения, позволявшая широко использовать единые подходы к подавляющему большинству плательщиков, не предполагающая особенного отличия налогоспособности отдельных групп и слоев. Появление и развитие классового, сословного расслоения привело к дифференциации и имущественного положения, что было использовано государством в фискальных целях. Интенсивно развивается система имущественных налогов, налогообложения земли. При этом сочетаются две тенденции. С одной стороны, имущественные налоги несколько теснят подушные. С другой стороны, подушное налогообложение приобретает имущественный оттенок, корректируется имущественными налогами. Подушные налоги уже связывают налоговую обязанность с имущественным положением плательщика.

На этом уровне четко проявляется связь механизма налогообложения с потреблением, как основания налогообложения рассматривается благосостояние субъекта, которое детализируется по наиболее удобным и востребованным формам объекта налогообложения (доход, имущество и т. д.). Необходимый уровень потребления является своеобразным ориентиром для применения определенных форм налогов. Доход рассматривается как совокупность потребления и сбережений. При этом важно иметь в виду, что учет фактической способности, обязанности уплачивать налог должен опираться на действующие правовые нормы, которые исходят из платежеспособности обязанных лиц. Такие основания дифференцированы. Если для прямых налогов платежеспособность совпадает с моментом получения либо наличия объекта (дохода, имущества и т. д.), то в ситуации с косвенными налогами он несколько завуалирован, и момент уплаты налога совпадает с моментом реализации оборота¹. В последнем случае платежеспособность налогоплательщика фактически не учитывается вообще, поскольку способность приобрести товар или услугу (в процессе чего и уплачивается косвенный налог) вряд ли можно отнести к основаниям налогоспособности.

¹ См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Науч. ред. С. О. Шохин. – М.: Волтерс Кливер, 2006. – С. 32–34.

Следует согласиться с Д. М. Щекиным, который презумпцию платежеспособности рассматривает в качестве основания правовой конструкции косвенных налогов¹. Действительно, платежеспособность учитывает возможность и доступность приобретения товара или услуги, которая определяется рациональной формой и структурой цены. Поскольку косвенные налоги являются одним из элементов, участвующих в ценообразовании на стадии реализации, можно утверждать, что платежеспособность определяет форму, пределы косвенного налогообложения. Однако, на наш взгляд, это же, возможно, в меньшей мере, касается всех налогов, поскольку они также участвуют в образовании цены, но на других стадиях ее формирования. Что же касается косвенных налогов, то, действительно, их участие в этом процессе связано со стадией реализации, когда определяется, какую сумму, плату готов внести за товар покупатель, то есть они непосредственно ориентированы на платежеспособность.

Исходя из этого, представляется неубедительной критика Е. В. Кудряшовой позиции Д. М. Щекина². Нелогичными являются ссылки на положения экономической науки как основы для действия правовых норм, мнения ученых-финансистов о том, что косвенные налоги не должны устанавливаться на предметы первой необходимости. Довольно противоречивым, на наш взгляд, выглядит следующее утверждение: «Финансовое право не располагает средствами защиты прав носителя налога. Очевидно, если законодатель грубо игнорирует платежеспособность носителя налога, устанавливает чрезмерные косвенные налоги на предметы первой необходимости... ситуация немедленно переходит из области отношений по установлению и сбору налогов в область нарушения прав и свобод человека. В такой ситуации конституционные нормы значительно эффективнее обеспечат защиту нарушенных прав граждан»³. Во-первых, видимо, речь идет не о финансовом праве, а о финансовом законодательстве. Во-вторых, несколько голослов-

¹ См.: *Щекин Д. М.* Презумпции в косвенном налогообложении // Ваш налоговый адвокат. – 2000. – №3. – С. 23.

² См.: *Кудряшова Е. В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 36–38.

³ Там же. – С. 37.

ным представляется возможность учета законодателем платежеспособности носителя налога. Видимо, можно утверждать, что она учитывается и сейчас. Например, на стадии разработки экономико-математических моделей построения как системы налогообложения, так и отдельных элементов определенных налогов. Учесть в правовой норме платежеспособность носителя, на наш взгляд, довольно сложно. В-третьих, нелогичным представляется связь установления чрезмерных косвенных налогов и нарушения прав и свобод человека. Установление любого налога (пусть даже нелогичного, чрезмерного) порождает законные права и обязанности плательщика, соблюдение и реализация которых безусловны. В таком случае можно инициировать отмену или изменение механизма налога, но утверждение, что законно установленный платеж нарушает права и свободы человека, кажется преувеличением. Видимо, не совсем последовательным выглядит подмена финансово-правового регулирования конституционным. Безусловно, и в одном, и в другом случае речь идет о едином публично-правовом воздействии на общественные отношения. Однако конституционный и финансовый аспект этого несколько различны, базируются на особенностях предмета регулирования. Что касается утверждения, что при «...установлении чрезмерных косвенных налогов... конституционные нормы значительно эффективнее обеспечат защиту нарушенных прав...», то следует учитывать действие самостоятельных форм ответственности, разновидности правонарушений. В этом случае более жизнеспособной выглядит конструкция финансовой ответственности за финансовое правонарушение. Что же касается конституционной ответственности за финансовое правонарушение, то применение подобной комбинации, на наш взгляд, вызывает больше вопросов, чем перспектив использования.

Применение подушных и имущественных налогов было связано и с примитивными формами учета и исчисления. Имущество связывалось, прежде всего, с недвижимостью, землей, строениями, которые было легко определить и, исходя из этого, исчислить налоговую обязанность. Развитие производства и системы налогообложения привело к необходимости дифференциации имущественного налогообложения и выделения отдельных его подвидов (налогообложение земли, недвижимости, движимого имущества),

усложняется система учета, возникают разновидности кадастров (земельных, имущественных и т. д.).

Классификация налогов на подушные, имущественные, косвенные вряд ли может формировать абсолютно замкнутые, изолированные блоки платежей. С развитием общественного производства отдельные черты каждого из них проникают и в другой вид, носят обобщенный характер. Следует согласиться, что ни по способу взимания, ни по разграничению формального и реального плательщика невозможно безусловно разграничить прямые и косвенные налоги¹. Действительно, уже с начала XX века кадастр и тариф принципиально не исключают друг друга. Появляются прямые налоги, предполагающие использование тарифных конструкций, но исключаящие кадастр (подходный налог). Кроме того, с появлением в системе подоходных налогов института налогового агента разграничение между формальным и реальным плательщиком вряд ли может рассматриваться как безусловный признак исключительно косвенных налогов.

Как специфическая форма имущественного налогообложения возникают налоги, которые ставят целью уловить стоимость имущества в целях налогообложения в момент смены собственника, на стадии перехода от одного владельца к другому. Это порождает налоги на наследование, дарение, в момент купли-продажи. Формируется довольно разнообразная группа налогов с оборота. Как подчеркивает Е. В. Кудряшова, в широком смысле к ним можно отнести любой налог, объектом которого является реализация товаров или услуг и налогооблагаемая база которого рассчитывается исходя из объема продаж, умноженного на цену, т. е. исходя из оборота².

Однако более востребованным является подход на основе формирования закрытых перечней налогов с оборота. Так, государства члены ЕС могут сохранить или вводить только налоги, перечисленные в ст. 33 Директивы 77/388. Исходя из этого Европейский суд, рассматривая французские социальные налоги, немецкие налоги на игральные автоматы в публичных местах, заключил, что

¹ См.: подробнее: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 7–8.

² Там же. – С. 76.

налог противоречит ст. 33 Директивы 77/388, если он обладает основными чертами налога на добавленную стоимость. В качестве таковых были выделены: универсальный объект, обложение более одной стадии реализации товаров и услуг, некумулятивный характер, фискальная направленность. Директивой 77/799 ЕЕС разъясняется, что к косвенным налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акциз на минеральные масла, акциз на алкоголь и алкогольные напитки, акциз на табак¹.

Система налогообложения начинает активно ориентироваться на привязку обращения, оборота к фискальным целям. Активно используются и имеют довольно высокий удельный вес в системе налогов и сборов налоги на потребление². Впервые разделение налогов на прямые и косвенные было предложено в конце XVII столетия Д. Локком, который в основу этой дифференциации заложил критерий перелагаемости налогов. Исходя из критерия перелагаемости, Д. Локк к категории прямых относил неперелагаемые налоги, тогда как в группу косвенных налогов входили, по его мнению, все перелагаемые налоги³. Впоследствии эта идея была развита А. Смитом⁴.

Выделение перелагаемости в качестве глобального критерия при классификации налогов требовало его концептуального определения. По мнению М. Панталеоне, переложение представляло собой процесс, с помощью которого плательщик вознаграждает себя полностью или частично за уплату налога⁵. Процесс переложения предполагал детализацию целого ряда особенностей. Во-первых, речь шла о применении налогов на стадии реализации, характеризующейся развитыми процессами обмена, структуриро-

¹ См.: *Кудряшова Е. В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 76–77.

² См.: *Чуркин А. В.* Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 2003. – С. 14–15; *Бех Г. В.* Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография/ Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Х.; Легас, 2003. – С. 19.

³ См.: *Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки. Вып. 1. – Петроград, 1919. – С. 121.

⁴ См.: *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 140.

⁵ Там же. – С. 126.

ванной и сформировавшейся ценой. Там, где нет обмена, невозможно переложение. Более того, если обмен будет выступать в безвозмездной форме, то основания для переложения налога также будут исключены¹. В качестве связующего звена между субъектами в процессе переложения выступает цена. А. А. Соколов исходил из того, что переложение налогов как ценообразующий фактор может повлиять на цену несколькими способами. Прямое влияние выражается в повышении или понижении цены пропорционально повышению или понижению перелагаемости налога. Косвенное влияние обуславливает неизменность цены при снижении или увеличении издержек. И наконец, отдаленное влияние проявляется в сокращении потребления товаров, работ, услуг, попадающих под налогообложение, и перенос акцента на потребление других товаров, работ, услуг². Во-вторых, процесс переложения должен был характеризоваться участием двух типов субъектов: плательщика, перечислившего деньги от налога в казну, и фактического носителя налога, который возместил эту сумму плательщику, реально уплачивающему денежную сумму в счет налогового обязательства. В-третьих, наличие определенного (даже минимального) разрыва между уплатой и возмещением налога, который фактически и выражал содержание процесса переложения. Переложение при косвенном налогообложении М. Н. Соболев и рассматривал как финансовый процесс между двумя лицами: вносителем и носителем налога³. В. Твердохлебов, анализируя в данном контексте проблему переложения налогов, особенно акцентировал внимание на положении А. Шеффле о том, что переложение косвенных налогов тем легче, чем ближе момент взимания налога к моменту потребления⁴.

Развитие теории переложения налогов привело к необходимости классификации его видов. Выделяется несколько видов переложения⁵:

¹ См.: Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Вып. 1. – С. 125.

² См.: Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – С. 357; Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 18.

³ См.: Соболев М. Н. Очерки финансовой науки. – М., 1925. – С. 74.

⁴ См.: Твердохлебов В. Теории переложения налогов. – СПб., 1914. – С. 13

⁵ См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 16–17.

а) прямое переложение налога, которое предполагает ситуацию, когда налогоплательщиком налог перелгается на его носителя;

б) обратное переложение налога, обуславливающее зависимость, в условиях которой налог перелгается его носителем непосредственно на налогоплательщика;

в) простое переложение, которое формирует конструкцию перелжения налога с участием двух субъектов и в пределах одного звена: продавец — потребитель;

г) сложное переложение — допускает наличие довольно непростой цепочки актов перелжения, в условиях которой налог последовательно перекладывается с одного лица на другое несколько раз. В качестве наиболее яркого примера сложного перелжения Е. В. Кудряшова логично акцентирует внимание на налогах на добавленную стоимость¹. Действуя как налог на потребление, он должен быть нацелен исключительно на конечного потребителя, фактически не нагружая всех посредников в цепочке реализации, с помощью которой продукт доводится до конечного потребителя. Главной задачей в этих условиях является избежание начисления налога на налог, возможности возникновения кумулятивного эффекта. Это и достигается через конструкцию сложного перелжения. Следует иметь в виду, что непосредственно законодательно она не определена, хотя ее содержание выражается через законодательные нормы, регулирующие зачет «входящего» налога на добавленную стоимость.

Прямые налоги занимают относительно небольшой удельный вес в формировании доходов государства, поэтому довольно развита система косвенного налогообложения, доля которого в доходах Государственного бюджета превышает 40%. Важнейшим видом косвенного налога в Украине является налог на добавленную стоимость, которому предшествовал налог с оборота. Исторически он объединил множество видов косвенных платежей акцизного характера и иных налоговых рычагов по итогам финансовой реформы 30-х годов и окончательно сложился при переходе к централизованно планируемой экономике.

Сложившиеся налоговые системы свидетельствуют о том, что косвенные налоги играют значительную роль в формировании

¹ См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 24.

доходов государства и налоговом регулировании. Исторически основным видом косвенных налогов был акциз, при котором объектом обложения, как правило, выступала стоимость товаров, имевших специфическую особенность (табак, алкогольные напитки, легковые автомобили), либо уровень потребления которых малоэластичен по отношению к изменениям цен. В большинстве стран четко выделены акцизные группы товаров: алкогольные напитки, табачные изделия, бензин, легковые автомобили, драгоценности и др. Развитие косвенного налогообложения привело к тому, что только акцизных поступлений стало явно недостаточно, в результате появился налог с оборота (своеобразный универсальный акциз), который в ряде стран трансформировался в налог с продаж или налог на добавленную стоимость. Последний широко применяется в Западной Европе, где формирует более половины поступлений в бюджет от косвенных налогов. В современных условиях один из наиболее значимых представителей косвенных налогов — налог на добавленную стоимость — используется более чем в сорока государствах. На его долю приходится до 5,5% валового национального продукта. Это связано с принципиальным удобством в использовании данного налога, от которого сложно уклониться, который удобно включать в объект налогообложения оборот услуг, сдерживать налоговое давление на развитие производства¹.

До середины 70-х годов в большинстве государств Организации экономического сотрудничества и развития произошло увеличение доли прямых налогов, прежде всего за счет подоходного и сборов в фонды социального страхования. Однако во второй половине 70-х годов сформировалась устойчивая тенденция роста доли косвенных налогов. Необходимо учитывать, что граница между ними весьма условна и определяется возможностью переложения налоговой обязанности, формированием разрыва между реальным и формальным плательщиком. Прямые налоги занимают преобладающую долю в системах налогообложения таких стран, как Канада, Соединенные Штаты Америки, Япония, Голландия. В то же время косвенные налоги преобладают в налоговых системах Франции, Италии, Испании и т. д.²

¹ См.: подробнее: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 22.

² См.: подробнее: Налоги и налогообложение / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 16–17.

Применение косвенного налогообложения не исключает абсолютного неприятия отдельных их видов. США имеют систему налогообложения, которая не только не включает налога на добавленную стоимость, но и рассматривает его в качестве платежа, противоречащего Конституции. Отсутствие налога на добавленную стоимость не является только внутренней проблемой государства. Здесь исходят из того, что это значительный фактор влияния на внешнеэкономическую ситуацию. Если государство, использующее налог на добавленную стоимость, имеет возможность осуществить поддержку экспорта путем освобождения его от налога на добавленную стоимость, то США, опираясь преимущественно на прямые налоги, такой возможности поддержки экспорта своих товаров лишены. Это и породило принципиальные противоречия в рамках Всемирной Торговой Организации.

США исходили из того, что обложение налогом на добавленную стоимость товаров, импортируемых в государства Европейского сообщества, и освобождение от налога на добавленную стоимость экспорта представляет собой торговый барьер и экспортную субсидию одновременно. Рабочая группа ГАТТ в отчете по пограничным налоговым урегулированиям признала такую практику допустимой. В то же время США отреагировали поощрением своего экспорта за счет специальных режимов в области прямого налогообложения¹.

Косвенные налоги представляют собой налоги на потребление и реализуются в ценах на товары. Давление косвенного налогообложения в этой ситуации приходится, прежде всего, на те группы населения, которые обладают более высоким уровнем потребления. Увеличение доли косвенного налогообложения, кроме того, влияет на дискреционный (свободный к использованию) доход и приводит фактически к ситуации, аналогичной действию прямых налогов.

Для определения и классификации косвенных налогов как разновидности налогов на потребление безусловно важным является концептуальный подход к определению понятия потребления в целом². В этом случае должен учитываться ряд моментов. Прежде

¹ См.: подробнее: *Кудряшова Е. В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 71–72.

² Там же. – С. 39–40.

всего, речь должна идти о потреблении как определенном одномоментном событии (может быть, даже и растянутом во времени), с которым можно связывать возникновение как налоговой обязанности в целом, так и обязанности по уплате налога. Потребление, как длящийся процесс, вряд ли может быть применимо в данной ситуации. Например, потребление основных производственных фондов предполагает их деятельность, участие в производстве продукции, которое может длиться годами. Кроме того, понятие потребления должно включать четкий перечень составляющих, оборот которых порождает обязанность плательщика. В первую очередь это касается разновидностей товаров, работ, услуг. В то же время их специфические разновидности могут и не учитываться в данном режиме налогообложения (например, это касается финансовых услуг).

1.2. Особенности косвенных налогов

В той или иной мере все налоговые системы являются конструкциями, сочетающими прямые и косвенные налоги. Вряд ли можно безусловно говорить об исключительном преимуществе одних или других. И прямые, и косвенные налоги востребованы, рациональны, и эффективность действующей системы налогообложения определяется не предпочтением одного или другого типа налогов, а их рациональным, логичным и эффективным соотношением. Реализация фискальных задач государства требует как насыщения доходных частей бюджетов, так и создания действенных предпосылок и стимулов для развития общественного производства в целом, активизации предпринимательской активности. Именно перемещая центр тяжести в налогообложении то на имущество, то на доходы или оборот, и можно формировать эффективную систему налогообложения. Причем следует иметь в виду, что сформировавшиеся пропорции и соотношения между прямыми и косвенными налогами представляют собой активно действующий, изменяющийся и обновляющийся механизм, который чутко реагирует на изменения пропорций, целей и задач как внешних, так и внутренних.

На рубеже XIX — XX веков разгорелась дискуссия вокруг способов взимания налогов при классификации прямых и косвенных налогов. Основная проблема сводилась к выяснению того, что понимать под способом назначения и взимания налогов, особенностями применения кадастров и тарифов¹.

Особенности прямых и косвенных налогов обуславливают детализацию как критериев деления налогов на эти две группы, так и специфику их правовых механизмов. А. Н. Гурьев акцентировал внимание на ряде способов разделения прямых и косвенных налогов:

а) первый способ исходил из выделения различий прямых и косвенных налогов по признаку уплаты (прямые — уплачиваются в казну действительными плательщиками; косвенные — перечисляются в казну третьими лицами, а затем перелгаются на действительных плательщиков);

б) второй способ предполагал в качестве критерия классификации внешний признак способа взимания (прямые — взимаются по окладным листам, кадастрам; косвенные — уплачиваются исходя из тарифной системы);

в) третий способ рассматривал в качестве основы классификации экономическое основание взимания налога (прямые — уплачиваются с производства; косвенные — с потребления)².

Не так детально, но не менее глубоко к проблеме классификации прямых и косвенных налогов подходили исследователи того периода, которые в качестве критериев разграничения прямых и косвенных налогов выделяли:

1) способ определения податной способности (В. А. Лебедев)³;

2) способ определения объекта: косвенные — налоги с расходов; прямые — оценочные налоги (К. Г. Рау)⁴;

3) способ взимания и способ определения податной способности: прямые — кадастровые; косвенные — тарифные (И. И. Янжул)⁵;

¹ См.: подробнее: *Кудряшова Е. В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 48–50.

² См.: *Гурьев А. Н.* Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. — СПб., 1893. — С. 7–10.

³ См.: *Лебедев В. А.* Финансовое право. — СПб., 1889. — Т. 1. — С. 465.

⁴ См.: *Рау К. Г.* Основные начала финансовой науки: Пер. с нем. А. Корсак. — М., 1867. — Т. 1. — С. 312.

⁵ См.: *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. — СПб., 1890. — Вып. 1. — С. 258–260.

4) способ оценки облагаемых предметов: прямые — окладные; косвенные — не окладные (Г. И. Болдырев)¹ и др.

Абсолютно обоснованно на многообразии критериев деления налогов на прямые и косвенные указывал В. А. Лебедев. В то же время он акцентировал внимание в разрешении данной проблемы на трех моментах и выделял финансовые, юридические и экономические основания деления. Финансовые основания позволяли ему отнести к прямым налогам те, которые дают непосредственное представление о существовании и объеме податной способности, тогда как косвенные налоги обуславливают наличие лишь опосредованного, менее достоверного заключения. Юридические основания предполагали деление налогов на прямые и косвенные с позиции наличия прямого юридического отношения либо чьего-нибудь посредничества. Экономические критерии позволяли отнести к прямым налогам те, которые податную способность ориентировали на капитал или действия, им производимые, «... в результате чего является доход как податной объект; косвенные налоги — те, для которых признаки податной способности усматриваются в употреблении произведенных ценностей. В первом случае имеется возможность заключить о податной способности непосредственно, во втором — лишь косвенно»².

Интересен критерий разграничения прямых и косвенных налогов с ориентацией на внутреннее или внешнее потребление. Использование данного основания позволяет к косвенным налогам отнести те, которые приходятся на внутреннее потребление и устанавливаются по принципу страны назначения (в стране потребителя), тогда как прямые налоги ориентированы на предпринимательскую прибыль или личный доход и взимаются по принципу страны производителя (страны-продавца)³.

С. Г. Пепеляев, характеризуя связь прямых и косвенных налогов, подчеркивает, что прямые налоги (как подоходно-имущественные) взимаются в момент приобретения и накопления материальных благ, тогда как косвенные (как налоги на потребление) — в

¹ См.: Болдырев Г. И. Лекции по финансовой науке. — М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. — С. 102.

² См.: Лебедев В. А. Финансовое право. — Т. 1. — С. 465.

³ См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 71.

момент расходования материальных благ¹. В целом с этим можно согласиться, однако, видимо, когда речь идет о моменте расходования материальных благ в условиях косвенного налогообложения, важно иметь в виду, что непосредственное расходование является ориентиром, а сами косвенные налоги участвуют в этом при реализации товаров, работ, услуг с целью их конечного потребления (как производственного, так и личного). В качестве критерия разграничения прямых и косвенных налогов приводится и ориентированность на отдельный элемент правового механизма налога. Так, считается, что прямые налоги непосредственно ориентированы на плательщика (его доходы, имущество), тогда как косвенные — на объект². Аналогичной точки зрения придерживается и Е. В. Кудряшова: «Для целей прямых налогов, которые в большинстве своем являются персональными налогами, необходима информация об имуществе и финансовых результатах конкретного субъекта. Косвенные налоги взимаются в процессе обмена и связаны с конкретными объектами»³.

Соотношение между прямыми и косвенными налогами предполагает учет многих факторов — от типа административно-территориального устройства до особенностей этапа развития, на котором находится государство. Видимо, имеет смысл согласиться с Г. В. Бех, которая подчеркивает, что косвенные налоги более рациональны в условиях унитарных государств, логично исходя из того, что за счет косвенных налогов (в первую очередь налога на добавленную стоимость) осуществляется формирование государственного бюджета, тогда как имущественные, подоходные налоги ориентированы на формирование доходных частей региональных или местных бюджетов⁴. Правда, на наш взгляд, данная проблема уже носит пограничный характер на стыке налогового и бюджетного права, и рассмотрение ее исключительно с позиций налогового правового регулирования кажется несколько односторонним.

¹ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. – С. 91.

² Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 272.

³ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 104.

⁴ См.: подробнее: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 22–23.

Естественно, нельзя абстрагироваться и от случаев, когда системы налогообложения ориентированы исключительно на косвенное налогообложение, когда отсутствуют прямые налоги (Бахрейн, Катар, Кувейт). В соответствии со ст. 33 Конституции Кореи провозглашена идея полной ликвидации налогов, оставшихся от государства предшествующего этапа развития. Это касается, прежде всего, ликвидации основной массы прямых налогов¹. Следует иметь в виду, что в данном случае речь идет о довольно специфических как государствах, так и налоговых системах, и ориентация на косвенное налогообложение не случайна.

Косвенные налоги фактически не фиксируются плательщиком, и создается внешнее впечатление, что налогов либо нет вообще, либо они совершенно незначительны. Более того, взимание косвенных налогов практически исключает даже видимость связей между целями и размерами собранных от налогообложения средств и характером, направленностью, целесообразностью их использования и расходованию. В то же время при прямом налогообложении, использовании сборов налогового характера создается реальная возможность четко проследить связь между собранными за счет этих платежей средствами и профинансированными задачами и целями. Формируется возможность построения модели ответственности за нецелевое использование средств (собранных, например, в пенсионный фонд), что, безусловно, исключено в режиме косвенного налогообложения.

Содержание косвенных налогов являлось предметом исследований многих специалистов. Известный финансист Российской империи Н. И. Тургенев подчеркивал, что под косвенными налогами понимаются налоги, «...кои налагаются не прямо на того, кто оные платит, но на товары, в цене коих заключается вместе и налог, так что тот, кто покупает товар, платит вместе с ценою и подать»². Обобщая принципиальные особенности косвенного налогообложения можно выделить несколько наиболее важных особенностей косвенного налогообложения:

1. Разрыв формального и реального налогоплательщика. Если в условиях прямого налогообложения обязанность уплаты налога

¹ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – С. 24–25.

² *Тургенев Н. И.* Опыт теории налогов: У истоков финансового права. – М., 1998. – Т. 1. – С. 142.

безусловно делегируется собственнику имущества или доходов и осуществляется за счет его средств, то при косвенных налогах денежные средства в счет налоговой обязанности вносит формальный плательщик, который получил их при расчете за предоставленную продукцию, работы, услуги от реального плательщика.

2. Косвенные налоги входят как элемент в цену реализации. Фактически все налоги участвуют в формировании цены. Однако, если прямые налоги участвуют в этом процессе на стадии производства и учитываются производителем, то косвенные налоги производителя мало интересуют. Форма их легализации связывается именно с оборотом товаров, работ, услуг, моментом смены собственника на стадии обращения. Именно поэтому принципиальным отличительным моментом характеристики косвенных налогов является участие их в формировании цены реализации.

3. Косвенные налоги дифференцируют составляющие налоговой обязанности. При прямом налогообложении и обязанность учета, и обязанность уплаты, и обязанность отчетности реализуется обязанным лицом — плательщиком. В то же время разграничение формального и реального плательщика предполагает и определенную дифференциацию в реализации составляющих элементов налоговой обязанности. Так, обязанность по уплате налога осуществляется формальным плательщиком, но за счет денежных средств плательщика реального.

На сложноуровневость реализации составляющих налоговой обязанности (исчисление суммы налога и включение ее в цену товара; сбор налога; уплата налога в бюджет) при косвенном налогообложении обращает внимание Е. В. Кудряшова¹. Налогоплательщик в этих условиях выступает в качестве обязанного лица перед государством, однако при этом отсутствуют какие-либо обязанности его как формального плательщика перед плательщиком реальным, лицом, предоставившим денежные средства для уплаты налога. Последний вообще представлен идеально, как бы не присутствует и не участвует в отношениях, связанных с взиманием косвенных налогов. Конструкция косвенных налогов в данном случае наиболее удобна и выгодна для государства. Напоминая по форме

¹ См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 58.

откупщика, плательщик налога исчисляет, аккумулирует в составе цены реализации и уплачивает в бюджет налог, что значительно упрощает эту процедуру для собственника налоговых поступлений. Фиску не приходится иметь дело с массой мелких потребителей-плательщиков, что крайне упрощает и удешевляет налоговую бухгалтерию¹.

4. Объектом налогообложения по косвенным налогам выступает стоимость оборота. Данный объект имеет динамичный характер и выражает прирост стоимости, ее увеличение, которое достигнуто именно на этом этапе оборота.

5. Законодательное закрепление оснований переложения налога с формального плательщика на реального. Следует иметь в виду, что чаще всего прямых указаний в законе, определяющих данную особенность косвенных налогов, найти не удастся. Однако конструкция косвенного налогообложения предполагает использование специфических моментов при исчислении, уплате суммы налога, механизм бюджетного возмещения, которые фактически и реализуют общую концепцию переложения налога.

6. Сочетание индикативных и фактических способов определения объекта налогообложения и форм взимания. Если прямые налоги исходят из четкого, фактического определения объекта, базы налогообложения и соответственно налоговой обязанности, то косвенные налоги допускают ориентацию на определенные формы прогнозов и предположений. Например, применение акциза допускает формы взимания по площади посева сырья, по характеристикам средств производства, служащим для выработки подакцизного продукта; по характеристикам сырья или полуфабриката; по готовому продукту². В этом случае первые три основания представлены в форме предположений, имеют вероятностный, индикативный характер, тогда как последнее ориентировано на четкую связь формы взимания со стоимостью готового продукта. Данное положение можно иллюстрировать и применявшимся в Украине способом косвенного определения налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость.

¹ См.: *Болдырев Г. И.* Лекции по финансовой науке. – С. 108.

² См.: *Лебедев П. М.* Организация и техника косвенного налогообложения. – М., 1998. – С. 11.

Определенным пробелом выглядит умолчание законодателя относительно принципиальных подходов, критериев, да и вообще оснований определения косвенных налогов. Понятие косвенных налогов было предметом дискуссий при обсуждении возможностей и перспектив региональной интеграции в рамках Содружества Независимых Государств. В статье 1 Соглашения о согласованных принципах налоговой политики, заключенного между правительствами государств-участников, встречаются термины «прямые» и «косвенные» налоги, однако детализируются эти понятия обычным указанием на виды налогов, которые будут применять на своей территории государства-участники (прямые — налог на прибыль, подоходный налог; косвенные — налог на добавленную стоимость, акцизы)¹. Фактически подобный подход воспринимается и большинством соглашений о создании зон свободной торговли. Например, Российская Федерация при заключении двусторонних подобных соглашений акцентирует внимание на принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле. Практически во всех таких соглашениях к косвенным налогам относятся налог на добавленную стоимость и акциз (акцизный налог или акцизный сбор)².

Впоследствии это положение было несколько детализировано Экономическим судом СНГ, который налоги (налог на прибыль, налог на имущество, налог на добавленную стоимость, акциз, таможенную пошлину, подоходный налог и др.) разграничил на прямые и косвенные исходя из способа их взимания. Как прямые рассматривались налоги, которые уплачивались самим субъектом налогообложения, как косвенные — налоги, экономическое бремя которых возлагалось на покупателя при приобретении товаров, работ, услуг, налоги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу³.

Следует обратить внимание на то, что понятие косвенных налогов довольно широко используется при регулировании внешнеэкономических отношений. С помощью данного типа налогов

¹ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 77.

² Там же. — С. 82.

³ Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. — 1996. — № 1. — С. 100–105.

могут реализовываться дискриминационные либо антидискриминационные задачи в области международной торговли товарами. Так, в число косвенных налогов для целей ВТО входят: налоги с продаж, акцизы, налоги с оборота, налог на добавленную стоимость, налоги на франчайзинг, гербовые сборы на передачу имущества или прав, на инвентарь и оборудование, пограничные сборы и все другие налоги, кроме прямых налогов и импортных пошлин. Косвенные налоги в данном случае определяются как налоги на товары и услуги, используемые прямо или косвенно в производстве продукции, тогда как прямые налоги включают налоги на заработную плату, прибыль, проценты, ренту, роялти и иные формы обложения дохода, а также налоги на имущество¹.

Характеризуя систему косвенного налогообложения, можно на том или ином этапе выделять ее преимущества или недостатки. Среди первых исследований, в которых предпринята попытка это сделать, были работы Ф. Лассалья и А. Н. Гурьева. Последний в монографии «Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA», анализируя преимущества и недостатки косвенных налогов, положительные аспекты в сфере косвенного налогообложения сводит к бюджетным, полицейским, политическим и экономическим обстоятельствам, удобству для плательщиков. Недостатки косвенных налогов видятся А. Н. Гурьевым в отягощении ими многосемейных, поскольку с ростом потребления всех членов семьи, безусловно, возрастает и доля, уплачиваемая в форме косвенных налогов. Кроме того, по мнению автора, косвенные налоги ориентируют на уменьшение дохода, исходя из того, что чем меньше доход, тем большую его часть отбирают косвенные налоги².

Что касается преимуществ и недостатков косвенных налогов, то исследователями на рубеже XIX — XX веков обращалось внимание на то, что объектом косвенных налогов являются расходы и это способствует росту заинтересованности в прибыли. Уплата косвенных налогов более удобна и незаметна для плательщиков, а при удачном выборе объекта налогообложения ими обеспечивает

¹ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 64–65.

² См.: Гурьев А. Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. — С. 15–83.

ся большее поступление средств в бюджеты, чем от прямых¹. И. Х. Озеров обращает в этой ситуации внимание на то, что прямые налоги ориентированы и учитывают платежеспособность населения, преимуществом же косвенных налогов является устойчивость, стабильность поступлений в доходы государства. Определенное удобство этих налогов связывается с тем, что они уплачиваются плательщиками незначительными долями, по мере потребления и в такое время, когда у плательщиков есть в наличии денежные средства для приобретения попадающего под налогообложение предмета².

В качестве преимуществ косвенных налогов рассматривалось и то, что средства от них поступают в бюджет быстрее, чем от прямых. Однако увеличение ставок этого типа налогов приводит к снижению покупательской способности и ограничению потребления. Среди недостатков косвенных налогов И. Т. Тарасов выделял: стеснение рамок труда, так как труд облагается наиболее чувствительно косвенными налогами; неправильное развитие производства в ущерб мелким промышленникам; ослабление контроля народа над деятельностью правительства³. Пожалуй, наиболее резкие суждения в этой ситуации высказывал Ф. Лассаль. Участвуя в дискуссии относительно использования косвенных налогов и целесообразности их введения в конце XIX — начале XX века, он выступил перед Берлинским Королевским судом, который обвинил его в подстрекательстве неимущих классов против представителей состоятельных слоев населения. Ф. Лассаль охарактеризовал в этой речи косвенный налог как институт, с помощью которого буржуазия освобождает крупный капитал от податей и взваливает издержки государства на неимущие классы общества⁴.

Сторонники косвенных налогов делали упор на следующие их преимущества в сравнении с прямыми:

1) прямые налоги, не достигая своей цели — уравнительности, создают массу трудностей для оценки податного объекта, сложны

¹ См.: *Лебедев В. А.* Финансовое право: Лекции. — С. 20.

² См.: *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. — М.: Тип-я И. Д. Сытина, 1908. — С. 246–247.

³ *Тарасов И. Т.* Очерк науки финансового права: Введение. Общая часть. Особенная часть. — Ярославль: Тип. Губерн. правления, 1883. — С. 647–648.

⁴ См.: *Лассаль Ф.* Косвенные налоги. — СПб.: Колокол, 1906. — С. 8.

в применении во времена кризисов, тогда как косвенные налоги удобны в таких ситуациях;

2) косвенные налоги менее ощутимы для плательщиков;

3) косвенные налоги характеризуются элементом добровольности, поскольку от плательщиков зависит сокращение либо прекращение потребления налогооблагаемых предметов;

4) уплата косвенных налогов более удобна, поскольку совпадает с осуществлением расходов;

5) косвенные налоги распространяются на всех граждан без исключения, пропорционально их затратам;

6) косвенные налоги дают более значительный доход государству в сравнении с прямыми;

7) доходы от косвенных налогов растут более высокими темпами по сравнению с доходами от прямых.

В то же время противниками косвенных налогов выделялись их отрицательные стороны:

1) отсутствие равенства при уплате косвенных налогов, исходящая из того, что облагается потребление и, в первую очередь, потребление предметов первой необходимости;

2) наиболее чувствительно косвенными налогами облагается труд;

3) косвенные налоги провоцируют непропорциональное развитие производства в ущерб мелким промышленникам;

4) дороговизна взимания (контроль, надзор) не устраняет значительного числа нарушений;

5) содержание большого количества непроизводственного персонала;

6) несоизмеримость косвенных налогов с нуждами государств;

7) увеличение государственных расходов за счет меньшей экономики;

8) процесс переложения косвенных налогов сопровождается хозяйственными потрясениями;

9) ослабляется контроль общества над деятельностью правительства;

10) косвенные налоги, в конечном счете, приводят к снижению заработной платы¹.

¹ Финансы и налоги: Очерки теории и политики. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – С. 340–341.

Характеризуя соотношение прямых и косвенных налогов, необходимо согласиться с разграничением «косвенного или прямого обложения» и «косвенных или прямых налогов»¹. В Отчете рабочей группы ГАТТ о пограничных налоговых урегулированиях к прямым налогам на товары относятся акцизы, налоги с продаж, каскадные налоги и налог на добавленную стоимость. В то же время косвенные налоги на товары включают социальные взносы работников и работодателей, налоги, связанные с численностью работников. Таким образом, в рамках Всемирной Торговой Организации сформированы механизмы применения косвенных налогов на товары; косвенных налогов; прямых налогов на товары; прямых налогов.

1.3. Виды косвенных налогов

Классификация косвенных налогов не так уж многообразна, поскольку налоговые системы используют довольно ограниченный перечень платежей подобного типа. Естественно, это не связано с долей поступлений от данного типа налогов в бюджеты. И. Т. Тарасов, рассматривая косвенные налоги как налоги на потребление, объектами которых выступают не лица, имущество и доходы, а разнообразные предметы потребления, выделял три группы косвенных налогов:

1) налоги на потребление. Налоги, приходящиеся на все потребление в целом, создающие предпосылки своеобразной уравнительной подати, рассматривались им теоретически. Кроме того, введение общего порасходного налога связывалось со значительными расходами по его управлению;

2) акцизы. Эти формы косвенных налогов были представлены податями на предметы потребления при обработке сырого продукта или при фабрикации. Главной задачей налогообложения в данной ситуации было выделение предметов в возможно более поздний момент его производства. Акцизы уплачиваются производителями или торговцами, которые путем повышения цены товаров перекладывали на потребителей уплаченный налог;

¹ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 68–69.

3) таможенные пошлины. Этот вид платежей делился на пошлины внутренние и внешние (ввозные, вывозные, транзитные). Такие платежи отличались некоторым своеобразием, поскольку свое фискальное назначение сочетали с полицейским¹.

Развитие системы налогообложения позволило несколько трансформировать подход к классификации косвенных налогов. Во-первых, если на рубеже XIX–XX веков основной разновидностью косвенных налогов были акцизы, то в действующих налоговых системах центр тяжести переместился на разновидность универсального акциза (чаще всего — налога на добавленную стоимость). Поэтому первая разновидность косвенных налогов (по И. Т. Тарасову) стала не только возможной, но и получила довольно широкое развитие. В то же время система акцизов несколько сузилась и сейчас ориентирована на специфические группы товаров (преимущественно монопольные и высококорентабельные). Включение же таможенных пошлин в систему налогов носит до сих пор дискуссионный характер. Вряд ли есть безусловные основания рассматривать пошлины в качестве разновидности налога, а тем более включать в косвенные налоги таможенные пошлины.

Следует согласиться с мнением Е. В. Кудряшовой, что таможенные пошлины являются и налогом, и инструментом торговой политики одновременно². Хотелось бы, правда, уточнить, что в данном случае логичнее говорить о комплексном характере налогово-правового и таможенно-правового регулирования в конструкции таможенной пошлины, поскольку акцент на торговую политику в характеристике таможенной пошлины не позволяет подвести под единый знаменатель (экономического или правового содержания) данный вид платежа на стыке налогообложения и таможенного дела. Таможенная пошлина, включаемая в перечень налогов и сборов (обязательных платежей), имеет, тем не менее, специфическое содержание, требующее учета именно внешнеэкономического аспекта в регулировании данного платежа. Это обуславливает и выделение ее в особую категорию.

Хотелось бы проиллюстрировать это анализом Е. В. Кудряшовой отдельных положений Соглашения о создании зоны свободной тор-

¹ См.: подробнее: Финансы и налоги: Очерки теории и политики. — С. 327–337.

² См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 65.

говли от 15 апреля 1994 года. Она подчеркивает, что в связи с применением ст. 3 данного Соглашения возник ряд проблем. Прежде всего, они коснулись характеристики таможенных пошлин и сборов, имеющих эквивалентное действие. Пункт 1 ст. 3 данного акта закреплял, что Договаривающиеся стороны не применяют таможенные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие, а также количественные ограничения на ввоз и (или) вывоз товаров, происходящих с таможенной территории одной из Договаривающихся сторон и предназначенных для таможенной территории других Договаривающихся сторон. Экономический суд СНГ по запросу Совмина Республики Беларусь предоставил консультативное заключение относительно толкования понятия «налоги и сборы, имеющие эквивалентное значение», в котором были даны следующие определения:

а) таможенными платежами, имеющими эквивалентное действие, являются таможенные пошлины, налоги и сборы тарифного характера, применяемые при ввозе и (или) при вывозе товаров;

б) вопросы косвенного налогообложения не являются предметом регулирования п. 1 ст. 3 Соглашения о создании зоны свободной торговли. НДС и акцизы, отнесенные таможенным законодательством стран-участниц СНГ к таможенным платежам, не могут рассматриваться как имеющие эквивалентное действие с предусмотренными в данном пункте платежами¹.

На этом основании автором делается вывод о выделении таможенных пошлин в особую категорию среди косвенных налогов². Однако в данной ситуации, видимо, следует учитывать, что и в самом Соглашении, и в Консультативном заключении речь идет о таможенных пошлинах, налогах и сборах. Иными словами, таможенные пошлины не смешиваются с налогами и не включаются в категорию данных платежей, а упоминаются отдельными составляющими (пошлины, налоги, сборы). Более того, в своей монографии Е. В. Кудряшова обращает внимание на позицию ВТО при включении в число косвенных налогов, где устанавливается определенный перечень платежей (налоги с продаж, акцизы, налог на добавленную стоимость и т. д.), кроме прямых налогов, и импорт-

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 1999. № 2. С. 124–128.

² См.: Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. – С. 80–81.

ных пошлин¹. Важно иметь в виду в данной ситуации, что таможенные платежи и таможенные пошлины, хотя и близкие, но все-таки отличающиеся друг от друга категории.

Фактически аналогичным по содержанию является подход к классификации косвенных налогов И. И. Кучерова, который выделяет:

1) индивидуально-косвенные — налоги относительно определенных групп товаров (акцизы);

2) универсальные — косвенные налоги относительно всех или практически всех товаров, работ, услуг (налог на добавленную стоимость, налог с продаж);

3) таможенные пошлины — налог, взимаемый с лиц, которые осуществляют экспортно-импортные операции².

В то же время Н. И. Химичева рассматривает таможенную пошлину, в отличие от налогов — индивидуально безвозмездных платежей, как платеж, связанный с получением конкретным лицом права пользования определенными благами, связанный с перемещением через таможенную границу³. Идея разграничения и размежевания таможенной пошлины и налогов представляется довольно логичной⁴. В данном случае необходимо исходить из того, что содержание налога связывается с такими его чертами, как нецелевой и безусловный платеж. В то же время уплата таможенной пошлины связывается с таким условием, как пересечение таможенной границы. Стоит разделить мнение Г. В. Бех, которая считает возможным выделение в системе обязательных платежей налогового характера блока условных платежей, основную часть которых будут составлять таможенная и государственная пошлины⁵. Это позволит рациональнее сформировать компетенцию соответствующих контролирующих органов в зависимости от типа платежей, определить направление перечисления средств от них в соответствующие виды бюджетов.

¹ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — С. 64.

² См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. — М.: ЮрИнформ, 2001. — С. 39.

³ См.: Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. — М.: БЕК, 1997. — С. 189.

⁴ См.: Ровинский Е. А. Советское финансовое право. — М.: Госюриздат, 1957. — С. 121; Петрова Г. В. Налоговое право: Учебник. — М.: ИНФРА, 1997. С. 5–6; Финансовое право: Навч. посібник / За ред. проф. Воронової Л. К. — К.: Вентурі, 1998. — С. 192; и др.

⁵ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. — С. 35.

Глава 2

Налог на добавленную стоимость

2.1. Понятие налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость является одним из основных среди налоговых поступлений в доходные части бюджета. Это основная причина закрепления его за бюджетом государства. Например, в Украине поступления от налога на добавленную стоимость составляют 34% от общего объема доходов Государственного бюджета, среди поступлений за счет налоговых платежей доля налога на добавленную стоимость достигает почти половины — 47%¹. Аналогичная ситуация характерна и для Российской Федерации, где на этот налог приходится около 39% доходов федерального бюджета².

Инициатива введения налога на добавленную стоимость принадлежит М. Лоре (Франция), который в 1954 году предложил заменить им налог с оборота. Процесс окончательной замены был завершен к концу 70-х годов XX века. Распространению налога на добавленную стоимость способствовало принятие I и III директив Единого экономического сообщества (1967 год), в соответствии с которыми данный налог утверждался как основной для стран-участниц этого сообщества³.

Широкое распространение в Европе налог на добавленную стоимость получил в 50-х годах XX века. Вряд ли, конечно, можно считать,

¹ Рассчитано по: Закону Украины «О Государственном бюджете Украины на 2006 год» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2006. – № 9. – Ст. 96.

² Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2004. – С. 113.

³ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 21; Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 252; Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – С. 41-42; Налоги и налогообложение / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 178.

что он одинаково интенсивно начал применяться во всех западноевропейских странах (например в Австрии и Швейцарии он не используется до сих пор). В США и Канаде так и не смогли найти убедительных аргументов в пользу этого налога, кроме того, его, как уже говорилось, считают противоречащим Конституции США, поскольку введение подобного налога ограничивает благосостояние граждан путем роста цен. В настоящее время в федеральных доходах США преобладают прямые налоги (например, налог на доходы физических лиц составляет около 40% налоговых поступлений федерального бюджета). Аналогичная ситуация сложилась и в Японии¹.

Введение налога на добавленную стоимость вызвало немало споров, однако в итоге налоговое законодательство более сорока стран мира (в том числе 17 европейских) прочно закрепило его как один из основных каналов поступлений в доходную часть бюджета. За счет налога на добавленную стоимость поступает 80% суммы от косвенных налогов во Франции, более 50% в Великобритании и Германии. Введение налога на добавленную стоимость в налоговые системы было обусловлено соответствующим качественным этапом экономического развития. К началу 50-х годов XX века сложились предпосылки перепроизводства в странах с развитой рыночной экономикой, что обусловило необходимость поиска и использования сдерживающих этот процесс факторов. Одним из наиболее результативных оказалось влияние на уровень цены через увеличение доли налога, возникающей при реализации товаров (работ, услуг). В этом случае, с одной стороны, увеличение цены (за счет налоговой надбавки) сдерживало производство и в определенной мере его сокращало (или хотя бы не стимулировало), с другой стороны, увеличивало поступление в бюджеты (преимущественно — государственный, за которым и закреплялся налог на добавленную стоимость).

Налог на добавленную стоимость является основным звеном в доходной части государственного бюджета Франции, обеспечивая до 45% всех налоговых поступлений. Взимание его осуществляется методом частичных платежей, где предприятия выступают лишь сборщиками налога. На каждом этапе он составляет разницу меж-

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 21.

ду налогом, взимаемым при продаже и при покупке. При реализации товара предприятие компенсирует все свои затраты в связи с этим налогом и добавляет сумму налога на вновь созданную на самом предприятии стоимость. Эта часть налога на добавленную стоимость и перечисляется в бюджет, ложась в итоге на конечного потребителя.

Показательна очень мобильная тенденция изменения уровня ставок налога на добавленную стоимость во Франции в конце 80-х годов. В 1988 году использовались четыре ставки: 33,33% — предметы роскоши, алкоголь, табак; 18,6% — все основные виды товаров и услуг; 7% — товары культурно-образовательного назначения (книги и т. д.), 5,5% — товары и услуги первой необходимости, включая продукты питания (за исключением медикаментов, жилья, транспорта). Однако уже в 1989 году стали использоваться три ставки: 28%; 18,6% и 5,5%.

Во Франции достаточно развита и система льгот — как непосредственных освобождений, так и иных форм. Мелкие предприятия освобождаются от налога на добавленную стоимость, если общая сумма налога не превышает 2200 франков. Полностью освобождены также три вида деятельности: медицина и медицинское обслуживание; образование (начальное, среднее, высшее и профессиональное); деятельность общественного и благотворительного характера. Кроме полных освобождений широко используются компенсации по налогу на добавленную стоимость; право выбора плательщиком налога на добавленную стоимость или подоходного налога; налоговые каникулы. Последние могут предоставляться, например, при аренде помещений. При этом плательщик получает как доход от аренды, так и льготы при уплате налога, поскольку предоставил возможность другим предпринимателям заниматься коммерческой деятельностью. Персональные льготы предоставляются предприятиям, направляющим инвестиции в менее развитые регионы страны или на развитие передовых наукоемких отраслей промышленности.

Упрощенный режим налогообложения применяется в сельском хозяйстве. В отличие от ежемесячных, квартальных и годовых сроков уплаты налога (в зависимости от объема товарооборота) здесь декларация заполняется один раз в год, а уплата налога про-

изводится ежеквартально в размере 20% его суммы за предыдущий год с перерасчетом по итогам года¹.

Важно учитывать, что налог на добавленную стоимость относится к внутренним налогам, и при вывозе товаров за границу его величина компенсируется покупателю. Импортные же товары во Франции облагаются по соответствующим налоговым ставкам. Компенсация предприятиям налога на добавленную стоимость при экспорте товаров производится ежемесячно. В остальных случаях (когда речь идет о компенсации внутри страны за счет различных уровней отраслевых ставок) компенсация осуществляется ежеквартально, причем администрация ежегодно производит компенсацию на 12% от суммы взимаемого налога.

В устойчивый канал налоговых поступлений превратился налог на добавленную стоимость и в Италии. Он был введен в октябре 1972 года и в течение ряда лет претерпел существенные изменения. При этом основные принципы его применения формируют схему, при которой поставщик:

- 1) относит налог на добавленную стоимость на счет своих клиентов;
- 2) вычитает налог на добавленную стоимость, дебетуя у поставщиков;
- 3) выплачивает разницу государству.

Таким образом, каждый из поставщиков производит выплаты государству пропорционально той части стоимости, которую он добавил к цене приобретения при определении цены реализации. Налог на добавленную стоимость рассчитывается и платится не по отдельным операциям, а по массе экономических действий, которые могут охватывать период от одного до трех месяцев. Скорость оборота в определенной мере влияет и на уровень применяемых ставок налогообложения: 38% — предметы роскоши (меха, ювелирные изделия, автомашины); 18% — продукты и спиртные напитки, продаваемые через рестораны, а также бензин, нефтепродукты; 9% — основные виды промышленных товаров; 2% — предметы первой необходимости (хлеб, молоко и т. д.), газеты и журналы; 0 — экспорт товаров и услуг.

¹ См.: подробнее: Тимофеева О. Франция: Налог на добавленную стоимость // Экономика и жизнь. — 1992. — № 2. — С. 64.

Налог на добавленную стоимость не охватывает все отношения обмена. Он включает: передачу имущества и предоставление услуг, осуществляемых на территории государства; ведение предпринимательской деятельности или занятие ремеслом, профессиональной работой; осуществление импортных операций. Операции обмена между физическими лицами не облагаются налогом на добавленную стоимость, но попадают под другие налоговые рычаги (на недвижимость, сбор на передачу движимого имущества и т. д.). В зависимости от деятельности (предполагающей или не предполагающей использование налога на добавленную стоимость) итальянское законодательство разграничивает ряд принципиальных моментов:

- субъект налогообложения (юридическое или физическое лицо);
- субъект деятельности (передача или предоставление имущества и услуг);
- территория (деятельность осуществляется на территории государства или за его пределами).

Специфическое законодательное регулирование характерно и для объекта обложения налогом на добавленную стоимость. К операциям, облагаемым налогом на добавленную стоимость, относятся передача имущества, предоставление услуг и импорт. Передача имущества включает действия по переводу собственности имущества каждого вида (продажу) или реальных прав владения имуществом (использование, право на использование, сервитут и т. д.) за оплату. Передачей имущества считается также бесплатная передача производимых и годных для продажи товаров в рамках деятельности собственного предприятия.

Предоставление услуг включает многочисленные контракты (выполнение работ, подряд, перевозка, аренда движимости, денежная ссуда, снабжение продуктами питания). Вид коммерческой деятельности при импортных операциях не имеет значения для оплаты налога на добавленную стоимость — импортер платит сумму налогового отчисления в таможенном управлении¹.

С начала 90-х годов налог на добавленную стоимость уже выходит за рамки отдельных национальных налоговых систем. Так, в 20 из 24 стран Европейского сообщества он используется для

¹ Подробнее см.: Экономика и жизнь. — 1994. — № 8.

создания единой доходной части бюджета Сообщества и перечисляется в размере 1,4% налогов, собранных каждой страной — членом Сообщества. Более тесному сближению косвенных рычагов налогообложения в рамках ЕЭС препятствует довольно значительный разброс ставок налога на добавленную стоимость (от 14% в Германии или 15% в Великобритании до 22% в Дании)¹. Поэтому одним из главных достижений в области формирования единого европейского рынка является договоренность об унификации системы косвенного налогообложения и введении усредненной ставки налога на добавленную стоимость на уровне 15%.

Подобное соглашение было достигнуто в конце 1992 года и главами правительств государств-участников СНГ. Признано целесообразным применять при расчетах за реализуемые товары между хозяйствующими субъектами единую ставку налога на добавленную стоимость в размере 20%. При отсутствии соглашения налог взимается на основе взаимной договоренности сторон. Объектами налогообложения признаются обороты или добавленная стоимость реализуемых товаров (работ, услуг). Объектом обложения по ввозимым товарам является таможенная стоимость. При использовании одной из сторон льгот по налогу их применение допускается и на территории государства, установившего такие льготы.

Широкое использование налога связано с целым рядом преимуществ, которые стимулируют как государство, так и плательщика. Прежде всего, налогообложение расходов в большей степени выгодно и государству, и плательщику, чем налогообложение доходов. Кроме того, поскольку непосредственным объектом налога выступают расходы, резко возрастает заинтересованность в росте доходов. К тому же часть налога на определенном этапе может быть уплачена за счет своих средств (т. е. включена в конечную цену только часть налога на добавленную стоимость), что обеспечит повышенную конкурентоспособность продукции и более быструю ее реализацию. И наконец, от налога на добавленную стоимость значительно сложнее уклониться и, следовательно, с ним связано меньше нарушений.

Механизм законодательного закрепления налога на добавленную стоимость в Западной Европе представляет собой пример

¹ Бизнес-информ. — 1992. — № 31. — С. 7.

оптимального сочетания фискальной и стимулирующей функции налогов. Несмотря на значительный размер средств, поступающих в бюджет через рычаги налога на добавленную стоимость, он остается одним из существенных стимулов производственной активности. Это обуславливают следующие его особенности:

а) налог на добавленную стоимость «нейтрален» по отношению к предприятиям-изготовителям, поскольку из выручки от реализации продукции вычитают затраты на производственно-коммерческую деятельность¹;

б) величина и уровень НДС дифференцированы, что обеспечивает несколько уровней ставок (от 0 до 38%) и выделяет своеобразные ориентиры, наиболее перспективные, необходимые направления деятельности;

в) использование налога на добавленную стоимость осуществляется параллельно с применением иных финансовых рычагов, таких как компенсации, налоговые каникулы. Практика налога на добавленную стоимость во Франции предполагает установление льготного налогового режима за счет различного рода компенсаций. Например, при приобретении сельхозтехники используется ставка налога на добавленную стоимость в 18%, тогда как при реализации сельхозпродуктов она составляет 5,5%. Компенсация этой разницы производителю сельскохозяйственной продукции производится ежеквартально;

г) налог на добавленную стоимость засчитывается при уплате подоходного налога. Так, при заполнении налоговой декларации для уплаты подоходного налога при предъявлении чека о покупке товара, в цену которого включен налог на добавленную стоимость, сумма подоходного налога уменьшается. Причем размер этой льготы может достигать и 100% перечисляемой суммы, если речь идет о льготированных категориях плательщиков;

д) государство предоставляет плательщику, содействующему развитию определенного вида деятельности, право выбора уплаты налога на добавленную стоимость или подоходного налога. К таким видам деятельности налоговое законодательство Франции относит финансовое и банковское дело, муниципальное хозяйство, сдачу помещений в аренду, артистическую и спортивную деятельность.

¹ См.: Тимофеева О. Налоговые льготы: зарубежный опыт // Экономика и жизнь. – 1992. – № 37. – С. 48.

Итак, налог на добавленную стоимость имеет ряд существенных преимуществ. Несмотря на то, что он представляет собой, по сути, разновидность акциза, это все же универсальный финансовый инструмент. С помощью налога на добавленную стоимость складывается возможность регулирования фонда заработной платы, цены. Он создает возможность ликвидировать лишние звенья хозяйственного управления. Кроме того, он позволяет относительно точно определить реальную стоимость каждого товара и на основании этого формировать объективные экономические пропорции. Поэтому очень осторожно следует подходить к предоставлению различного рода льгот по налогу, которые в настоящее время составляют более трети его поступлений в бюджет. Необоснованные льготы по налогу на добавленную стоимость представляют собой скрытое дотирование отдельных отраслей, что снижает их конкурентоспособность, эффективность и увеличивает инфляционные процессы.

Следует учитывать, однако, что налог на добавленную стоимость вовсе не характеризуется исключительно положительными сторонами. Целый ряд спорных либо отрицательных его сторон делает весьма актуальными дискуссии о сущности этого налога в настоящее время.

Являясь, по сути, налогом на конечное потребление, который перекадывается на население и бюджетную сферу, он при огромной ставке и стремительной инфляции превращается в один из факторов, сдерживающих развитие производства. Происходит это вследствие роста цен за счет налога на добавленную стоимость и сдерживания на основании этого возможностей оплаты покупателем товаров и услуг. Конечно, эти средства вернутся покупателю (либо из бюджета, либо в тот момент, когда он сам реализует продукцию), но при условии, что цепочка актов реализации не прервется с определенным лагом «запаздывания», когда частично эти средства будут «съедены» инфляцией.

Применение налога на добавленную стоимость в странах с развитой рыночной экономикой, акцент на его регулирующую, а не фискальную функцию позволяет говорить в основном о сдерживании кризиса перепроизводства и ускоренном вытеснении с рынка слабых производителей. Применение в этих условиях ставок налога на добавленную стоимость на уровне 20–28% не только стимулирует инфля-

ционные процессы в целом, но и негативно воздействует на высокотехнологичные и наукоемкие производства. Поэтому, хотя используемая ставка и делает налог на добавленную стоимость одним из главных источников насыщения бюджета, но видимость его бездефицитности слишком обманчива. Именно в связи с этим оптимальную ставку налога все чаще связывают с уровнем пяти процентов¹.

Ряд неоднозначных моментов в характеристике налога на добавленную стоимость связан с его промежуточным положением между налогом на прибыль и налогом на доход. Если от первого он отличается на величину прибыли и перенесенных амортизационных отчислений, то от налога на доход тем, что из базы налогообложения исключены приобретенные (но использованные) материальные ресурсы². Это приводит к тому, что интересы государства и плательщика не совпадают, это не стимулирует снижение издержек производства и может фактически являться постоянным ускорителем инфляции. Уместно вспомнить, что «изобретен» этот налог во Франции в 40-х годах, а принят только в середине 50-х, после ликвидации острейшего рыночного дефицита и отмены нормирования продуктов массового спроса.

Следует, видимо, более тщательно учитывать и отраслевые, технологические особенности ряда производств при использовании налога на добавленную стоимость. Отрицательное восприятие его сельским хозяйством связано в большей степени с размером, а не с самим механизмом и сущностью налога на добавленную стоимость. Такой величины налога на добавленную стоимость, как в Украине, нет практически нигде. Весьма условно воспринималась также оговорка, что суммы налога на добавленную стоимость не уплачивают в бюджет, а перечисляют на специальный счет для регулирования цен на отдельные виды сельскохозяйственной продукции, ведь плательщику принципиально неважно — куда от него уйдут средства: в бюджет или в отдельный фонд, выгоды от которого для него весьма эфемерны. Неоднозначным является также и процесс внесения отчислений от налога на добавленную стоимость, который не привязывается к сезонному характеру производства и получению средств от потребителей преимущественно осенью.

¹ Российский экономический журнал. — 1992. — № 7. — С. 24.

² Подробнее см.: Вопросы экономики. — 1993. — № 10. — С. 145.

Противоречия налога на добавленную стоимость позволяют провести параллель, а иногда поставить и знак равенства между ним и налогом с оборота, который налог на добавленную стоимость и сменил. Однако, несмотря на схожесть и преемственность, это два принципиально различных налоговых рычага. Действительно, налог с оборота в качестве объекта предполагал часть созданной стоимости, но не реализованной в оптовой цене, которая ниже полной стоимости товара на часть, распределяющуюся через общественные фонды потребления в централизованном порядке. Иными словами, при налоге с оборота предприятия реализовывали государству продукцию по цене ниже стоимости. Государство же налог с оборота использовало как часть недореализованной предприятием стоимости.

Перечень спорных сторон налога на добавленную стоимость дополняется еще и несовершенной и противоречивой процедурой принятия нормативных актов, его закрепляющих. Так, при переходе от налога с оборота к налогу на добавленную стоимость принятие Закона Верховным Советом Украины несколько затянулось. Только с 26 декабря 1992 года, после принятия Декрета Кабинета Министров «О налоге на добавленную стоимость», оформилось устоявшееся закрепление налога на добавленную стоимость. До 1997 года в указанный Декрет вносились только изменения. 3 апреля 1997 года был принят Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» № 168/97-ВР, введение в действие которого летом 1997 года было отложено.

Согласно Закону налогом на добавленную стоимость является непрямой налог, включаемый в цену товара, представляющий собой часть прироста стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и предоставления услуг либо после таможенного оформления. Такую же характеристику содержит и налоговое законодательство России. Однако следует остановиться на некоторых деталях.

Прежде всего, при определении налога на добавленную стоимость и его закреплении в законодательстве Украины на рубеже 1991–1992 годов отсутствовала единая терминология. Так, Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» закреплял в качестве объекта налогообложения обороты по реализации товаров на территории Украины, тогда как Законом Украинской ССР «О сис-

теме налогообложения» (ст. 10) объектом налогообложения выступает созданная в процессе производства добавленная стоимость к цене приобретенных предметов труда. Кроме того, последний нормативный акт изобилует категориями, во многом синонимичными по отношению к налогу на добавленную стоимость, его дублирующими и усложняющими анализ (налог с оборота, налог на добавленную стоимость).

По сравнению с Законами, впервые законодательно оформившими данный налоговый рычаг (Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20 декабря 1991 года и Закон Российской Федеративной Социалистической Республики «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 года), современные редакции имеют два принципиальных изменения. Во-первых, исчезло заключительное положение, делавшее акцент на то, что внесение налога в бюджет осуществляется после реализации товара, выполнения работ, оказания услуг. Причиной стало изменение ст. 8 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 26 декабря 1992 года, а впоследствии Законом Украины от 3. 04. 97 г. № 168/97-ВР. Если до этого уплата налога производилась ежемесячно, исходя из фактических оборотов, и датой его осуществления считался день поступления средств на счета в отделениях банка, то с 26 декабря 1992 года датой осуществления оборота стал считаться день отгрузки товара, хотя средства за него могли быть у предприятия только при уже прошедшей 100% предоплате. При этом нельзя исключать и ситуаций, когда сделка так и не была совершена. Во-вторых, расширение содержания статьи, закрепляющей объект налогообложения, вызвало еще одно принципиальное изменение. Появляется дополнение о перечислении налога в Государственный бюджет при таможенном оформлении импортных товаров.

Анализ сущности налога на добавленную стоимость в который раз наталкивается на терминологическую неопределенность, которая лихорадила суды и налоговые инспекции. Так, статьей 28 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 1994 год» был введен термин «НДС на импортные товары», вокруг которого сразу же возникла масса споров, сводящихся к одному вопросу: является он новым налогом или нет. Принципиальность этого спо-

ра обусловлена положением статьи 31 Декрета Кабинета Министров Украины «О режиме иностранного инвестирования» от 20 мая 1993 года, где подчеркивается: «Если законодательными актами Украины устанавливаются новые виды налогов, которые не были предусмотрены ими на момент принятия этого Декрета, действующие предприятия с иностранными инвестициями освобождаются от них на пять лет».

С точки зрения налоговых инспекций появление данного термина не означало возникновения нового налога, позиция же плательщиков и ряда арбитражных судов была прямо противоположной. Несмотря на ряд появившихся впоследствии разъяснений (комиссии Верховной Рады Украины; вице-преьера В. Пензенника в телефонограмме № 18-2182/36 от 09. 12. 94; Главного Таможенного Комитета Украины от 13. 12. 1994 года) полной ясности достигнуто не было.

Действительно, вопрос весьма спорный. Любой налог включает законодательное закрепление ряда обязательных элементов (плательщик, объект; ставка; льготы; вид бюджета, куда он направляется), и изменение хотя бы одного из них, по сути, меняет и характер налога. В данном случае принципиально изменен один из основных элементов налога на добавленную стоимость — объект. Кроме того, если это старый налог, то при изменении объекта должны быть внесены изменения и в другие нормативные акты, которые его регулируют¹, а этого не произошло. С другой стороны, ряда изменений, затрагивающих уровни ставок, перечень льгот, касается с определенной периодичностью любого налогового рычага, и это вовсе не означает появления новых налогов. Да и если основываться на формально-юридическом подходе, вряд ли можно прийти к выводу о том, что это новый налог. Перечень налогов, действующих на территории Украины, был закреплен в тот период Законом Украинской ССР «О системе налогообложения», и с появлением вышеуказанных изменений никаких изменений в перечне не произошло. Следовательно, необоснованно делать вывод и о появлении нового налога.

¹ Закон Украинской ССР «О системе налогообложения» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1991. – № 39. – Ст. 510; Декрет Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

Терминологическая определенность для налога на добавленную стоимость была весьма необходима. Это могло быть введение специального раздела по аналогии с Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий». Часть изменений можно было ввести впервые, другие же — систематизировав различные разъяснения и комментарии. Этим было обусловлено появление статьи 1 «Определение терминов» в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 3. 04. 97 № 168/97-ВР. Хотя эта статья была относительно небольшой (11 пунктов), но она формировала основы понятий, используемых при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость.

Статья 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»¹ содержит термины, которые законодатель выделил в качестве принципиально важных для регулирования взимания налога на добавленную стоимость. Вряд ли можно считать содержание данной статьи совершенным как по подходам, так и по характеристике терминов, которые в ней содержатся. Представляется нелогичным включать сюда кроме положений, относящихся исключительно к налогу на добавленную стоимость (налоговый кредит, бюджетное возмещение), определение общих налоговых категорий (налогообложение, налогоплательщик налоговые обязательства и т. д.) и термины, заимствованные из других отраслей законодательства (продажа товаров (работ, услуг), факторинг и т. д.). Однако важным, на наш взгляд, было бы появление здесь определения самого налога на добавленную стоимость или хотя бы закрепление подхода к характеристике добавленной стоимости.

Примечательно, что налоговое законодательство Украины в прошлом содержало подобную норму. Так, Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20 декабря 1991 года определял налог на добавленную стоимость как часть новообразованной стоимости на каждом этапе производства товаров, выполнения работ, предоставления услуг, которая поступает в бюджет после их реализации². Сохранил этот принципиальный подход и другой законодательный акт, сменивший Закон от 20 декабря 1991 года. Декретом Кабинета Министров Украины «О налоге на добавлен-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Статья 1 Закона Украины “О налоге на добавленную стоимость” // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 14. – Ст. 184.

ную стоимость» от 26 декабря 1992 года в ст. 1 «Общие положения» было определено, что налог на добавленную стоимость является частью вновь созданной стоимости и выплачивается в Государственный бюджет на каждом этапе производства товаров, выполнения работ, предоставления услуг¹. Целесообразно восстановить данный подход в действующем налоговом законодательстве Украины. Причем сделать это можно двумя путями: либо расширить ст. 1, которая определяет основные термины, за счет введения понятия налога на добавленную стоимость; либо закрепить его содержание в отдельной статье, где понятие данного налога детализировать закреплением особенностей этого платежа, влияющих на специфику учета, уплаты и отчетности по такому налогу.

Анализ налоговых законодательств свидетельствует о том, что отмеченная проблема не является исключительно украинской. Понятия налога на добавленную стоимость либо отсутствуют в соответствующих законодательных актах (например в Налоговом кодексе Российской Федерации), либо формулируются таким образом, что его трудно отнести к определению сущности данной категории. Так, ст. 153 Налогового кодекса Азербайджанской Республики «Понятие налога на добавленную стоимость» определяет данный налог как разницу между суммой налога, исчисленного с налогооблагаемого оборота, и суммой налога, подлежащей зачету в соответствии со счет-фактурами, выставленными согласно положениям кодекса, или документами, подтверждающими уплату налога на добавленную стоимость при импорте². По сути, данное положение определяет основания исчисления налога, а не его содержание, причем такой подход не отражает видовое своеобразие налога на добавленную стоимость. Характеризуются, фактически, все разновидности косвенных налогов, в том числе и акцизы, которые входят в налоговую систему Азербайджанской Республики.

Схожий подход характерен и для налогового законодательства Республики Казахстан, которое, хотя и содержит отдельную статью, определяющую понятие налога на добавленную стоимость, тем не менее делает это таким же образом. «Налог на добавленную стои-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 784.

² Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. – Баку: Издательский Дом «Бюллетень бизнесмена»О, 2003. – С. 137.

мость представляет собой отчисления в бюджет части стоимости налогооблагаемого оборота по реализации добавленной в процессе производства и обращения товаров (работ, услуг), а также отчисления при импорте товаров на территорию Республики Казахстан. Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет по облагаемому обороту, определяется как разница между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога на добавленную стоимость, подлежащими за полученные товары (работы, услуги)»¹. Здесь также формулируются основные критерии при исчислении налога на добавленную стоимость, подходы, определяющие основания использования механизмов бюджетного возмещения или налогового кредита.

В основе детализации налога на добавленную стоимость должны быть его характерные особенности. Определенное внимание анализу этой проблемы уделено в научной литературе². Речь идет о наиболее важных, существенных чертах налога на добавленную стоимость:

1) налог является важнейшим видом общегосударственного налога. Это означает, прежде всего, ориентированность его на поступление исключительно в доходную часть Государственного бюджета, в основе чего лежит постоянство и стабильность значительной доли налоговых поступлений. Кроме того, компетенция по его введению, изменению и отмене закрепляется исключительно за Верховной Радой Украины, то есть он является классической разновидностью общегосударственного налога;

2) это специфическая разновидность косвенного налога, что должно быть увязано с подходом законодателя к классификации налогов в целом. Если в действующем налоговом законодательстве нет критерия деления налогов на прямые и косвенные, то характеристика налога как косвенного требует наличия отсылочной нормы, содержащей критерии отнесения того или иного платежа к прямому или косвенному;

¹ Статья 205 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс). – Алматы: ЮРИСТ, 2001. – С. 84.

² См., например: *Бех Г. В.* Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 41; *Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева.* – С. 111–116; и др.

3) налог на добавленную стоимость, являясь по природе косвенным, участвует в формировании цены на стадии реализации, не затрагивая практически стадию производства. Он является налогом на потребление, фактором, сдерживающим рост потребления, ограничивающим доступ к товарам (работам, услугам) за счет роста цены;

4) налог на добавленную стоимость реально уплачивается потребителем, приобретающим товары (работы, услуги), тогда как формально перечисляется в бюджет сумма этого налога лицом, реализующим товар, осуществляющим работу или услугу. То есть для данного налога характерен разрыв между формальным и реальным плательщиком;

5) этот налог носит универсальный характер. Универсальность его проявляется в двух аспектах. Во-первых, он уплачивается при реализации, обороте, предоставлении любого товара (работы, услуги); во-вторых, взимается на каждом этапе внешнего или внутреннего оборота товаров (работ, услуг).

2.2. Плательщик налога на добавленную стоимость

Как на одну из принципиальных особенностей косвенных налогов обращалось внимание на разграничение формального и реального плательщика. В полной мере это относится к налогу на добавленную стоимость. Налоговыми законодательствами в качестве налогоплательщиков признаются лица, на которые возлагается обязанность перечислять в бюджет суммы налога на добавленную стоимость, удержанные в цене реализации. Налог на добавленную стоимость, уплаченный в цене приобретения реальным потребителем товаров (работ, услуг), перечисляется в бюджет формальным плательщиком. Таким образом, плательщиком налога на добавленную стоимость является лицо, обязанное осуществлять удержание и внесение в бюджет налога, уплачиваемого покупателем, или лицо, ввозящее (пересылающее) товары на таможенную территорию Украины.

Важно иметь в виду, что налоговое законодательство Украины обращается к определению плательщика налога на добавленную стоимость дважды. Вначале законодатель делает акцент на выде-

лении родового понятия и в п. 1. 3 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» определяет налогоплательщика как лицо, которое обязано осуществлять удержание и внесение в бюджет налога, уплачиваемого покупателем, или лицо, импортирующее товары на таможенную территорию Украины¹. Тем самым налоговая обязанность возлагается именно на формального плательщика. Далее, в ст. 2 данного Закона эта родовая норма получает свою видовую детализацию.

Довольно много проблем и заблуждений, связанных с налогом на добавленную стоимость, вызвано именно этим аспектом характеристики плательщика, тем, что не проводится крайне важное для понимания косвенного налогообложения различие между лицом, фактически оплачивающим налог (носителем налога), и лицом-плательщиком, на котором лежит налоговая обязанность по его оплате. Иногда из этого делают заключение, будто у плательщика налога на добавленную стоимость часть объекта налогообложения (заработная плата и прибыль) попадает под двойное налогообложение — через рычаги налога на добавленную стоимость, налога на прибыль и налога на доходы. Однако, если два последние оплачиваются производителем, то налог на добавленную стоимость не уменьшает средств предприятия и уплачивается потребителем продукции в цене товара.

С введением налога на добавленную стоимость в систему налогообложения Украины первоначально использовалось довольно громоздкое определение налогоплательщика, которое охватывало перечень различных видов юридических лиц — плательщиков налога и включало: предприятия и организации, имеющие статус юридических лиц; полные товарищества; индивидуальные частные предприятия, филиалы и т. д.² Декрет Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» выделил в качестве критерия отнесения к лицам, у которых возникает обязанность по уплате налога на добавленную стоимость, осуществление ими предпринимательской деятельности. Так, с 1993 года в качестве плательщиков данного налога рассматриваются субъекты предпри-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Закон Украины «О налоге на добавочную стоимость» от 20 декабря 1991 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 14. – Ст. 184.

нительской деятельности, находящиеся на территории Украины, международные объединения и иностранные юридические лица и граждане, которые осуществляют от своего имени производственную или другую предпринимательскую деятельность на территории Украины¹. Таким образом, к нынешней редакции формулировки плательщика налога на добавленную стоимость законодательство пришло, преодолев несколько этапов. Если на первом плательщик предполагал довольно подробный перечень видов юридических лиц (предприятие или организация, имеющие статус юридических лиц; полные общества; индивидуальные частные предприятия и филиалы и т. п.), то к 1993 году была сделана попытка типологизации данного понятия, и, наконец, применение двухуровневого подхода к определению родового и видового содержания плательщика налога на добавленную стоимость в действующем законодательстве.

Критерий осуществления предпринимательской деятельности являлся важным, но не однозначным. При решении вопроса о том, являлось ли предприятие или организация плательщиком налога, важно было исходить из двух признаков, взятых в совокупности. Прежде всего плательщиком выступало, как правило, юридическое лицо, независимо от формы собственности, отраслевой и ведомственной принадлежности. Другим признаком, который был основой отнесения лица к плательщику налога на добавленную стоимость, являлось осуществление коммерческой, хозяйственной и иной деятельности на территории государства. С учетом этого положения не все юридические лица могли рассматриваться в данном случае как налогоплательщики. Например, различные бюджетные учреждения, благотворительные фонды становились таковыми, когда в их структуре возникали производственные подразделения либо ими осуществлялась коммерческая деятельность. Напротив, физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, традиционно выступали в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость.

¹ Статья 2 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

Действующая редакция Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» предполагает системный подход к выделению лиц, на которых возлагается обязанность уплачивать налог на добавленную стоимость. В соответствии со ст. 2 данного Закона¹ налогоплательщиком являются:

1. Любое лицо, которое:

а) осуществляет или планирует осуществлять хозяйственную деятельность и регистрируется по своему добровольному решению как плательщик этого налога;

б) подлежит обязательной регистрации как налогоплательщик;

в) импортирует товары (сопутствующие услуги) в объемах, подлежащих обложению этим налогом.

С середины 2005 года ранее употреблявшееся понятие «ввоз (пересылка) товаров на таможенную территорию Украины» заменено термином «импорт»². Импорт в соответствии со ст. 188 Таможенного кодекса рассматривается как таможенный режим, при котором товары ввозятся на таможенную территорию Украины для свободного оборота без ограничения срока их нахождения на ней. Исходя из этого, после внесения изменений иным стал круг импортеров — плательщиков налога на добавленную стоимость. С 31 марта 2005 года любое лицо, импортирующее товары (сопутствующие такому импорту услуги)³ на таможенную территорию Украины, независимо от того, какой режим налогообложения оно использует, является плательщиком налога на добавленную стоимость. Это относится и к «единоналожникам», и к частным предпринимателям, и к юридическим лицам, работающим по общей системе налогообложения. С этого момента они оказались в одинаковых

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины “О Государственном бюджете Украины на 2005 год” и некоторые другие законодательные акты Украины» № 2505-IV от 25. 03. 2005 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2005. – № 17–19. – Ст. 267.

³ Сопутствующие услуги, согласно п. 1. 14 Закона об НДС, – это услуги, стоимость которых включается в таможенную стоимость импортируемых товаров в соответствии с таможенным законодательством (расходы на транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы, упаковку, страховые суммы, комиссионные и брокерские вознаграждения и пр. (ст. 267 Таможенного кодекса Украины)).

условиях: импортируя товары — уплачивают налог на добавленную стоимость.

Приняв решение о проведении импортной операции, указанные лица не позднее чем за двадцать дней до начала осуществления таких операций должны зарегистрироваться в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость¹. Исключение сделано только для физических лиц, не зарегистрированных налогоплательщиками, которые ввозят товары в пределах неторгового оборота в объемах, не подлежащих налогообложению, согласно таможенному законодательству (кроме транспортных средств или запасных частей к ним). В соответствии со ст. 252 Таможенного кодекса Украины налогообложению не подлежат: товары, стоимость которых не превышает сумму 200 евро; предметы, ввозимые в случае переселения граждан на постоянное место жительства в Украину; предметы личного пользования, временно ввозимые на территорию Украины гражданами-нерезидентами, и др.² Если такие объемы превышают торговый оборот, физические лица уплачивают налог на добавленную стоимость исходя из таможенной стоимости товаров, превышающих размер неторгового оборота, без проведения регистрации³.

2. Любое лицо, которое по своему добровольному решению зарегистрировалось налогоплательщиком.

3. Лицо, подлежащее обязательной регистрации как налогоплательщик, в случае:

а) если общая сумма от осуществления операций по поставке товаров (услуг) (в том числе с использованием локальной или глобальной компьютерной сети), подлежащих налогообложению, начисленная (уплаченная, предоставленная) такому лицу или в счет обязательств третьим лицам, в течение последних двенадцати календарных месяцев совокупно превышает 300 000 гривень (без учета налога на добавленную стоимость);

б) лицо, уполномоченное вносить консолидированный налог с объектов налогообложения, возникающих вследствие поставки

¹ Пункт 9. 6 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

² Пункт 2. 4 ст. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. 1997. — № 21. — Ст. 156.

³ Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. — № 5. — С. 79.

услуг предприятиями железнодорожного транспорта по их основной деятельности и предприятиями связи, находящимися в подчинении налогоплательщика;

в) лицо, поставляющее товары (услуги) на таможенной территории Украины с использованием локальной или глобальной компьютерной сети, при том, что лицо-нерезидент может осуществлять такую деятельность только через свое постоянное представительство, зарегистрированное на территории Украины;

г) лицо, осуществляющее операции по реализации конфискованного имущества, независимо от того, достигает ли оно общей суммы операций по поставке товаров, услуг, совокупно превышающих в течение последних двенадцати календарных месяцев 30 000 гривень (без учета налога на добавленную стоимость), а также независимо от того, какой режим налогообложения использует такое лицо.

4. Любое лицо, которое импортирует (для физических лиц — ввозит или пересылает) товары (сопутствующие услуги) на таможенную территорию Украины для их использования или потребления в Украине, независимо от того, какой режим налогообложения оно использует. К данной категории плательщиков не относятся физические лица, незарегистрированные в качестве налогоплательщика, которые ввозят (пересылают) товары (предметы) в сопроводительном багаже или получают их как почтовое отправление в пределах неторгового оборота в объемах, не подлежащих налогообложению в соответствии с таможенным законодательством. Исключаются также из плательщиков нерезиденты, пересылающие почтовые отправления согласно правилам Международного почтового союза на таможенную территорию Украины, и получатели таких почтовых отправлений.

Основываясь на критерии плательщика, налог на добавленную стоимость необходимо отнести к категории платежей, предполагающих смешанного плательщика. Как видно из вышеизложенного, законодатель при выделении обязанных лиц не связывает принципиально возникновение налоговой обязанности с типом участника отношений. В качестве обязанных лиц выступают как юридические, так и физические лица. Используются иные, более принципиальные подходы с позиций налогово-правового регулирования —

критерии резидентства и территориальности. Именно это позволяет отнести к налогоплательщикам лиц, поставляющих товары (услуги) на таможенную территорию Украины, нерезидентов, пересылающих почтовые отправления.

Совмещение таких подходов фактически и характеризует наиболее принципиальные положения налоговых законодательств. Так, например, в соответствии со ст. 143 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками налога на добавленную стоимость считаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации¹.

Обращает на себя внимание связь налоговой обязанности, возникающей у участников отношений, с предпринимательской деятельностью, на что ориентированы первый и второй тип плательщиков и с которой, безусловно, могут быть связаны лица в связи с перемещением товаров через таможенную границу. В данном случае законодатель использует отсылочную конструкцию к Общей части Налогового кодекса. Так, в соответствии со ст. 11 этого акта под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательствами иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Следует обратить внимание на то, что до 1999 года в качестве самостоятельных плательщиков выделялись филиалы и обособленные подразделения, при условии наличия отдельного баланса и расчетного либо иного банковского счета. Однако изменения, внесенные в ст. 19 Налогового кодекса Российской Федерации, исключили этих участников из группы самостоятельных налогоплатель-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Изд-во Омега – Л, 2006. – С. 117.

щиков. Они исполняют обязанности организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Таким же образом с применением отсылочного способа определяются и индивидуальные предприниматели, к которым относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские конторы. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении налоговых обязанностей не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями¹.

Выделение данной категории плательщиков налога на добавленную стоимость вряд ли можно оценивать однозначно². С одной стороны, они оказываются в одинаковых условиях с организациями — плательщиками налога на добавленную стоимость и упорядочивается налоговое давление. С другой стороны, усложняется учет и отчетность для данного плательщика, обязательным становится ведение книг продаж и покупок, выписка счетов-фактур, ведение журнала их регистрации. Правда, следует иметь в виду, что основная масса индивидуальных предпринимателей избирает упрощенные системы налогообложения, в которых громоздкая система учетно-отчетных операций по налогу на добавленную стоимость в значительной степени нивелирована.

Следует отметить некоторую противоречивость отнесения к категории индивидуальных предпринимателей частных нотариусов, адвокатов и т. д.³ В основе такой характеристики лежит определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 июня 2002 года № 116-0, который указал, что нет оснований видеть на-

¹ Статья 11 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Подробнее см.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. — М.: Финансы и статистика, 2001. — С. 37–38.

³ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 117.

рушение конституционных прав частных нотариусов как самозанятых граждан при признании их наряду с индивидуальными предпринимателями плательщиками налога на добавленную стоимость и единого социального налога.

Выделение индивидуальных предпринимателей как разновидности обязанных лиц по налогу на добавленную стоимость расширило круг плательщиков этого налога. До 1 января 2001 года индивидуальные предприниматели рассматривались в качестве обязанных лиц по налогу на добавленную стоимость только в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, и только при уплате таможенных платежей. Внесенное изменение связано с унификацией использования налога на добавленную стоимость в коммерческом обороте, когда этот налог влияет на формирование цены и соответственно потребителя независимо от того, кто реализует товары (работы услуги)¹.

Среди прав и обязанностей индивидуальных предпринимателей, возникающих в связи с уплатой налога на добавленную стоимость, — возможность использования некоторого переходного периода. В течение него реализуется защита субъектов малого предпринимательства при изменении налогового законодательства и формировании менее благоприятных условий по сравнению с теми, в которых происходила регистрация данного лица. Они имеют право в течение первых четырех лет своей деятельности исполнять налоговую обязанность в том же порядке, который действовал на момент их государственной регистрации. Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 7 февраля 2002 года № 37-О признано, что в случае введения налога на добавленную стоимость для индивидуальных предпринимателей условия хозяйствования для них ухудшаются². Это объясняется тем, что на них возлагаются дополнительные обязанности (по ведению налогово-

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 117–118.

² Пункт 1 ст. 9 Закона Российской Федерации «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» // СЗ РФ. — 1995. — № 25. — Ст. 2343; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 7 февраля 2002 года № 37-О // Российская газета. — 2002. — 22 мая; Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 118.

го учета, составлению счетов-фактур, ведению книги продаж и книги покупок), увеличиваются затраты, что соответственно вызывает рост цены и приводит к снижению спроса на продукцию, производимую ими.

Довольно противоречивым выглядит подход азербайджанского налогового законодательства при определении плательщика налога на добавленную стоимость. Так, в соответствии со ст. 154 Налогового кодекса Азербайджанской Республики плательщиком налога на добавленную стоимость является лицо, зарегистрированное или обязанное зарегистрироваться в качестве плательщика налога на добавленную стоимость. Зарегистрированное лицо становится налогоплательщиком с момента вступления регистрации в силу. Лицо, которое обязано подать заявку на регистрацию, но еще не зарегистрировано, признается налогоплательщиком с начала отчетного периода, в котором возникло обязательство подать заявку на регистрацию. В такой редакции трудно четко определить, когда у участника данных отношений возникает налоговая обязанность по учету, уплате, отчетности в связи с налогом на добавленную стоимость. Если ч. 154. 1 ст. 154 Налогового кодекса Азербайджанской Республики уже относит к плательщикам налога на добавленную стоимость лиц, только обязанных зарегистрироваться, то ч. 154. 2 признает налогоплательщиком лицо, обязанное подать заявку на регистрацию только с начала отчетного периода, следующего за периодом, в котором возникло обязательство подать заявку на регистрацию. Налицо не только внутреннее противоречие данной статьи, но и объективная предпосылка наличия периода времени, когда лицо, формально являющееся плательщиком налога на добавленную стоимость, не сможет выполнять соответствующие налоговые обязанности.

Кроме того, налоговым законодательством Азербайджанской Республики в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость выделяется группа условных налогоплательщиков (специальных субъектов), что предполагает особые предпосылки, специфические критерии отнесения лиц к категории обязанных по налогу на добавленную стоимость. Так, эту группу составляют:

а) лица, осуществляющие налогооблагаемый импорт в Азербайджанскую Республику;

б) лица-нерезиденты, выполняющие работы и оказывающие услуги без регистрации как плательщик налога на добавленную стоимость;

в) производители акцизных товаров¹.

И наконец, вызывает возражения отнесение к плательщикам налога на добавленную стоимость довольно специфической разновидности. В соответствии с ч. 154. 5 ст. 154 Налогового кодекса Азербайджанской Республики совместная предпринимательская деятельность, осуществляемая без образования юридического лица, признается самостоятельным лицом в целях налога на добавленную стоимость. Трудно согласиться с тем, что налоговым законодательством могут устанавливаться критерии или подходы к определению понятия лица. В данном случае речь может идти об отнесении лиц к плательщикам налога, но не о внедрении налогового законодательства в регулирование гражданско-правовых отношений. Более того, совместную предпринимательскую деятельность нелогично оценивать как самостоятельное лицо. Она предполагает действия одного или нескольких лиц, может быть результатом или процессом действий консолидированного налогоплательщика, но вряд ли удастся найти аргументы в пользу того, что деятельность сама становится лицом (со всеми концептуальными критериями, характеризующими его содержание).

Определение плательщиков налога на добавленную стоимость по налоговому законодательству Республики Казахстан фактически минимизировано и связывается с механизмом регистрации и постановки на учет в качестве обязанного лица по данному виду налога. Так, плательщиками налога на добавленную стоимость в соответствии со ст. 207 Налогового кодекса Республики Казахстан являются лица, которые встали или обязаны встать на учет по налогу на добавленную стоимость в Республике Казахстан. Плательщиками налога на добавленную стоимость при импорте товаров являются лица, импортирующие эти товары на территорию Республики Казахстан в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан. По сути, в данной редакции возникновение налоговой обязанности не связывается с видом участника налоговых отноше-

¹ Части 154. 3, 154. 4, 154. 6 ст. 154 Налогового кодекса Азербайджанской Республики. – С. 137.

ний (юридическим лицом, физическим лицом и т. п.), а возникает у любого лица, зарегистрированного в качестве такового либо импортирующего товары на таможенную территорию.

Следует обратить внимание еще на одну важную особенность законодательного регулирования плательщиков налога на добавленную стоимость. Отнесение к категории обязанных лиц в данном случае носит формально-заявительный характер. Действительно, среди лиц, относящихся к налогоплательщикам в соответствии со ст. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», можно выделить группу лиц, за которыми безусловно закрепляется обязанность по уплате данного налога. Однако законодатель подчеркивает необходимость регистрации участников этих отношений. Причем это касается как обязательной регистрации плательщиков налога, так и лиц, которые по своему добровольному решению регистрируются налогоплательщиками.

В некоторых случаях при отнесении участников налоговых отношений к обязанным лицам объективно требовалась более детальная характеристика плательщика. Так, с середины 1995 года при уплате налога на добавленную стоимость выделяется категория прямых поставщиков. Согласно Указу Президента Украины от 30 июня 1995 года № 499/95 «О взимании налога на добавленную стоимость с импортных товаров»¹ с 7 июня 1995 года освобождаются от налога на добавленную стоимость во время перемещения через таможенную границу Украины: импортное сырье, материально-технические ресурсы, комплектующие изделия, оборудование, материалы, техника и другие товары, которые ввозятся хозяйствующими субъектами всех форм собственности, в том числе посредниками (прямыми поставщиками), для производственных и собственных нужд. В соответствии со статьями 386 и 395 Гражданского кодекса Украины к прямым поставщикам относятся посредники-резиденты, импортирующие продукцию на основании договоров комиссии и договоров поручения, независимо от числа потребителей на территории Украины.

Внимательно в этом случае следовало подходить и к выделению физических лиц в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость. Прежде всего это должны быть граждане, зарегистриро-

¹ Урядовий кур'єр. – 1995. – № 98.

ванные в качестве самостоятельных предпринимателей в установленном законом порядке, если сумма их выручки от реализации превышала установленный законом размер. Важно учитывать также временной период, то есть выручка должна быть получена в течение года (последних двенадцати календарных месяцев). Не возникала обязанность по уплате данного налога при одnorазовых продажах отдельными лицами дорогостоящих вещей (автомобилей, квартир и т. д.). Не рассматривались также как плательщики налога на добавленную стоимость лица, имеющие личные подсобные хозяйства, поскольку их деятельность не считается предпринимательской.

Специфическую конструкцию закрепляет налоговое законодательство Российской Федерации, предполагая возможность освобождения от исполнения обязанности налогоплательщика¹. Необходимо иметь в виду, что в данном случае речь идет не об утрате статуса плательщика налога на добавленную стоимость (как, например, при переходе на упрощенные системы налогообложения), а об изменении набора прав и обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость. Данная ситуация имеет особенности. Во-первых, такое освобождение связано с особыми количественными критериями, и им могут воспользоваться плательщики, у которых за три последовательных календарных месяца, предшествующих получению освобождения, сумма выручки от реализации (без учета налога на добавленную стоимость) не превысила в совокупности 1 миллиона рублей. Во-вторых, такое освобождение носит срочный характер и предоставляется на период, равный 12 последовательным календарным месяцам. Именно в течение этого срока налогоплательщик получает право не исполнять обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость. Однако в этот период такое лицо не утрачивает статус плательщика налога на добавленную стоимость, поскольку обязано вести специальный учет операций и по окончании срока освобождения предоставить соответствующие документы, относящиеся к данному периоду, в налоговый орган. В-третьих, данное освобождение предполагает уведомительный характер его использования.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплатель-

¹ Статья 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

щика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности двух миллионов рублей. Это условие не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Данное освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации и подлежащих налогообложению.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета. Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца. Именно с этого момента такие лица используют право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев. По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

— документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца, в совокупности не превышала двух миллионов рублей;

— уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета

налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение. Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет.

Если налогоплательщик не представил документы (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения), а также, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, установленные законодательством, то в этом случае сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Налогоплательщик вправе направить в налоговый орган уведомление и документы по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету до использования им права на освобождение по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению. Происходит это в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобож-

дение путем уменьшения налоговых вычетов. Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение до утраты указанного права и использованным после утраты этого права, принимаются к вычету в порядке, установленном для проведения налоговых органов.

Оценка механизма освобождения от исполнения обязанности налогоплательщика неоднозначна. Проблема сводится к тому, является ли такое освобождение налоговой льготой¹. С одной стороны, такое освобождение соответствует основным признакам налоговых льгот². С другой стороны, использование налоговых льгот предполагает наличие права налогоплательщика отказаться от ее использования или приостановить ее на один или несколько налоговых периодов³. В то же время в соответствии с п. 5 ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации в случае изменения условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика и превышения суммы выручки платательщик до окончания периода освобождения утрачивает право на него. Видимо, в данном случае мы сталкиваемся с нетрадиционной формой налогового освобождения, которое трудно отнести к классической разновидности налоговых льгот и которая связана с особенностями налогового режима реализации платательщиком налога на добавленную стоимость соответствующей обязанности.

2.3. Регистрация плательщиков налога на добавленную стоимость

Базовым законодательным актом, регулирующим порядок регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, является Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость». Статьи 1, 2, 9 содержат исходные положения и детализируют процедуру

¹ Подробнее см.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 122.

² Пункт 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации; Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 7 февраля 2002 года № 37-О // Российская газета. – 2002. – 22 мая.

³ Пункт 2 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации.

регистрации обязанных лиц. Следует согласиться при этом с замечанием Г. В. Бех относительно некоторой нелогичности расположения статей данного Закона¹. Если в статьях 1 и 2 содержатся родовые и видовые подходы к законодательному регулированию плательщика налога на добавленную стоимость, то абсолютно логично было бы сразу после этого и остановиться на закреплении специфических разновидностей учетных обязанностей налогоплательщика — регистрации лиц, у которых возникает обязанность в связи с налогом на добавленную стоимость (что сделано в ст. 9). Обращает на себя внимание в этом случае и нарушение общеродовой конструкции, заложенной в законе, регулирующей концептуальные, общие положения налогообложения, — Законе Украины «О системе налогообложения». В этом акте после ст. 4 «Плательщики налогов и сборов (обязательных платежей)» расположена ст. 5 «Учет плательщиков налогов и сборов (обязательных платежей)»². Видимо, данный подход вполне целесообразно реализовать и относительно отдельного вида налога.

Кроме того, требует совершенствования взаимосвязь и соотношение норм, регулирующих регистрацию плательщиков налога на добавленную стоимость на уровне закона и подзаконного акта. Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» целесообразно закрепить наиболее важные аспекты этого (понятие реестра плательщиков налога на добавленную стоимость; перечень данных и сведений, которые его составляют; права и обязанности лиц, участвующих в его ведении); их детализация может и, видимо, должна быть делегирована подзаконному акту. Сегодня, однако, ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» фактически дублируется и повторяется Положением о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79³.

До 30 июня 1997 года все лица, являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость, обязаны были зарегистрироваться в органах налоговой службы по месту своего нахождения (или регистрации) и получить право на выписку налоговых накладных. Форма заявления о регистрации первоначально была уста-

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. — С. 48.

² Ведомости Верховной Рады Украины. — 1991. — № 39. — Ст. 510.

³ Офіційний вісник України. — 2000. — № 17.

новлена Положением о реестре плательщиков налога на добавленную стоимость, утвержденным приказом Государственной налоговой администрации Украины № 149 от 27 мая 1997 года. При регистрации налогоплательщику присваивался индивидуальный налоговый номер плательщика налога на добавленную стоимость, который заносился в специальный единый реестр. Ведение данного реестра возлагалось на органы Государственной налоговой администрации Украины, которые таким образом осуществляли контроль за уплатой налога на добавленную стоимость.

Следует заметить, что с 31 марта 2005 года в связи с вступлением в силу Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины»¹ существенные изменения коснулись как понятия плательщика налога на добавленную стоимость, так и порядка их регистрации, ведения их реестра. В соответствии с п. 1. 3 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» плательщиком налога на добавленную стоимость является лицо, которое обязано осуществлять удержание и внесение в бюджет налога, уплачиваемого покупателем, или лицо, импортирующее товары на таможенную территорию Украины. Исходя из этого, к таким обязанным лицам относятся²:

а) субъекты предпринимательской деятельности, в том числе предприятия с иностранными инвестициями, независимо от формы и времени внесения этих инвестиций;

б) другие юридические лица, не являющиеся субъектами предпринимательской деятельности;

в) физические лица (граждане, иностранные граждане и лица без гражданства), осуществляющие деятельность, которая относится к предпринимательской в соответствии с законодательством, или импортирующие товары на таможенную территорию Украины;

г) представительства нерезидентов, не имеющие статуса юридического лица;

д) обязанными лицами в целях обложения налогом на добавленную стоимость выступают также участники налоговых отношений, осуществляющие совместную деятельность двух и более лиц без

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 2005. – № 17, 18-19. – Ст. 267.

² Пункт 1. 2 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

создания юридического лица. При этом учет результатов совместной деятельности ведет уполномоченный участник согласно условиям договора отдельно от учета их хозяйственных результатов.

В соответствии со ст. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» обязательной регистрации плательщиками налога на добавленную стоимость подлежат только лица, отвечающие определенным признакам:

1) лица, у которых общая сумма от осуществления налогооблагаемых операций в течение последних двенадцати календарных месяцев совокупно превысила 300 000 грн (без учета налога на добавленную стоимость) независимо от режима налогообложения;

2) лица, уполномоченные вносить консолидированный налог с объектов налогообложения, возникающих при поставке услуг предприятиями железнодорожного транспорта и связи;

3) лица, поставляющие товары (услуги) с использованием компьютерных сетей (глобальных или локальных), при этом лицо-нерезидент может осуществлять такую деятельность только через свое постоянное представительство, зарегистрированное на территории Украины;

4) лица реализующие конфискованное имущество и товары независимо от системы налогообложения;

5) импортеры товаров и сопутствующих им услуг для использования и потребления на таможенной территории Украины независимо от системы налогообложения¹.

Лица, не отвечающие вышеперечисленным признакам, не обязаны регистрироваться плательщиками налога на добавленную стоимость в обязательном порядке.

В связи с внесенными в 2005 году в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» изменениями ряд признаков обязанных лиц изменил перечень плательщиков. Например, не должны регистрироваться в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость в обязательном порядке лица, осуществляющие торговлю за наличные денежные средства.

Реализация данной обязанности по регистрации плательщика налога на добавленную стоимость неотъемлемо связана и с возможностью пользоваться определенными правами. Так, право на

¹ Статья 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

начисление налога и составление налоговых накладных предоставляется исключительно лицам, зарегистрированным как плательщики налога на добавленную стоимость¹. Это предполагает закрепление специфического учетно-отчетного механизма при налогообложении налогом на добавленную стоимость, который в конечном счете обуславливает повышение или понижение конкурентоспособности плательщика. Например, если лицо не является плательщиком налога на добавленную стоимость, то при реализации товара плательщику налога на добавленную стоимость у него не будет возможности предоставить последнему налоговую накладную и отразить в выставленном счете сумму налога на добавленную стоимость. Это приведет к тому, что покупатель — плательщик налога на добавленную стоимость лишится права на налоговый кредит.

Регистрация лиц плательщиками налога на добавленную стоимость как в обязательном, так и в добровольном порядке осуществляется в соответствии со ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Порядок такой регистрации детализирован Положением о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79. Регистрация плательщиков налога на добавленную стоимость осуществляется на основании письменного заявления лица, поданного им в соответствующий налоговый орган. Такое заявление может быть подано в налоговый орган лично или отправлено по почте с уведомлением о вручении. Заявления на регистрацию направляются юридическими лицами в налоговые органы по месту их нахождения, а физическими лицами — по месту их жительства². Форма данного заявления № 1-Р разработана и установлена Государственной налоговой администрацией Украины³. Бланк заявления соответствующей формы реализуется налоговыми инспекциями по месту регистрации или учета налогоплательщиков.

В соответствии с п. 14 Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79 в течение 10 рабочих дней со дня получения регистрационного заявления налоговый орган

¹ Подпункт 7. 2. 4 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

² Пункт 8 Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79 от 01. 03. 2003 г. // Офіційний вісник України. — 2000. — № 17.

³ Приложение № 1 к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79 от 01. 03. 2003 г. // Офіційний вісник України. — 2000. — № 17.

обязан выдать заявителю (отправить почтой за счет заявителя) свидетельство плательщика налога на добавленную стоимость. В выдаче свидетельства может отказано лишь в том случае, если заявителем предоставлены недостоверные данные. Копии полученных свидетельств в соответствии с требованиями п. 9. 7 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» плательщики налога на добавленную стоимость должны разместить в доступных для обозрения местах в своих помещениях и во всех их обособленных подразделениях. Такие копии свидетельств должны быть обязательно удостоверены органом Государственной налоговой службы.

На основании положений ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» можно классифицировать лиц, у которых возникает обязанность по регистрации плательщиками налога на добавленную стоимость, и сроки такой регистрации¹.

№ п/п	Лица, которые обязаны регистрироваться плательщиками налога на добавленную стоимость	Сроки регистрации	Нормы Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»
1.	Лицо, у которого общая сумма налогооблагаемых операций за последние 12 календарных месяцев превысила 300 000 грн (без НДС)	Не позднее 20-го календарного дня с момента достижения указанного объема	Пп. «а» п. 9. 6
2.	Лицо, превысившее в текущем налоговом периоде предел в 300 000 грн, но не более 600 000 грн	В течение 20 календарных дней, следующих за таким отчетным периодом	П. 9. 4
3.	Лицо, заключившее гражданско-правовые договоры, в результате которых планируется осуществление налогооблагаемых операций, объем которых будет превышать в течение отчетного налогового периода в два или более раза предел в 300 000 грн. (свыше 600 000 грн)	До конца такого отчетного периода	П. 9. 4

¹ Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 26.

4.	Лицо, осуществившее продажу товаров (услуг) с использованием глобальных или локальных компьютерных сетей (например, через Интернет торгует конфискованным имуществом), уплачивающее консолидированный налог вследствие поставок услуг предприятиями железнодорожного транспорта и связи, а также лица, импортирующие товары (сопутствующие услуги)	Не позднее чем за 20 календарных дней до начала осуществления таких операций	Пп. «б» п. 9. 6
5.	Лицо, желающее стать плательщиком налога на добавленную стоимость на добровольных началах	За 20 календарных дней до начала того периода, с которого такое лицо хочет стать плательщиком налога на добавленную стоимость	Пп. «в» п. 9. 6

Одним из условий обязательной регистрации в качестве плательщика налога на добавленную стоимость является превышение объема налогооблагаемых операций по поставке товаров (работ, услуг) суммы в 300 000 грн. Исходя из пп. 2. 3. 1 п. 2. 3 ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», в расчетный объем предельной суммы (то есть 300 000 грн) включаются операции, подлежащие налогообложению (без учета налога на добавленную стоимость). В этом случае при расчете учитываются все операции, по которым сумма начислена (уплачена, предоставлена). Таким образом, сюда включаются и операции, по которым оплата еще не поступила. Это означает, что юридические лица при расчете предельной суммы должны учитывать налогооблагаемые операции, по которым в отчетном налоговом периоде происходит любое из событий:

а) зачисление (оприходование, инкассация) средств от покупателя (заказчика);

б) отгрузка товаров, а в случае налогообложения работ (услуг) — предоставление оформленного документа, удостоверяющего факт выполненных работ (услуг)¹.

¹ Подпункт 7. 3. 1 п. 7. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

Физические лица — предприниматели определяют такие объемы, учитывая операции поставки товаров (работ, услуг), которые отражены в книге доходов и расходов частного предпринимателя.

Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» предусмотрены случаи, когда плательщик налога на добавленную стоимость исключается из Реестра¹. Это означает снятие лица с учета в налоговом органе и аннулирование Свидетельства плательщика налога на добавленную стоимость. Оно может быть проведено по инициативе как налогоплательщика, так и налогового органа. По собственной инициативе лицо может быть снято с учета в случае, если оно являлось плательщиком налога на добавленную стоимость не менее двух лет и в течение последних двенадцати текущих календарных месяцев имело объем налогооблагаемых операций менее 300 000 грн. Необходимо иметь в виду, что предел в 300 000 грн в качестве критерия при снятии с регистрации лица как плательщика налога на добавленную стоимость используется с 1 января 2006 года². При этом следует учитывать, что до 1 января 2006 года действовал иной критерий оценки объема налогооблагаемых операций плательщиков налога на добавленную стоимость — 61 200 грн (прежний предел). Исходя из этого, необходимость использования суммы в 300 000 грн в качестве такого предела возникает только с 1 января 2006 года.

Применение прежнего уровня предела налогооблагаемых операций могло быть предоставлено только лицам, которые отвечали исключенным из Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» признакам плательщика налога на добавленную стоимость (например лица, реализующие товары (работы, услуги) за наличные денежные средства). Ранее действовавшей редакцией п. 2. 1 ст. 2 данного Закона было предусмотрено, что лицо, торгующее за наличные средства, независимо от объемов продажи, обязано зарегистрироваться плательщиком налога на добавленную стоимость. С 1 января 2006 года лицо может подать заявление об исключении

¹ Пункт 9. 8 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Пункт 13 Переходных положений разд. 2 Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины “О Государственном бюджете Украины на 2005 год” и некоторые другие законодательные акты Украины» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2005. – № 17, 18-19. – Ст. – 267.

его из Реестра плательщиков налога на добавленную стоимость в случае, если объем операций от продажи за наличные средства не превышает 300 000 грн.

В соответствии с п. 13 Переходных положений разд. 2 Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» если лицо не подпадает под определение плательщика налога на добавленную стоимость в соответствии со ст. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», но было зарегистрировано таковым до вступления в силу Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» № 2505, оно имеет право одновременно с подачей декларации за последний налоговый период уведомить налоговый орган об отказе от такой регистрации. В противном случае такое лицо признается добровольно зарегистрированным. Это не касается физических лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения или уплачивающих рыночный сбор. Такие лица не имеют права добровольной регистрации плательщиками налога на добавленную стоимость, и в случае если они не снимаются с учета по собственной инициативе, то исключаются из Реестра плательщиков налога на добавленную стоимость в соответствии с решением налогового органа¹.

Снятие с учета плательщика налога на добавленную стоимость (независимо от того, осуществляется оно по собственной инициативе или по решению налогового органа) происходит в случаях²:

- ликвидации налогоплательщика по собственному решению или по решению суда либо признания его банкротом;
- перехода лица, зарегистрированного плательщиком налога на добавленную стоимость, на упрощенную систему налогообложения;
- выбора специального режима налогообложения лицом, зарегистрированным в качестве налогоплательщика, по иной ставке,

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 25–29.

² Пункт 9. 8 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

чем установленные законодательством о налоге на добавленную стоимость¹;

— непредставления налогоплательщиком в течение 12 календарных месяцев декларации по налогу на добавленную стоимость или представления декларации, свидетельствующей об отсутствии налогооблагаемых операций в течение такого периода.

В случае снятия налогоплательщика с учета по его желанию он обязан подать в орган налоговой службы по месту регистрации заявление об исключении его из Реестра плательщиков налога на добавленную стоимость по форме № 3-Р², Свидетельство о регистрации плательщиком налога на добавленную стоимость со всеми заверенными налоговым органом копиями. В течение 10 дней соответствующая налоговая инспекция рассматривает эти документы и при наличии оснований исключает заявителя из Реестра³.

Налоговый орган может исключить лицо из Реестра:

а) на дату подачи заявления, если в Свидетельстве о регистрации не указан предельный срок его действия или не известна дата утраты лицом статуса плательщика налога на добавленную стоимость, либо есть основания для исключения до истечения срока действия Свидетельства;

б) на дату окончания срока действия Свидетельства или за день до утраты лицом статуса плательщика налога на добавленную стоимость.

При исключении плательщика налога на добавленную стоимость по инициативе налогового органа Свидетельство о регистрации должно быть представлено в течение 20 календарных дней⁴. Задержка представления Свидетельства приравнивается к неподаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и

¹ Статьи 6 и 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Приложение № 3 к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79 от 01. 03. 2003 г. // Официальный вестник Украины. – 2000. – № 17.

³ Пункт 25. 1 Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость № 79 от 01. 03. 2003 г.

⁴ Пункт 9. 8 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

обуславливает применение штрафных санкций¹. Следует иметь в виду, что в данном случае налицо коллизия норм Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» при определении налоговой декларации и Свидетельства о регистрации плательщиком налога на добавленную стоимость. Это может служить основанием, затрудняющим применение санкций, и неоднозначного толкования при разрешении налоговых споров на стадии правоприменения.

Можно выделить несколько последствий при исключении из Реестра плательщиков налога на добавленную стоимость²:

а) обязанность погашения налогового долга по налогу на добавленную стоимость исключенного из Реестра налогоплательщика при наличии налоговых обязательств, которые возникли до его исключения из Реестра;

б) начисление налоговых обязательств (исходя из обычных цен) на стоимость товарных остатков или основных фондов, при покупке которых ранее был задекларированы суммы налогового кредита, если такие запасы числятся на балансе на день аннулирования регистрации;

в) предоставление налогоплательщику права на бюджетное возмещение в обусловленные сроки по итогам последнего отчетного периода: налогоплательщик имеет право на бюджетное возмещение, независимо от того, что он уже не является плательщиком налога на добавленную стоимость.

Двухступенчатый подход в регулировании постановки на учет в качестве плательщика налога на добавленную стоимость характерен и для действующего российского налогового законодательства. Эти отношения регулируются в главе 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации статьей 144 «Постановка на учет в качестве налогоплательщика». Данная статья не детализирует особенности постановки на учет имен-

¹ Подпункт 17. 1 п. 17. 1 ст. 17 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2000. – № 10. – Ст. 44.

² Пункт 9. 8 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

но плательщиков налога на добавленную стоимость, а уточняет, что налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе в соответствии со статьями 83 и 84 Налогового кодекса Российской Федерации. В то же время статьи 83, 84 определяют учет организаций и физических лиц, порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц независимо от вида налога, по которому исполняется налоговая обязанность, присвоение идентификационного номера налогоплательщика.

Российский законодатель предоставляет некоторую свободу выбора при постановке на учет в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость иностранным организациям. Они имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика иностранной организации осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления. Иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут предоставлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации подразделений. Об этом выборе они обязаны письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения всех подразделений¹.

Получение регистрационного уведомления предполагает азербайджанское налоговое законодательство при учете плательщиков налога на добавленную стоимость. Лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, объем налогооблагаемых операций которого за предшествующий налоговый период составил более 1250-кратную величину месячного дохода, необлагаемого налогом, обязано подать в налоговые органы заявку на регистрацию в целях налога на добавленную стоимость в течение 10 дней после окончания этого периода². Предполагается также регистрация нерезидентов и лиц, осуществляющих совместную предпринимательскую деятельность. Налоговое законодательство Азербайджанской Рес-

¹ Пункты 2, 3 ст. 144 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Статья 155 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

публики определяет и возможность добровольной подачи заявки в налоговые органы на регистрацию в целях налога на добавленную стоимость лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, но не обязанных зарегистрироваться¹.

Заявка на регистрацию в целях налога на добавленную стоимость должна соответствовать форме, установленной определенным органом исполнительной власти. При регистрации лица налоговый орган обязан зарегистрировать такое лицо в реестре плательщиков налога на добавленную стоимость и в течение пяти рабочих дней после подачи заявки выдать плательщику регистрационное уведомление. В нем указывается имя налогоплательщика, необходимые сведения о нем, идентификационный номер и дата вступления регистрации в силу. Статья 157 Налогового кодекса Азербайджанской Республики устанавливает три варианта вступления регистрации в силу, определяющих дату, наступившую ранее:

1) при обязательной регистрации — первый день отчетного периода, в который возникает обязанность подать заявку на регистрацию;

2) при добровольной регистрации — первый день отчетного периода, следующего за месяцем подачи заявки на регистрацию;

3) дата, указанная в заявке на регистрацию налогоплательщика.

Налогоплательщика, обязанного зарегистрироваться в целях налога на добавленную стоимость, но не подавшего заявку, налоговый орган регистрирует по собственной инициативе и направляет ему соответствующее регистрационное уведомление.

При прекращении операций, которые предполагают уплату налога на добавленную стоимость, налогоплательщик обязан подать заявку на аннулирование регистрации. Данное аннулирование вступает в силу в момент окончательного прекращения налогоплательщиком этих операций. Если объем налогооблагаемых операций налогоплательщика в предшествующий 12-месячный период не превышает 2500-кратную величину месячного дохода, не облагаемого налогом, то налогоплательщик может обратиться с заявкой на аннулирование регистрации в любое время по прошествии двух лет после вступления в силу последней регистрации в целях налога на добавленную стоимость. Оно наступает с момента подачи в

¹ Статья 156 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

налоговые органы заявки на аннулирование регистрации. При аннулировании регистрации лица для целей налога на добавленную стоимость налоговый орган обязан исключить его имя и другие сведения о нем из реестра налогоплательщиков налога на добавленную стоимость и получить обратно ранее выданное ему регистрационное уведомление¹.

Схожий алгоритм, регулирующий постановку на учет по налогу на добавленную стоимость, закреплён и главой 33 «Постановка на учет по налогу на добавленную стоимость» Налогового кодекса Республики Казахстан. Так, отдельными его статьями закрепляются основные требования к постановке на учет по налогу на добавленную стоимость (ст. 208); выдаче свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость (ст. 209); снятию с учета (ст. 210).

При постановке на учет по налогу на добавленную стоимость лицо обязано подать заявление в налоговый орган не позднее пятнадцати календарных дней со дня окончания любого периода (не более 12-месячного), по итогам которого размер оборота по реализации товаров (работ, услуг) превысил минимум оборота по реализации. При определении оборота по реализации не учитывается оборот по реализации, освобождаемый от налога, а также оборот по реализации личного имущества физического лица, если такое имущество не используется в целях предпринимательской деятельности. Налогоплательщик, осуществляющий расчеты с бюджетом в специальном налоговом режиме для крестьянских (фермерских) хозяйств, при определении размера оборота по реализации может не учитывать оборот по реализации от осуществления деятельности, подпадающей под данный специальный налоговый режим. В случае наличия у юридического лица структурных подразделений размер оборота по реализации определяется с учетом оборотов по реализации всех структурных подразделений этого лица. Минимум оборота по реализации составляет 10000-кратную величину месячного расчетного показателя, установленного на последний месяц периода.

Лицо, не подлежащее постановке на учет по налогу на добавленную стоимость в соответствии с п. 1 ст. 208, но осуществляющее или планирующее осуществлять реализацию товаров (работ, услуг),

¹ Статья 158 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, может добровольно подать заявление в налоговый орган о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость. Лицо становится плательщиком налога на добавленную стоимость в первый день месяца, следующего за месяцем, в котором оно было обязано подать или добровольно подало заявление о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость. В случае подачи заявления лицом о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость в налоговый орган не позднее десяти рабочих дней после его государственной регистрации такое лицо становится плательщиком налога на добавленную стоимость со дня выдачи ему налоговым органом свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость. Уполномоченный государственный орган по заявлению плательщика налога на добавленную стоимость может рассматривать его структурные подразделения в качестве самостоятельных плательщиков налога на добавленную стоимость. Плательщик налога на добавленную стоимость, структурные подразделения которого признаны самостоятельными плательщиками налога на добавленную стоимость, обязан подать (или дать поручения своим структурным подразделениям подать) в налоговые органы по местонахождению структурных подразделений заявления о постановке их на учет по налогу на добавленную стоимость. При постановке лица на учет по налогу на добавленную стоимость оно имеет право на зачет сумм налога на добавленную стоимость по остаткам товаров (включая основные средства) на дату постановки на учет.

При постановке лица на учет по налогу на добавленную стоимость налоговый орган обязан выдать лицу свидетельство о его постановке на учет в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, в котором указываются:

- 1) наименование лица и его реквизиты;
- 2) регистрационный номер налогоплательщика, присваиваемый налогоплательщику;
- 3) дата, с которой лицо становится плательщиком налога на добавленную стоимость.

Бланк свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость является бланком строгой отчетности и выдается налогоплательщику без взимания денег. Форма и порядок

выдачи свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость устанавливаются уполномоченным государственным органом. Свидетельство о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость хранится у плательщика этого налога. В случае снятия с учета по налогу на добавленную стоимость свидетельство подлежит возврату в налоговый орган.

При снятии с учета по налогу на добавленную стоимость плательщик этого налога вправе подать в налоговый орган по месту регистрации заявление о снятии его с учета по налогу на добавленную стоимость, если за последний 12-месячный период размер облагаемого оборота не превышал минимум облагаемого оборота. Таким правом плательщик налога на добавленную стоимость может воспользоваться не ранее чем по истечении двух лет с момента постановки его на учет по налогу на добавленную стоимость. Если лицо, являющееся плательщиком налога на добавленную стоимость, прекратило деятельность, связанную с облагаемыми оборотами, то такое лицо обязано подать заявление о снятии его с учета по налогу на добавленную стоимость не позднее чем по истечении шести месяцев после налогового периода, в котором была прекращена такая деятельность.

В случае обнаружения налоговым органом бездействующего юридического лица, являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость, снятие с учета по налогу на добавленную стоимость производится налоговым органом в порядке, установленном уполномоченным государственным органом. В случае ликвидации юридического лица, являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость, такое лицо подлежит снятию с учета по налогу на добавленную стоимость со дня исключения из Государственного реестра налогоплательщиков. Лицо перестает быть плательщиком налога на добавленную стоимость с первого дня налогового периода, следующего за периодом, в котором оно подало заявление о снятии его с учета по налогу на добавленную стоимость. При снятии лица с учета по налогу на добавленную стоимость остатки его товаров (в том числе основных средств), по которым налог на добавленную стоимость был отнесен в зачет, рассматриваются в качестве облагаемого оборота.

2.4. Объект налогообложения

Законодательное регулирование объекта налогообложения претерпело существенные изменения с момента появления налога на добавленную стоимость в системе налогообложения Украины. Концептуально объект налогообложения призван был охватить несколько основных составляющих, которые породили бы налоговую обязанность по данному налогу. Независимо от вида составляющих все они касались и были связаны с реализацией товаров (работ, услуг), передачей их от одного лица другому. В любом случае речь шла об объекте, который отражал разновидности предпринимательской активности, форму оборота при переходе права собственности или имущественных прав от одного субъекта к другому.

Важно иметь в виду, что налог на добавленную стоимость не только сменил налог с оборота, но и явился определенной разновидностью налога, связанного именно с оборотом. Исходя из этого, сложилось несколько разновидностей элементов, используемых законодателем в качестве объекта налогообложения. К ним относятся:

- а) оборот от реализации товаров (работ, услуг) с полной оплатой;
- б) оборот от реализации товаров (работ, услуг) с частичной оплатой;
- в) оборот от реализации товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости внутри предприятия;
- г) оборот от передачи товаров (работ, услуг) в обмен на другие, без оплаты их стоимости;
- д) оборот по передаче товаров (работ, услуг) бесплатно или с частичной оплатой другим предприятиям или лицам;
- е) таможенная стоимость.

В связи с этим абсолютно логичным является замечание о том, что налог на добавленную стоимость представляет собой многообъектный налог¹. Законодатель в этом случае выделяет не один родовый объект налогообложения, а несколько разновидностей его. Необходимо при этом разграничивать объект налогообложения, базу налогообложения и источник уплаты этого налога, учитывая,

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 123–124.

что добавленная стоимость, прежде всего, создает ориентиры и предпосылки именно уплаты налога.

Подобное утверждение в целом совпадает и с позицией судебных органов. Так, в соответствии с Постановлением ФАС МО от 20 февраля 2003 года по делу № КА-А40/400-03-П было вынесено решение, согласно которого обязанность уплаты налога на добавленную стоимость прекращалась с его уплатой, что означало однократность уплаты налога по объекту налогообложения. Таможенные органы исходили из того, что обязанность уплаты налога определяется выбором таможенного режима¹, в связи с чем каждое помещение товара под новый режим влечет уплату налога на добавленную стоимость. Однако суд указал, что особенности уплаты налогов в зависимости от таможенного режима не порождают обязанностей по уплате этих налогов. Возникновение обязанности уплачивать налог связано с наличием у налогоплательщика объекта налогообложения. При этом каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Исходя из этого объектом обложения налогом на добавленную стоимость и акцизами является ввоз соответствующих товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Однократное пересечение (ввоз) товаром границы означает обязанность налогоплательщика заплатить налог только один раз².

Некоторой спецификой отличалось закрепление объекта налогообложения Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20 декабря 1991 года. Особенность данной редакции состояла в том, что законодатель попытался выделить как родовой подход к определению объекта налога на добавленную стоимость, так и разновидности данного объекта. В соответствии с п. 1 ст. 3 данного Закона объектами налогообложения являлись обороты по реализации на территории Украины товаров (кроме импортных), в том числе производственно-технического назначения, выполненных работ и предоставленных услуг. В то же время п. 2 ст. 3 выделял в качестве объектов налогообложения разновидности оборотов по реализации:

а) всех товаров, как собственного производства, так и приобретенных;

¹ Статья 151 Налогового кодекса Российской Федерации.

² См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – М.: Статут, 2005. – С. 207.

б) товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного потребления, расходы по которым не относятся на себестоимость производства (обращения), а также своим работникам;

в) товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости в обмен на другие товары (работы, услуги);

г) передаче бесплатно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям или физическим лицам¹.

Уже через год с принятием Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» подход к определению объекта налогообложения существенно изменился. Наряду с сохранением попытки выделить родовой объект налогообложения (обороты от реализации товаров (работ, услуг) кроме их реализации за иностранную валюту)² и его видовые проявления (обороты от реализации товаров собственного производства и приобретенных; обороты от реализации товаров (работ, услуг) с частичной оплатой и обороты от передачи товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости внутри предприятия для нужд собственного потребления, затраты на которые не относятся на себестоимость производства (обращение), а также для своих работников; обороты от передачи товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости в обмен на другие товары (работы, услуги); обороты от передачи бесплатно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям или гражданам)³, законодатель выделил несколько локальных ситуаций, при которых определение объекта налогообложения имеет определенную специфику.

Особенности регулирования понятия объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость к началу 1993 года связывались со специальными товарами и субъектами. Так, при налогообложении импортных товаров (работ, услуг), приобретенных за иностранную валюту, объектом являлась разница между ценами

¹ Статья 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 14. – Ст. 184.

² Часть 1 ст. 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

³ Часть 4 ст. 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость».

их реализации в национальной валюте Украины и таможенной (закупочной) стоимостью, пересчитанной по курсу Национального банка Украины, который действовал на день подачи декларации (приобретения товаров, исполнения работ, предоставления услуг)¹. Выделение объекта налогообложения имело определенные особенности. В качестве особых субъектов выделялись торговые, заготовительные, оптовые, снабженческо-сбытовые, а также другие предприятия, которые оказывают посреднические услуги. Объект налогообложения в данном случае определялся как разница между ценами реализации товаров (работ, услуг) и ценами, по которым они производят расчеты с поставщиками, включая сумму налога на добавленную стоимость².

Необходимо иметь в виду, что таким образом определялись не только разновидности объекта налогообложения, но и составляющие суммарного оборота, исходя из которого объект налогообложения мог быть определен как целостное понятие. Так, в состав налогооблагаемого оборота включались:

а) обороты по реализации товаров (работ, услуг) с частичной оплатой (то есть по цене ниже фактической себестоимости) и обороты по передаче товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости внутри предприятия для нужд собственного потребления, затраты на которые не относятся на себестоимость производства (обращение), а также выделенные для своих работников;

б) обороты по передаче товаров (работ, услуг) без оплаты их стоимости в обмен на другие товары (работы, услуги);

в) обороты по передаче бесплатно либо с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям или гражданам. При использовании товаров собственного производства внутри предприятия для нужд, не связанных с производственной деятельностью, величина оборота, попадающего под налогообложение, определялась исходя из стоимости таких же или аналогичных товаров. В случае отсутствия такой возможности за основу бралась себе-

¹ Часть 2 ст. 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость».

² Часть 3 ст. 3 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость».

стоимость, которая определялась в день осуществления операции. При выполнении работ или оказании услуг для собственных нужд, не связанных с производственной деятельностью, налогооблагаемым оборотом являлась сумма затрат на выполнение указанных действий;

г) суммы денежных средств (кроме средств в иностранной валюте), полученных предприятиями за реализованные ими товары (работы, услуги) в виде безвозмездной финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения, а также на формирование уставного фонда, увеличение прибыли и другие собственные нужды;

д) суммы (кроме сумм штрафов), поступающие на основании решений судебных и других органов по рассмотрению споров, удержанные с лиц, виновных в хищениях, недостачах, порче товаров;

е) суммы государственных, таможенных и других сборов (за исключением тех, которые полностью поступают в бюджеты), а также суммы страховых и других сборов, связанных с поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг)¹.

Некоторая громоздкость определения объекта налогообложения при уплате налога на добавленную стоимость преодолена в действующем законодательстве. Понятие объекта налогообложения при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость закреплено ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Законодательное регулирование его имеет определенные особенности. Во-первых, действующее законодательство не содержит родового определения объекта налогообложения, а опять-таки предполагает путь выделения перечня разновидностей объекта, реализует подход, закрепленный ст. 6 Закона Украины «О системе налогообложения», но уже относительно определенного вида налога. Во-вторых, понятие объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость предполагает взаимосвязь норм статей 3 и 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Последняя наряду с выделением системы основных терминов, употребляющихся в законодательстве по налогу на добавленную стоимость, касается и понятий, определяющих содержание объекта налогообложения (поставка товаров, поставка услуг, сопутствующий

¹ См.: *Фоменко К. О.* Облік та оподаткування в Україні: зовнішньоекономічний і внутрішній аспекти: Практичний посібник. – Одеса: ОКФА, 1996. – С. 162–164.

щие услуги и т. д.). В-третьих, ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» представляет собой комплексную конструкцию, сочетающую регулирование двух элементов правового механизма налога — объекта налогообложения и налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость. Это отражено и в названии данной статьи «Объект налогообложения и операции, не являющиеся объектом налогообложения». Поэтому непосредственно определению объекта налогообложения посвящена только первая часть данной статьи, тогда как вторая охватывает перечень освобождений и касается одной из разновидностей налоговых льгот.

Объектом налогообложения при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость являются разновидности операций налогоплательщика¹. К разновидностям операций, порождающих обязанность по налогу на добавленную стоимость, законодатель относит:

1. Операции по поставке товаров и услуг, место предоставления которых находится на таможенной территории Украины. Поставка товаров охватывает любые операции, осуществляемые согласно договорам купли-продажи, мены, поставки и других гражданско-правовых договоров, которые предусматривают передачу прав собственности на такие товары за компенсацию независимо от сроков ее предоставления. К операциям по поставке товаров относятся также операции по бесплатной поставке товаров (результатов работ), операции по передаче имущества арендодателем (лизингодателем) на баланс арендатора (лизингополучателя) в соответствии с договорами финансовой аренды (лизинга). Сюда же относятся поставка имущества в соответствии с любыми другими договорами, условия которых предусматривают отсрочку оплаты и передачу права собственности на такое имущество не позже даты последнего платежа. Не относятся к поставке товаров операции по передаче товаров в пределах договоров хранения (ответственного хранения), доверительного управления, оперативной аренды (лизинга), других гражданско-правовых договоров, которые не предусматривают передачу права собственности (пользования или распоряжения) на такие товары другому лицу.

¹ Пункт 3. 1. ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

Место поставки товаров определяется в соответствии с п. 6. 4. ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». В соответствии с положениями данного акта местом поставки товаров является:

а) место, где товары фактически находятся на момент отправления или транспортировки — в случае если товары отправляются или транспортируются продавцом, покупателем или третьим лицом. При частичной перевозке пассажиров или грузов транспортным средством по таможенной территории Украины правовые последствия, связанные с определением объекта налога на добавленную стоимость, касаются части перевозки, которая осуществляется между пунктом отправления на таможенной территории Украины (пунктом пересечения государственной границы Украины) и пунктом прибытия такого транспортного средства на таможенной территории Украины (пунктом пересечения государственной границы Украины). В данном случае не учитываются любые остановки за пределами такой таможенной территории. Законодатель обращает внимание на детализацию крайних моментов при определении объекта налогообложения: пункта отправления и пункта прибытия. Так, пунктом отправления транспортного средства считается первый пункт посадки пассажиров или погрузки грузов на такое транспортное средство. В то же время пункт прибытия транспортного средства на таможенной территории Украины рассматривается как последний пункт на таможенной территории Украины для посадки (высадки) пассажиров или погрузки (выгрузки, перегрузки) грузов на таможенной территории Украины. В случае поездки (перевозки) в оба направления поездки (перевозка) в обратную сторону рассматривается при налогообложении налогом на добавленную стоимость отдельной перевозкой.

В некоторых случаях законодатель акцентирует внимание при определении места поставки товаров на их фактическое нахождение либо непосредственное осуществление действий с ними. Так, в случае поставки товаров, которые собираются или монтируются с проведением пусконаладочных работ или без проведения таких работ поставщиком (или от его имени), местом поставки будет являться место, где такие товары монтируются или собираются. В случае если эти товары по техническим, технологическим или другим причинам не могут быть доставлены получателю, иначе

как в разобранном или в несобранном состоянии, то местом поставки будет место, где данные товары находятся на момент отправления или транспортировки лицу, которому они поставляются;

б) место нахождения товаров на момент поставки — в случае если товары не отправляются или не транспортируются;

в) место расположения недвижимого имущества — в случае его реализации;

г) пункт отправления транспортного средства — при предоставлении услуг по поставке товаров для морских, воздушных или железнодорожных транспортных средств в той части, которая приходится на перевозку пассажиров или грузов по таможенной территории Украины;

д) местонахождение продавца или место его жительства — если товары продаются через глобальную компьютерную сеть Интернет, то независимо от места регистрации его доменного имени (сайта, электронной страницы или адреса).

Под поставкой услуг понимаются любые операции гражданско-правового характера по выполнению работ, предоставлению услуг, предоставлению права пользования или распоряжения товарами, в том числе невещественными активами. К поставке услуг относится также поставка любых других объектов собственности за компенсацию, а также операции по бесплатному выполнению работ, предоставлению услуг. Поставка услуг включает и предоставление права на пользование или распоряжение товарами в пределах договоров аренды (лизинга), поставки, лицензирования или другие способы передачи права на патент, авторское право, торговый знак, другие объекты права интеллектуальной собственности (в том числе и промышленной)¹.

Место поставки услуг определяется в соответствии с положениями п. 6. 5. ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»². Им является:

а) место, где лицо, предоставляющее услугу, зарегистрировано плательщиком налога на добавленную стоимость. В случае если такая услуга предоставляется нерезидентом, местом предоставле-

¹ Пункт 1. 4. ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Пункт 6. 5 ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

ния услуги считается место расположения его представительства, а при отсутствии такового — место расположения резидента, выполняющего агентские (представительские) действия от имени такого нерезидента. Если такое место отсутствует, то предоставление услуги определяется по месту фактического расположения покупателя (получателя), который в этом случае выступает налоговым агентом такого нерезидента;

б) местонахождение (расположение) туристического оператора — при поставке туристического продукта. В случае поставки такого продукта нерезидентом — местом предоставления услуг будет считаться местонахождение (расположение) покупателя (получателя);

в) место, расположения недвижимости — при предоставлении услуг, связанных с продажей или строительством недвижимости. Место поставки услуг в данном случае может касаться и места, где в данный момент объектов недвижимости нет, но они будут там построены и расположены. В данном случае определение объекта налогообложения будет связываться с местом расположения при предоставлении услуг агентами, посредниками или другими участниками рынка недвижимого имущества, другими лицами, ответственными за подготовку, координацию, надзор и осуществление работ по строительству и отделке (оснащению) недвижимости, других подобных услуг;

г) место, где фактически предоставляются услуги в сфере:

— культурной, артистической, спортивной, научной, образовательной, развлекательной или подобной им деятельности, включая деятельность организаторов (продюсеров) в таких сферах деятельности и связанных с ними услуг;

— вспомогательной деятельности, транспортной (погрузка, разгрузка, перегрузка, складская обработка товаров и другие аналогичные виды работ (включая страхование));

— оценки недвижимого имущества (недвижимости);

— проведения любых работ с движимым имуществом, которые изменяют его качественную характеристику;

д) место регистрации покупателя или его постоянного представительства. При отсутствии такого места регистрации местом предоставления услуг считается место постоянного адреса или

постоянного жительства, в случае если покупатель, которым предоставляются услуги, проживают за пределами таможенной территории Украины. К подобным услугам относятся услуги по:

- передаче или предоставлению авторских прав, патентов, лицензий, а также смежных прав, в том числе торговых марок;
 - предоставлению рекламных услуг и других услуг по продвижению товаров (услуг) на рынке (промоутерство);
 - предоставлению услуг консультантами, инженерами, адвокатами, бухгалтерами, аудиторами, актуариями и других аналогичных услуг, а также по обработке данных и предоставлению им информации, в том числе с использованием компьютерных систем;
 - предоставлению обязанности удерживаться от проведения отдельных видов деятельности частично или полностью;
 - предоставлению услуг физическими лицами, состоящими в отношениях трудового найма с поставщиком, в пользу другого лица;
 - предоставлению агентских услуг от имени и за счет другого лица, если обеспечивается предоставление покупателю данных услуг;
 - предоставлению в аренду движимого имущества (в том числе банковских сейфов);
- е) место предоставления услуг — при предоставлении услуг персонала по обслуживанию морских, воздушных и космических объектов.

К операциям налогоплательщиков по поставке товаров и услуг относятся также операции по передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору) для погашения задолженности залогодателя, а также по передаче объекта финансового лизинга в пользование лизингополучателю (арендатору).

Аренда предусматривает несколько хозяйственных операций¹:

- а) передачу арендатору имущества арендодателем в начале арендных отношений;
- б) осуществление (получение) арендного (лизингового) платежа за пользование имуществом;
- в) передачу арендодателю имущества арендатором по окончании арендных отношений.

¹ Глава 58 Гражданского кодекса Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

Особенности применения налога на добавленную стоимость определяются видами аренды (оперативной или финансовой). Оперативный лизинг (аренда) представляет собой хозяйственную операцию физического или юридического лица, предусматривающую согласно договору оперативного лизинга (аренды) передачу арендатору имущества, которое подпадает под определение основных фондов. Критерий отнесения к основным фондам предполагает использование отсылочной нормы к законодательству о налогообложении прибыли¹. При оперативной аренде в момент передачи и возврата объекта аренды не возникают обязательства по налогу на добавленную стоимость. Это объясняется тем, что данные операции не являются поставкой и не могут рассматриваться как объект налогообложения². В то же время предоставление права пользования товарами в рамках договора аренды соответствует определению поставки услуг³, и поэтому поставка услуг, место предоставления которой находится на таможенной территории Украины, должна рассматриваться в качестве объекта налогообложения.

Определение объекта налога на добавленную стоимость при аренде объектов государственной и коммунальной собственности имеет свои особенности. В данном случае собственником государственного имущества является государство в лице предприятий, организаций, учреждений, тогда как собственником коммунального имущества — органы местного самоуправления⁴. В таких случаях арендодателями выступают Фонд госимущества, органы местного самоуправления, государственные и бюджетные предприятия, учреждения, организации. Порядок выделения объекта налогообложения и определения размера арендной платы для объектов государственной собственности определяется в специальном под-

¹ Подпункт 1. 18. 1 п. 1. 18 ст. 8 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий (в редакции Закона Украины № 283/97-ВР от 22. 05. 97)». — Урядовий кур'єр. — 1997. — № 105—106.

² Пункт 1. 4 ст. 1 и пп. 3. 2. 2 п. 3. 2 ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

³ Пункт 1. 4 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

⁴ Раздел 5 Закона Украины «О собственности» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1991. — № 20. — Ст. 249.

законном акте. Для объектов коммунальной собственности такой порядок устанавливается местными органами власти.

Следует иметь в виду, что в данном случае услуги, предоставляемые на территории Украины (в том числе по договорам аренды), являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Кроме того, арендодателю делегируется обязательность регистрации как плательщика налога на добавленную стоимость при условии, что совокупный объем налогооблагаемых операций по поставке товаров (работ, услуг) в течение последних 12 календарных месяцев превышает 300 000 грн. Кроме того, он может быть добровольно зарегистрирован и до достижения такого объема налогооблагаемых операций.

Финансовый лизинг (аренда) представляет собой хозяйственную операцию физического или юридического лица, предусматривающую согласно договору финансового лизинга (аренды) передачу арендатору имущества, подпадающего под определение основного фонда¹, приобретенного или изготовленного арендодателем, а также всех рисков и вознаграждений, связанных с правом пользования и владения объектом лизинга². По договору финансового лизинга лизингодатель обязуется приобрести в собственность вещь у продавца (поставщика) согласно установленным лизингополучателем спецификациям и условиям и передать ее в пользование лизингополучателю на определенный срок — не менее одного года за установленную плату. Данная плата охватывается понятием лизинговые платежи, которые включают³:

- а) сумму, возмещающую часть стоимости предмета финансовой аренды;
- б) платеж (проценты или комиссия) как вознаграждение лизингодателю за полученное в финансовую аренду имущество;
- в) компенсацию процентов по кредиту;
- г) другие расходы арендодателя, непосредственно связанные с выполнением договора финансовой аренды.

¹ Статья 8 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий». Ведомости Верховной Рады Украины. — 1995. — № 4. — Ст. 28.

² Подпункт 1.18. 2 п. 1.18 ст. 1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1995. — № 4. — Ст. 28.

³ Пункт 16. 2 ст. 16 Закона Украины «О финансовом лизинге» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1998. — № 16. — Ст. 68.

Включение в объект налогообложения налога на добавленную стоимость непредвиденной арендной платы отличается некоторым своеобразием. Она включает пересчет арендной платы согласно индексу инфляции, изменению уровня цен, рыночной ставки процента и отражает определенную динамику в изменении величины арендной платы. Непредвиденная арендная плата может увеличивать неоплаченную стоимость предмета аренды, а также вознаграждение и расходы арендодателя, подлежащие компенсации арендатором. Обложение налогом на добавленную стоимость в данном случае будет происходить с учетом следующих особенностей:

а) на сумму увеличения возмещения части стоимости предмета финансовой аренды будет начисляться налог на добавленную стоимость, поскольку при этом будет происходить увеличение первоначальной базы обложения налогом на добавленную стоимость;

б) сумма увеличения вознаграждения арендодателю не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость;

в) на сумму увеличения компенсации расходов арендодателю также будет начислен налог на добавленную стоимость.

Именно поэтому важно распределять непредвиденную арендную плату по составляющим частям лизингового платежа¹.

2. Операции по ввозу товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме импорта или реимпорта. Под сопутствующими услугами понимаются услуги, стоимость которых включается в соответствии с нормами таможенного законодательства в таможенную стоимость экспортируемых или импортируемых товаров². Включение в объект налогообложения операций по ввозу товаров (сопутствующих ему услуг) в таможенном режиме импорта или реимпорта обуславливает включение в объект налогообложения и приравненных к импорту операций:

а) по ввозу на таможенную территорию Украины товаров по договорам лизинга (аренды), залога и другим договорам, не предусматривающим передачу права собственности на такие товары;

б) по поставке товаров с территории беспошлинных магазинов на таможенную территорию Украины для их свободного оборота;

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 86–97.

² Пункт 1. 15 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

в) по поставке продуктов переработки (готовой продукции) из таможенного режима переработки на таможенной территории Украины в свободный оборот.

Ряд изменений, касающихся объекта налогообложения, произошел в начале 2005 года¹. Так, с 31. 03. 05 к объектам налогообложения отнесены ранее не облагаемые налогом операции по ввозу на таможенную территорию Украины основных фондов в качестве взноса в уставный фонд юридического лица².

Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость обуславливает отнесение к импорту:

а) ввоза из-за пределов таможенной границы Украины на ее таможенную территорию товаров (сопутствующих услуг) по договорам лизинга (аренды), залога и другим договорам. К последним относятся договоры, не предусматривающие передачу права собственности на такие товары (имущество) или предусматривающие их обмен на корпоративные права или ценные бумаги. Операции по ввозу товаров в таможенном режиме импорта включают также ввоз товаров, связанный с их возвратом в связи с прекращением действий указанных договоров. Сюда же относятся и операции по возврату объектов лизинга лизингодателю-резиденту или другому лицу по поручению такого лизингодателя. Определяя данную разновидность операций налогоплательщика, выступающих объектом налогообложения, законодатель использует отсылочную норму и подчеркивает, что корпоративные права, связанное лицо, резидент, нерезидент, гудвил, денежные средства, ценные бумаги, деривативы, товары, дивиденды, проценты, роялти, кредит, депозиты, лизинг (аренда), бартер, безвозмездно полученные товары (работы, услуги), валовые расходы производства (обращения), основные фонды и нематериальные активы, подлежащие амортизации, понимаются в значении, определенном Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий»³;

б) поставки товаров с территории беспошлинных магазинов на таможенную территорию Украины для их свободного оборота (за

¹ Подпункт 3. 2. 8 п. 3. 2 ст. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 80.

³ Пункт 1. 17 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. 1997. – № 21. – Ст. 156.

исключением территории других беспошлинных магазинов). Под магазином беспошлинной торговли понимается пункт розничной торговли товарами (сопутствующими услугами), находящимися под специальным таможенным режимом. В соответствии с данным режимом товары (сопутствующие услуги) не предназначенные для потребления на таможенной территории Украины, ввозятся, находятся и поставляются под таможенным контролем в пунктах пропуска на таможенной границе. Эти пункты должны быть открыты для международного сообщения. В качестве таковых могут выступать и другие зоны таможенного контроля, которые определяются таможенными органами Украины. Особенностью данных режимов является отсутствие обязанностей по уплате ввозной пошлины, налога на добавленную стоимость и других налогов и сборов, базой налогообложения которых является стоимость товаров (сопутствующих услуг). На территории магазина беспошлинной торговли не действуют также меры нетарифного регулирования и лицензирования деятельности по розничной торговле товарами и сопутствующими услугами¹;

в) поставки продуктов переработки (готовой продукции) с таможенного режима переработки на таможенной территории Украины на ее таможенную территорию для их свободного обращения;

г) в иных случаях, предусмотренных Таможенным кодексом Украины.

3. Операции по вывозу товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта или реэкспорта, поставки транспортных услуг по перевозке пассажиров, грузабагажа (товаробагажа) и груза за пределами государственной границы Украины. При определении налога на добавленную стоимость к экспорту товаров относятся также:

а) вывоз товаров (сопутствующих услуг) за пределы таможенной границы Украины по договорам финансового лизинга (аренды), залога и иным договорам, не предусматривающим передачу права собственности на такие товары (имущество). Такие договоры могут предусматривать также обмен товаров (имущества) на корпоративные права или ценные бумаги. При этом такой вывоз может быть

¹ Пункт 1. 12. ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

связан и с прекращением действия договора. Подобный режим налогообложения распространяется и на вывоз товаров (сопутствующих услуг) при возврате объекта финансового лизинга лизингодателю-нерезиденту или другому лицу по поручению такого лизингодателя;

б) поставка товаров (сопутствующих услуг) с таможенной территории Украины на территорию беспощлинных магазинов;

в) передача товаров, оформленных в таможенном режиме экспорта, под таможенный режим таможенного склада, для дальнейшего вывоза таких товаров с таможенной территории Украины;

г) в других случаях, определенных Таможенным кодексом Украины.

Четыре разновидности объекта налогообложения закрепляются и налоговым законодательством Российской Федерации. Так, в соответствии с п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения признаются следующие операции:

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. В этом случае реализацией товаров (работ, услуг) признается передача права собственности на товар, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе. Объектом налогообложения в данном случае рассматривается передача товаров на безвозмездной основе в полной мере. Выплата хотя бы части их стоимости не позволяет рассматривать данную операцию как объект налога на добавленную стоимость. При возникновении споров в данной ситуации арбитражные суды исходили из того, что выручки для целей обложения налогом на добавленную стоимость не возникает. Такие решения принимались при передаче закрытым акционерным обществом участникам легковых автомобилей в счет выплаты стоимости части их доли. Налоговыми органами разница между фактической стоимостью выплаченных долей и затратами на их приобретение рассматривалась как выручка от реализации. Однако данная операция, по сути, не являлась реализацией, не носила безвозмездного характера, поскольку при выплате части доли уменьшаются обязательства нало-

гоплательщика перед участником. Выручки в целях обложения налогом на добавленную стоимость не возникало¹.

В ряде случаев выделение разновидностей объекта налогообложения требует согласования норм нескольких законодательных актов. Например, при подаче декларации по доходам в сфере игорного бизнеса доходы от подобных операций не подлежат налогообложению. Исходя из законодательства, регулирующего налогообложение игорного бизнеса, последний представляет собой предпринимательскую деятельность, не являющуюся реализацией продукции (товаров, работ, услуг), связанную с извлечением игорным заведением от участия в азартных играх и пари дохода в виде выигрыша и платы за их проведение. Даная деятельность предусматривает применение отдельного налога на игорный бизнес. В этом случае деятельность предпринимателя в сфере игорного бизнеса не является реализацией товаров (работ, услуг) и не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость².

Ряд сложностей возникал при начислении налога на добавленную стоимость на операции аренды. Особой проблематичностью отличались отношения, возникающие при аренде иностранными юридическими лицами морских судов с экипажем для использования их за пределами Российской Федерации и стран-участниц СНГ. В связи с отсутствием объекта налогообложения суммы, получаемые от передачи в аренду данных судов, налогом на добавленную стоимость не облагались. В этом случае необходимо было учитывать как особенности предмета договора, так и специфику предоставляемой услуги. Прежде всего, речь шла о том, что предметом договора аренды являлись непосредственно суда, передаваемые для использования за пределами Российской Федерации и стран СНГ. Кроме того, сдача судна в аренду уже являлось услугой, оказываемой налогоплательщику и рассматриваемой в качестве объекта налога на добавленную стоимость, а не оказывалась плательщику на судне.

2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на

¹ Судебная практика по налоговым спорам // *Налоги и финансовое право*. – 2002. – № 11. – С. 153–154.

² См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 80.

которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Данное положение налогового законодательства делает невозможным принятие к вычету расходов (в том числе через амортизационные исчисления) при исчислении налога на доходы, передаче права собственности на товары, результаты выполненных работ и оказанных услуг на безвозмездной основе. Суммы налога на добавленную стоимость по объектам строительства, уплаченные подрядными организациями или уплаченные в бюджет при выполнении строительных работ собственными силами, списываются в зачет (возмещение) из бюджета. Возмещение налога на добавленную стоимость будет осуществляться в момент ввода в эксплуатацию объекта капитального строительства. В случае реализации таких основных средств налог на добавленную стоимость начисляется исходя из их полной стоимости¹.

4. Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Сложившаяся практика определения объекта налога на добавленную стоимость в данном случае, позиция судебных органов исходят из того, что объект устанавливается в момент определения таможенного режима и представления грузовой таможенной декларации, а не в момент пересечения грузом таможенной границы².

Открытым при этом остается и вопрос о перечне документов, которые могут подтверждать пересечение таможенной границы. Например, в практике торгового мореплавания в качестве такового документа фигурирует штурманская расписка. Под ней понимается подписанный грузовым помощником капитана документ, удостоверяющий фактический прием груза на борт конкретного судна. Выдачей штурманской расписки оформляется переход права владения грузом от отправителя к перевозчику. Таким образом, она выступает транспортным документом, подтверждающим вывоз товаров за пределы территории государства³.

¹ Подробнее см.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Поставленный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 41–42.

² Судебная практика по налоговым спорам. – С. 159.

³ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 191

Несколько усложненная конструкция опосредует определение операций по реализации товаров (работ, услуг) как объекта обложения при налоге на добавленную стоимость. Детализация этого положения относительно конкретного налога предполагает применение нормы общего характера. Так, ст. 39 Налогового кодекса Российской Федерации признает реализацией товаров (работ, услуг) передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а также передачу права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Возникновение объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость при этом предполагает переход права собственности. На данное основание акцентируется внимание судебными органами. Исходя из этого сложившаяся практика применения законодательства о налоге на добавленную стоимость предполагает наличие особого режима для муниципальных предприятий. В этом случае учитывается, что приобретаемое муниципальными предприятиями имущество в процессе хозяйственной деятельности становится муниципальной собственностью. Причем происходит это сразу же в силу закона и при передаче (изъятии) его муниципалитетом. При этом перехода права собственности от предприятия к муниципалитету не происходит и, таким образом, не возникает объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость¹.

Данные исходные начала при определении реализации уточняются относительно налога на добавленную стоимость в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Наряду с уточнением общих положений здесь содержатся и некоторые исключения. Так, в целях определения налога на добавленную стоимость реализацией признается передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе, операции по передаче имущественных прав.

В специфических проявлениях объекта налогообложения реализуется и особенность налога на добавленную стоимость как

¹ Судебная практика по налоговым спорам. – С. 159.

косвенного налога. Выступая как налог на потребление, он предусматривает исчисление налоговой обязанности даже в случае, когда налогоплательщик является потребителем собственных товаров, работ, услуг, когда потребление осуществляется без реализации¹. Это происходит при выделении в качестве отдельных объектов налогообложения операций по передаче на территории Российской Федерации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, осуществлению строительно-монтажных работ для собственного потребления². Фактически данные операции не могут рассматриваться как реализация, поскольку последняя предполагает перемещение товаров (работ, услуг) между хотя бы двумя субъектами, участвующими в данных отношениях. Тем не менее, с позиции исчисления налога на добавленную стоимость подобные операции в целях собственного потребления признаются реализацией.

Важным аспектом в регулировании объекта налогообложения является определение места реализации. При этом законодательство традиционно исходит из оценки налога на добавленную стоимость как внутреннего территориального налога. Обязанность по его уплате возникает у лиц только относительно операций, которые осуществляются на территории государства.

На этом основывается российский законодатель при определении места реализации товаров, которым признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких обстоятельств:

а) товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется. Совершенно логично возникновение налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость связывается именно с территорией государства. Так, судебные органы исходят из того, что исключительная экономическая зона Российской Федерации, находящаяся за пределами территориального моря, не является территорией Российской Федерации. В этом случае реализация продукции с борта судна не подпадает под объект обложения налогом на добавленную стоимость. Право плавания судами под государственным флагом не имеет правовых

¹ Подробнее см.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 125.

² Подпункты 2, 3 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации.

последствий в целях определения территории, на которой реализуется товар. Морские суда могут находиться как на территории государства, так и за ее пределами, но место реализации товаров будет определяться по территории нахождения судна¹;

б) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации². При этом не имеет значения, переходит право собственности к покупателю товара в этот момент и в этом месте или нет. В целях налогообложения важно, где товар находится в момент начала отгрузки или транспортировки. Именно с этим местом и связывается возникновение налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров.

Более сложная конструкция обуславливает определение места реализации работ (услуг) в целях исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Местом реализации услуг признается территория Российской Федерации при условии, что покупатель услуг фактически присутствует на ее территории. Фактическое пребывание покупателя услуг определяется в зависимости от:

- места государственной регистрации;
- местонахождения, указанного в учредительных документах (при отсутствии места государственной регистрации).

В этих целях местом реализации работ (услуг) считается территория Российской Федерации, если:

1) работы (услуги) связаны с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 81.

² Статья 147 Налогового кодекса Российской Федерации.

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

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Местом осуществления деятельности покупателя при этом считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя. При отсутствии такой регистрации место деятельности определяется на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Это положение применяется при:

а) передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

б) оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

в) оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

г) предоставлении персонала (в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя);

д) сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств; оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг.

Если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации, услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом. Услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации;

Местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории Российской Федерации. К таким рабо-

там (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

3) услуги фактически оказываются за пределами территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации;

5) услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, мест нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг)¹.

Разновидностью услуг является аудиторская деятельность. В целях определения налога на добавленную стоимость аудит представляет собой комплексное явление, сочетающее бухгалтерские, юридические и консультационные услуги. Место реализации этих услуг определяется как место деятельности покупателя услуг. При этом оказываться они должны на территории государства. В случае деятельности покупателя за пределами территории государства суммы, полученные за реализацию услуг по аудиту, в объект обложения налогом на добавленную стоимость не включаются².

Азербайджанским налоговым законодательством в качестве объекта налогообложения выделяются операции по поставке товаров, выполнение работ и оказание услуг, а также импорт³. Объектом налогообложения в соответствии с ч. 159. 1 ст. 159 Налогового кодекса Азербайджанской Республики является представление товаров, выполнение работ, оказание услуг и налогооблагаемый импорт. В данном случае законодатель использует нечеткое понятие «представление товаров». По всей видимости, этот термин идентичен предоставлению товаров, что означает передачу права собственности над товаром другому лицу, в том числе, не ограничиваясь указанным, продажу, обмен, дарение товаров, оплата труда в натуре и другие платежи в натуральном виде, а также переход права собственности на заложенные товары к залогодержателю⁴.

¹ Статья 148 Налогового кодекса Российской Федерации.

² См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 81.

³ Ст. 159 Налогового кодекса Азербайджанской Республики. – С. 140.

⁴ Часть 13. 2. 10 ст. 13 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

Совершенно очевидно, что и определение и вообще принципиальный подход законодателя в данном случае требует существенной корректировки. Прежде всего, вряд ли логична детализация в Налоговом кодексе гражданско-правовых конструкций. Кроме того, трудно понять, что такое «право собственности над товаром». Товар может находиться в собственности, именно это будет выражать отношение между субъектами по поводу владения, пользования и распоряжения им.

К налогооблагаемым операциям при исчислении налога на добавленную стоимость в Азербайджанской Республике относятся поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг, кроме поставки товаров, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от налога, осуществляемые в рамках самостоятельной предпринимательской деятельности или совместной предпринимательской деятельности без образования юридического лица, если они осуществляются на территории Азербайджанской Республики. К подобным операциям не относятся оказание услуг или выполнение работ за пределами государства. Поставка товаров, выполнение работ и оказание услуг своим работникам и другим лицам, осуществляемые за плату или на безвозмездной основе, а также бартерные операции тоже относятся к налогооблагаемым¹.

К налогооблагаемому импорту в целях налогообложения налогом на добавленную стоимость относится импорт товаров, за исключением импорта, освобожденного от налога. Товары, допущенные на территорию государства в порядке транзитной перевозки в качестве временного импорта, или товары, которые в соответствии с таможенным законодательством не являются импортированными или принятыми для внутреннего потребления, не считаются товарами импорта. В объект налогообложения включаются также операции по уплате налога на добавленную стоимость, осуществленные при вывозе товаров незарегистрированным плательщиком налога на добавленную стоимость, а также осуществленные лицами за товары, освобожденные от налога на добавленную стоимость или облагаемые по нулевой ставке².

¹ Части 159.2, 159.4 ст. 159 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

² Части 159.3, 159.8 ст. 159 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

Более сложную конструкцию определения объекта налогообложения предусматривает налоговое законодательство Республики Казахстан. Так, в главе 32 «Общие положения» закрепляется принципиальный подход к установлению родовой нормы, в соответствии с которой объектами обложения налогом на добавленную стоимость являются:

- 1) облагаемый оборот;
- 2) облагаемый импорт¹.

Затем в главе 34 Налогового кодекса Республики Казахстан «Облагаемый оборот и облагаемый импорт» детализируется подход к определению данных разновидностей объекта налога на добавленную стоимость.

Так, в соответствии со ст. 211. «Оборот по реализации товаров (работ, услуг)» применительно к товару оборот по реализации означает:

- 1) передачу прав собственности на товар, в том числе:
 - продажу товара;
 - отгрузку товара, в том числе в обмен на другие товары (работы, услуги);
 - экспорт товара;
 - безвозмездную передачу товара;
 - взнос в уставный капитал;
 - передачу товара работодателем наемному работнику в счет заработной платы;
- 2) отгрузку товара на условиях рассрочки платежа, в том числе передачу в финансовый лизинг;
- 3) отгрузку товара по договорам комиссии;
- 4) передачу заложенного имущества (товара) залогодателем залогодержателю в случае невыплаты долга;
- 5) использование для проведения мероприятий, не относящихся к предпринимательской деятельности, а также для личного потребления плательщиком налога на добавленную стоимость либо его наемными работниками, участниками или другими лицами товара, приобретенного для целей предпринимательской деятельности;

¹ Статья 206 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

б) отгрузку товара одним структурным подразделением другому структурному подразделению одного юридического лица, являющимися самостоятельными плательщиками налога на добавленную стоимость.

Оборот по реализации работ, услуг означает любое выполнение работ или оказание услуг, в том числе безвозмездное, а также любую деятельность за вознаграждение, отличную от реализации товара. К нему относятся:

1) предоставление имущества во временное владение и пользование по договорам имущественного найма (аренды);

2) предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности, в том числе передаваемых в качестве вклада в уставный капитал;

3) выполнение работ, оказание услуг работодателем наемному работнику в счет заработной платы;

4) выполнение работ, оказание услуг между структурными подразделениями одного юридического лица, являющимися самостоятельными плательщиками налога на добавленную стоимость в соответствии с п. 6 ст. 208 настоящего Кодекса.

Местом реализации товара признается место¹:

1) начала транспортировки товара, если товар перевозится (пересылается) поставщиком, получателем или третьим лицом;

2) в остальных случаях — место передачи товара получателю.

Местом реализации работ, услуг признается место:

а) нахождения недвижимого имущества, если работы, услуги связаны непосредственно с этим имуществом;

б) фактического осуществления работ, услуг, если они связаны с движимым имуществом;

в) фактического оказания услуг, если такие услуги относятся к услугам в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или спорта;

г) предпринимательской или любой другой деятельности покупателя работ, услуг:

— по передаче прав на использование объектов интеллектуальной собственности;

¹ Статья 215 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

— консультационных, аудиторских, инжиниринговых, юридических, бухгалтерских, адвокатских, рекламных услуг, а также услуг по обработке информации;

— по предоставлению персонала;

— по сдаче в аренду движимого имущества (кроме транспортных средств транспортных организаций);

— агента по приобретению товаров (работ, услуг), а также привлекающего от имени основного участника договора (контракта) лица для осуществления услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

— связи;

— услуг по организации туризма;

д) осуществления предпринимательской или любой другой деятельности лица, выполняющего работы (оказывающего услуги), в случае работ, услуг, не предусмотренных подпунктами 1—4 настоящего пункта.

Если реализация товаров (работ, услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других основных товаров (работ, услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных товаров (работ, услуг). Если получатель работ, услуг имеет более одного места предпринимательской или любой другой деятельности, местом их реализации считается место, где такие работы, услуги используются

Датой совершения оборота по реализации товара является день отгрузки товара. В случае если отгрузка товара не осуществляется, то датой совершения оборота по реализации является день передачи права собственности на товар получателю. При передаче заложенного имущества (товара) залогодателем залогодержателю датой совершения оборота по реализации для залогодателя является день, когда залогодержатель обращает взыскание на это имущество (товар).

Дата совершения облагаемого оборота по реализации работ, услуг наступает в случае, когда первым исполняется одно из нижеперечисленных условий:

1) на работы, услуги выписана счет-фактура с налогом на добавленную стоимость;

2) работы выполнены, услуги оказаны.

Если работы, услуги реализуются на постоянной (непрерывной) основе, то датой совершения облагаемого оборота по реализации является дата, которая наступит первой:

1) дата выписки счета-фактуры с налогом на добавленную стоимость;

2) дата получения каждого платежа (независимо от формы расчета).

В случае передачи товара, выполнения работ, оказания услуг работникам в счет заработной платы датой совершения оборота по реализации является день передачи товаров, выполнения работ или оказания услуг работникам. В случае получения работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость в Республике Казахстан, датой совершения оборота является день получения указанных работ, услуг¹.

2.5. База налогообложения

Если объект налогообложения определяет обстоятельство (имущество, стоимость, операцию, деятельность и т. д.), следствием которого является возникновение у налогоплательщика обязанности как по уплате налога, так и по налоговой обязанности в целом, то база налогообложения опосредует непосредственное определение, исчисление суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет. База налогообложения является таким элементом налогового механизма, применение к которому налоговой ставки ведет к формированию количественного денежного показателя налоговой обязанности. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иные его характеристики, которые конкретизируют вид объекта и его непосредственные особенности².

На стоимостном аспекте сущности базы налогообложения акцентирует внимание налоговое законодательство Азербайджанской Республики. Показательно, что этот момент вынесен в название статей, определяющих базу налогообложения. Так, ст. 161 Налогового кодекса Азербайджанской Республики «Стоимость налогооблагаемой операции» закрепляет, что стоимость налогооблагаемой операции определяется на основе суммы (включая любые пошлины, налоги или другие сборы), которую получает или вправе полу-

¹ Подробнее см.: ст. 216 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

² Пункт 1 ст. 53 Налогового кодекса Российской Федерации.

чать налогоплательщик от клиента или от любого другого лица без учета налога на добавленную стоимость. Если при этом налогоплательщик получает или вправе получить товары, работы или услуги в обмен на налогооблагаемую операцию, то в стоимость налогооблагаемой операции включается и рыночная стоимость этих товаров, работ или услуг (в том числе любые пошлины, налоги или другие сборы) без учета налога на добавленную стоимость. В отдельных случаях стоимостью налогооблагаемой операции является формируемая стоимость предоставленных товаров, работ или услуг (включая любые пошлины, налоги или другие сборы) без учета налога на добавленную стоимость.

Особенность определения базы налогообложения при импорте регулируется ст. 162 «Стоимость налогооблагаемого импорта» Налогового кодекса Азербайджанской Республики. Так, стоимость налогооблагаемого импорта состоит из таможенной стоимости товаров и сумм пошлин и налогов (без учета налога на добавленную стоимость), подлежащих уплате при ввозе товаров в Азербайджанскую Республику. В случае оказания услуг, рассматриваемых как часть импорта, их стоимость (без учета налога на добавленную стоимость) добавляется к стоимости, исчисленной в общем порядке.

Чаще всего база налогообложения определяется самостоятельно налогоплательщиком. Фактически без этого невозможно определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. В тех случаях, когда в определении количественного эквивалента налоговой обязанности принимают участие налоговые органы, можно говорить о совместном участии плательщика и налоговых органов в определении размеров налоговой базы или, во всяком случае, о корректировке ее величины. Особую роль в данной ситуации может играть и еще один субъект налоговых отношений — налоговый агент. Примечательно, что этому аспекту определения налоговой базы уделено особое внимание в Налоговом кодексе Российской Федерации. Так, при реализации товаров (работ, услуг) местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога налоговыми агентами.

В этом случае налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога независимо от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и другие обязанности.

При предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется налоговыми агентами как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

При реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), с учетом акцизов (для подакцизных товаров). В этом случае налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

В случае реализации на территории Российской Федерации товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами выступают организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность. Она связана с участием налоговых агентов в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами. В этом случае налоговая база определяется как стоимость таких товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога¹.

¹ Статья 161 Налогового кодекса Российской Федерации.

Еще на одну особенность, связанную с изменением положения обязанного лица, обращает внимание российский законодатель. В данном случае речь идет о реорганизации организации и особенностях определения налогооблагаемой базы.

Так, при реорганизации организации в форме выделения налоговой база правопреемника (правопреемников) увеличивается на суммы авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), полученных в порядке правопреемства от реорганизованной (реорганизуемой) организации и подлежащих учету у правопреемника (правопреемников). В случае реорганизации в форме слияния, присоединения, разделения, преобразования вычетов у правопреемника (правопреемников) подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные реорганизованной организацией с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В данной ситуации не признается оплатой товаров (работ, услуг) передача налогоплательщиком права требования правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации организации. При переходе права требования от реорганизованной (реорганизуемой) организации к правопреемнику (правопреемникам) налоговая база определяется правопреемником (правопреемниками), получающим (получающими) право требования, в момент определения налоговой базы.

При наличии нескольких правопреемников доля каждого из них при совершении операций определяется на основании передаточного акта или разделительного баланса. При этом необходимо иметь в виду, что под реорганизуемой организацией понимается организация, реорганизация которой осуществляется в форме выделения, до момента завершения ее реорганизации (до даты государственной регистрации последней из вновь возникших организаций)¹.

Законодательное регулирование базы налогообложения по налогу на добавленную стоимость в Украине претерпело существенные изменения. Причем они затронули как содержание данного понятия, так и формы его закрепления в соответствующем законодательном акте. Неизменным осталось одно — то, что непосред-

¹ Статья 162¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

твенно после статьи, характеризующей объект налогообложения, располагались нормы, определяющие подходы законодателя к понятию базы налогообложения.

В качестве облагаемого налогом оборота определял базу налогообложения Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость»¹. облагаемый налогом оборот исчислялся в этом случае, исходя из стоимости реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг (без включения в него налога на добавленную стоимость). При реализации подакцизных товаров в облагаемый налогом на добавленную стоимость оборот включалась и сумма акцизного сбора. Законодателем при этом устанавливался и ряд частных случаев определения облагаемого оборота, в частности, исходя:

- а) из покупательной цены — при обмене покупными товарами;
- б) из стоимости каждого товара (работы, услуги) — при обмене товарами (работами, услугами) собственного производства или при бесплатной их передаче;
- в) из стоимости товаров собственного производства или аналогичных товаров — при использовании данных товаров для нужд, не связанных с производственной деятельностью, а в случае отсутствия такой стоимости — исходя из себестоимости, определенной на момент осуществления оборота;
- г) из суммы расходов при выполнении работ или оказании услуг — при выполнении или оказании услуг для собственных нужд, не связанных с производственной деятельностью;
- д) из стоимости обработки — при изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов;
- е) из стоимости путевки и фактических расходов — при оказании туристско-экскурсионных и оздоровительных услуг;
- ж) из стоимости выполненных работ, принятых заказчиком, — при строительных, строительно-монтажных и ремонтных работах;
- з) из суммы доходов, полученных в виде надбавок, вознаграждений и сборов, — при осуществлении предприятиями посреднических услуг;
- и) из разницы между ценами реализации и ценами расчетов с поставщиками (включая сумму налога на добавленную стоимость) — при розничной торговле товарами.

¹ Статья 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 14. – Ст. 184.

Уже через год подход законодателя несколько изменился. Это привело не только к замене самого понятия «облагаемого налогом оборота» на «налогооблагаемый оборот» (что, по сути, принципиального различия не имело), но и изменения содержания категории. Безусловно, это было связано и с существенным изменением статьи, определяющей объект обложения налогом на добавленную стоимость, поскольку налогооблагаемый оборот (база налогообложения) опосредуется разновидностями объекта налогообложения, детализирует его стоимостные характеристики. Так, ст. 4 «Налогооблагаемый оборот» Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» исходила из того, что налогооблагаемый оборот от реализованных товаров (работ, услуг) вычисляется исходя из их стоимости по свободным ценам и тарифам, государственным фиксированным и регулируемым ценам и тарифам, которые включают налог на добавленную стоимость по установленной ставке.

В оборот, который подлежит налогообложению, включаются также дополнительные средства, полученные от предприятий-покупателей (заказчиков) на собственные нужды предприятий-поставщиков (подрядчиков, перевозчиков). При определении налогооблагаемого оборота в него включается сумма акцизного сбора и плата за организацию программ телевидения и радиовещания в установленных размерах, а также суммы других надбавок к ценам (тарифов), предусмотренные действующим законодательством. Исключения делались только для отчислений от выручки в отпускных ценах, которые направлялись на восстановление насаждений виноградников, садов, ягодников и хмеля, а также уход за ними к началу плодоношения.

При обмене на территории Украины товарами (работами, услугами) собственного производства, их передаче бесплатно или с частичной оплатой налогооблагаемый оборот вычислялся, исходя из уровня государственных фиксированных и регулируемых цен (тарифов) или средних свободных цен и тарифов по предприятию. Данные цены включали фактическую себестоимость и прибыль при реализации подобных товаров (работ, услуг), а при обмене покупными товарами или реализации их по ценам, ниже цен приобретения, — исходя из их покупательной цены. При использова-

нии товаров собственного производства для потребностей, не связанных с производственной деятельностью, налогооблагаемый оборот вычислялся исходя из стоимости таких же или аналогичных товаров, а в случае отсутствия такой стоимости — из себестоимости, определенной в день осуществления оборота. При выполнении работ или предоставлении услуг для собственных потребностей, не связанных с производственной деятельностью, налогооблагаемым оборотом являлась сумма затрат на их выполнение. При изготовлении товаров из сырья и материалов, которые предоставляются, налогооблагаемым оборотом являлась стоимость их обработки.

В торговых, заготовительных, оптовых, снабженческо-сбытовых и других предприятиях, которые предоставляют торгово-посреднические услуги, налогооблагаемым оборотом является сумма валового дохода, полученного в виде надбавок, наценок, скидок, вознаграждений, сборов.

Предприятиям с сезонным характером производства и изготовительным предприятиям и организациям по остаткам неиспользованных (нереализованных) товаров производится кредитование налога на добавленную стоимость, выплаченную поставщиками этих товаров¹.

Действующая редакция Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» закрепляет положение, в соответствии с которым база налогообложения операции по поставке товаров (услуг) определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, определенной по свободным ценам, но не ниже обычных цен. В этом случае учитываются акцизный сбор, ввозная таможенная пошлина, другие общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи), а также сбор на обязательное государственное пенсионное страхование, на услуги сотовой мобильной связи, который включается в цену товаров (услуг)). В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы, средства, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются налогоплательщику непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров (услуг).

¹ Декрет Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

Аналогичный подход при определении налоговой базы предусматривает и законодательство Российской Федерации. Так, в соответствии со ст. 153 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется налогоплательщиком с учетом таможенного законодательства Российской Федерации. В случае применения налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При использовании одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом ряда особенностей. В случае определения налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные в данном случае доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав или на дату фактического осуществления расходов. При этом выручка от реализации товаров (работ, услуг), полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Отдельной главой Налогового кодекса Республики Казахстан закрепляются как основные критерии определения размера облагаемого оборота и облагаемого импорта, так и его корректировка.

Так, в соответствии со ст. 217 данного акта размер облагаемого оборота определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых сторонами сделки цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость.

При безвозмездной передаче товаров размер облагаемого оборота определяется исходя из уровня цен, сложившегося на дату совершения оборота по реализации, без включения в них налога на добавленную стоимость, но не ниже их балансовой стоимости. При этом балансовой стоимостью является стоимость товаров, отраженная в бухгалтерском учете на дату реализации указанных товаров. В случае передачи залогового имущества (товара) залогодателем размер облагаемого оборота у залогодателя определяется из суммы заемных средств, полученных под залог данного имущества (товара), без включения в них налога на добавленную стоимость. При реализации товара на условиях рассрочки платежа размер облагаемого оборота определяется с учетом всех причитающихся платежей, предусмотренных условиями договора. При предоставлении услуг, связанных с проплатой за третьих лиц, в размер облагаемого оборота включается также комиссионное вознаграждение. При реализации товаров, по которым не предусмотрен зачет по налогу на добавленную стоимость при их приобретении, размер облагаемого оборота определяется как положительная разница между стоимостью реализации и балансовой стоимостью товара.

В случае когда стоимость реализованных товаров (работ, услуг) изменяется в ту или иную сторону, соответствующим образом корректируется размер облагаемого оборота. Корректировка размера облагаемого оборота у налогоплательщика производится в случаях:

- 1) полного или частичного возврата товара;
- 2) изменения условий сделки;
- 3) изменения цены, компенсации за реализованные товары (работы, услуги);
- 4) получения разницы в стоимости реализованных товаров (работ, услуг) при их оплате в тенге.

Корректировка размера облагаемого оборота производится на основании дополнительной счет-фактуры или других документов, подтверждающих наступление вышеуказанных случаев¹.

¹ Статья 218 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

Если часть или весь размер оплаты за реализованные товары (работы, услуги) является сомнительным требованием, плательщик налога на добавленную стоимость имеет право уменьшить сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую взносу в бюджет. Это происходит в следующих случаях:

1) по истечении трех лет после завершения налогового периода, в котором был учтен налог на добавленную стоимость, связанный с возникновением сомнительного требования;

2) в налоговом периоде, в котором вынесено решение органов юстиции об исключении дебитора, признанного банкротом, из Государственного регистра юридических лиц.

Отдельный режим определения налоговой базы предусмотрен налоговым законодательством Республики Казахстан для нерезидента, не являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость в Республике Казахстан. Так, работы, услуги, предоставленные им, являются оборотом налогоплательщика, получающего работы, услуги, если местом их реализации является Республика Казахстан, и подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. Размер облагаемого оборота у получателя работ, услуг определяется исходя из суммы, подлежащей выплате нерезиденту с учетом суммы налога, подлежащего удержанию у источника выплаты ему дохода из источников в Республике Казахстан. Когда оплата за полученные работы, услуги производится в иностранной валюте, облагаемый оборот пересчитывается в тенге по курсу Национального банка Республики Казахстан, установленного на дату совершения оборота. Сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи, уплачивается не позднее срока представления декларации по налогу на добавленную стоимость¹.

Пункт 4. 2 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» определяет особенности расчета базы налогообложения при бартерных операциях. Так, в случае поставки товаров (работ, услуг) без оплаты или с частичной оплатой их стоимости средствами в пределах бартерных (товарообменных) операций, осуществления операций по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), нату-

¹ Статья 221 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

ральных выплат в счет оплаты труда физическим лицам, которые находятся в трудовых отношениях с налогоплательщиком, передачи товаров (работ, услуг) в границах баланса налогоплательщика для непромышленного использования, затраты на которые не относятся к валовым затратам производства (обращения) не подлежат амортизации. При этом лицу, связанному с продавцом, или субъекту предпринимательской деятельности, не зарегистрированному как налогоплательщик, база налогообложения определяется исходя из фактической цены операции, но не ниже обычных цен.

Перспективы увеличения базы налогообложения, исчисленной в общем порядке, закрепляет Налоговый кодекс Российской Федерации, где это связывается с суммами расчетов по оплате товаров (работ, услуг). Так, в соответствии со ст. 162 налоговая база увеличивается на суммы:

1) полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

2) полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

3) полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

Российский законодатель предусматривает более сложную конструкцию определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг): в случае реализации имущества, первоначальная стоимость которого включает налог на добавленную стоимость; в случае реализации сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц, являющихся налогоплательщиками и т. д. Так, ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации определяет, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (ра-

бот, услуг) исчисляется как стоимость этих товаров (работ, услуг) исходя из цен, определяемых с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

При получении налогоплательщиком оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты (с учетом налога), за исключением оплаты или частичной оплаты, полученной налогоплательщиком. При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), налоговая база определяется как разница между ценой с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции. Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога. При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или

контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы¹.

Для товаров, импортируемых налогоплательщиками на таможенную территорию Украины, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость таких товаров, но не меньше таможенной стоимости. Данная стоимость указывается в ввозной таможенной декларации с учетом затрат на транспортировку, погрузку, разгрузку, перегрузка и страхование до пункта пересечения таможенной границы Украины, уплаты брокерских, агентских, комиссионных и других видов вознаграждений, связанных с ввозом (пересылкой) таких товаров, платы за использование объектов интеллектуальной собственности, относящихся к таким товарам, акцизного сбора, ввозной таможенной пошлины, а также других налогов, сборов (обязательных платежей), которые включаются в цену товаров (работ, услуг). Для услуг, предоставляемых нерезидентами с местом их предоставления на таможенной территории Украины, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость таких работ (услуг) с учетом акцизного сбора, а также других налогов, сборов (обязательных платежей), которые включаются в цену поставки работ (услуг). Определенная стоимость пересчитывается в украинские гривны по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины, который действовал на конец операционного дня, предшествующего дню, в котором товар (товарная партия) впервые подпадает под режим таможенного контроля в соответствии с таможенным законодательством.

Договорная (контрактная) стоимость товаров будет являться базой налогообложения при определении налога на добавленную стоимость только в случае, если она будет не меньше их таможенной стоимости, указанной во ввозной таможенной декларации, с учетом всех расходов, предусмотренных п. 4. 3 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»². В соответствии со ст. 43 Таможенного кодекса Украины импортируемый товар подпадает под таможенный контроль

¹ Статья 154 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

в момент пересечения им таможенной границы Украины. Такой момент удостоверяется органами внешней таможенной службы проставлением на товаросопроводительных документах даты и оттиска штампа «Под таможенным контролем». Следует учитывать, что в данном случае из двух указанных величин (контрактной или таможенной стоимости) выбирается большая. Именно она и будет базой для исчисления налога на добавленную стоимость¹.

При этом контрактной ценой товара (фактурной стоимостью) будет являться стоимость, которая уплачена (или подлежит уплате либо должна быть компенсирована встречными поставками товаров в соответствии с внешнеэкономическими договорами купли-продажи или мены)². Как правило, контрактная стоимость товаров, установленная во внешнеэкономическом договоре, указывается в иностранной валюте. Это предполагает обязательный пересчет ее величины в гривни по курсу Национального банка Украины на день, предшествующий дню, когда товар впервые попадает под таможенный контроль, в соответствии с таможенным законодательством³.

В то же время таможенная стоимость определяется как заявленная декларантом либо определенная таможенным органом стоимость товаров, перемещаемых через таможенную границу Украины. Она исчисляется на момент пересечения товарами таможенной границы Украины⁴. Исходя из размеров таможенной стоимости исчисляются суммы таможенной пошлины и сборов, уплачиваемых при импорте товаров. Для подтверждения рассчитанной и заявленной декларантом таможенной стоимости ввозимых товаров введено ее декларирование путем представления таможенным органам декларации таможенной стоимости товаров⁵.

Особый порядок определения налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию предусмотрен и российским на-

¹ Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 80–81.

² Пункт 1.7 ст. 1 Инструкции о порядке заполнения грузовой таможенной декларации № 307 от 19. 07. 1997 г. // Офіційний вісник України. – 1997. – № 40. – С. 120.

³ Пункт 4.3 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

⁴ Статья 259 Таможенного кодекса Украины.

⁵ Статья 262 Таможенного кодекса Украины.

логовым законодательством. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

При ввозе на таможенную территорию Российской Федерации продуктов переработки товаров, ранее вывезенных из нее для переработки вне таможенной территории Российской Федерации (в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории), налоговая база определяется как стоимость такой переработки. Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки. Если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации товаров присутствуют как подакцизные, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров.

В случае если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, налоговая база определяется как сумма:

- стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы Российской Федерации;
- подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров)¹.

Для готовой продукции, изготовленной на территории Украины из давальческого сырья нерезидента, в случае ее поставки на таможенной территории Украины, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость такой продукции с учетом акцизного сбора, ввозной таможенной пошлины, а также других налогов, сборов (обязательных платежей), которые включаются в цену такой готовой продукции. При этом налог уплачивается в бюджет покупателем в порядке, предусмотренном для налогообложения импортируемых товаров, а ответственность за уплату налога покупателем такой продукции несет отечественный ее переработчик.

В случае изменения суммы компенсации стоимости товаров (услуг) после поставки (включая следующий за поставкой пере-

¹ Статья 160 Налогового кодекса Российской Федерации.

смотр цен) суммы налоговых обязательств и налогового кредита поставщика и получателя подлежат соответствующей корректировке. Если в результате такого перерасчета происходит уменьшение суммы компенсации в пользу налогоплательщика-поставщика, то:

а) поставщик соответственно уменьшает сумму налоговых обязательств по результатам налогового периода, на протяжении которого был проведен такой перерасчет, и высылает получателю расчет откорректированного значения налога;

б) получатель соответственно уменьшает сумму налогового кредита по результатам такого налогового периода в случае, если он является зарегистрированным как налогоплательщик на дату осуществления корректировки, а также увеличил налоговый кредит в связи с получением таких товаров (услуг).

При увеличении суммы компенсации в пользу налогоплательщика-поставщика вследствие такого перерасчета:

а) поставщик соответственно увеличивает сумму налоговых обязательств по результатам налогового периода, на протяжении которого был проведен такой перерасчет, и присылает получателю расчет откорректированного значения налога;

б) получатель соответственно увеличивает сумму налогового кредита по результатам такого налогового периода в случае, если он является зарегистрированным как налогоплательщик на дату осуществления перерасчета.

Если налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность по поставке бывших в употреблении товаров (комиссионную торговлю), приобретенных у лиц, не зарегистрированных налогоплательщиками, то базой налогообложения является комиссионное вознаграждение такого налогоплательщика. В случаях когда налогоплательщик осуществляет деятельность по поставке товаров, полученных в границах договоров комиссии (консигнации), поручения, доверительного управления, других гражданско-правовых договоров, уполномочивающих такого налогоплательщика осуществлять поставку товаров от лица и по доверенности другого лица без передачи права собственности на такие товары, базой налогообложения является продажная стоимость этих товаров, определенная в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Специфические особенности характерны и для ситуации определения налоговой базы плательщиком, доход которого формиру-

ется в результате договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров. Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. В аналогичном порядке определяется налоговая база при реализации залогодержателем в установленном порядке предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю. На операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг)¹.

При предоставлении услуг по транзитной перевозке (перемещению) товаров (грузов, пассажиров) через таможенную территорию Украины база налогообложения рассчитывается исходя из стоимости услуг по такой перевозке (перемещению), предоставленных на таможенной территории Украины (с учетом расстояния от пункта первого пересечения государственной границы Украины к пункту последнего пересечения государственной границы Украины).

Специальной статьей Налогового кодекса Российской Федерации регулируются особенности определения налоговой базы и уплаты налога при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи. При осуществлении перевозок (за исключением пригородных перевозок) пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость перевозки (без включения в нее налога). При осуществлении воздушных перевозок пределы территории Российской Федерации определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса. При реализации проездных документов по льготным тарифам налоговая база исчисляется исходя из этих льготных тарифов.

¹ Статья 156 Налогового кодекса Российской Федерации.

При возврате до начала поездки покупателям денег за неиспользованные проездные документы в подлежащую возврату сумму включается вся сумма налога. В случае возврата пассажирами проездных документов в пути следования в связи с прекращением поездки в подлежащую возврату сумму включается сумма налога в размере, соответствующем расстоянию, которое осталось проследовать пассажирам. В этом случае при определении налоговой базы не учитываются суммы, фактически возвращенные пассажирам. При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям¹.

Существенные изменения относительно определения базы обложения налогом на добавленную стоимость происходили в Украине в 2005 году. Примечательно, что они менялись дважды²: в соответствии со ст. 9 Закона Украины № 2285 с 1 января 2005 года база обложения налогом на добавленную стоимость операций по поставке товаров (работ, услуг) определялась исходя из их договорной (контрактной) стоимости. Последняя определяется по свободным или регулируемым ценам (тарифам), но не ниже фактических расходов на их изготовление (приобретение). В этом случае в формировании стоимости участвуют акцизный сбор, ввозная таможенная пошлина, другие общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи). К середине 2005 года данный способ определения договорной стоимости потерял актуальность, поскольку с 31. 03. 2005 применяется «правило обычной цены».

Налог на добавленную стоимость при поставке товаров (работ, услуг) начислялся исходя из договорной стоимости товаров (работ, услуг), но не ниже фактических расходов на их приобретение. Таким образом, при реализации товара налогоплательщиком договорная стоимость могла быть ниже его себестоимости, налог на добавленную стоимость должен был уплачиваться в бюджет со всей стоимости фактических расходов, понесенных при приобретении этого товара. Это касается только операций поставки товаров (работ, услуг), база налогообложения которых определяется дей-

¹ Статья 157 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 2005. – № 17, 18-19. – Ст. 267; Ведомости Верховной Рады Украины. – 2005. – № 7-8. – Ст. 162.

ствующим законодательством о налоге на добавленную стоимость¹.

Особый режим определения базы закрепляется законодателем для бартерных операций. Если поставка товаров (работ, услуг) осуществлялась связанным лицам, неплательщикам налога на добавленную стоимость или оплата от покупателя² получена бартером, то для определения базы налогообложения исходили из фактической цены операции. В этом случае фактическая цена операции не должна быть ниже обычных цен. Кроме того, данные условия действуют независимо от того, являлся ли покупатель плательщиком налога на добавленную стоимость либо связанным лицом³.

В некоторых случаях предприятию — плательщику налога на добавленную стоимость более выгодно поставлять товары (работы, услуги) указанным лицам, поскольку обычная цена на определенную партию товара вполне могла быть ниже фактических расходов на ее приобретение. Это происходит в случае, если рыночная стоимость определенного товара стала дешевле, чем при его покупке. В этом случае можно поставить товар уже по цене, сложившейся на рынке в данный момент. Возможна уценка всей партии товаров вследствие потери ими первоначального качества или предоставление существенной скидки, при условии оптовой поставки партии товара покупателю. В данной ситуации можно было найти формы и способы реализации товара связанному лицу или неплательщику налога на добавленную стоимость по цене меньшей, чем цена приобретения.

Подобным образом происходит оценка базы налогообложения и при убыточной поставке товаров (работ, услуг). Правда, в данном случае нужно иметь в виду и действие особой специальной нормы⁴.

¹ Пункт 4.1 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Независимо от того, был покупатель плательщиком налога на добавленную стоимость, связанным лицом или обычным покупателем – плательщиком налога на добавленную стоимость.

³ Пункт 4.2 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

⁴ Пункт 4.8 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость».

В соответствии с этим в случае, если продавец за поставленный товар (работу, услугу) получил от покупателя (эмитента или индоссанта) вексель, то базой налогообложения являлась договорная стоимость реализованных товаров.

Схожим является определение налоговой базы при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд. Налоговым кодексом Российской Федерации они регулируются в особом порядке. При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), при исчислении налога на прибыль организаций налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации¹.

Еще одним моментом, которого коснулись существенные изменения, явилось определение базы для начисления налога на добавленную стоимость при поставке основных фондов. Принципиальным в этом случае являлось то, из какой стоимости основных фондов нужно определять базу налогообложения — остаточной или первоначальной.

Исходя из буквального содержания нормы, базой налогообложения при поставке основных фондов являлась договорная (контрактная) стоимость, но не ниже цены приобретения. В данном случае следует учитывать то, что основные фонды в соответствии с п. 1. 6 ст. 1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий»² также являются товаром, поскольку к товарам законодатель относит материальные и нематериальные активы, ценные

¹ Статья 159 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Ведомости Верховной Рады Украины. — 1995. — № 4. — Ст. 28.

бумаги и деривативы, которые используются в любых операциях, кроме операций по их выпуску (эмиссии) и погашения.

Видимо, при поставке основных фондов под обложением налогом на добавленную стоимость должна попадать именно остаточная стоимость таких фондов. В данном случае следует исходить из того, что сумма амортизации основных фондов участвует в формировании себестоимости готовой продукции и соответственно присутствует в составе договорной (продажной) цены. Из этой цены и начисляется сумма налога, подлежащая уплате. То есть на самортизированную часть основных фондов налоговые обязательства уже начислены.

Если договорная стоимость при поставке основных фондов была меньше, чем остаточная, то базой для начисления налога на добавленную стоимость является их остаточная, а не первоначальная стоимость. Например, основные фонды, приобретенные пять — семь лет назад, к I кварталу 2005 года могли быть в значительной степени амортизированы. Их стоимость на момент поставки, естественно, будет значительно ниже первоначальной, поскольку часть ее уже будет перенесена на вновь созданную продукцию. Таким образом, себестоимость произведенной продукции уже формировалась с учетом процесса амортизации. Исходя из этого, амортизированная часть основных фондов, с учетом которой формировалась договорная стоимость готовой продукции, уже попала под обложение налогом на добавленную стоимость при ее поставке. В случае же если при поставке основных фондов начислять налог на добавленную стоимость на их первоначальную стоимость, то это приведет к повторному (или кратному) начислению налогового обязательства на уже амортизированную часть этих фондов. Это неизбежно приведет к появлению внутреннего двойного налогообложения, что противоречит исходным концептуальным принципам налогообложения¹.

Несколько по-иному регулируются эти проблемы российским законодательством. Статья 158 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает особенности определения налоговой базы при реализации предприятия в целом как имущественного

¹ Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 17–20.

комплекса, где затрагивается и переход права собственности на основные фонды как системообразующего процесса при определении базы налогообложения. Налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия. Если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, то для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества. В случае же когда цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, который рассчитывается как отношение цены реализации предприятия (уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке) к балансовой стоимости реализованного имущества (уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется. Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Продавцом предприятия при этом составляется сводный счет-фактура с указанием в графе «Всего с НДС» цены, по которой предприятие продано. В сводной счет-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводной счет-фактуре прилагается акт инвентаризации, где цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент. По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах «Ставка НДС» и «Сумма НДС» указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25% и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25-процентная доля налоговой базы¹.

¹ Статья 158 Налогового кодекса Российской Федерации.

Особый режим в налоговом законодательстве Российской Федерации в случае исчисления налоговой базы определен при передаче имущественных прав. При уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, или при переходе указанного требования к другому лицу налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в общем порядке. Налоговая база при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. При передаче имущественных прав налогоплательщиками (в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машиноместа) налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права (с учетом налога), и расходами на приобретение указанных прав. При приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования. При передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 настоящего Кодекса¹.

С 31 марта 2005 года база налогообложения операций по поставке товаров (услуг) определяется исходя из договорной (контрактной) стоимости, определенной по свободным ценам, но не ниже обычных цен (с учетом акцизного сбора, ввозной таможенной пошлины, других общегосударственных налогов и сборов (обязательных платежей)). На первый взгляд, ничего нового в данном случае нет. Однако, если ранее это правило действовало только в отдельных случаях (например, когда покупатель не являлся плательщиком налога на добавленную стои-

¹ Статья 155 Налогового кодекса Российской Федерации.

мость, был связанным лицом с продавцом или обычным налогоплательщиком, который рассчитывался с продавцом бартером, и т. д.), то с 31 марта 2005 года это правило стало постоянным и применяется ко всем операциям поставки товаров (услуг) независимо от характера и типа покупателя, его связанности с продавцом, от способа расчета.

Ряд особенностей имеет определение обычных цен на поставляемые товары предприятиями-поставщиками. В этом случае необходимо исходить из трактовки налоговым законодательством обычных цен. При этом задействован механизм корреспонденции норм законодательства о налоге на добавленную стоимость и законодательства о налогообложении прибыли. Так, в соответствии с п. 1. 12 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» обычные цены понимаются и применяются согласно правилам, определенным п. 1. 20 ст. 1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

Исходя из этого обычной ценой считается цена товаров (работ, услуг), определенная сторонами договора. Если не доказано обратное, считается, что такая обычная цена отвечает уровню справедливых рыночных цен. Под последней законодатель понимает цену, по которой товары (работы, услуги) передаются другому собственнику при условии, что продавец желает передать такие товары (работы, услуги), а покупатель желает их приобрести при отсутствии какого-либо принуждения. При этом обе стороны являются взаимно независимыми юридически и фактически владеют достаточной информацией о таких товарах (работах, услугах) и ценах, которые сформировались на рынке идентичных или однородных товаров (работ, услуг).

Законодательством определено несколько способов формирования уровня обычных цен:

а) по ценам на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) — цена определяется на основании информации о заключенных на момент продажи такого товара (работы, услуги) договорах с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) в сопоставимых условиях. При этом идентичными товарами (работами, услугами) считаются такие, которые имеют одинаковые,

характерные для них основные признаки (физические характеристики, качество, страна происхождения, производитель). Незначительные внешние отличия не учитываются. Однородными товарами (работами, услугами) считаются неидентичные товары (работы, услуги), которые имеют подобные характеристики и состоят из схожих компонентов. Это позволяет им исполнять одинаковые функции или быть взаимозаменяемыми. При этом учитываются их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения и производитель.

При определении обычной цены идентичных или однородных товаров учитываются такие условия договоров, как количество (объем) товаров, сроки исполнения обязательств, условия платежа и другие объективные условия, влияющие на цену. Условия договоров на рынке идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) считаются сопоставимыми, если различия между этими условиями существенно не влияют на цену или данная цена объективно экономически обоснована. Это же относится и к обычным надбавкам или скидкам к цене (например скидки, связанные с сезонными или иными колебаниями потребительского спроса, потерей товарами качества; окончанием (приближением даты окончания) срока сохранения (годности, реализации); сбытом неликвидных или низколиквидных товаров; маркетинговой политикой; предоставлением опытных моделей и образцов товаров для ознакомления с ними потребителей);

б) по ценам, объявленным публично, — цена определяется при публичном объявлении условий продажи;

в) по ценам конкурсов, аукционов, биржевого предложения или предложения на организованном рынке ценных бумаг — цена определяется при такой продаже;

г) по государственным регулируемым ценам — цена определяется в соответствии с принципами такого регулирования;

д) по договорным ценам — цена определяется условиями соглашения сторон договора, если на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) не осуществляются операции с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) или если невозможно определить их цену из-за отсутствия или недоступности соответствующей информации.

В данном случае следует иметь в виду, что в формировании обычной цены будут принимать участие объективные составляющие цены договора. Иногда в нее включают размер доначислений, связанных с неисполнением договорных обязательств. Видимо, в данном случае необходимо согласиться с позицией судебных органов, которые исходят из того, что определение базы налога на добавленную стоимость таким способом не предусматривает включение пеней за неисполнение или ненадлежащее исполнение договорных обязательств. Здесь мы снова сталкиваемся с необходимостью разграничения характера отношений и типа регулирования. Данные санкции связаны не с оплатой реализуемых товаров (работ, услуг) и соответственно с налогово-правовым регулированием, а с нарушением договорных обязательств и необходимостью возмещения причиненного вреда (сферой гражданско-правового регулирования). Более того, налогом на добавленную стоимость должна облагаться только та сумма, которая увеличивает стоимость товаров (работ, услуг). Неустойка же уплачивается сверх цены, компенсируя не увеличение стоимости, а возможные или реальные убытки потерпевшей стороне¹;

е) по обычной процентной ставке. Разновидностью обычной цены является обычная процентная ставка за депозит, которая устанавливается в зависимости от сроков и размеров депозита по решению налогоплательщика и может быть обнародована и устанавливать единые правила при заключении депозитного договора с любыми категориями лиц. При этом к депозитам не относятся суммы задатка, внесенные как обеспечение договорных обязательств одной стороной договора перед другой;

ж) по ценам естественных монополистов. В данном случае Кабинету Министров Украины делегировано право устанавливать методологию определения обычной цены товаров (работ, услуг), реализуемых налогоплательщиками, которые определены как естественные монополисты. При этом учитываются следующие положения:

– при невозможности определения цены товаров (работ, услуг) или недоступности информации обычная цена определяется мето-

¹ Подробнее см.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 76–77; *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – Екб.: Налоги и финансовое право, 2005. – С. 261.

дом цены перепродажи (последующей продажи) таких товаров (работ, услуг). При этом учитываются обычные цены фактических затрат, понесенных покупателем при продаже и продвижении на рынок данных товаров (работ, услуг), а также обычной для данного вида деятельности прибыли покупателя;

– при невозможности использования метода цены перепродажи товаров (работ, услуг) используется метод «затраты плюс» (затратный). В данном случае цена товаров (работ, услуг), которые продаются налогоплательщиками, определяется как сумма фактических (понесенных) затрат и обычной для данного вида деятельности прибыли. При этом учитываются определенные с применением обычных цен затраты на производство (приобретение) и продажу товаров, их транспортировку, хранение, страхование и т. д.

При поставке товаров (услуг) налог на добавленную стоимость необходимо начислять на их стоимость с учетом приведенных способов определения обычной цены. Поставщик должен реально соотносить договорную стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) с обычными ценами. Исходя из этого, в приказе на установление отпускной цены на товары (работы, услуги) при их реализации обязательно необходимо письменное обоснование того, что договорная стоимость реализованных товаров не ниже обычной цены на них (например, при уценке из-за потери первоначального качества товара, изменении рыночных цен или приобретении покупателем большой партии товара — 120 тонн предоставляется скидка в размере 7% и т. д.). Если же обычные цены на поставленные товары (услуги) превышают стоимость, по которой они реализованы другому покупателю, то в этом случае сумма налога на добавленную стоимость должна рассчитываться не на основе договорной стоимости, а исходя из стоимости по обычным ценам.

Это же в полной мере относится и к определению базы налогообложения по налогу на добавленную стоимость при поставке основных фондов. В данной ситуации при начислении налоговых обязательств будет учитываться уровень договорной стоимости по отношению к стоимости по обычным ценам. Преимущественно речь будет идти об остаточной стоимости. Однако в случае оценки экспертом-оценщиком продаваемого объекта основных фондов обычной ценой на этот объект может быть и оценочная стоимость.

В этом случае налог на добавленную стоимость будет начисляться на оценочную стоимость независимо от уровня остаточной стоимости¹.

Сложность и многоуровневость определения базы налогообложения по налогу на добавленную стоимость требует специального регулирования момента определения налоговой базы. Так, в соответствии со ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

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

В случаях если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке. При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства.

При передаче имущественных прав при уступке новым кредиторам, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), моментом определения налоговой базы является день уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства. При передаче имущественных прав участниками долевого строительства или приобретении денежного требования у третьих лиц моментом определения налоговой базы является день уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником. При передаче прав, связанных с правом заключения договора, или арендных прав таким моментом считается день передачи имущественных прав. При реализации отдельных товаров (работ, услуг), налогообложение которых осуществляется по нулевой ставке, моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является

¹ Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 17–23.

последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, дающих право на такое освобождение.

В случае если полный пакет документов не собран на 181-й календарный день, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, перемещения припасов, момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется исходя из дня отгрузки или дня оплаты. В случае реорганизации организации, если 181-й день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты, момент определения налоговой базы определяется правопреемником (правопреемниками) как дата завершения реорганизации (дата государственной регистрации каждой вновь возникшей организации. В случае реорганизации организации в форме присоединения таким моментом является дата внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности каждой присоединяемой организации). Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода.

Моментом определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд является день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг). В случае получения налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) он вправе считать моментом определения налоговой базы день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам). Это касается ситуации, когда длительность производственного цикла изготовления таких товаров (работ, услуг) охватывает период свыше шести месяцев. Подобным образом регулируется и движение основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, используемых для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций.

При получении оплаты, частичной оплаты налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) в налоговые органы

одновременно с налоговой декларацией представляется контракт с покупателем (копия такого контракта, заверенная подписью руководителя и главного бухгалтера), а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг). В последнем указывается их наименование, срок изготовления, наименование организации-изготовителя. Если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы¹.

2.6. Ставки налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость со ставками 28% и 22% появился в Украине в 1991 году. В соответствии со ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» уплата налога на добавленную стоимость производилась по ставке в размере 28% к облагаемому налогом обороту. При реализации товаров (работ, услуг) по регулируемым ценам и тарифам, включающим налог, применялась ставка в размере 22%².

Почему законодатель решил закрепить именно этот уровень ставок? Видимо, решение было связано с реализацией именно фискальной функции налога, т. е. с формированием значительной части бюджетных поступлений. За основу ставок налога на добавленную стоимость были взяты два косвенных налога, существовавших в 1991 году, — налог с оборота и налог с продаж. Таким образом, ту сумму поступлений в доходную часть бюджета, которую они обеспечивали в 1991 году, и должен был гарантировать налог на добавленную стоимость при ставках 28% и 22%.

Хотелось бы обратить внимание на две особенности, характерные для ставки налога на добавленную стоимость того периода.

¹ Статья 167 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады. – 1992. – № 14. – Ст. 184.

Во-первых, отсутствовала дифференциация ставки налога по различным группам товаров, а разграничение осуществлялось в зависимости от типа ценообразования (государственные или свободно регулируемые, рыночные цены). Во-вторых, величина ставки была значительно выше, чем в большинстве стран, где используется данный налог. Показательно, что в странах Западной Европы широко используется такая дифференциация, но уровень ее значительно ниже, меньше и разрыв между большим и меньшим показателями. Даже в Японии с ее невысоким 3% налогом (он называется потребительским) для автомобилей введена повышенная ставка в 6%¹. В целом же унификация налоговых ставок в рамках соглашения по ЕЭС предполагает использование обычной ставки — 18,6% и сниженной — 5,5%.

Применение налога на добавленную стоимость предполагает рациональное сочетание как регулирующей, так и фискальной функции. Использование в этих условиях ставок налога на добавленную стоимость на уровне 25–28% стимулировало инфляционные процессы в целом и негативно влияло на высокотехнологичные и наукоемкие производства. Поэтому используемая ставка налога на добавленную стоимость, будучи одним из главных источников насыщения бюджета, обуславливала и предпосылки возникновения и развития бюджетного дефицита. Вот почему оптимальную ставку налога на добавленную стоимость чаще всего связывают с уровнем в 5–10%.

Уже через год, в 1992 году, этот элемент правового механизма налога на добавленную стоимость в Украине претерпел существенные изменения. Прежде всего, законодатель ушел от двух подходов к определению налоговой ставки, исчезла дифференциация при определении суммы налоговой обязанности в зависимости от того, о каком типе оборота идет речь (определяемом по регулируемым или нерегулируемым ценам). Кроме того, появилось два варианта закрепления одной и той же ставки: ставка, по которой налог на добавленную стоимость включается в цену (тариф) товаров (работ, услуг), и ставка, по которой происходит исчисление налога на добавленную стоимость. Так, в соответствии со ст. 6

¹ Подробнее см.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. – Х.: Легас, 2001. – С. 352–353.

Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» «Ставки налога и порядок зачисления его в бюджет» налог на добавленную стоимость включался в цену (тариф) товаров (работ, услуг) по ставке в размере 20% от налогооблагаемого оборота, который не включает налог на добавленную стоимость. Исчисление налога на добавленную стоимость производилось по ставке 16,67% от налогооблагаемого оборота¹.

Закрепление в нормативном акте ставки 20% объективно предполагает и наличие ставки в 16,67%. При этом речь, фактически, идет об одной ставке, только используемой на различных стадиях определения суммы налоговой обязанности. Первая из них является основной и распространяется на обороты, исчисленные по ценам, не содержащим НДС. Если же используются цены и тарифы, содержащие НДС, то применяется другая ставка — 16,67%, которая является производной от ставки 20%.

Например: стоимость товара — 100 ден. ед.,

ставка налога — 20%,

цена реализации — 120 (100 + 20) ден. ед.

Доля НДС в конечной полной цене (цене реализации):

120 ден. ед. — 100%

20 ден. ед. — x

Действующая редакция Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» закрепляет два вида ставок налога на добавленную стоимость. Объекты налогообложения, за исключением операций, освобожденных от налогообложения, и тех, к которым применяется нулевая ставка, облагаются налогом по ставке 20%. Сумма налога составляет 20% базы налогообложения и прибавляется к цене товаров (работ, услуг). При экспорте товаров и сопутствующих такому экспорту услуг ставка налога составляет 0% к базе налогообложения².

Кроме того, по нулевой ставке облагаются налогом операции:

а) по поставке услуг, которые состоят из работ с движимым имуществом, предварительно ввезенным на таможенную территорию Украины для выполнения таких работ и вывезенным за пре-

¹ Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1993. — № 10. — Ст. 78.

² Пункты 6.1, 6.2 ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

дела таможенной территории Украины плательщиком, который выполнял такие работы, или получателем-нерезидентом. К работам с движимым имуществом относятся работы по переработке товаров, которые могут включать собственно переработку (обработку) товаров (монтаж, сборку, монтирование и налаживание), в результате чего получают другие товары. Сюда же относится выполнение работ по переработке давальческого сырья, модернизация и ремонт товаров, предусматривающие проведение комплекса операций с частичным или полным возобновлением производственного ресурса объекта (или его составных частей), в результате выполнения которых предусматривается улучшение состояния такого объекта;

б) по поставке для заправки или снабжения морских (океанских) судов, которые:

— используются для навигационной деятельности, перевозки пассажиров или грузов за плату, другой коммерческой, промышленной или рыболовецкой деятельности, осуществляемой за пределами территориальных вод Украины;

— используются для спасения или предоставления помощи в нейтральных или территориальных водах других стран;

— входят в состав военно-морских сил Украины и отправляются за пределы территориальных вод Украины, в том числе на якорные стоянки;

в) по поставке для заправки или снабжения воздушных судов, которые:

— выполняют международные рейсы для навигационной деятельности или перевозки пассажиров или грузов за плату;

— входят в состав военно-воздушных сил Украины и отправляются за пределы воздушной границы Украины, в том числе в места временного базирования;

г) по поставке для заправки (дозаправки) и снабжения космических кораблей, а также спутников.

Товары считаются экспортированными налогоплательщиком в случае, если их экспорт удостоверен надлежащим образом оформленной таможенной грузовой декларацией;

д) по поставке товаров (работ, услуг) предприятиями розничной торговли, расположенными на территории Украины в зонах таможенного контроля (беспошлинных магазинах). Поставка товаров (работ, услуг) беспошлинными магазинами без начисления налога

на добавленную стоимость может осуществляться исключительно физическим лицам, выезжающим за таможенную границу Украины, или физическим лицам, которые перемещаются транспортными средствами, которые принадлежат резидентам и находятся вне таможенных границ Украины. Товары, приобретенные в беспошлинных магазинах без уплаты налога на добавленную стоимость, в случае обратного ввоза таких товаров на таможенную территорию Украины подлежат налогообложению в порядке, предусмотренном для налогообложения операций по импорту;

е) по поставке транспортных услуг железнодорожным, автомобильным, морским и речным транспортом по перевозке пассажиров, багажа, грузобагажа (товаробагажа) и груза за пределами государственной границы Украины. В этом случае перевозка происходит: от пункта за пределами государственной границы Украины до пункта нахождения внешнего таможенного контроля Украины; от пункта нахождения внешнего таможенного контроля Украины до пункта за пределами государственной границы Украины; между пунктами за пределами государственной границы Украины, а также авиационным транспортом: от пункта за пределами государственной границы Украины до пункта проведения таможенных процедур по пропуску пассажиров, багажа, грузобагажа (товаробагажа) и груза через таможенную границу на таможенную территорию Украины (включая внутренние таможни); от пункта проведения таможенных процедур по пропуску пассажиров, багажа, грузобагажа (товаробагажа) и груза через таможенную границу за пределы таможенной границы Украины (включая внутренние таможни) до пункта за пределами государственной границы Украины; между пунктами за пределами таможенной границы Украины;

ж) по поставке перерабатывающим предприятиям молока и мяса в живом весе сельскохозяйственными товаропроизводителями всех форм собственности и хозяйствования;

з) по поставке товаров (кроме подакцизных товаров и тех, которые подпадают под определение 1–24 групп УКТВЭД) и услуг (кроме игорного и лотерейного бизнеса), непосредственно изготавливаемых предприятиями и организациями общественных организаций инвалидов, имущество которых является их собственностью. К последним предприятиям относятся такие, где количество инва-

лидов, имеющих там основное место работы, составляет в течение предыдущего отчетного периода не менее 50% общей численности работающих, и фонд оплаты труда таких инвалидов составляет в течение отчетного периода не менее 25% суммы общих расходов на оплату труда, которые относятся к составу валовых расходов производства. Перечень указанных товаров (услуг) ежегодно устанавливается Кабинетом Министров Украины по представлению межведомственной комиссии по вопросам деятельности предприятий и организаций общественных организаций инвалидов. При этом непосредственным изготовлением считается изготовление товаров, в результате которого сумма расходов, понесенных на переработку (обработку, другие виды преобразования) сырья, комплектующих, составных частей, других покупных товаров, используемых в изготовлении таких товаров, составляет не менее 8% от продажной цены таких изготовленных товаров. Налоговая отчетность таких предприятий и организаций представляется в порядке, установленном в соответствии с законодательством¹.

Указанные предприятия и организации общественных организаций инвалидов имеют право применять эту льготу при наличии регистрации в соответствующем налоговом органе, которая осуществляется на основании представления позитивного решения межведомственной комиссии по вопросам деятельности предприятий и организаций общественных организаций инвалидов и соответствующего заявления налогоплательщика о желании получить такую льготу в соответствии с Законом Украины «Об основах социальной защищенности инвалидов в Украине»².

Использование нескольких ставок налога на добавленную стоимость является достаточно традиционным. Как подчеркивает Г. В. Бех, многие европейские страны устанавливают несколько видов ставок: пониженную, повышенную и стандартную. При этом пониженная применяется, как правило, к продовольственным товарам и медицинским услугам, повышенная — к предметам роскоши. Используется также нулевая ставка, которая чаще всего связывается с экспортными операциями. Например, в Испании

¹ Подпункты 6. 2. 1–6. 2. 8 п. 6. 2 ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1991. – № 21. – Ст. 252.

налог на добавленную стоимость предполагает стандартную ставку (16%), пониженную (4% и 7%) и повышенную (28%). Если пониженная связана с реализацией лечебных средств, периодической прессы, то повышенная ориентирована на оборот предметов роскоши, автомобилей¹.

Вряд ли можно считать, что закрепление действующим налоговым законодательством ставок налога на добавленную стоимость в 20% и 0% вариантом многоступенчатой конструкции регулирования данного элемента правового механизма налога. Фактически речь идет о единственной базовой ставке в 20%. Наличие нулевой ставки предполагает закрепление усеченной налоговой обязанности плательщика. Если исходить из того, что налоговая обязанность в целом включает в себя обязанность по учету, уплате и отчетности, то применение нулевой ставки исключает из этого комплекса обязанность по уплате налога на добавленную стоимость. Таким образом, нулевая ставка обеспечивает реализацию обязанности по налоговому учету и налоговой отчетности, но освобождает плательщика от уплаты налога и цену реализуемых товаров от надбавки в размере налога на добавленную стоимость.

Налоговое законодательство Российской Федерации в определенной мере схожим образом регулирует ставку налога. Принципиальное отличие в подходе российского законодателя при определении ставки налога на добавленную стоимость обуславливает закрепление трех подходов: применение налоговой ставки по общему правилу в размере 18% и специальных (пониженных) налоговых ставок в 10% и нулевой². Примечательно, что соответствующая статья Налогового кодекса Российской Федерации закрепляет нормы, определяющие размеры ставок не сверху вниз (как, например, в Украине — 20% и 0), а снизу вверх: от низшей к высшей (0, 10%, 18%).

В соответствии со ст. 164 (пункты 1–3) Налогового кодекса Российской Федерации налогообложение производится:

1. По налоговой ставке 0% при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможен-

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 59.

² Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 142.

ной зоны, при условии представления в налоговые органы соответствующих документов. Налогообложение товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта и попадающих под налогообложение по налоговой ставке 0%, осуществляется только при условии представления в налоговые органы соответствующих документов. Как справедливо подчеркивает Д. М. Щекин, законодатель данной нормой фактически отсрочил налогоплательщику момент определения налоговой базы, связав его не с датой отгрузки или оплаты, а с периодом, необходимым налогоплательщику для подготовки полного пакета документов, подтверждающих сам факт экспорта. В данном случае авансовые платежи при исчислении суммы налога должны учитываться только при наличии объекта налогообложения, непосредственного факта реализации товаров. Только с момента определения налоговой базы такие авансовые платежи могут включаться в налоговую базу. Если же в установленный законодательством срок¹ налогоплательщику не удастся предоставить полный пакет документов, то экспортер по итогам налогового периода обязан уплатить налог на добавленную стоимость с сумм авансовых и иных платежей в счет предстоящих поставок по ставкам в 10% или 20%².

Ряд трудностей в применении такой нормы связан с определением того, что относить к понятию товара, одним из частных проявлений является соотношение его с нематериальными активами. Подобные проблемы возникают при передаче организацией-экспортером иностранным фирмам прав на нематериальные активы (доменные имена, программное обеспечение и т. д.) и применение в этом случае нулевой ставки налога на добавленную стоимость. Плательщиками подобная операция рассматривается в качестве экспортной (например, если ее предметом выступают компакт-диски с содержащейся на них информацией). В то же время судебные органы не относят к имуществу и соответственно не признают товаром, подлежащим налогообложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0%, результаты интеллектуальной деятельности (в том числе и исключительные права на них)³.

¹ Пункт 9 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации.

² См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 178.

³ Пункт 3 ст. 39, п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации; ст. 128 Гражданского кодекса Российской Федерации // *Собрание законодательства Российской Федерации.* – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

Авторское право не связывается законодателем с правом собственности на материальный объект, в котором произведение выражено¹. Кроме того, передача авторских прав подлежит освобождению от налога на добавленную стоимость в случае, если покупатель осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Если же покупатель находится на территории другого государства, то на авторские права не может распространяться режим налогообложения, по которому размер налога на добавленную стоимость исчисляется исходя из нулевой ставки².

Хотелось бы обратить внимание на неоднократную отсылку при применении налоговых норм, принятии решений судебными органами на территориальный характер нулевого режима налога на добавленную стоимость. В этом случае следует сделать важный акцент на разграничении особенностей налогового и гражданско-правового регулирования. Применение ставки налога на добавленную стоимость в 0% при осуществлении экспортных операций предполагает вывоз товаров за пределы территории государства. Однако в ряде случаев налоговые органы отказывают в применении этой ставки, исходя из того, что переход права собственности на товар к иностранному покупателю осуществляется на территории Российской Федерации и договор, на основании которого это происходит, нельзя отнести к экспортным контрактам и применить п. 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Судебные органы абсолютно правомерно в данном случае исходят из того, что момент и место перехода права собственности на товар не влияет на подтверждение факта вывоза товара за пределы территории государства в таможенном режиме экспорта. Эти условия являются важными и необходимыми для гражданско-правового регулирования, но не налогового³;

¹ Пункт 5 ст. 6 Закона Российской Федерации «Об авторских и смежных правах» // Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. – 1993. – № 32. – Ст. 1242.

² См.: подробнее: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 306–307.

³ Там же. – С. 309–310.

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта или помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны. Данное положение распространяется на работы (услугу по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте). Это же касается и подобных работ (услуг), а также работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

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

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

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

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

товаров (выполнение работ, оказание услуг) подлежит налогообложению по ставке 0% в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических уравниваемых с ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей). Это же положение действует, если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяется данное положение, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации;

8) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов. Припасами в данном случае признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река — море) плавания;

9) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке.

2. По налоговой ставке 10% при реализации:

1) следующих продовольственных товаров:

— скота и птицы в живом весе;

— мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий — сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы — балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов — ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);

— молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);

- яйца и яйцепродуктов;
- масла растительного;
- маргарина;
- сахара, включая сахар-сырец;
- соли;
- зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;
- маслосемян и продуктов их переработки (шротов, жмыхов);
- хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия);
- крупы;
- муки;
- макаронных изделий;
- рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи и кижуча х/к, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);
- море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой, других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб — белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди-семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе — ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженных; лангустов);
- продуктов детского и диабетического питания;
- овощей (включая картофель).

Важно иметь в виду в этом случае, что законодатель исходит из закрытого перечня продовольственных товаров, попадающих под налогообложение налогом на добавленную стоимость по ставке 10%. При отсутствии подзаконного акта, закрепляющего перечень кода товаров, налогообложение которых происходит в данном режиме, необходимо руководствоваться соответствующей нормой Налогового кодекса. Немало споров вызывало отнесение к данной

подгруппе товаров маслин (оливок), приготовленных без добавления уксуса. Согласно классификации товаров в Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности они классифицировались в товарной группе 20 «Продукты переработки овощей, фруктов, орехов или прочих частей растений». Исходя из того, что данный товар являлся продуктом переработки и не содержался в перечне п. 2 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации, в применении 10-процентной ставки налога на добавленную стоимость судебные органы отказывали¹.

Ряд неоднозначных оценок вызывало и отнесение в данной ситуации товаров к продуктам детского и диабетического питания. В некоторых случаях налоговые органы аргументировали отказ в признании правомерным применение ставки налога на добавленную стоимость в 10% тем, что такие продукты могут потребляться не только детьми. Судебные органы при оценке подобной ситуации исходили из санитарно-эпидемиологических заключений, согласно которым такие товары предназначены для детей с двух лет и взрослых. Абсолютно логичным выглядело решение, что наличие в качестве возможных потребителей продуктов не только детей, но и взрослых не может служить основанием для признания продукта не относящимся к детскому питанию. Решение суда основывалось на изучении сертификатов, выданных Госстандартом России именно для детского питания. При этом доводы представителей налоговых органов о том, что такая продукция не предназначена, а лишь рекомендуется для питания детей с двух лет, судами отвергались²;

2) следующих товаров для детей:

— трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов;

— швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп,

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 89–90.

² Там же. – С. 90–91.

верхней одежды (в том числе плательной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы. Положения настоящего абзаца не распространяются на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика;

— обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной;

— кроватей детских;

— матрацев детских;

— колясок;

— тетрадей школьных;

— игрушек;

— пластилина;

— пеналов;

— счетных палочек;

— счет школьных;

— дневников школьных;

— тетрадей для рисования;

— альбомов для рисования;

— альбомов для черчения;

— папок для тетрадей; обложек для учебников, дневников, тетрадей;

— касс цифр и букв;

— подгузников;

3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера. По этой же ставке осуществляется налогообложение книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера). Под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания;

4) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

— лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;

— изделий медицинского назначения.

3. По налоговой ставке 18% налогообложение осуществляется при реализации товаров (работ, услуг), не указанных при налогообложении по налоговой ставке 0% и 10%.

Базовая ставка налога на добавленную стоимость в Азербайджанской Республике также определена на уровне 18% стоимости каждой налогооблагаемой операции и каждого налогооблагаемого импорта¹. Использование своеобразного освобождения обуславливает применение нулевой ставки. К видам работ, услуг и операций, облагаемых по нулевой ставке относятся²:

а) товары и услуги, предназначенные для официального использования дипломатических и иных аналогичных представительств зарубежных стран, а также личного использования дипломатическим, административным и техническим персоналом этих представительств, включая проживающих с ними членов семей;

б) приобретение товаров, выполнение работ и оказание услуг за счет безвозмездной финансовой помощи, полученной из-за рубежа (грантов), и их импорт;

в) экспорт товаров и услуг;

г) международные и транзитные грузовые и пассажирские перевозки. Выполнение работ, оказание услуг, непосредственно связанных с Международными полетами;

д) поставка золота и других ценностей Национальному банку Азербайджанской Республики.

В соответствии со ст. 245 Налогового кодекса Республики Казахстан базовая ставка налога на добавленную стоимость равняется 16% и применяется к размеру облагаемого оборота. Такая же ставка используется и при определении налога на добавленную стоимость по облагаемому импорту.

Традиционно применяется и нулевая ставка в отношении оборотов по экспорту товаров³, налогообложению работ, услуг, связан-

¹ Статья 173 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

² Статья 165 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

³ Статьи 222–224, п. 2 ст. 245 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

ных с международными перевозками. Оборот по реализации товаров на экспорт, за исключением экспорта лома цветных и черных металлов, облагается по нулевой ставке. Экспортом товаров в данном случае является вывоз товаров с таможенной территории Республики Казахстан, осуществляемый в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан. В случае неподтверждения экспорта товаров оборот по реализации указанных товаров подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 16% и позволяющими применять нулевую ставку.

Документами, подтверждающими экспорт товаров, являются:

- 1) договор (контракт) на поставку экспортируемых товаров;
- 2) грузовая таможенная декларация с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта. В случае вывоза товаров в режиме экспорта по системе магистральных трубопроводов или по линиям электропередачи либо с применением процедуры неполного периодического декларирования подтверждением экспорта служит полная грузовая таможенная декларация с отметками таможенного органа, производившего таможенное оформление;

- 3) копии товаросопроводительных документов с отметкой таможенного органа, расположенного в пункте пропуска на таможенной границе Республики Казахстан. В случае вывоза товаров в режиме экспорта по системе магистральных трубопроводов или по линиям электропередачи вместо копий товаросопроводительных документов представляется акт приема-сдачи товаров.

Документами, подтверждающими экспорт товаров в государства — участники Содружества Независимых Государств, имеющие границу с Республикой Казахстан, являются те же документы, а также копия грузовой таможенной декларации, оформленной в стране импорта товаров, вывезенных с таможенной территории Республики Казахстан в режиме экспорта. В соответствии с международным договором уполномоченным государственным органом Республики Казахстан может быть установлен иной порядок подтверждения экспорта товаров в государства — участники Содружества Независимых Государств.

В случае осуществления дальнейшего экспорта товаров (ранее вывезенных за пределы таможенной территории Республики Казахстан в режиме переработки вне таможенной территории или продуктов их переработки) подтверждение экспорта их осуществляется на основании следующих документов:

1) грузовой таможенной декларации, в соответствии с которой производится изменение режима переработки на режим экспорта;

2) грузовой таможенной декларации, оформленной в режиме переработки товаров вне таможенной территории;

3) копии грузовой таможенной декларации, оформленной при вывозе товаров на территорию иностранного государства в режиме переработки товаров на таможенной территории (переработки товаров под таможенным контролем), заверенной таможенным органом, осуществившим такое оформление;

4) копии грузовой таможенной декларации, оформленной в режиме экспорта при вывозе товаров или продуктов их переработки с территории государства переработки и заверенной таможенным органом, осуществившим такое оформление.

По нулевой ставке облагается также выполнение работ, оказание услуг в связи с международными перевозками. К таким работам, осуществляемым в связи с международными перевозками, относятся:

1) работы, услуги по транспортированию, погрузке, разгрузке, перегрузке, экспедированию товаров, экспортируемых с территории Республики Казахстан, а также товаров, следующих по территории Республики Казахстан транзитом;

2) работы, услуги, связанные с транспортированием почты, пассажиров, багажа за пределы Республики Казахстан;

3) техническое, коммерческое, аэронавигационное, аэропортовое обслуживание международных рейсов.

Нулевая ставка в этом случае применяется при соблюдении следующих условий:

1) наличия договора (контракта) на оказание услуг; выполнение работ, заключенного непосредственно с поставщиком экспортируемых товаров;

2) оформления перевозки едиными международными перевозочными документами, а в случае экспорта товаров по системе магистральных трубопроводов — документов, подтверждающих передачу экспортируемых товаров покупателю либо другим лицам, осуществляющим дальнейшую доставку указанных товаров до покупателя;

3) в случае транзитных грузов — грузовой таможенной декларации товаров, ввезенных на территорию Республики Казахстан, оформленной в режиме транзита.

2.7. Льготы по налогу на добавленную стоимость

Особенностью регулирования данного элемента правового механизма налога на добавленную стоимость является его многовариантность. Традиционно законодатель не выделяет освобождения единым блоком, не группирует налоговые льготы по налогу на добавленную стоимость одной статьей. Освобождения, предоставляемые налогоплательщикам при исчислении и уплате данного налога, рассредоточены по всему законодательному акту и касаются нескольких элементов правового механизма (плательщика, объекта, ставок и т. д.). Однозначно оценить такую ситуацию сложно.

С одной стороны, если мы ставим задачу последовательного и логичного закрепления в законодательном акте элементов правового механизма налога (плательщик, объект, ставка, льготы и т. д.), то система освобождений по налогу на добавленную стоимость должна быть сосредоточена в одной статье. Именно на этом настаивает Г. В. Бех. Она подчеркивает, что «... расширенная система льготных режимов предопределяет их определенную несогласованность и едва ли дает возможность установить единый подход к освобождениям при исчислении и уплате налога. Более целесообразно ... выделить отдельную статью, которая охватывала бы все формы льгот по налогу на добавленную стоимость с дифференциацией их по отдельным частям...»¹. Ею предлагается и структура статьи «Льготы по налогу на добавленную стоимость»:

Часть 1. Льгота по налогу на добавленную стоимость.

Часть 2. Виды льгот по налогу на добавленную стоимость.

Часть 3. Операции, которые не являются объектами налогообложения.

Часть 4. Операции, которые освобождаются от налогообложения.

Часть 5. Льготные ставки налогообложения.

Часть 6. Налоговый кредит.

Такая позиция представляется довольно последовательной, хотя и не идеальной. Например, налоговый кредит, видимо, трудно

¹ Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 62–63.

будет отнести к категории налоговых льгот, логичнее его рассматривать как форму изменения сроков уплаты налога.

С другой стороны, рассредоточенность освобождений по налогу на добавленную стоимость по всему законодательному акту преследует тоже логичную цель. Следует иметь в виду, что налоговые законодательные акты, в том числе и регулирующие взимание налога на добавленную стоимость, сочетают как материальные, так и процессуальные нормы. Причем в ряде случаев акцент делается именно на обеспечении процессуального регулирования налогообложения. Это связано как с регистрацией плательщика, так и с особенностями определения объекта налогообложения, исчисления налоговой базы, применения ставки и т. д. Именно поэтому можно допустить вариант закрепления льгот по налогу на добавленную стоимость, исходя из последовательности выделения элементов налогового механизма: лица, не являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость; элементы, которые исключаются из объекта налогообложения; элементы налоговой базы, освобождаемые от налогообложения; пониженная ставка налога и т. д. Таким образом, формируется подход применения льгот по мере выделения элементов налогового механизма.

Возникнув в Украине, налог на добавленную стоимость в некоторой мере предполагал цельность в определении налоговых льгот. Так, статьей 5 «Перечень товаров, работ, услуг, освобожденных от налога» Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20 декабря 1991 года устанавливался закрытый перечень освобождений. В него входили:

а) товары (работы, услуги), экспортируемые за пределы таможенных границ Украины, а также услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и при транзите иностранных грузов через территорию Украины;

б) товары и услуги, предусмотренные для официального использования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного использования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, которые живут вместе с ними;

в) предоставление услуг городским пассажирским транспортом (кроме такси), а также услуг по перевозке пассажиров при-

городным автомобильным, железнодорожным, речным и морским транспортом;

г) квартирная плата;

д) стоимость имущества, которое выкупается вследствие разгосударствления и приватизации государственной собственности Украины, а также арендная плата арендных предприятий, созданных на базе государственной собственности;

е) операции по страхованию и перестрахованию, выдаче и передаче займов, а также операции, которые осуществляются по денежным вкладам, расчетным, текущим и другим счетам;

ж) операции, касающиеся обращения валюты, денег и банкнотов, являющихся законными средствами платежа, за исключением тех, которые используются в нумизматических целях, а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и т. п.);

з) реализация почтовых марок, кроме коллекционных, лотерейных билетов, открыток и конвертов с марками, марок государственной пошлины и других подобных знаков;

и) действия, выполняемые уполномоченными на то органами, по которым взимается государственная пошлина, а также услуги, предоставляемые членами коллегии адвокатов и переводчиками иностранных языков;

к) услуги в сфере народного образования, связанные с учебно-производственным процессом, курсы, кружки, секции, студии или уроки, оплачиваемые непосредственно учащимися, а также услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, по уходу за больными и гражданами преклонного возраста;

л) выдача, получение патентов, авторских прав, лицензий;

м) ритуальные услуги похоронных бюро, кладбищ и крематориев, проведение обрядов и церемоний религиозными организациями;

н) услуги учреждений культуры и искусства, театрально-зрелищные, спортивные, культурно-образовательные, развлекательные мероприятия, кроме видеопоза;

о) научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, которые проводятся за счет государственного бюджета, хозяйственные разработки, выполняемые учреждениями народного образования;

п) детское питание, реализуемое молочными кухнями;

р) продукты питания для больных диабетом;

с) медикаменты, реализуемые больницам и в розничной торговой сети по рецептам;

т) товары специального назначения для инвалидов;

у) ученические тетради и учебники;

ф) жилищно-коммунальные услуги: отопление, водоснабжение, телефонная связь и радиотрансляция;

х) уголь и угольные брикеты;

ц) электроэнергия;

ч) мясо скота и птицы и полуфабрикаты из него, которые реализуются в границах Украины, а также обороты по продаже населению суточного молодняка птицы и молодняка скота;

ш) детские журналы, а также газеты, основанные Верховной Радой Украины, Верховной Радой Крымской АССР, местными Советами народных депутатов или трудовыми коллективами;

щ) стоимость сооружения жилья для жилищно-строительных кооперативов и индивидуальных заказчиков, а также стоимость сооружения жилья и других объектов социально-культурного назначения для колхозов, совхозов, которые осуществляются за собственные средства; работы по благоустройству, озеленению, внешнему освещению и эксплуатации городских путей и стоимость работ по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы, которые выполняются за счет средств бюджета;

э) промышленные товары для детей дошкольного возраста и продукты детского питания, а также услуги по стирке белья для больниц, школьных и дошкольных учреждений, учебных учреждений и других бюджетных учреждений;

ю) путевки для отдыха и лечение (кроме международных);

я) реализация Национальному банку Украины для Государственной казны республики драгоценных металлов, драгоценных камней и других ценностей¹.

Правда, ряд освобождений содержали и другие статьи (например, исключение из облагаемого налогом оборота стоимости возвратной тары — ст. 4 и т. д.). Однако это были единичные случаи.

Такая же ситуация сохранилась и с принятием через год Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость», в котором также статьей 5 был закреплен закрытый пере-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 14. – Ст. 184

чень льгот по данному налогу. С небольшими изменениями он включал:

— экспорт товаров (работ, услуг), включая услуги транспортировки, погрузки, разгрузки, перегрузки товаров, которые экспортируются, и транзит иностранных грузов, включая транзитные услуги, через территорию Украины по расчетам в иностранной валюте, кроме бартерных (товарообменных) операций;

— товары и услуги, предусмотренные для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного использования дипломатическим и административно-техническим персоналом этих представительств, включая членов их семей, которые живут вместе с ними, если такие освобождения для Украины предусмотрены иностранным государством;

— уголь, угольные брикеты и электроэнергия;

— стоимость работ по строительству, реконструкции и реставрации культовых сооружений, которые проводятся за счет пожертвований;

— стоимость работ по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы;

— реализация Национальному банку Украины для Государственной казны драгоценных металлов, драгоценного камня и других ценностей;

— работы по благоустройству (озеленение, внешнее освещение, эксплуатация городских дорог);

— стирка белья для больниц, школьных и дошкольных учреждений, учебных заведений и других бюджетных учреждений;

— стоимость работ по строительству объектов социальной сферы и жилья, а также строительно-монтажных работ по сооружению объектов производственного назначения сельскохозяйственных предприятий;

— детское питание, которое реализуется молочными кухнями;

— детские журналы и газеты, ученические тетради и учебники;

— научно-исследовательские и опытно-конструкторские и проектно-разведывательные работы;

— услуги в сфере образования: курсы, кружки, секции, студии и уроки, которые оплачиваются учениками;

— государственные, таможенные и другие сборы, которые полностью выплачиваются в бюджет;

— операции по страхованию и перестрахованию, выдаче и передаче ссуд, а также операции, которые осуществляются по денежным вкладам, расчетным, текущим и другим счетам;

— операции, касающиеся оборота валюты, денег и банкнот, которые являются законными способами платежа, за исключением тех, которые используются в нумизматических целях, а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и др.), и реализация почтовых марок, кроме коллекционных, конвертов и открыток с почтовыми марками, лотерейных билетов, марок государственной пошлины и других знаков;

— театрално-зрелищные, культурно-просветительные мероприятия и спортивные услуги;

— товары социального назначения для инвалидов и услуги по доставке пенсий и денежной помощи гражданам;

— предприятия, а также граждане, которые занимаются предпринимательской деятельностью без создания юридического лица, если объем реализации их товаров (работ, услуг) не превышает 100 минимальных размеров заработной платы в год;

— путевки на санаторно-курортное лечение, а также путевки для отдыха детей (кроме международных);

— ритуальные услуги;

— лечебные средства и изделия медицинского назначения, которые реализуются через аптечные учреждения;

— услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, которые содержатся за счет бюджета;

— подготовка и переподготовка кадров;

— услуги городского пассажирского транспорта (кроме такси).

— сельскохозяйственная продукция и продукция ее переработки, выданная в счет оплаты работы работникам сельскохозяйственных предприятий, кроме перечня товаров, не разрешенных для выплаты заработной платы натурой;

— услуги, которые предоставляются сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскому населению, по обработке приусадебных земельных участков, сбора урожая и доставке топлива;

— материалы, оснащения, которые используются во время строительства жилья за счет инвестиций для военнослужащих и

членов их семей, которые имеют право на получение жилья в соответствии с действующим законодательством Украины;

— конечная строительная продукция, а также работы (услуги), выполненные в процессе жилищного строительства за счет инвестиций для военнослужащих и членов их семей, которые имеют право на получение жилья в соответствии с действующим законодательством Украины;

— средства, полученные инвестором от реализации принадлежащей ему части жилья, построенного за счет инвестиций для военнослужащих и членов их семей, которые имеют право на получение жилья в соответствии с действующим законодательством Украины;

— обороты от реализации товаров при их ввозе (пересылке) на таможенную территорию Украины за счет средств иностранных кредитов, предоставленных Кабинетом Министров Украины или полученных под гарантии Правительства Украины при условии их использования в счет финансирования государственного контракта и государственного заказа в порядке, определенном законодательством Украины. В случае использования указанных товаров на другие цели налог на добавленную стоимость взимается в полном объеме, включая сумму недоимки и начисления пени с момента реализации таких товаров;

— товары (кроме подакцизных), которые импортируются всеукраинскими и международными объединениями граждан, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы, в уставной деятельности которых предусмотрены предоставления социальной и медпомощи пострадавшим вследствие Чернобыльской катастрофы, и предприятиями, которые являются собственностью этих объединений при условии, что лица, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы, составляют не меньше 75% общей численности членов объединений и работающих на этих предприятиях.

В редакции данного акта появилось и указание на то, что льготы, касающиеся налога на добавленную стоимость, являются едиными на всей территории Украины¹.

¹ Часть 2 ст. 5 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

На том этапе развития налогового законодательства Украины льготы и ставки были, пожалуй, наиболее мобильными элементами налогового механизма, чаще всего задействовались при корректировке соответствующих законодательных актов, причем происходило это не всегда корректно. Изменения 1992–1993 годов реализовывали два взаимосвязанных шага: снижение ставки налога на добавленную стоимость с 28 до 20% и соответственно сокращение льгот. Последнее объяснялось необходимостью возместить уменьшение налоговой ставки на 8% и выглядело достаточно логично. Однако с принятием Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 1993 год» была восстановлена ставка в 28%, тогда как восстановления налоговых льгот не произошло. Таким образом, сокращенный перечень льгот по налогу на добавленную стоимость и ставка в 20% просуществовали всего 3 месяца, и налоговое давление через налог на добавленную стоимость было значительно увеличено с апреля 1993 года, но скрытно.

В принципе построение системы льгот по налогу на добавленную стоимость довольно традиционно. Она включает в себя различные варианты вычетов (операции, не являющиеся объектом налогообложения), изъятий (операции, освобожденные от налогообложения), пониженных ставок налога. Исходя из того, что система освобождений по налогу на добавленную стоимость рассредоточена по всему законодательному акту, можно выделить следующие виды налоговых льгот.

1. Исключения из объекта налогообложения. Не являются объектом налогообложения операции:¹

а) по выпуску (эмиссии), размещению в любые формы управления и продажи (погашения, выкупа) за денежные средства ценных бумаг, выпущенных в обращение (эмитированных) субъектами предпринимательской деятельности, Национальным банком Украины, Министерством финансов Украины, органами местного самоуправления в соответствии с законом, включая инвестиционные и ипотечные сертификаты, сертификаты фонда операций с недвижимостью, деривативы, а также корпоративные права, выраженных в иных, нежели ценные бумаги, формах; обмену указанных ценных бумаг и корпора-

¹ Статья 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

тивных прав, выраженных в иных, нежели ценные бумаги, формах, на другие ценные бумаги; расчетно-клиринговой, регистраторской и депозитарной деятельности на рынке ценных бумаг, а также деятельности по управлению активами (в том числе пенсионными активами, фондами банковского управления), в соответствии с законом.

Нормы настоящего подпункта не применяются к операциям по продаже бланков дорожных, банковских и личных чеков, ценных бумаг, расчетных и платежных документов, пластиковых (расчетных) карточек;

б) по передаче имущества на хранение (ответственное хранение), а также в лизинг (аренду), кроме передачи в финансовый лизинг;

— возврату имущества с хранения (ответственного хранения) его владельцу, а также имущества, предварительно переданного в лизинг (аренду) лизингодателю (арендодателю), кроме переданного в финансовый лизинг;

— начислению и уплате процентов или комиссий в составе арендного (лизингового) платежа в пределах договора финансового лизинга в сумме, не превышающей двойную учетную ставку Национального банка Украины, установленную на день начисления таких процентов (комиссий) за соответствующий промежуток времени, рассчитанную от стоимости объекта лизинга, предоставленного в пределах такого договора финансового лизинга; по объекту финансового лизинга, оцененного в иностранной валюте, уплата процентов в целях налогообложения определяется в гривнях по курсу валют, определенному Национальным банком Украины на момент уплаты;

— передаче имущества в залог (ипотеку) заимодавцу (кредитору) и/или в обеспечение другого действительного требования кредитора, возврату такого имущества из залога (ипотеки) его владельцу по окончании действия соответствующего договора, если место такой передачи (возврата) находится на таможенной территории Украины;

— денежным выплатам основной суммы консолидированной ипотечной задолженности и процентов, начисленных на нее, объединению и/или покупке (продаже) консолидированной ипотечной задолженности, замене одной части консолидированной ипотечной задолженности на другую, или возврату (обратному выкупу) такой консолидированной ипотечной задолженности в соответствии с законом резидентом или в его пользу;

в) по предоставлению услуг по страхованию, сострахованию или перестрахованию лицами, имеющими лицензию на осуществление страховой деятельности в соответствии с законом, а также связанных с такой деятельностью услуг страховых (перестраховых) брокеров и страховых агентов;

— предоставлению услуг по общеобязательному социальному и пенсионному страхованию, негосударственному пенсионному обеспечению, привлечению и обслуживанию пенсионных вкладов;

г) по обращению валютных ценностей (в том числе национальной и иностранной валюты), банковских металлов, банкнот и монет Национального банка Украины, за исключением тех, которые используются для нумизматических целей, базой налогообложения которых является продажная стоимость; выпуску, обращению и погашению билетов государственных лотерей, введенных по лицензии Министерства финансов Украины; выплате денежных выигрышей, денежных призов и денежных вознаграждений; приему ставок, в том числе путем обмена средств на жетоны или другие заменители гривни, предназначенные для использования в игровых автоматах и другом игровом оборудовании, поставке негашеных почтовых марок Украины, конвертов или открыток с негашеными почтовыми марками Украины, кроме коллекционных марок, конвертов или открыток для филателистических потребностей, базой налогообложения которых является продажная стоимость;

д) по предоставлению услуг по инкассации, расчетно-кассовому обслуживанию, привлечению, размещению и возврату средств по договорам займа, депозита, вклада (в том числе пенсионного), управлению средствами и ценными бумагами корпоративными правами и деривативами), поручению, предоставлению, управлению и переуступке финансовых кредитов, кредитных гарантий и банковских поручительств лицом, предоставившим такие кредиты, гарантии или поручительства;

— торговле за денежные средства или ценные бумаги долговыми обязательствами, за исключением операций по инкассации долговых требований и факторинга (факторинговых) операций, кроме факторинговых операций, если объектом долга являются валютные ценности, ценные бумаги, в том числе компенсационные бумаги (сертификаты), инвестиционные сертификаты, ипотечные

сертификаты с фиксированной доходностью, жилищные чеки, земельные боны и деривативы;

— импорту имущества как технической или благотворительной (гуманитарной) помощи согласно нормам международных договоров Украины, согласие на обязательность которых дано Верховной Радой Украины, или в соответствии с законом;

е) по оплате стоимости государственных платных услуг, которые предоставляются физическим или юридическим лицам органами исполнительной власти и местного самоуправления и обязательность получения (поставки) которых устанавливается законодательством, включая плату за регистрацию, получение лицензии (разрешения), сертификатов в виде сборов, государственной пошлины и т. п.;

ж) по выплатам в денежной форме заработной платы (другим приравненным к ней выплатам), а также пенсий, стипендий, субсидий, дотаций за счет бюджетов или Пенсионного фонда Украины или фондов общеобязательного социального страхования (кроме предоставляемых в имущественной форме);

— выплатам дивидендов, роялти в денежной форме или в виде ценных бумаг, осуществляемым эмитентом;

— предоставлению комиссионных (брокерских, дилерских) услуг по торговле и/или управлению ценными бумагами (корпоративными правами), деривативами и валютными ценностями, включая любые денежные выплаты (в том числе комиссионные) фондовым или валютным биржам или внебиржевым фондовым системам или их членам в связи с организацией и торговлей ценными бумагами лицензированными торговцами ценными бумагами, а также деривативами и валютными ценностями;

з) по поставке за компенсацию совокупных валовых активов налогоплательщика (с учетом стоимости гудвилла) другому налогоплательщику.

Под поставкой совокупных валовых активов следует понимать поставку предприятия как отдельного объекта предпринимательства или включение валовых активов предприятия или его части в состав активов другого предприятия. При этом предприятие-покупатель приобретает права и обязанности (является правопреемником) предприятия, продающего такие активы.

При осуществлении общей (совместной) деятельности передача товаров (работ, услуг) на баланс налогоплательщика, уполномоченного договором вести учет результатов такой общей деятельности, считается поставкой таких товаров (работ, услуг);

и) по безвозмездной передаче в государственную собственность или коммунальную собственность территориальных громад сел, поселков, городов или в их общую собственность объектов всех форм собственности, которые находятся на балансе одного налогоплательщика и передаются на баланс другого налогоплательщика, если такие операции осуществляются по решениям Кабинета Министров Украины, центральных и местных органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, принятым в пределах их полномочий.

Настоящее положение распространяется на операции по безвозмездной передаче объектов с баланса налогоплательщика, имущество которого находится в государственной или коммунальной собственности, на баланс другого юридического лица, имущество которого находится соответственно в государственной или коммунальной собственности. Это же относится и к операциям по безвозмездной передаче неприватизированных объектов жилищного фонда (включая места общего пользования и придомовые здания и сооружения), а также объектов социальной инфраструктуры (в том числе объектов их незавершенного строительства) с баланса налогоплательщика на баланс юридического лица, имущество которого находится в государственной или коммунальной собственности, или непосредственно на баланс соответствующего местного совета.

Для целей начисления налога на добавленную стоимость под объектами социальной инфраструктуры следует понимать: заведения дошкольного воспитания, среднего и среднего профессионального образования, детские музыкальные и художественные школы; заведения здравоохранения, пункты медицинского осмотра, профилактики и помощи работникам; спортивные залы и площадки, стадионы, детские лагеря отдыха; клубы и дома культуры; библиотеки и библиотечные коллекторы; объекты жилищно-коммунального хозяйства, в том числе сети поставки электроэнергии, газа, тепла, воды и водоотведения; здания и сооружения, предназначен-

ные для их обслуживания (котельные, бойлерные, канализационные и водопроводные сооружения, коллекторы и их оборудование); пожарные депо и противопожарная техника и оборудование;

к) по поставке внешкольным учебным заведением воспитанникам, учащимся и слушателям платных услуг в сфере внешкольного образования;

л) по предоставлению уполномоченными банками услуг по доверительному управлению фондами банковского управления, выплате вознаграждения за осуществление управления фондом операций с недвижимостью, за перечисление средств на финансирование строительства из фонда финансирования строительства, за осуществление платежей по ипотечным сертификатам в соответствии с законом;

м) по уплате третейского сбора и возмещению других расходов, связанных с разрешением спора третейским судом в соответствии с законом.

Медицинские препараты, подпадающие под льготу, обязательно должны быть зарегистрированы фармакологическим комитетом при Минздраве Украины под определенным номером и их качество постоянно обязаны проверять контрольно-аналитические лаборатории. Что касается изделий медицинского назначения, то они обязательной регистрации не подлежат, но должны быть изготовлены по утвержденным ГОСТам и сертифицированы. Изделия, изготовленные в странах СНГ, разрешенные к ввозу на таможенную территорию Украины, реализуются на тех же условиях, что и изделия собственного производства.

Подобный механизм закрепляется п. 2 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации. Не признаются объектом налогообложения:

1) операции, указанные в пункте 3 статьи 39 настоящего Кодекса;

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению ука-

занных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

б) операции по реализации земельных участков (долей в них);

7) передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

Предоставление данного типа налоговых освобождений связывается с целым рядом условий, которые касаются типичных случаев льгот по налогу на добавленную стоимость. Ряд ситуаций при освобождении от данного вида налога связывается с волей плательщика, которая связывается с основаниями квалификации действий как реализации товаров (работ, услуг). Так, судебными органами обращалось внимание на то, что в случае безвозмездной передачи определенных товаров на основе федерального законодательства (в частности, при безвозмездной передаче угля предприятиями своим работникам и пенсионерам на основании Закона Российской Федерации «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности») подобное поступление товаров не связано с добровольным волеизъявлением плательщика. И в этом случае отсутствует реализация

как объект налогообложения, что исключает возможность исчисления налоговой базы¹.

Исходя из содержания налога на добавленную стоимость как налога, связанного с приростом стоимости, при исчислении налоговой базы важно учитывать, каким субъектом понесены затраты или получен прирост стоимости. В случае выполнения работ подрядчиками, непосредственно на плательщика часто возлагаются лишь функции по административно-техническому контролю за проведением работ. Именно поэтому амортизационные отчисления по переданному оборудованию и заработная плата работников организации в таких условиях не рассматриваются как расходы по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления². Аналогичным является перспектива отнесения стоимости оборудования к льготированной при исчислении налоговой базы. Стоимость оборудования, требующего монтажа, не подлежит включению в налоговую базу при осуществлении строительно-монтажных работ. В данном случае расходы налогоплательщика на его приобретение являются не фактическими затратами на выполнение строительно-монтажных работ, а самостоятельным объектом налогообложения³.

Аналогичная конструкция освобождений закреплена и налоговым законодательством Республики Казахстан. Так, в соответствии со ст. 211 Налогового кодекса Республики Казахстан не является оборотом по реализации:

1) передача либо дарение товара в рекламных целях, стоимость единицы которого не превышает двух месячных расчетных показателей;

2) отгрузка давальческих товаров заказчиком подрядчику для изготовления и (или) сборки, и (или) ремонта последним готовой продукции. В случае изготовления и (или) сборки, и (или) ремонта за пределами Республики Казахстан отгрузка указанных товаров не является оборотом по реализации, если их вывоз осуществлен

¹ См.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалова. – С. 241.

² Там же.

³ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 143.

в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан в режиме «Переработка товаров вне таможенной территории». При изменении режима переработки на режим экспорта ранее вывезенные давальческие товары или продукты их переработки являются оборотом по реализации;

3) отгрузка возвратной тары. Возвратной тарой является тара, стоимость которой не включается в стоимость реализации отпускаемой в ней продукции и которая подлежит возврату поставщику на условиях и в сроки, установленные договором (контрактом) на поставку этой продукции, но не более срока, продолжительность которого составляет шесть месяцев. Если тара не возвращена в установленный срок, такая тара включается в оборот по реализации;

4) возврат товара;

5) вывоз товара за пределы Республики Казахстан для проведения выставок, других культурных и спортивных мероприятий, подлежащих обратному ввозу на условиях и в сроки, установленные договором, если такой вывоз оформлен в таможенном режиме «Временный вывоз товаров» в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан.

2. Освобождения от налогообложения¹. Данная разновидность изъятий по налогу на добавленную стоимость предполагает освобождение от налогообложения операций:

а) по поставке отечественных продуктов детского питания молочными кухнями и специализированными магазинами и уголками, выполняющими функции раздаточных пунктов, в порядке и по перечню продуктов, установленным Кабинетом Министров Украины;

б) по поставке (подписке) периодических изданий печатных средств массовой информации и книг, кроме изданий эротического характера, ученических тетрадей, учебников и учебных пособий украинского производства, словарей украинско-иностранный или иностранно-украинский язык; доставке таких периодических изданий печатных средств массовой информации на таможенной территории Украины;

в) по поставке услуг по воспитанию и образованию детей детскими музыкальными и художественными школами, школами

¹ Статья 5 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

искусств, домами культуры; услуг по дошкольному воспитанию, начальному, среднему, профессионально-техническому и высшему образованию заведениями, имеющими специальное разрешение (лицензию) на поставку таких услуг, независимо от их организационно-правового статуса и формы собственности, согласно перечню таких услуг, определенному Кабинетом Министров Украины, а также услуг по размещению учащихся или студентов в интернатах или общежитиях.

В постановлении Кабинета Министров Украины от 8 июня 2005 г. № 435 «Об утверждении перечня услуг по воспитанию и учебе, операции по предоставлению которых освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость»¹ закреплён их закрытый перечень.

В соответствии с подпунктом 5. 1. 3 статьи 5 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» Кабинетом Министров Украины был детализирован перечень подобных услуг.

К услугам по воспитанию и учебе, операции по предоставлению которых освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость, относятся:

1) Услуги по воспитанию и учебе детей, которые предоставляются детскими музыкальными и художественными школами, школами искусств, домами культуры (игры на музыкальных инструментах, хореографии, изобразительного искусства, в кружках (факультативах) иностранных языков, компьютерной подготовки).

2) Содержание, воспитание и учеба детей в дошкольных учебных заведениях как в пределах объема, установленного учебными планами и программами, так и сверх указанного объема.

3) Услуги по всем видам образовательной деятельности, которые предоставляются общеобразовательными учебными заведениями II–III ступени.

4) Услуги по всем видам образовательной деятельности, которые предоставляются профессионально-техническими учебными заведениями.

5) Услуги по всем видам образовательной деятельности, которые предоставляются высшими учебными заведениями, в том числе для получения второго и последипломного образования.

6) Учеба слушателей подготовительных отделений высших учебных заведений.

¹ Офіційний вісник України. – 2005. – № 24. – Ст. 1344.

7) Повторное изучение отчисленными студентами (курсантами) отдельных дисциплин и курсов с последующей сдачей экзаменов.

8) Учеба аспирантов и докторантов.

9) Принятие кандидатских экзаменов.

10) Научные консультации для лиц, которые повышают квалификацию самостоятельно.

11) Довузовская подготовка.

12) Лектории по вопросам науки и техники, культуры и искусства, физической культуры и спорта, правовых знаний, туризма и краеведения.

13) Консультации для учеников, воспитанников, студентов, курсантов сверх объемов, установленных учебными планами и программами, аспирантов, докторантов.

14) Организация летних языковых курсов, школ, семинаров; групповые и индивидуальные занятия физической культурой и спортом на стадионах, в спортзалах, плавательных бассейнах, теннисных кортах для детей, учеников и студентов;

г) по поставке товаров специального назначения для инвалидов по перечню, установленному Кабинетом Министров Украины.

Такой перечень установлен Постановлением Кабинета Министров Украины от 1 сентября 1997 г. № 982 «Об утверждении перечня товаров специального назначения для инвалидов, операции по продаже которых освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость»¹.

Перечень товаров специального назначения для инвалидов, операции по продаже которых освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость, систематизирует их по отдельным группам товаров:

1. Протезно-ортопедические изделия и специальные средства передвижения:

– протезы верхних и нижних конечностей, аппараты и тьюторы, корсеты;

– обувь ортопедическая и на протезах;

– мелкие протезно-ортопедические изделия;

– obturatory;

– подколеники;

¹ Урядовий кур'єр. – 1997. – № 169–170.

- реклинаторы;
- наколенники;
- протезы молочной железы в манжете;
- рукавицы и перчатки кожаные;
- стельки ортопедические, вкладные устройства;
- лифы для крепления протезов молочной железы;
- суспензории;
- бандажи грыжевые индивидуальные односторонние и двусторонние;
- бандажи лечебные;
- ботиночки вкладные в обувь;
- приспособления отводные при врожденном вывихе у детей;
- шины-распорки;
- косметические гильзы голени при атрофии мышц;
- штанишки профилактические для запеленывания новорожденных;
- поясные бандажи для крепления протезов;
- средства малой механизации для домов инвалидов и людей преклонных лет;
- индивидуальные приспособления и средства реабилитации;
- средства передвижения, кроме подакцизных;
- калоприемники;
- мочеприемники;
- полуфабрикаты и комплектующие изделия к протезно-ортопедическим изделиям:
- трубки эластичные хлопковые;
- плиты прессуемые из пробковой композиции;
- элементы опорные влагопоглотители;
- оболочки-чулки, оболочки-конусы для протезов нижних и верхних конечностей;
- манжеты шерстяные, хлопковые, эластичные на культю нижних и верхних конечностей;
- манжеты паковочные для протезно-ортопедических изделий;
- кисти к протезам верхних конечностей и комплектующие детали к ним;
- заготовки гильз и гильзы куксоприемные к протезам;
- искусственные ступни и комплектующие детали к ним;

- коленные механизмы и комплектующие детали к ним;
 - шины к протезам и аппаратам;
 - узлы и детали к протезам нижних и верхних конечностей;
 - палки, костыли и наконечники к ним;
 - кожные и металлические полуфабрикаты к протезно-ортопедическим изделиям;
 - пружины бандажные;
 - резинотехнические и пластмассовые изделия к средствам передвижения и средствам малой механизации;
 - устройства и насадки к рабочим протезам для самообслуживания и труда инвалидов;
 - оболочки косметические для протезов;
 - зажимы чулочные для лечебных бандажей;
 - буферы резиновые для искусственных ступней;
 - ключи к протезам;
 - планшетки пластмассовые;
 - вакуумные клапаны;
 - сопротивления пластмассовые;
 - катушки к протезам Полонского;
 - подставки-тумбочки пластмассовые и ботиночки для них;
 - детали к калоприемникам;
 - комплектующие детали к средствам малой механизации и средствам передвижения;
 - элементы питания (аккумуляторы) для протезов верхних конечностей;
 - электроприводы для протезов верхних конечностей;
 - полуфабрикаты протезов для купания;
 - системы управления протезами;
 - носки прессуемые из пробковой композиции;
 - адаптеры, регулировочно-соединительные устройства к протезам.
2. Товары специального назначения для инвалидов по слуху:
- аппарат индуктивной связи типа «аис»;
 - индикатор уровня громкости языка типа «контроль»;
 - сигнализатор звука типа «сигнал»;
 - семейство сигнализаторов звука типа «элси»;
 - детская игральная аудиометрия типа «диак»;

- часы-программатор «электроника — 21-19а» с микрофоном;
- слуховые аппараты и устройства (заушные и в окулярной оправе) воздушного и костного звукопроведения;
- голосообразующие аппараты;
- специальные сурдотехнические аппараты и средства для обеспечения учебного процесса в спецшколах, спецдетсадах и сурдологопедических кабинетах для детей, которые плохо слышат, и глухих.

3. Товары специального назначения для инвалидов по зрению:

Печатные издания точечным шрифтом Брайля: газеты, журналы, книги; озвученные книги для незрячих на магнитных катушках и кассетах со скоростью записи 2,38 см/сек; плоскпечатные издания реабилитационного характера, предназначенные для незрячих и людей со слабым зрением, и печатные услуги по их изданию.

Графические рельефные пособия: рельефные плакаты; географические карты и карты массажа для незрячих; рельефные пособия по математике, физике и другим предметам школьной программы; рельефные пособия по спорту, общей реабилитации, ориентированию в пространстве, по материальной культуре; пособия по рельефной грамоте; рельефные иллюстрации к произведениям литературы и искусства; рельефные брайлевские поздравительные открытки; комплект трафаретов по системе Брайля; альбом-азбука; альбом рельефных изображений с плоскпечатным включением для инвалидов II группы по зрению; брайлевские календари; ориентир комбинированный переносной; набор «Графика» для школ слепых.

Приборы и приспособления для учебы по Брайлю: печатная машинка по Брайлю; печатная машинка для незрячих с брайлевским принтером или тактильным терминалом на один и более брайлевских символов, с возможностью плоскпечатного шрифта; приборы для письма по Брайлю, в том числе для прямого чтения; грифель для письма по Брайлю; фиксатор клеточки, трафарет для написания адреса; коммуникатор для глухих; приборы для изучения азбуки по Брайлю.

Приборы для письма по Брайлю, тетради, блокноты и бумага для письма по Брайлю; тетради и записные книжки из полимерных пленок для письма по Брайлю; бумага в рулонах для письма по Брайлю; наборы тактильных отметок.

Приборы для письма плоским шрифтом: прибор для письма плоским шрифтом «Строчка»; прибор для письма плоским шрифтом по системе Гебельта для инвалидов по зрению.

Приборы и устройства для рисования и чертежа: прибор для рельефного рисования «Школьник»; прибор Синявского (доска с мастикой); готовальня со специальными чертежными принадлежностями для инвалидов по зрению.

Измерительные приборы: треугольник, линейки разной длины, транспортир с рельефной шкалой, штангенциркуль, микрометр, рулетка измерительная, метр сложный металлический, сантиметр портняжный с рельефными отметками, весы бытовые чашечные с рельефным циферблатом, озвученные частотометры для незрячих радиолюбителей.

Медицинские измерительные приборы: рельефные или с тактильным терминалом медицинские и бытовые термометры

Часы: часы брайлевские мужские, женские, наручные, карманные; брайлевские будильники; вибробудильники для глухих; часы шаху и таймеры механические для незрячих.

Калькуляторы и компьютеры: калькуляторы с тактильным брайлевским рядом; компьютеры с брайлевским дисплеем; тактильные терминалы; брайлевские принтеры; электронные брайлевские записные книжки.

Магнитолы с УКВ-диапазонами, аппараты для записывания, тиражирования и прослушивания «говорящих» книг, со скоростью 2,38 см/сек., специальные магнитолы для слепых.

Приборы для ориентирования в пространстве: палки тактильно-ориентировочные, опорно-ориентировочные, металлические сплошные, сложные; наконечники к палкам; локаторные устройства для ориентирования; направленный индикатор освещения; звуковые маячки.

Очки и увеличители текстов: телескопические очки; темные или затемненные очки для тотально незрячих; увеличительные устройства для чтения; электронные устройства для увеличения текстов.

Настольные игры и спортивный инвентарь для незрячих: шахматы; шашки; нарды; игральные карты; сборно-разборные кубики; домино, «Танграм», «Ранжир»; мячи для игры в «Гол-бол», «Ролингбол».

Глазные протезы из пластмассы и стекла.

Весы «говорящие»; тонометры «говорящие»; наручные часы для людей со слабым зрением и инвалидов II группы по зрению с большим циферблатом и контрастными цифрами; часы говорящие; будильники говорящие; реле времени для электроприборов; калькуляторы говорящие; программные аппаратные средства синтеза языка для чтения текста компьютера; программные средства увеличения изображения части экрана дисплея; транзисторные радиоприемники с возможностью принятия телевидения 12 каналами; трехпрограммные динамики с приемом телеканалов; телефонные аппараты, «говорящие», с калькулятором и часами, адаптированные для слепых; очки с изменяемым светопропусканием для инвалидов со светобоязнью; контактные линзы для инвалидов по зрению; увеличительные лупы, монокуляры, лупы с подсветкой, лупы часовые с тифлодообработкой; дозаторы для сыпучих веществ и жидкостей, ножи-дозаторы, грибок для штопки с струбциной; приспособление для забивания гвоздей и закручивания шурупов инвалидами по зрению; нитковдеватели; отвертка механическая с фиксатором, озвученные брелоки, монетница; магнитные искатели; «велотандем»;

д) по поставке услуг по выплате и доставке пенсий из системы общеобязательного государственного пенсионного страхования, пенсионных выплат по негосударственному пенсионному обеспечению, страховых выплат (в том числе аннуитетов) по договорам долгосрочного страхования жизни, с банковских пенсионных счетов, по пенсионным вкладам, а также денежной помощи населению, предоставляемой за счет бюджета в соответствии с утвержденными социальными программами;

е) по поставке услуг по регистрации актов гражданского состояния государственными органами, уполномоченными осуществлять такую регистрацию в соответствии с законодательством;

ж) по поставке (в том числе аптечными заведениями) зарегистрированных и допущенных к применению в Украине лекарственных средств и изделий медицинского назначения по перечню, который ежегодно определяется Кабинетом Министров Украины до 1 сентября года, предшествующего отчетному. Если в такой срок перечень не установлен, действует перечень прошлого года;

з) по поставке услуг по здравоохранению согласно перечню, установленному Кабинетом Министров Украины, заведениями здравоохранения, имеющими специальное разрешение (лицензию) на поставку таких услуг;

и) по поставке путевок на санаторно-курортное лечение и отдых на территории Украины физических лиц в возрасте до 18 лет;

к) по поставке в порядке и в пределах норм, установленных Кабинетом Министров Украины, услуг по:

— содержанию детей в дошкольных заведениях, школах-интернатах, комнатах-распределителях учреждений Министерства внутренних дел Украины;

— содержанию лиц в домах для престарелых и инвалидов;

— питание и устройству на ночлег лиц, не имеющих жилья, в специально отведенных для этого местах;

— питание детей в школах, профессионально-технических училищах и граждан в заведениях здравоохранения;

— питание, обеспечению вещевым имуществом, коммунально-бытовыми и другими услугами, предоставляемыми спецконтингенту в учреждениях пенитенциарной системы согласно перечню, утвержденному Кабинетом Министров Украины.

Постановлением Кабинета Министров Украины от 30 июля 1998 г. № 1186 «О порядке освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость операций по предоставлению услуг по питанию в заведениях (учреждениях) здравоохранения»¹ во исполнение подпункта 5. 1. 10 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» Кабинет Министров Украины утвердил Порядок предоставления услуг по питанию граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения, операции по которым освобождаются от налога на добавленную стоимость и денежные нормы расходов на питание, в пределах которых операции по предоставлению услуг по питанию граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость.

Этот порядок распространяется:

а) на услуги по питанию граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения государственной и коммунальной форм собственности в случаях, когда эти услуги предоставляются в процессе

¹ Офіційний вісник України. – 1998. – № 30. – Ст. 1139.

оказания медицинской помощи за счет бюджетного финансирования, а также в составе платных услуг по здравоохранению;

б) на услуги по питанию граждан, которые предоставляются в составе услуг по здравоохранению в частных заведениях (учреждениях) здравоохранения.

Питание граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения может быть организовано на базе блоков питания этих заведений (учреждений) или на базе предприятий общественного питания. Ответственность за организацию питания граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения государственной и коммунальной форм собственности возлагается на руководителей этих заведений (учреждений), в частных — на их владельцев. При организации питания граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения учитываются утвержденные Кабинетом Министров Украины денежные нормы расходов на питание, в пределах которых операции по предоставлению услуг по питанию этих граждан освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. Питание граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения государственной и коммунальной форм собственности за счет бюджетных ассигнований осуществляется в пределах денежных норм расходов на питание и средств, предусмотренных сметами на содержание этих заведений (учреждений).

Стоимость питания работников заведений (учреждений) охраны здоровья и граждан, которым медицинская помощь в данном заведении (учреждении) не оказывается, не освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость. Оплата питания граждан в составе платных медицинских услуг осуществляется непосредственно через кассу этого заведения (учреждения) или через отделение банка на основании счета, выданного заведением (учреждением) в установленном порядке, по фактическим ценам без учета сумм налога на добавленную стоимость в пределах денежных норм расходов на питание. Суммы налога, оплаченные (начисленные) в связи с приобретением сырья для приготовления блюд и других продуктов питания, стоимость которых включается в состав валовых расходов производства блюд и других продуктов питания для граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения, включаются в соответствии с составом валовых расходов произ-

водства готовых блюд и других продуктов питания и не включают в сумму налогового кредита.

Услуги по продаже пищи и других продуктов питания граждан в заведениях (учреждениях) здравоохранения сверх утвержденных Кабинетом Министров Украины денежных норм расходов на питание не освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. В случае одновременного предоставления услуг по обеспечению питания граждан в заведениях (учреждениях) охраны здоровья, операции по которым освобождаются от налога на добавленную стоимость, и услуг, которые не имеют таких льгот, учет операций по приобретению сырья для приготовления пищи и других продуктов питания (по выполнению работ, предоставлению услуг), их реализации ведется отдельно.

Постановлением Кабинета Министров Украины от 30 июля 1998 года № 1186 утверждены денежные нормы расходов на питание, в пределах которых операции по предоставлению услуг по питанию гражданам в заведениях (учреждениях) здравоохранения освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. Так, в соответствии с ним среднесуточная денежная норма расходов на питание в заведениях (учреждениях) здравоохранения в расчете на одного больного составляет 4,05 гривни; среднесуточная денежная норма расходов на питание больных туберкулезом в профильных санаториях в расчете на одного больного равняется 7,06 гривни. При этом денежные нормы расходов исчисляются исходя из стоимости натурального среднесуточного набора продуктов питания для одного больного по существующим розничным ценам согласно с данными Госкомстата Украины;

л) по предоставлению услуг по перевозке лиц пассажирским транспортом (кроме таксомоторов) в пределах населенного пункта, тарифы на которые регулируются органом местного самоуправления в соответствии с его компетенцией, определенной законом.

Это освобождение не распространяется на операции по предоставлению пассажирского транспорта в аренду (прокат).

м) по оказанию культовых услуг и поставке предметов культового назначения (кроме подакцизных товаров) религиозными организациями по перечню, установленному Кабинетом Министров Украины;

н) по оказанию услуг по погребению по перечню, установленному Кабинетом Министров Украины, любым налогоплательщиком;

о) по передаче конфискованного имущества, находок, кладов или имущества, признанных бесхозными, в собственность государства или в распоряжение государственных органов или организаций, уполномоченных осуществлять их хранение или поставку в соответствии с законодательством.

Поставка таких товаров при последующих операциях облагается налогом на общих основаниях;

п) по поставке (продаже, передаче) земельных участков, земельных паев, кроме тех, которые находятся под объектами недвижимого имущества и включаются в их стоимость:

– арендной плате за земельные участки, находящиеся в собственности государства или территориальной громады, если такая арендная плата полностью зачисляется в соответствующие бюджеты; (термину «передача», который употребляется в словосочетании «освобождаются от налогообложения операции по передаче земельных участков, находящихся под объектами недвижимости, или незастроенной земли» подпункта 5. 1. 17 пункта 5. 1 статьи 5 настоящего Закона, дано официальное толкование согласно Решению Конституционного Суда Украины от 05. 02. 04 г. № 2рп/2004);

р) по бесплатной передаче подвижного состава одной железной дорогой или предприятием железнодорожного транспорта общего пользования другим железным дорогам или предприятиям железнодорожного транспорта общего пользования государственной формы собственности в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины;

с) по бесплатной приватизации жилищного фонда, включая места общего пользования (в том числе подвалы и чердаки) в многоквартирных домах, приусадебных участков и земельных паев в соответствии с законодательством, а также по предоставлению услуг, получение которых в соответствии с законодательством является предпосылкой приватизации такого жилищного фонда, приусадебных участков и земельных паев;

– безвозмездной передаче корпоративного права (части, доли, пая, акции), эмитированного перерабатывающим предприятием, в собственность частного сельскохозяйственного предприятия в

соответствии с Законом Украины «Об особенностях приватизации имущества в агропромышленном комплексе»;

т) по поставке жилья (объектов жилищного фонда), кроме их первой поставки. Под первой поставкой жилья (объекта жилищного фонда) понимается первая передача готового вновь построенного жилья (объекта жилищного фонда) в собственность покупателя или поставка услуг (включая стоимость приобретенных за счет исполнителя материалов) по возведению такого жилья за счет заказчика либо первая продажа реконструируемого или капитально отремонтированного жилья (объекта жилищного фонда) покупателю, являющемуся лицом, иным, нежели собственник такого объекта на момент вывода его из эксплуатации (использования) в связи с такой реконструкцией или капитальным ремонтом, или поставка услуг (включая стоимость приобретенных за счет исполнителя материалов) по такой реконструкции или капитальному ремонту за счет заказчика. Это положение распространяется также на первую поставку дачных или садовых домов, а также любых других объектов собственности, зарегистрированных в соответствии с законодательством как жилье (жилищный фонд), индивидуальных гаражей или индивидуальных мест на гаражных стоянках;

у) по предоставлению благотворительной помощи, а именно безвозмездная передача товаров (работ, услуг) лицам в целях их непосредственного использования в благотворительных целях, а также операции по безвозмездной передаче таких товаров (работ, услуг) приобретателям (субъектам) благотворительной помощи в соответствии с законодательством. Под безвозмездной передачей следует понимать поставку товаров (работ, услуг) приобретателям благотворительной помощи без какой-либо денежной, материальной или других видов компенсаций их стоимости со стороны таких получателей или других лиц. Нарушение этого правила приравнивается к умышленному уклонению от налогообложения лицом, предоставляющим такие товары (услуги).

Правила маркировки товаров, полученных как благотворительная помощь, делающие невозможной продажу или другие виды отчуждения таких товаров при отсутствии такой маркировки, и порядок распределения таких товаров, а также контроля за целевым распределением благотворительной помощи в виде конкретно

предоставленных услуг устанавливаются Кабинетом Министров Украины. Маркированные товары, полученные в целях предоставления благотворительной помощи, которые продаются за денежные средства или другие виды компенсации или выручка, полученная за такую поставку, подлежат конфискации в доход государства в установленном порядке. Не подлежат освобождению от налогообложения операции по предоставлению благотворительной помощи в виде товаров (работ, услуг), облагаемых акцизным сбором, ценных бумаг, нематериальных активов и товаров (работ, услуг), предназначенных для использования в хозяйственной деятельности, а также ввозимых на таможенную территорию Украины, кроме товаров, подпадающих под действие международных договоров, согласие на заключение которых дано Верховной Радой Украины;

ф) по оплате стоимости фундаментальных исследований, научно-исследовательских и исследовательско-конструкторских работ лицом, которое непосредственно получает такие средства со счета Государственного казначейства Украины;

х) по предоставлению библиотеками, находящимися в государственной или коммунальной собственности, платных услуг по:

- комплектованию регистрационно-учетных документов (билетов, формуляров);
- пользованию редкими, ценными справочниками, книгами (ночной абонемент);
- тематическому подбору литературы по запросу потребителя;
- предоставлению тематических, адресно-библиографических и фактографических справок.

В соответствии с п. 5. 2 ст. 5 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» освобождаются от налогообложения операции по:

1) поставке товаров (кроме подакцизных товаров и подпадающих под определение 124 групп УКТВЭД) и услуг (кроме игорного и лотерейного бизнеса), непосредственно изготавливаемых предприятиями и организациями общественных организаций инвалидов, имущество которых является их собственностью, где количество инвалидов, имеющих там основное место работы, составляет в течение предыдущего отчетного периода не менее 50% общей численности работающих, и при условии, что фонд оплаты

труда таких инвалидов составляет в течение отчетного периода не меньше 25% суммы общих расходов на оплату труда, которые относятся к составу валовых расходов производства. Перечень указанных товаров (услуг) ежегодно устанавливается Кабинетом Министров Украины по представлению межведомственной комиссии по вопросам деятельности предприятий и организаций общественных организаций инвалидов.

Непосредственным считается изготовление товаров, в результате которого сумма расходов, понесенных на переработку (обработку, другие виды преобразования) сырья, комплектующих, составных частей, других покупных товаров, которые используются в изготовлении таких товаров, составляет не менее 8% от продажной цены таких изготовленных товаров. Указанные предприятия и организации общественных организаций инвалидов имеют право применять эту льготу при наличии регистрации в соответствующем налоговом органе, которая осуществляется на основании представления положительного решения межведомственной комиссии по вопросам деятельности предприятий и организаций общественных организаций инвалидов и соответствующего заявления налогоплательщика о желании получить такую льготу в соответствии с Законом Украины «Об основах социальной защищенности инвалидов в Украине».

При нарушении налогоплательщиком этого требования подпункта налоговый орган отменяет его регистрацию как лица, имеющего право на налоговую льготу, а налоговые обязательства такого налогоплательщика пересчитываются с налогового периода, по результатам которого были выявлены такие нарушения, в соответствии с общими правилами налогообложения и с одновременным применением соответствующих финансовых санкций;

2) бесплатной передаче продукции (работ, услуг) собственного производства вспомогательными сельскими хозяйствами и лечебно-производственными трудовыми мастерскими (цехами, участками) домов-интернатов и территориальных центров по обслуживанию одиноких граждан преклонного возраста (пенсионеров), при условии, что такая передача осуществляется для обеспечения собственных потребностей указанных заведений;

3) поставке в сельской местности сельскохозяйственными товаропроизводителями услуг по ремонту школ, дошкольных заве-

дений, интернатов, заведений здравоохранения и предоставлению материальной помощи (в пределах одного не облагаемого налогом минимума доходов граждан в месяц на одно лицо) продуктами питания собственного производства и услуг по обработке земли многодетным семьям, ветеранам труда и войны, реабилитированным гражданам, инвалидам труда, инвалидам с детства, одиноким лицам преклонного возраста, лицам, пострадавшим в результате Чернобыльской катастрофы, школам, дошкольным заведениям, интернатам, заведениям здравоохранения;

4) бесплатной передаче приборов, оборудования, материалов научным учреждениям и научным организациям, высшим учебным заведениям III–IV уровней аккредитации, внесенным в Государственный реестр научных организаций, которым предоставляется поддержка государства.

К льготным относятся также операции по поставке товаров (работ, услуг), для собственных потребностей дипломатических представительств, консульских учреждений иностранных государств и представительств международных организаций в Украине, а также для использования дипломатическим персоналом этих дипломатических миссий и членами их семей, проживающими совместно с лицами этого персонала. Порядок освобождения и перечень операций, подлежащих освобождению, устанавливаются Кабинетом Министров Украины исходя из принципа взаимности по каждому отдельному государству. Освобождаются от налогообложения и операции по импорту товаров морского промысла (рыба, млекопитающие, моллюски, ракообразные, водные растения и т. п., охлажденные, соленые, мороженные, консервированные, переработанные в муку или в другую продукцию), добытых (выловленных, произведенных) судами, зарегистрированными в Государственном судовом реестре Украины или Судовой книге Украины. Операции по дальнейшей поставке указанных товаров любыми лицами облагаются налогом в общем порядке.

Освобождение распространяется также на операции с культурными ценностями, которые ввозятся в Украину и внесены в Государственный реестр культурных ценностей Украины, порядок создания и ведения которого утверждается Кабинетом Министров Украины.

Специальный перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), характерен и для действующего российского налогового законодательства. В частности, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Данные положения применяются в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы настоящего пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации¹:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Установленное ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-

¹ Часть 2 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В соответствии с этим к медицинским услугам относятся:

– услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

– услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

– услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

– услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;

– услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

– услуги патолого-анатомические;

– услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям. Данное положение применяется в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования;

б) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

– городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). К услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

– морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

11) монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств. К коллекционным монетам из драгоценных металлов относятся: монеты из драгоценных металлов, являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств), чеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности; монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств);

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах,

ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

13) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса;

15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

16) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

– работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;

– работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей. Указанные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления;

17) услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

18) товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

19) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». Реализация подобных товаров (работ, услуг) подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) только при представлении в налоговые органы следующих документов:

а) контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации. В случае, если получателем безвозмездной помощи (содействия) является федеральный орган исполнительной власти Российской Федерации, в налоговый орган представляется контракт (копия контракта) с уполномоченной этим федеральным органом исполнительной власти Российской Федерации организацией;

б) удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);

в) выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной донором организации) или получателю безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной федеральным органом исполнительной власти организации) товары (работы, услуги).

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг);

20) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

а) услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культивентаря, животных, экспонатов и книг; услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и доку-

ментов из фондов указанных учреждений; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений; услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек; услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений; услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуги по распространению билетов, указанных в абзаце третьем настоящего подпункта;

б) реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;

в) реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов. К учреждениям культуры и искусства в целях исчисления налога на добавленную стоимость относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литераторов, композиторов), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

21) работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

22) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

23) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в

портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка;

24) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции:

1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению, религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

2) реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

а) общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов;

б) организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных в абзаце втором настоящего подпункта общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность

инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 процентов;

в) учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные в абзаце втором настоящего подпункта общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

г) лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

3) осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

– привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;

– размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;

– открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;

– осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

– кассовое обслуживание организаций и физических лиц;

– купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);

– осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии), а также осуществление банками следующих операций:

– выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;

– оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент–банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

– услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;

4) операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

5) осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка Российской Федерации;

6) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

7) оказание услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

Операциями по страхованию, со страхованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

– страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, со страхования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантъему);

– проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;

– страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор со страхования от имени и по поручению страховщиков;

– средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;

8) организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса; проведение лотерей, организуемых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов;

9) реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиями независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков);

10) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

11) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями

уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

12) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;

13) реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;

14) оказание услуг адвокатами, а также оказание услуг коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

15) операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме; совершение нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера в соответствии с законодательством Российской Федерации о нотариате;

16) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

17) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

18) проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;

19) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70 процентов, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

20) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

21) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

22) реализация лома и отходов черных и цветных металлов;

23) передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 рублей.

Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи, то налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций. Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. Такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогопла-

тельщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации. Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров. При изменении условий предоставления льгот (отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению) налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Абсолютно логичным является предоставление данного вида льгот при осуществлении деятельности в интересах государственных и муниципальных предприятий и организаций. Однако подобное отношение предполагает исключительно публично-правовую природу. В решениях судебных органов подчеркивается бесспорность ссылок плательщиков на то, что они входят в систему органов местного самоуправления (которые освобождаются от налогообложения), на том основании, что они выполняют функции заказчика-застройщика в интересах муниципального образования. Подобные отношения носят ярко выраженный гражданско-правовой характер, независимо от того, кто выступает инвестором. Осуществление надзора за качеством строительства не превращает эти отношения в публично-правовые и в данных условиях может быть использован только общий порядок налогообложения¹.

Целый ряд подобного типа освобождений связан с арендными отношениями. При этом, безусловно, к льготным относятся платежи, имеющие налоговую природу, формирующие доходные части бюджета. Так, арендные платежи за право пользования землей, уплачиваемые непосредственно в муниципальный бюджет города, относятся именно к данной разновидности и не облагаются налогом на добавленную стоимость. Опять-таки в данном случае важно иметь в виду, что размер подобных платежей должен фор-

¹ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 264.

мироваться не по договоренности сторон, а носить ярко выраженные публично-правовые основания возникновения, определяться специально уполномоченным государственным или муниципальным органом¹. Использование налоговых освобождений в данной ситуации определяется отдельными разновидностями аренды. Так, например, к специфическим видам аренды относится судебными органами передача имущества в лизинг. При определении возможности предоставления льготы по налогу на добавленную стоимость его рассматривают именно как аренду, а не как сделку, имеющую инвестиционный характер².

Азербайджанское налоговое законодательство также отдельной статьей Налогового кодекса представляет освобождения от уплаты налога. Так, в соответствии со ст. 164 Налогового кодекса Азербайджанской Республики от уплаты налога на добавленную стоимость освобождаются следующие виды предоставления товаров, выполнения работ и оказания услуг (кроме экспорта товаров), а также виды импорта:

– стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий, а также часть арендной платы за аренду государственного имущества, подлежащая изыманию в бюджет;

– оказание финансовых услуг;

– поставка или импорт национальной или иностранной валюты (кроме поставок или импорта для целей нумизматики), а также ценных бумаг;

– импорт золота, предназначенного для размещения в активах Национального банка Азербайджанской Республики, а также ввоз валютных ценностей, денежных знаков Азербайджанской Республики, юбилейных монет и иных подобного рода ценностей, изготовленных за рубежом;

– вложение любых средств в виде доли в уставный фонд (капитал) предприятия;

– пошлины, платы за визу, сборы, удержанные органами государственной власти, местного самоуправления и иными уполномо-

¹ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 245.

² Там же. – С. 266.

моченными органами в пределах удержанных сумм и услуги, оказанные за осуществление таких удержаний;

– приобретение товаров, выполнение работ, оказание услуг и их импорт за счет кредитов и ссуд, выделяемых международными организациями, правительствами иностранных государств и зарубежными юридическими и физическими лицами, в соответствии с межгосударственными и межправительственными соглашениями, а также приобретение товаров, выполнение работ, оказание услуг и их импорт за счет доли азербайджанской стороны в проектах, осуществляемых за счет этих кредитов и ссуд, если указанная доля не превышает 49%;

– обороты по всем видам купли-продажи продукции средств массовой информации, редакционная, издательская и полиграфическая деятельность, связанная с производством печатной продукции средств массовой информации (за исключением рекламных услуг);

– редакционная, издательская и полиграфическая деятельность, связанная с производством учебников для средних школ, детской литературы и изданий государственного значения, финансируемых из бюджета;

– ритуальные услуги похоронных бюро и кладбищ;

– импорт товаров, выполнение работ и оказание услуг, связанных с исполнением обязанностей, Национального банка Азербайджанской Республики, предусмотренных законодательством;

– операции по передаче в любой форме в Государственный нефтяной фонд Азербайджанской Республики основных фондов, движимого имущества и иных активов, в отношении которых, в соответствии с соглашениями о разведке, разработке нефтегазовых запасов и паевом распределении добычи, соглашениями об экспортных трубопроводах и другими аналогичными соглашениями предусмотрена их передача Азербайджанской Республике, в том числе юридическим лицам, представляющим Азербайджанскую Республику.

Иные виды импорта могут быть освобождены от налога на добавленную стоимость соответствующими органами исполнительной власти¹.

¹ Статья 164 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

Представляется, что данный подход азербайджанского законодателя не совсем корректен. Судя по перечню операций и по содержанию статьи, речь идет об освобождении от налогообложения, об освобождении от исполнения обязанности по налогу на добавленную стоимость в случае, если плательщик осуществляет данные операции. Однако освобождения от уплаты налога и освобождения от налогообложения — это разные вещи. В последнем случае освобождение касается всех составляющих налоговой обязанности (учет, уплата, отчетность). Если же исходить из названия ст. 164 Налогового кодекса Азербайджанской Республики, то льгота затрагивает только уплату налога, оставляя за плательщиками при перечисленных операциях осуществлять обязанности по налоговому учету и отчетности. Однако это не соответствует действительности.

Регулирование льгот по налогу на добавленную стоимость налоговым законодательством Республики Казахстан предполагает многоуровневую конструкцию. Она сочетает как определенные варианты обобщения (объединяя в одной главе разновидности объекта налогообложения: облагаемого оборота и импорта), так и детализацию освобождений от налога на добавленную стоимость (финансовые услуги; геологоразведочные и геолого-поисковые работы; услуги, работы в сфере культуры, науки и образования и т. д.). Обращает на себя внимание использование усеченных или условных налоговых льгот, когда освобождение по налогу на добавленную стоимость предоставляется при условии проведения определенной операции, за исключением определенных ее разновидностей. Это же касается и освобождений, которые предоставляются при определенных дополнительных условиях.

Несколько разрозненной выглядит система льгот по налогу на добавленную стоимость, которая закреплена в главе 37 Налогового кодекса Республики Казахстан. Статьями 225–234 предпринята попытка установить как перечень освобождений, так и частные их проявления. Так, в соответствии со ст. 225 освобождаются от налога на добавленную стоимость обороты по реализации следующих товаров (работ, услуг):

- 1) почтовых марок (кроме коллекционных);
- 2) марок акцизного сбора (учетно-контрольных марок, предназначенных для маркировки подакцизных);

3) услуг, осуществляемых уполномоченными органами, в связи с которыми взимается государственная пошлина;

4) услуг, оказываемых по осуществлению адвокатской деятельности, нотариальных действий;

5) товаров (работ, услуг), осуществляемых Национальным банком Республики Казахстан;

6) имущества, реализуемого в порядке приватизации государственной собственности;

7) передачи основных средств на безвозмездной основе в пользу государственных учреждений, а также передачи основных средств на безвозмездной основе государственными учреждениями в пользу государственных предприятий в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

8) взносов в уставный капитал;

9) возврата имущества, полученного в качестве взноса в уставный капитал;

10) ритуальных услуг похоронных бюро, услуг кладбищ и крематориев;

11) оборотов по реализации лотерейных билетов, за исключением услуг по их реализации;

12) услуг по обеспечению информационного и технологического взаимодействия между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов по операциям с банковскими картами;

13) оборотов по реализации связанных с землей и зданиями жилищного фонда финансовыми услугами, финансовым лизингом, услугами, оказываемыми некоммерческими организациями, геологоразведочными и геолого-поисковыми работами, услугами в сфере культуры, науки и образования, медицинской и ветеринарной деятельности и т. д.¹

Реализация здания (части здания) жилищного фонда и (или) аренда такого здания (части здания), в том числе субаренда, освобождаются от налога на добавленную стоимость, за исключением:

1) первой реализации построенного здания (части здания) жилищного фонда;

¹ Статьи 226–233 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

2) реализации или аренды здания (части здания), используемого в целях предоставления гостиничных услуг;

3) предоставления услуг по проживанию в гостинице.

К построенному зданию жилищного фонда также относится здание, которое было подвергнуто реконструкции (ремонту), стоимость которой составляет не менее 50% от первоначальной стоимости такого здания, если после реконструкции указанное здание будет использоваться в жилищных целях. Предоставление права владения и пользования земельным участком и (или) аренда земельного участка, в том числе субаренда, освобождаются от налога на добавленную стоимость, за исключением платы за предоставление земельного участка для парковки или хранения автомобилей, а также иных транспортных средств¹.

В соответствии со ст. 227 Налогового кодекса Республики Казахстан от налога на добавленную стоимость освобождаются обороты по реализации финансовых услуг. К финансовым услугам, освобождаемым от налога на добавленную стоимость, относятся:

1) банковские операции, осуществляемые на основании лицензии Национального банка Республики Казахстан на проведение банковских операций:

– прием депозитов, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;

– открытие и ведение корреспондентских счетов банков и организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций;

– открытие и ведение металлических счетов физических и юридических лиц, на которых отражается физическое количество аффинированных драгоценных металлов, принадлежащих данному лицу;

– переводные операции: выполнение поручений физических и юридических лиц по переводу денег;

– заемные операции: предоставление кредитов в денежной форме;

– факторинговые и форфейтинговые операции;

– осуществление расчетов по поручению физических и юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

¹ Статья 226 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

– доверительные (трастовые) операции: управление деньгами, аффинированными драгоценными металлами и ценными бумагами в интересах и по поручению доверителя;

– клиринговые операции: сбор, сверка, сортировка и подтверждение платежей, а также проведение их взаимозачета и определение чистых позиций участников клиринга;

– ломбардные операции: предоставление краткосрочных кредитов под залог депонируемых легко реализуемых ценных бумаг и движимого имущества;

– организация обменных операций с иностранной валютой;

– прием на инкассо платежных документов (за исключением векселей);

– выдача гарантий, предусматривающих исполнение в денежной форме;

– открытие (выставление) и подтверждение аккредитива и исполнение обязательств по нему;

– кассовые операции: прием, выдача, пересчет, размен, обмен, сортировка, упаковка;

– хранение ценных бумаг выпущенных в бездокументарной форме;

– выдача банковских поручительств и иных обязательств за третьи лица, предусматривающих исполнение в денежной форме;

2) операции с ценными бумагами, услуги профессиональных участников рынка ценных бумаг, а также услуги организаций по осуществлению деятельности на рынке ценных бумаг на основании лицензии, выданной в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

3) операции по страхованию (перестрахованию), а также предоставление услуг страховых брокеров (страховых агентов) по заключению и исполнению договоров страхования (перестрахования);

4) операции с платежными карточками, чеками, векселями, депозитными сертификатами;

5) предоставление услуг по управлению пенсионными активами;

6) услуги накопительных пенсионных фондов по привлечению пенсионных взносов по распределению и зачислению полученного инвестиционного дохода от пенсионных активов;

7) реализация доли участия в уставном капитале предприятия.

Освобождается от налога на добавленную стоимость также передача имущества в финансовый лизинг в части суммы вознаграждения, подлежащего получению лизингодателем, при соблюдении следующих условий:

а) такая передача соответствует требованиям, установленным относительно финансового лизинга;

б) лизингополучатель приобретает имущество в качестве основного средства (ст. 228).

Освобождаются от налога на добавленную стоимость также обороты по реализации услуг, осуществляемых некоммерческими организациями, если они связаны:

1) с оказанием услуг по защите и социальному обеспечению детей, престарелых, ветеранов войны и труда, инвалидов;

2) с осуществлением религиозными организациями обрядов и церемоний, реализации предметов религиозной принадлежности (ст. 229).

Освобождаются от налога на добавленную стоимость также обороты по реализации геологоразведочных и геолого-поисковых работ. Под геологоразведочными и геолого-поисковыми работами понимается совокупность взаимосвязанных, применяемых в определенной последовательности работ, обеспечивающих поиск, разведку, оценку и подготовку месторождений (залежей) углеводородного и минерального сырья к разработке (ст. 230).

Льготы по налогу на добавленную стоимость представлены также по услугам, работам, образованию (ст. 231 Налогового кодекса Казахстана). Услуги, работы в сфере культуры, науки и образования освобождаются от налога на добавленную стоимость, если относятся к услугам, работам:

1) по осуществлению театрально-концертной деятельности, за исключением услуг в сфере шоу-бизнеса;

2) образовательным в сфере дошкольного воспитания и обучения; начального, основного, среднего, дополнительного общего образования; начального, среднего, высшего и послевузовского

профессионального образования; переподготовки и повышения квалификации, осуществляемым по соответствующим лицензиям на право ведения данных видов деятельности;

3) научно-исследовательских работ, осуществляемых в рамках государственного заказа;

4) по библиотечному обслуживанию;

5) по сохранению исторического и культурного наследия, архивных ценностей.

Обороты по реализации товаров (работ, услуг), связанных с медицинским и ветеринарным обслуживанием, освобождаются от налога на добавленную стоимость только в случаях:

1) реализации лекарственных средств любых форм, а также материалов и комплектующих для их производства;

2) реализации изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические, и медицинской (ветеринарной) техники, а также материалов и комплектующих для их производства;

3) оказания медицинских (ветеринарных) услуг за исключением косметологических¹.

В соответствии со ст. 233 Налогового кодекса Республики Казахстан реализация одним плательщиком налога на добавленную стоимость другому предприятию или самостоятельно функционирующей части предприятия освобождается от налога на добавленную стоимость на основании:

1) ликвидационного баланса и (или) разделительного и передаточного баланса предприятия с указанием передаваемых активов, источников их формирования и (или) обязательств по ним;

2) заявления, подписанного обоими участниками операции о применении освобождения от налога на добавленную стоимость, предусмотренного настоящим пунктом, представленного в соответствующие налоговые органы не позднее чем через десять рабочих дней после совершения оборота.

Данное положение применяется также в случае переуступки прав, предоставляемых контрактом на недропользование.

¹ Статья 232 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

Импорт, освобождаемый от налога на добавленную стоимость касается только определенных товаров (ст. 234 Налогового кодекса Республики Казахстан):

1) импорт национальной валюты, иностранной валюты (кроме используемой в нумизматических целях), а также ценных бумаг;

2) импорт товаров физическими лицами по нормам беспошлинного ввоза товаров, утвержденным Правительством Республики Казахстан;

3) импорт товаров, за исключением подакцизных, ввозимых в качестве гуманитарной помощи в порядке, определяемом Правительством Республики Казахстан;

4) импорт товаров, за исключением подакцизных, ввозимых в благотворительных целях по линии государства, правительств государств, международных организаций, включая оказание технического содействия;

5) импорт товаров, ввезенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними и освобождаемых в соответствии с международными договорами, ратифицированными Республикой Казахстан;

6) товары, подлежащие декларированию в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан в таможенных режимах, устанавливающих освобождение от уплаты налогов;

7) импорт лекарственных средств, в том числе лекарств-субстанций; изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, сурдотифлотехники и медицинской (ветеринарной) техники; материалов и комплектующих для производства лекарственных и диабетических средств, изделий медицинского (ветеринарного) назначения, включая протезно-ортопедические изделия, и медицинской (ветеринарной) техники;

8) импорт почтовых марок (кроме коллекционных);

9) импорт сырья для производства денежных знаков, осуществляемый Национальным банком Республики Казахстан и его организациями;

10) импорт оборудования для обслуживания платежными карточками;

11) импорт товаров, осуществляемый за счет средств фантов, предоставленных по линии государств, правительств-государств и международных организаций¹.

Пониженная ставка налогообложения. Данная разновидность льготы появилась в определенной мере условно. Прежде всего, законодатель, выделяя две ставки (20% и 0), не акцентирует внимания на том, какая из них базовая или основная. Отнесение 20%-ной ставки к основной базируется на том, что нулевая ставка применяется в особых случаях, тогда как преимущественное исчисление налоговой обязанности связывается со ставкой 20%. Кроме того, другие пониженные ставки этого налога связываются со специальными режимами налога на добавленную стоимость.

Учитывая это, можно выделить два варианта применения в украинском налоговом законодательстве льготной ставки налога на добавленную стоимость:

а) нулевая ставка. За счет применения данной ставки налогоплательщик освобождается от обязанности уплаты налога, но сохраняет обязанность налогового учета и отчетности в связи с налогом на добавленную стоимость. На анализе этой ставки мы уже останавливались, когда исследовали содержание такого элемента правового механизма налога на добавленную стоимость, как ставка;

б) пониженная ставка (6 и 9%). Применение таких ставок закреплено для специального режима налогообложения деятельности в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства. В соответствии с п. 8¹. 2 ст. 8¹ Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» специальный режим налогообложения предусматривает освобождение сельскохозяйственных предприятий от обязанностей уплаты этого налога по ставке в 20%.

Налогообложение операций по продаже (поставке) сельскохозяйственным предприятием сельскохозяйственной продукции осуществляется по следующим ставкам налога:

– 6 процентов от стоимости проданных (поставленных) товаров лесного хозяйства и рыболовства, сопутствующих им услуг;

¹ Статья 234 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс). – С. 97–98.

– 9% от стоимости проданных (поставленных) товаров сельского хозяйства, сопутствующих им услуг. При этом база налогообложения, к которой применяется ставка при исчислении суммы налога, определяется в общем порядке.

Переходные положения Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» предусматривают 5-летний мораторий на распространение действующих и введение новых льгот. С учетом этого предприятия осуществляют операции, которые облагаются налогом на добавленную стоимость, не облагаются налогом на добавленную стоимость и освобождены от уплаты данного налога. В соответствии с Законом применяются две ставки налогообложения: 20% и нулевая. В соответствии с п. 6. 2 Закона об НДС предусмотрено налогообложение по нулевой ставке отдельных операций. При применении нулевой ставки плательщик не только не начисляет налог на добавленную стоимость на стоимость таких операций, но и имеет право на отнесение к налоговому кредиту сумм налога на добавленную стоимость, которые были уплачены поставщикам за сырье (работы, услуги). Таким образом, применение нулевой ставки обложения налогом на добавленную стоимость дает возможность включать в сумму налогового кредита налог на добавленную стоимость на приобретенные товары (работы, услуги), использованные для продажи товаров (работ, услуг), которые облагаются налогом по нулевой ставке¹.

Не применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость к операциям, связанным с вывозом (экспортом) товаров (работ, услуг), в тех случаях, когда эти операции освобождены от налогообложения на таможенной территории Украины².

Использование нулевой ставки традиционно предполагают и иные налоговые законодательства³.

¹ Пункт 5.1 (кроме пп. 5.1.2, 5.1.7) и п. 5. 2 ст. 5 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 64.

³ Пункт 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации; ст. 165 Налогового кодекса Азербайджанской Республики; гл. 36 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

4. Освобождения при перемещении имущества и материальных ценностей через таможенную границу. Так, налог на добавленную стоимость не начисляется при экспортировании товаров за пределы таможенных границ Украины.

Российский законодатель отдельной статьей (ст. 150) закрепляет освобождения при ввозе товаров на территорию Российской Федерации. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации:

1) товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации, в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

2) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользо-

вания Российской Федерации на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

10) валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей;

11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации.

При передаче экспортируемого товара иностранному покупателю на территории Российской Федерации (что может быть обусловлено условиями договора поставки) льгота по налогу на добавленную стоимость также должна применяться. Однако возможность ее использования будет связываться только с фактическим вывозом товара за пределы территории Российской Федерации¹. Не будут оказывать влияние на предоставление налоговой льготы обстоятельства, связанные с условиями поставки, действиями и намерениями поставщика, являющиеся сферой гражданско-правового регулирования. Налоговая льгота будет являться областью налогового-правового регулирования, и только в этом случае могут учитываться отдельные аспекты поставки².

Использование нулевой ставки при производстве и реализации экспортируемых и импортируемых товаров российскими перевозчиками обосновано только в случае отнесения данных работ (услуг) к работам (услугам) по сопровождению, транспортировке, погруз-

¹ Статья 151 Налогового кодекса Российской Федерации; ст. 97 Таможенного кодекса Российской Федерации.

² Подробнее см.: Судебная практика по налоговым спорам // Налоговое и финансовое право. — 2002. — № 11. — С. 171

ке, перегрузке¹. Другие виды работ (услуг) не подпадают под льготную ставку, поскольку рассматриваются как транспортно-экспедиционное обслуживание².

Такой тип освобождений связывается с фактом реального экспорта. Согласно правовой позиции, изложенной в Постановлении Конституционного суда Российской Федерации от 14. 07. 2003 г. № 12-П, данное основание может подтверждаться не только документами, непосредственно предусмотренными налоговым законодательством³, но и другими документами. При этом возможность такой замены может быть предусмотрена не только налоговым законодательством, но и нормами других отраслей законодательства Российской Федерации. Особый режим предоставления документации может предусматриваться положениями международного соглашения. В данном случае к таким документам могут быть отнесены товаросопроводительные, пассажирские билеты и багажные квитанции, на которых имеются отметки таможни. Эти документы рассматриваются как определенная альтернатива выделенной законодательством международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, которая подтверждает реальный экспорт и вывоз товара за пределы таможенной территории Российской Федерации⁴.

Принципиальные подходы к предоставлению подобных видов льгот сохраняются и при частичном вывозе товара, подлежащего освобождению от налога на добавленную стоимость. Судебными органами Российской Федерации обращалось внимание на неправомерность в отказе предоставления льготы по налогу на добавленную стоимость, когда различные части товара были вывезены с таможенной территории в различных режимах. Так, товар в режиме экспорта был вывезен за рубеж в личном багаже работника предприятия-экспортера. Договор перевозки груза подтверждался

¹ См.: Судебная практика по налоговым спорам // Налоговое и финансовое право. – 2002. – № 11. – С. 171.

² Глава 41 Гражданского кодекса Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

³ Пункт 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

⁴ См.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 327.

грузовой таможенной декларацией и счетом-проформой. Другая часть товара была вывезена почтой, что подтверждено отметками таможенных органов на грузовой таможенной декларации. В обоих случаях международная авиационная грузовая накладная не оформлялась. Исходя из последнего, налоговые органы настаивали на отказе в предоставлении льготы по налогу на добавленную стоимость, что было признано неправомерным¹.

Важно иметь в виду, что применение экспортной льготы не обязывает налогоплательщика нотариально заверять переводы документов, ее подтверждающих. При наличии сомнений в достоверности копий документов налоговые органы имеют право в соответствии со статьями 88, 89, 93, 94 Налогового кодекса Российской Федерации истребовать у налогоплательщика подлинные документы².

5. Отдельная группа освобождений при налоге на добавленную стоимость связана с плательщиками. В данном случае полное освобождение от уплаты налога или льготы по отдельным обязанностям могут касаться определенных видов плательщиков налога на добавленную стоимость. Так, от налога на добавленную стоимость освобождаются иностранные дипломатические представительства в Украине и дипломатические представительства Украины за рубежом (письмо ГНИ Украины от 7 февраля 1995 года № 07/15/11-539). Эти льготы предусмотрены только в том случае, если подобные освобождения для Украины предусмотрены иностранным государством. Основанием для предоставления освобождения является официальное уведомление (нота) иностранного государства о факте или намерении освободить от НДС украинское дипломатическое представительство.

Освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость предоставляется и определенным категориям плательщиков, содержание которых осуществляется за счет бюджетных средств либо деятельность которых связана с реализацией государственных функций (образование, медицина и т. д.). Так, налоговая льгота предоставляется студенческим столовым. В некоторых случаях

¹ Судебная практика по налоговым спорам // Налоговое и финансовое право. – 2002. – № 11. – С. 164–165.

² Там же. – С. 164.

налоговые органы настаивают на исключении подобной льготы в случае отпуска продукции собственного производства ими на сторону. Однако данное освобождение не связывается с формой обслуживания или контингентом лиц, пользующихся услугой, льгота предоставляется налогоплательщику — учебному заведению¹.

Традиционным при выделении определенных плательщиков, которым предоставляются освобождения по налогу на добавленную стоимость, является выделение категорий и лиц, требующих мер социальной защиты. В частности, к таким относятся предприятия общественных организаций инвалидов. Предоставление льгот по налогу на добавленную стоимость обуславливает несколько уровней ограничений. Прежде всего, это предел инвалидов I и II групп в общей численности работающих. Кроме того, льготы предоставляются в отношении продукции, произведенной данными предприятиями.

В соответствии с украинским законодательством порядок отнесения товаров к собственному производству устанавливается Кабинетом Министров Украины. Постановлением Кабинета Министров Украины № 831 от 5 июля 1997 года «О порядке отнесения товаров (работ, услуг) к собственному производству предприятий, учреждений Всеукраинскими общественными организациями инвалидов» установлено, что к товарам (работам, услугам) собственного производства предприятий, учрежденных Всеукраинскими общественными организациями инвалидов, являющихся их полной собственностью, операции по продаже которых освобождаются от налогообложения, относятся товары (работы, услуги), на которые указанными предприятиями понесены материальные, трудовые расходы, которые отражаются в ежемесячной государственной статистической отчетности.

Сложившаяся судебная практика в Российской Федерации позволяет в связи с этим сделать несколько выводов. Прежде всего, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость реализация только тех товаров, которые произведены общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов. Опе-

¹ См.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год. / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 235–236.

рации по реализации приобретенных товаров облагаются в общем порядке¹.

В качестве льготы или особого режима исполнения обязанностей плательщика можно рассматривать освобождение Налоговым кодексом Российской Федерации налогоплательщика от исполнения обязанностей². Данный режим используется в случае, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) у налогоплательщика не превысила в совокупности два миллиона рублей (без учета налога на добавленную стоимость). Более детально на анализе этой проблемы мы останавливались при исследовании такого элемента правового механизма налога на добавленную стоимость, как плательщик.

Специфическим вариантом уменьшения налогового давления является учет освобождений по налогу на добавленную стоимость. Своеобразие его заключается в том, что в ряде случаев данные особенности влияют не столько на плательщика, (именно формального плательщика налога на добавленную стоимость), сколько через формирование цены на непосредственного потребителя товаров (работ, услуг). Поэтому, используя классический подход к пониманию налоговой льготы, их трудно отнести к освобождениям по налогу на добавленную стоимость, однако с позиций конечного влияния на уровень налогового давления, которое осуществляется через данный налог, несомненно это существенный фактор, обеспечивающий льготный режим налогообложения. Анализируя с этих позиций механизм освобождений от налога на добавленную стоимость, можно выделить два принципиальных подхода:

1. Освобождение товаров (работ, услуг) с правом вычета сумм налога, уплаченных поставщиком. В этом случае весь налог по использованному на изготовление сырья, материалам, комплектующим, топливу и т. д. принимается либо в уменьшение сумм налога, исчисленных по собственной реализации, либо возмещается на основе представленных расчетов. Ранее внесенные суммы налога, включенные в цену поставляемого товара, засчитываются в уплату предстоящих платежей или возмещаются из бюджета за счет общих

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 83, 86.

² Статья 145 Налогового кодекса Российской Федерации.

поступлений при предоставлении предприятиями соответствующих подтверждений.

2. Освобождение от налога без предоставления права вычета уплаченного поставщиками налога. В этом случае суммы налога становятся фактором издержек производства (работ, услуг). Таким образом происходит освобождение от налога на добавленную стоимость всех товаров (работ, услуг) в соответствии с определенным перечнем. Все, перечисленное в нем, освобождается без права вычета входящего налога, т. е. налога, уплаченного своим поставщикам за приобретаемые товарно-материальные ресурсы.

Инструкцией № 419 о порядке заполнения формы отчетности №1-ПП «О суммах льгот в налогообложении юридических и физических лиц — субъектов предпринимательской деятельности» определены общие моменты, касающиеся заполнения отчета по форме № 1-ПП «О суммах льгот в налогообложении юридических и физических лиц — субъектов предпринимательской деятельности», а также особенности расчета сумм льгот по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с ней данная отчетность заполняется юридическими лицами, их филиалами, отделениями, другими обособленными подразделениями, плательщиками налога на добавленную стоимость, не имеющими статуса юридического лица; физическими лицами — субъектами предпринимательской деятельности, зарегистрированными плательщиками налога на добавленную стоимость. Происходит это в сроки, предусмотренные для квартальной отчетности, то есть в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного квартала. Отчетные показатели учитываются в тысячах гривен без десятичных знаков нарастающим итогом с начала года. Заполненная форма отчета по налоговым льготам представляется в налоговую инспекцию по месту регистрации налогоплательщика.

Отчет по форме № 1-ПП налогоплательщик может отправить по почте с уведомлением о вручении в адрес налогового органа не позднее чем за десять дней до истечения предельного срока подачи отчетности. При составлении отчета по форме № 1-ПП следует руководствоваться Справочником льгот, в котором содержится информация обо всех льготах, действующих на период составления

отчетности. На сегодня действителен Справочник льгот № 32 по состоянию на 01. 12. 04. В соответствии с пп. 1. 4. 1 Правил по учету льгот по налогу на добавленную стоимость¹ льготы по налогу на добавленную стоимость представляют собой преимущества, предоставленные определенным субъектам, которые связаны с полным или частичным освобождением от установленных законом обязательств по уплате этого налога в бюджет.

Графы отчета формы № 1-ПП заполняются следующим образом:

– в графах 1 и 2 указываются код налога и его наименование согласно тому, как они указаны в Приказе № 604 или Справочнике льгот;

– в графах 3 и 4 — код данной льготы и ее наименование согласно приведенным в Справочнике льгот;

– в графах 5 и 6 — объем льгот по НДС (его определяют расчетным путем в соответствии с алгоритмами, установленными Правилами учета НДС) (Приказ № 419);

– в графах 7 и 8 — даты начала и окончания срока пользования льготой. Если льгота введена до начала отчетного периода и продолжает действовать по его окончании, то проставляются даты начала и окончания отчетного периода. В случае когда право на льготу получено или утрачено налогоплательщиком в течение отчетного периода, то в указанных графах проставляются даты начала или окончания срока применения льготы;

– графы 9 и 10 заполняются в том случае, если законодательством устанавливаются требования относительно целевого использования сумм льгот. Признак целевого использования приведен в Справочнике льгот.

Суммы льгот по налогу на добавленную стоимость корректируются в зависимости от режимов налогообложения. Есть трудности при расчете суммы льгот, применяемых к определенным операциям.

1. Операции по поставке товаров (работ, услуг), освобожденные от обложения налогом на добавленную стоимость, приведены в ст. 5 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость».

¹ Офіційний вісник України. – 2004. – №31. – Ст. 2105.

ма применяемой к ним льготы рассчитывается с применением определенного порядка¹:

$$\text{СЛ} = (\text{V пост. осв.} - (\text{V приобр. с налогом} + \text{V приобр. без налога})) \times 20\%,$$

где: СЛ — сумма льготы;

V пост. осв. — объемы поставок товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость;

V приобр. с налогом — объем приобретенных товаров (работ, услуг) с налогом на добавленную стоимость, предназначенных для операций поставок товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость, увеличенный на сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную в составе цены приобретения;

V приобр. без налога — объем приобретенных товаров (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость.

В расчете суммы льгот участвуют только расходы на приобретение товаров (работ, услуг), которые были фактически проданы в данном отчетном периоде, независимо от того, в каком налоговом периоде были понесены расходы на приобретение таких товаров (работ, услуг).

2. Операции по поставке товаров (работ, услуг), не являющиеся объектом обложения налогом на добавленную стоимость, определяются ст. 3. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». При этом расчет сумм льгот по налогу на добавленную стоимость не производится по операциям, перечисленным в пп. 4. 2. 13 Правил, а именно:

а) по передаче арендатору объекта аренды и возврату его арендодателю (пп. 3. 2. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»);

б) по передаче имущества в залог согласно договору займа и его возврату по окончании действия договора (пп. 3. 2. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»);

в) по передаче основных фондов в качестве взноса в уставный фонд юридического лица в обмен на эмитированные им корпоративные права и их возврат (пп. 3. 2. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»);

¹ Подпункт 4. 1. 11 Правил исчисления налога на добавленную стоимость с целью усовершенствования исчисления стоимостной величины влияния льгот по данному налогу на формирование доходной части Государственного бюджета Украины // Офіційний вісник України. – 2004. – № 31. – Ст. 2105.

С 31. 03. 05 г. операции по передаче оборотных средств в уставный фонд юридического лица в обмен на эмитированные им корпоративные права облагаются НДС по ставке 20%;

г) выплате заработной платы, пенсий, стипендий, субсидий, дотаций и др. (пп. 3. 2. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»);

д) по обращению валютных ценностей и т. д. (пп. 3. 2. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»);

е) выплате заработной платы, пенсий, стипендий, субсидий, дотаций и др. (пп. 3. 2. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»).

В данном случае при расчете суммы льготы используется алгоритм, аналогичный применяемому для первой операции.

3. Операции по поставке товаров (работ, услуг), облагаемые налогом по нулевой ставке, охватывают:

а) международные перевозки и другие операции, облагаемые по нулевой ставке на основании п. 6. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»;

б) операции, по которым установлена нулевая ставка налогообложения в соответствии с международными договорами;

в) экспортные операции с денежными расчетами.

С 31. 03. 05 г. поставка на экспорт товаров, подпадающих под льготы пп. 5. 1. 2 и пп. 5. 1. 7, подлежит налогообложению по нулевой ставке.

Сумма льготы в результате применения нулевой ставки при денежной форме расчетов определяется по формуле

$$СЛ = (V \text{ пост. нуль} - V \text{ приобр.}) \times 20\%,$$

где: СЛ — сумма льгот;

V пост. нуль — объем поставок товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке;

V приобр. — объем товаров (работ, услуг), приобретенных на таможенной территории Украины и импортированных для осуществления операций по поставке товаров (работ, услуг), которые облагаются налогом по нулевой ставке.

Расчет сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих возмещению из бюджета посредством применения нулевой ставки

при денежной форме расчетов, осуществляется с применением следующего порядка:

$$СЛ = НК,$$

где: СЛ — сумма льгот,

НК — налоговый кредит по приобретенным товарам (работам, услугам), используемый для операций, облагаемых НДС по нулевой ставке¹.

2.8. Налоговый период

Налоговым периодом является определенный период времени, по окончании которого формализуется налоговая обязанность. По истечении этого срока возникает необходимость определения налоговой базы, исчисления суммы налога, подлежащей уплате, и перечисления ее в бюджет². Налоговый период относительно налога на добавленную стоимость традиционно связывается с календарным месяцем. В данном случае используется либо прямое указание на такой его размер, либо устанавливается определенный критерий, связывающий исполнение налоговой обязанности с календарным месяцем.

В соответствии с п. 1 ст. 163 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый период (в том числе и для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) устанавливается как календарный месяц. Пунктом 1. 5 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» под отчетным (налоговым) периодом понимается период, за который налогоплательщик обязан осуществлять расчеты налога и уплачивать его в бюджет. Налоговое законодательство Азербайджанской Республики не использует понятия налогового периода, заменяя его категорией отчетного периода. Так, в соответствии со ст. 178 «Отчетный период по НДС» Налогового кодекса Азербайджанской Республики отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость является календарный месяц.

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 99–108

² Пункт 1 ст. 55 Налогового кодекса Российской Федерации.

Система налоговых периодов при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость предусматривается налоговым законодательством Республики Казахстан. Наряду с установлением общего налогового периода в календарный месяц¹ предполагается использование двух видов специального налогового периода:

а) квартал — в случае, если среднемесячная сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет за предыдущий квартал, составляет менее 1000 месячных расчетных показателей;

б) налоговый год — для плательщиков налога на добавленную стоимость, применяющих специальный налоговый режим для юридических лиц — производителей сельскохозяйственной продукции².

Анализ изложенных норм позволяет сделать несколько выводов. Во-первых, целесообразно разграничить налоговый и отчетный период. Если налоговый период связывается, прежде всего, с возникновением, формализацией и исполнением обязанности по уплате налога, перечислением сумм налога в бюджет, то отчетный период ориентирован на своевременное и полное предоставление налоговой отчетности. Безусловно, уплата налога и налоговая отчетность во многих случаях не совпадают. Более того, налоговый период может включать несколько отчетных периодов, в том случае, когда последние связаны с поэтапной уплатой налогов или внесением авансовых платежей. Во-вторых, законодательное закрепление понятия налогового периода может осуществляться двумя путями: либо указанием на его размеры (календарный месяц)³, либо указанием на действия налогоплательщика, которые он обязан осуществить в течение данного периода и по его итогу⁴.

При уплате налога на добавленную стоимость допускается специальный налоговый период. Так, для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализа-

¹ Пункт 1 ст. 246 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

² Пункты 2, 3 ст. 246 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

³ Пункт 1 ст. 163 Налогового кодекса Российской Федерации.

⁴ Пункт 1. 5 ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость».

ции товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал¹. В данном случае уплата налога осуществляется по итогам каждого налогового периода, исходя из фактической реализации (передачи) товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При таком определении налогового периода для налога на добавленную стоимость в объект налогообложения включается также реализация (передача) товаров, оказание услуг для собственных нужд². Важно иметь в виду, что поскольку уплата авансовых платежей по налогу на добавленную стоимость не предусматривается, то по итогам налогового периода данный налог уплачивается не по отдельной операции, а исходя из всех операций, совершенных налогоплательщиком в течение данного отрезка времени³.

2.9. Порядок исчисления налога на добавленную стоимость

Принципиальная особенность исчисления налога на добавленную стоимость связана с его косвенным характером. Наряду с особенностями регулирования плательщика (разграничения формального и реального плательщика) для исчисления данного налога характерна определенная двойственность. Она связана с необходимостью четкого разграничения понятий «сумма налога, подлежащая уплате в бюджет» и «сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю»⁴.

Предъявление суммы налога, которую должен уплатить покупатель, осуществляется путем выделения ее отдельной строкой в расчетных документах. Следует обратить внимание на специфический уведомительно-императивный характер подобного предъявления. Покупатель не может согласовывать, изменять эту сумму,

¹ Пункт 2 ст. 163 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Пункт 1 ст. 174 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Подробнее см.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 161.

⁴ Там же. – С. 139–141.

он может либо согласиться с ней (приобретая товар, работу, услугу), либо не согласиться (отказываясь от купли). Практически на стадии приобретения товара (работы, услуги) покупатель обращает внимание и учитывает размер общей цены (с включенным в нее налогом на добавленную стоимость) и не корректирует ее величину путем изменения величины налога.

Отдельные законодательные конструкции, преследующие цель максимального наполнения доходной части бюджета, превращают налог на добавленную стоимость из косвенного налога в прямой. Следует согласиться с тем, что в определенных случаях «... законодатель прибегает к такому приему нормотворческой техники, как юридическая фикция, преследую при этом цель предотвратить уклонение налогоплательщиков от уплаты НДС. Однако нельзя не отметить, что в результате использования такого приема НДС ... превращается из косвенного налога в прямой, поскольку налогоплательщик уплачивает налог за счет собственных средств, а не за счет средств, полученных от покупателя»¹.

Исчисление суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет, связывается российским законодателем с налоговыми вычетами. Используя налоговые вычеты, плательщик уменьшает сумму налога, полученную от покупателя при реализации, на сумму налога, перечисленную им самим как покупателем. Механизм налоговых вычетов именуется методом зачета по счетам или инвойсным методом, который позволяет исчислить сумму налога на отдельной стадии производства (обращения) товара, без определения величины самой добавленной стоимости, созданной на этой стадии². Поэтому очевидно, что уменьшение размера налоговых обязательств плательщика за счет налоговых вычетов не превращает последние в налоговые льготы. Прежде всего, потому что речь идет о механизме, который могут использовать все плательщики налога на добавленную стоимость, а не отдельная категория (как в ситуации с льготами), и, кроме того, применение налоговых вычетов является составной частью другого элемента правового механизма налога — исчисления суммы налога.

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 141.

² Там же. – С. 144–145.

В соответствии со ст. 166 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты. Право плательщика на налоговый вычет находится в зависимости от факта уплаты суммы налога при приобретении товара (работ, услуг). В этом случае, если в качестве оплаты плательщик передает не денежные средства, а иное имущество, сумма налога (уплаченная фактически) определяется не по стоимости товара (работ, услуг), оплачиваемой налогоплательщиком, а исходя из балансовой стоимости имущества, переданного в счет оплаты. Детализируя это положение, в п. 2 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации подчеркивается, что при использовании плательщиками собственного имущества (в том числе векселей третьих лиц) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) суммы налога на добавленную стоимость, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценки и амортизации), переданного в счет их оплаты¹.

Важно иметь в виду, что налогоплательщик не вправе произвести налоговый вычет, если сумма налога уплачена им поставщику в составе цены. Отказ в праве на налоговый вычет объективен и в том случае, если реализация товаров (работ, услуг) не связывается с возникновением обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме. Плательщику не предоставляется право на возмещение налога в случае, если он не несет реальных затрат на оплату начисленных сумм налоговой обязанности. Это распространяется и на ситуацию, когда имущество, приобретенное по возмездной сделке (к моменту его передачи поставщику в счет начисленных сумм налога), не оплачено, оплачено не полностью либо не подлежит оплате в будущем². Особенно важен в этом случае тот факт, что применение вычетов является правом, а не обязанностью налогоплательщиков. Исходя из этого, предъявление к вычету меньшей суммы налога на добавленную стоимость не является основанием для отказа в реализации

¹ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 242.

² Там же. – С. 269, 312.

права на возмещение и не обуславливает невозможность применения налоговых вычетов в полном объеме.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации, либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию. Это осуществляется в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации. Движение товаров (работ, услуг) без налогового контроля и таможенного оформления происходит в отношении:

1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

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

Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах Российской Федерации. Такие вычеты осуществляются при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплачиваются им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации для его производственных целей или осуществления иной деятельности. Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату налогоплательщику — иностранному лицу после уплаты налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого налогоплательщика. Возмещаются они только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги), имущественные права использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованных удержавшему налог налоговому агенту. Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату только при условии постановки налогоплательщика — иностранного лица на учет в налоговых органах Российской Федерации.

Право на налоговые вычеты имеют покупатели — налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика. Эти положения применяются при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены налого-

плательщиком, являющимся налоговым агентом, и при их приобретении он удержал и уплатил налог из доходов налогоплательщика.

Суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты или частичной оплаты, также могут быть отнесены к вычетам. Эта оплата осуществляется в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Некоторые особенности связаны с осуществлением вычетов при реализации товаров с применением заемных средств. Так, оплата товара за счет заемных средств дает право на вычет налога на добавленную стоимость непосредственно до момента погашения займа (оплаты векселей). Если имущество, приобретаемое налогоплательщиком по договору займа, оплачено частично (заем полностью не погашен), то принимаемая к вычету сумма на оплату начисленных сумм налога исчисляется в соответствии с той долей, в которой плательщиком оплачено переданное имущество. В данном случае учитывается фиксация реальных затрат на оплату начисленных сумм. При этом важно четко определить не только факт расхода налогоплательщика на оплату начисленных ему сумм налога, но и характер произведенных затрат. Затраты должны составлять реальные расходы плательщика на оплату начисленных сумм. Зачет встречных требований не может быть основанием признания начисленных поставщиком сумм налога фактически оплаченными плательщиком, поскольку он не связан с реальными затратами налогоплательщиков на оплату начисленных ему сумм. Реальными затратами плательщика начисленные суммы налога становятся только при оплате им предыдущему кредитору полученного от него права требования к поставщику. В этом случае начисленные суммы налога становятся фактически оплаченными налогоплательщиком и соответственно подлежащими вычету¹.

Исходя из определения Конституционного суда Российской Федерации от 08. 04. 2004 № 169-О под фактически уплаченными поставщиками суммами налога на добавленную стоимость подра-

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 128–129, 133–134.

зумеваются реально понесенные налогоплательщиком затраты. Поэтому для признания фактически уплаченными сумм налога с целью принятия их к вычету требуется:

- а) установление факта осуществления налогоплательщиком расходов на оплату начисленных ему сумм налога;
- б) определение характера произведенных налогоплательщиком затрат, оценка их как расходов на оплату реальных затрат налогоплательщика.

Отсутствие объективных условий для признания таких сумм фактически уплаченными (плательщик не осуществил реальных затрат) приводит к невозможности реализации права уменьшения им общей суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Фактически уплаченной суммой налогоплательщиком признается сумма налога, уплаченная им за счет собственного имущества или за счет собственных денежных средств. При этом передача собственного имущества приобретает характер реальных затрат на оплату начисленных сумм налога только в том случае, если передаваемое имущество ранее было получено налогоплательщиком по возмездной сделке (и на момент принятия к вычету полностью им оплачено), либо получено в счет оплаты реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Если имущество, приобретаемое по возмездной сделке, оплачено не полностью, то принимаемая к вычету сумма налога должна исчисляться в соответствии с той долей, в которой плательщиком оплачено переданное имущество. При безвозмездной передаче поставщику имущества за приобретенные товары (работы, услуги) право на налоговый вычет не возникает, поскольку такая передача не связана с необходимостью реальных затрат¹.

В случае проведения подрядных работ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками):

- а) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств;
- б) суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ;

¹ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 268–269.

в) суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

В пункте 6 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации подчеркивается, что вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборки (монтажа) основных средств и т. д. Суммы налога подлежат вычету в этом случае после принятия на учет объектов соответственно завершенного или незавершенного капитального строительства. Право на налоговый вычет не связывается непосредственно с моментом государственной регистрации, поскольку последнее обстоятельство не имеет значения для целей налогообложения и не влияет на предоставление налогового вычета¹.

При реорганизации вычета у правопреемника подлежат суммы налога, предъявленные реорганизованной организации по товарам (работам, услугам), которые ею приобретены для выполнения строительно-монтажных работ в целях собственного потребления. Применяются к вычету суммы налога, не принятые реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету на момент завершения реорганизации. Вычетам подлежат суммы налога при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. Вычеты должны быть связаны с имуществом (предназначенным для осуществления операций), стоимость которого подлежит включению в расходы.

Судебная практика основывается на том, что налогоплательщику возмещается налог на добавленную стоимость, уплаченный по основным средствам, принятым к учету. В этом случае порядок возмещения не связывается с применяемыми в бухгалтерском учете терминами и определениями, особенностями отражения стоимости приобретаемых основных средств на счетах бухгалтерского учета. Основаниями, определяющими право на возмещение налога на добавленную стоимость по приобретаемым плательщиком материальным ресурсам, является как производственное назначение этих ресурсов, так и их фактическое наличие. В любом

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 146.

случае это не связывается с обязательной передачей материальных ресурсов в производство, а основных средств в эксплуатацию.

Нормы действующего налогового законодательства Российской Федерации, определяя порядок вычетов по налогу на добавленную стоимость, не детализируют положение, на каких счетах бухгалтерского учета должно учитываться оборудование и иные основные средства. В соответствии с п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации вычеты сумм налога, предъявленные продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся после их принятия на учет. Это не связывает право налогоплательщика произведения вычета налогов с моментом приобретения права собственности на оплаченные и принятые к учету основные средства¹.

Налоговые вычеты производятся на основании счет-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами. При этом ошибка, допущенная в оформлении платежных документов, не может являться основанием для лишения налогоплательщика права на применение налогового вычета. Правда, в этом случае должен быть абсолютно доказан факт уплаты им сумм налога на добавленную стоимость продавцам товаров (работ, услуг). Налоговое законодательство не содержит указания на то, что невыделение налогоплательщиком в расчетных документах суммы налога на добавленную стоимость лишает его права на применение налоговых вычетов².

Не является основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога и выделение в качестве субъекта не непосредственно налогоплательщика, а его филиала. Статья 169 Налогового кодекса Российской Федерации не требует обязательного указания адреса именно налогоплательщика, а не его филиала. Поэтому в счет-фак-

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 99–100.

² Там же. – С. 97.

туре поставщика может быть указан как адрес плательщика, так и адрес филиала, являющегося грузополучателем¹.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Осуществляются вычеты после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом их особенностей и при наличии соответствующих первичных документов. При приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и фактической уплате таможенному органу налога на добавленную стоимость для применения налогового вычета следует руководствоваться положениями, регулирующими вычет налога на добавленную стоимость, уплаченного на таможене при ввозе товара на таможенную территорию², а не нормой, регулирующей особый порядок для объектов завершенного или незавершенного капитального строительства³. Основными факторами, определяющими право плательщика на вычет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), являются: а) их производственное назначение; б) фактическое наличие; в) учет; г) оплата⁴.

Вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) производятся только при предоставлении в налоговые органы соответствующих документов.

В соответствии с действующим украинским налоговым законодательством реализация товаров (работ, услуг) плательщиками

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 110.

² Пункт 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Пункт 5 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

⁴ См.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 332–333.

осуществляется по ценам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость, отражаемую в отдельной строке. Без подобной отметки расчетные документы не принимаются к исполнению. Именно поэтому порядок исчисления и отражения суммы налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость, подлежащей перечислению в бюджет, является одним из важных моментов при исполнении данной налоговой обязанности в целом. В самом общем порядке сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая перечислению в бюджет, определяется как разница между суммой налога на добавленную стоимость, отраженной в цене реализации товаров (работ, услуг), и суммой налога на добавленную стоимость в цене приобретения. Фактически таким образом законодатель определяет основной подход к исчислению данного налога. Так, в соответствии с п. 7. 1 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» поставка товаров (работ, услуг) осуществляется по договорным (контрактным) ценам с дополнительным начислением налога на добавленную стоимость¹. Детализируя это общее установление относительно порядка исчисления налога на добавленную стоимость, законодатель регулирует и определяет режим применения налоговой накладной, выделяет дату возникновения налоговых обязательств, конструкцию налогового кредита и момент возникновения права на него.

В Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20 декабря 1991 года механизм исчисления налога на добавленную стоимость был представлен в более упрощенной форме. Прежде всего, в начале 90-х годов еще не применялся механизм налогового кредита, не регулировались особенности оформления налоговых накладных. Статья 7 данного акта определяла, что реализация товаров (работ, услуг) предприятиями производится по ценам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. При этом в расчетных документах на реализацию товаров (работ, услуг) сумма налога указывалась отдельной строкой. Реализация товаров (работ, услуг) населению производилась по ценам и тарифам, включающим сумму налога на добавленную стоимость по установленным ставкам.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, определялась как разница между суммами налога, полу-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

ченными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщиками за материальные ресурсы, топливо, работы, услуги, стоимость которых относится на затраты производства и обращения.

Незначительно изменилась данная норма с принятием Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость». Так, в соответствии со ст. 7 реализация товаров (работ, услуг) предприятиями осуществлялась по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. В расчетных (платежных) документах на реализацию товаров (работ, услуг) сумма налога указывалась отдельной строкой, а при освобождении их от налога в указанных документах делалась пометка «Без НДС». Расчетные (платежные) документы, в которых сумма налога не выделена или в них не сделана пометка «Без НДС», учреждениями банков не принимались к исполнению.

Сумма налога на добавленную стоимость, которая подлежала уплате в бюджет, определялась как разница между суммой налога, полученного от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, которые уплачены или подлежат уплате поставщикам за выполненные работы, услуги, приобретенные материальные ресурсы, топливо. Важно иметь в виду, что стоимость данных материальных ресурсов относилась к затратам производства и обращения. Таким же образом исчислялся и налог за приобретенные и введенные в эксплуатацию основные производственные фонды, взятые на учет нематериальные активы.

Во всех случаях отгрузки товаров (выполнения работ, предоставления услуг), включая продажу за наличный расчет, по бартерному обмену в обязательном порядке составлялись счет-фактуры (накладные, акты, реестры и т. д.), в которых сумма налога указывается отдельной строкой¹. В Декрете впервые акцентируется внимание на необходимости оформления специальных расчетно-отчетных документов — счет-фактур. Впоследствии украинское налоговое законодательство перешло к другим формам — налоговой накладной.

Несколько по-иному подходит к исчислению налога на добавленную стоимость российское налоговое законодательство, ориен-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

тируясь на определение процентной доли налоговой базы. В случае раздельного учета сумма налога определяется в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно по соответствующим налоговым ставкам. Если обязанность по исчислению суммы налога делегируется непосредственно плательщику, то в отношении налогоплательщиков — иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, сумма налога определяется налоговыми агентами отдельно по каждой операции реализации товаров (работ, услуг). Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения¹.

Величина добавленной стоимости может исчисляться двумя методами. Первый — метод сложения заработной платы и прибыли. Второй — метод, при котором от полной стоимости отнимают стоимость сырья, материалов и услуг производственного характера. Наиболее распространенным является второй метод, который применяется в Украине и называется «сальдовым» или остаточным. Фактически разновидностями реализации этих двух методов являются способы исчисления суммы налога на добавленную стоимость. Проявляться они могут в разных вариантах, но наиболее общие и принципиальные следующие способы определения суммы налога на добавленную стоимость²:

- 1) ставка \times (зарплата + прибыль);
- 2) (ставка \times зарплата) + (ставка \times прибыль);
- 3) ставка \times (выручка – затраты);
- 4) (ставка \times выручка) – (ставка \times затраты).

Наиболее рациональным методом расчета налога на добавленную стоимость является зачетный, используемый в большинстве стран, применяющих этот налог. Начисляется налог на добавленную стоимость таким образом, что основой исчисления его является стоимость облагаемого оборота, т. е. стоимость реализованных товаров (работ, услуг), без включения в нее самого налога, при праве на вычет налога, уплаченного поставщикам за приобретенные товары (работы, услуги). В понятие «добавленная стоимость»

¹ Статья 166 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Подробнее см.: Податкова система України: Підручник / За ред. В. М. Федосова. – К., 1994. – С. 165.

включаются суммы, связанные с собственным производственным процессом предприятия и добавленные им к «старой стоимости» (реализованной в используемом сырье, материалах, комплектующих и т. д.). Таким образом, добавленная стоимость включает все составляющие, которые сформировались на стадии собственного производства и охватывают прибыль, заработную плату, отчисления на социальное страхование, часть амортизационных отчислений (именно этой стадии производства).

Расчет налога по изложенной методологии имеет серьезный недостаток — он не учитывает определенного периода запаздывания, периода времени между оплатой налога на добавленную стоимость за приобретенные материалы и возвратом этой суммы потребителем в стоимости реализованной продукции. Этот срок может быть довольно большим и зависит прежде всего от длительности производственного процесса и реализации готовой продукции. И чем длиннее такой цикл, тем большую сумму денежных средств производитель должен авансировать для покрытия налога за приобретенные материалы. Иными словами, производители авансируют государство за счет своих денежных средств или за счет средств, которые они берут в форме кредитов, что увеличивает цену реализуемой продукции и в конечном итоге ложится на плечи потребителей.

Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость за товары, ввезенные на территорию Украины, осуществляется до и после таможенного оформления на основе грузовой таможенной декларации, в которой начисленная сумма налога выделяется отдельной строкой. При поступлении импортных товаров, ввозимых по целевому назначению и используемых не по назначению или с коммерческой целью, налог на добавленную стоимость исчисляется исходя из цены их реализации с учетом налога на добавленную стоимость, но не ниже их таможенной стоимости с учетом фактически оплаченных сумм таможенных сборов, пошлины, акцизного сбора (за соответствующие товары) и налога на добавленную стоимость.

Суммы налога, подлежащие уплате в бюджет или возмещению из бюджета, определяются как разность между общей суммой налоговых обязательств, возникших в связи с любой продажей товаров (работ, услуг) в течение отчетного периода, и суммой на-

логового кредита отчетного периода. Невозможно охватить все многообразие ситуаций, но выделить несколько принципиальных схем необходимо. Итак, облагаемый оборот исчисляется:

- в основном исходя из стоимости товаров (работ, услуг) по свободным и регулируемым ценам, в которые входит налог на добавленную стоимость;

- при обмене товарами собственного производства или передаче их бесплатно (либо с частичной оплатой) — исходя из уровня регулируемых цен или средних свободных цен;

- при обмене приобретенными товарами (или их реализации) по цене ниже приобретения — исходя из фактической цены реализации, но не ниже закупочной цены;

- при использовании товаров для нужд собственного потребления — исходя из средней стоимости их или их аналогов за последний месяц;

- при реализации товаров на условиях отсрочки платежа — исходя из фактически полученных сумм отсроченных платежей;

- при ввозе импортных товаров — исходя из их таможенной стоимости;

- при перемещении товаров через таможенную границу Украины без предоставления грузовой таможенной декларации — исходя из закупочной цены и затрат на приобретение;

- в торговых, заготовительных, оптовых и других предприятиях, осуществляющих торгово-посреднические услуги, — как разница между ценами реализации и ценами, по которым осуществлялись расчеты с поставщиками.

Исчисление облагаемого оборота часто усложняется специфическими деталями ценообразования, например, при реализации товара в розницу по цене ниже цены приобретения. В данном случае предприятия учитывают эти приобретенные товары по цене приобретения, включая торговую надбавку. В случае реализации этих товаров по цене ниже цены приобретения, включая налог на добавленную стоимость, разница в ценах относится на результаты хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и налог на добавленную стоимость возмещению из бюджета не подлежит. Неоднозначно и исчисление налога на добавленную стоимость при продаже товаров, закупленных у населения, поскольку налог может

определяться со всей цены реализации или только с межценовой разницы (торговой оценки). В разъяснениях налоговых органов обращается внимание на то, что в данном случае облагаемый оборот определяется в виде разницы между ценой реализации и ценой ее приобретения либо от установленного размера торговой надбавки.

Ряд особенностей при исчислении налога на добавленную стоимость связывается с особенностями внесения авансовых платежей. Так, относительно авансовых платежей, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), сложившаяся судебная практика акцентирует внимание на необходимости увеличения плательщиком налоговой базы на те денежные суммы, которые получены им в качестве предоплаты, то есть до момента фактической отгрузки товаров покупателю. Те же денежные средства, которые получены плательщиком после фактической отгрузки, не могут рассматриваться в качестве авансовых платежей. В этом случае дата получения этих денежных средств следует после основной даты, когда те или иные платежи уже были зафиксированы как авансовые¹.

Авансовыми платежами признаются денежные средства, полученные налогоплательщиками до момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и оборот по которым не завершены до конца налогового периода. Если оплата и отгрузка произведены в одном налоговом периоде, но на момент определения налоговой базы платежи осуществлены фактически, то они не рассматриваются авансовыми и не могут быть включены в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость. При этом важно разграничивать авансовые платежи и предварительную оплату. В качестве последней выступает полная или частичная оплата товара до его передачи продавцом. В таких случаях денежные средства, полученные налогоплательщиком после даты реализации (даты оформления грузовой таможенной декларации), не могут рассматриваться в качестве аванса и не включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость².

Не признаются также авансовыми платежи, поступившие налогоплательщику за продукцию, отгруженную в том же налоговом

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 275.

² Там же. – С. 279.

периоде, в том числе и в случае, если денежные средства поступили ранее отгрузки товаров. Особенно актуально это положение при осуществлении экспортных операций, облагаемых по ставке 0%, и отнесении к предварительной оплате денежных средств, полученных от иностранного покупателя в налоговом периоде, предшествовавшем грузовой таможенной декларации на вывоз товара в режиме экспорта¹.

Переход имущества, передачу основных средств не всегда можно рассматривать в качестве основания для начисления налога на добавленную стоимость. Так, переход имущества может быть связан с безвозмездной передачей его с баланса на баланс между учреждениями и организациями без изменения права собственности на эти объекты, и эта операция не должна облагаться налогом на добавленную стоимость. Также не облагается налогом передача основных средств в счет вклада в уставный фонд других предприятий и организаций.

Одним из недостатков налогового законодательства, регулирующего исчисление налога на добавленную стоимость, является то, что в большинстве случаев оговариваются две крайние ситуации. Либо предприятие производит облагаемую налогом на добавленную стоимость продукцию — и тогда действует общий порядок, либо производит не облагаемую налогом продукцию (работы, услуги) — и тогда суммы уплаченного налога на добавленную стоимость учитываются в первоначальной стоимости (речь идет об операциях с основными средствами). Однако вопрос остается открытым для предприятий, производящих с использованием одного и того же оборудования как облагаемую, так и не облагаемую налогом продукцию.

Определенный интерес с точки зрения формирования облагаемого оборота представляют обороты внутри предприятия. Условно их можно разделить на две разновидности:

1) внутрипроизводственный — оборот, обусловленный технологическим процессом и осуществляемый между структурными подразделениями предприятия, не имеющими расчетных счетов и состоящими на балансе предприятия;

¹ *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 278.

2) оборот между структурными подразделениями, носящий потребительский характер, на цели, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения или связаны с удовлетворением нужд своих работников. К ним можно отнести и реализацию товаров, услуг подсобными хозяйствами, состоящими на балансе предприятия, для собственных нужд, работникам предприятия.

Первая разновидность оборотов не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, вторая — подлежит. При этом важно иметь в виду, что за налогоплательщиками не закреплена обязанность проверять законность регистрации и уплаты налога своими контрагентами. Поэтому неподтверждение контрагентами налогоплательщика факта перечисления в бюджет налога на добавленную стоимость и отсутствие регистрации контрагента не являются безусловным основанием признания наличия недобросовестности в действиях плательщика налога на добавленную стоимость¹.

2.10. Учет по налогу на добавленную стоимость

В соответствии с п. 1. 11. ст. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» налоговый учет по налогу на добавленную стоимость осуществляется преимущественно в соответствии с кассовым методом. Исходя из данного метода, дата возникновения налоговых обязательств определяется как дата зачисления (получения) средств на банковский счет (в кассу) налогоплательщика или как дата получения других видов компенсации стоимости поставленных или подлежащих поставке товаров (услуг). При этом дата возникновения права на налоговый кредит определяется как дата списания средств с банковского счета (выдачи из кассы) налогоплательщика или как дата предоставления других компенсаций стоимости поставленных (или подлежащих поставке) товаров (услуг).

Естественно, что право на применение подобного метода возникает только у лица, реализующего обязанность по уплате налога на добавленную стоимость. То есть в данном случае необходима

¹ Щекин Д. М. Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 282–283.

формализация статуса данного лица — регистрация его в качестве плательщика налога на добавленную стоимость. Если это происходит после регистрации лица в качестве плательщика такого налога, кассовый метод начинает применяться с налогового периода, следующего за налоговым периодом, в котором был сделан такой выбор, и не может быть изменен в течение следующих двенадцати месячных (четырёх квартальных) налоговых периодов. Решение о выборе кассового метода представляется налоговому органу вместе с заявлением о налоговой регистрации или налоговой декларацией за отчетный (налоговый) период, в течение которого был сделан такой выбор.

В течение срока применения кассового метода налогоплательщик указывает это в налоговых декларациях по данному налогу. Налогоплательщик, избравший кассовый метод учета, не имеет права его применять к импортным и экспортным операциям, а также к операциям по поставке подакцизных товаров. Если товары (услуги) остаются неоплаченными в полной сумме (с учетом этого налога) в течение трех налоговых месяцев, следующих за месяцем, в котором произошла их поставка налогоплательщиком, избравшим кассовый метод (в течение квартала, следующего за кварталом их предоставления, для налогоплательщиков, избравших квартальный налоговый период), и такой плательщик не начал процедуру урегулирования сомнительной, безнадежной задолженности, то сумма начисленных налогов подлежит включению в состав налоговых обязательств такого налогоплательщика по итогам следующего налогового периода.

Применение кассового метода прекращается с налогового периода, следующего за налоговым периодом, в течение которого налогоплательщик принимает самостоятельное решение о переходе на данный метод или достигает предельного объема налогооблагаемых операций. Налогоплательщик имеет право самостоятельно отказаться от кассового метода путем подачи соответствующего заявления налоговому органу по месту регистрации.

В случае если объемы налогооблагаемых операций по результатам отчетного периода превышают предельную сумму, налогоплательщик обязан отказаться от кассового метода, уведомив налоговый орган по месту регистрации. Вместе с заявлением об

отказе в применении кассового метода плательщик обязан представить налоговую декларацию за соответствующий отчетный период. В этом случае он переходит на общие правила налогового учета со следующего налогового периода. Если налогоплательщик не подает такое заявление в установленные сроки, налоговый орган должен пересчитать сумму налоговых обязательств и налогового кредита такого налогоплательщика начиная с налогового периода, на который приходится предельная дата подачи его заявления об отказе от кассового метода. В этом случае налогоплательщик лишается права использования кассового метода в течение следующих 36 месяцев. При этом необходимо учитывать, что с начала применения кассового метода суммы налоговых обязательств и налогового кредита, возникшие до применения кассового метода, не подлежат перерасчету в связи с началом такого применения.

При отказе от применения кассового метода по каким-либо основаниям и переходе к общей системе обложения изменяется как сумма налоговых обязательств, так и сумма налогового кредита. Сумма налоговых обязательств увеличивается на сумму, начисленную на стоимость товаров (услуг), поставленных налогоплательщиком, но не оплаченных денежными средствами или другими видами компенсаций на дату перехода такого плательщика на обычный режим налогообложения. Сумма налогового кредита в этом случае увеличивается на сумму, начисленную на стоимость товаров (услуг), полученных таким налогоплательщиком, но не оплаченных денежными средствами или другими видами компенсаций на дату перехода такого плательщика на обычный режим налогообложения¹.

С 31 марта 2005 года² расширен круг лиц, которые могут принять решение о применении кассового метода налогового учета налога на добавленную стоимость. Изменен также порядок его применения. До 31 марта 2005 года кассовый метод имели право применять³:

¹ Подпункт 7. 3. 9 п. 7. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Даты вступления в силу изменений, внесенных Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины “О Государственном бюджете Украины на 2005 год” и некоторые другие законодательные акты Украины» в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость».

³ Пункт 11 Указа Президента Украины № 857/98 от 07. 08. 1997 г.

1) плательщики налога на добавленную стоимость, которые занимались торговлей за наличный расчет (при условии, что объем их налогооблагаемых операций за последний календарный год не превышал 7 200 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан — 122 400 грн);

2) лица, которые впервые регистрировались в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость и имели право выбрать кассовый метод во время такой регистрации. С 31 марта 2005 года право на применение налогового учета по кассовому методу имеют лица, у которых объем налогооблагаемых операций по поставке товаров (услуг) за последние 12 календарных месяцев не превышает сумму, равную 300 тыс. грн (без налога на добавленную стоимость)¹.

Лица, регистрирующиеся в установленном порядке в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость, имеют право выбрать кассовый метод налогового учета при такой регистрации. При этом к таким плательщикам могут быть отнесены две категории лиц:

1) лица, которые начинают свою деятельность;

2) лица, которые до момента регистрации в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость уже производили операции по поставке товаров (услуг) и т. д. Они могут выбрать кассовый метод налогового учета только в том случае, если объем осуществленных ими операций по поставке товаров (услуг и т. д.) до момента регистрации в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость не превысил допустимый размер (300 тыс. грн за последние 12 календарных месяцев).

Как ранее, так и после 31 марта 2005 года² право на применение кассового метода закреплено за плательщиками налога на добавленную стоимость, которые осуществляют продажу тепловой энергии, газа природного (кроме сжиженного), включая стоимость его транспортировки, и предоставляют услуги, стоимость которых включается в состав квартирной платы или пла-

¹ Подпункт 7. 3. 9 п. 7. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Согласно нормам п. 11. 11 ст. 11 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

ты за содержание жилья. К данным лицам относятся: физические лица, бюджетные учреждения, не являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость; жилищно-эксплуатационные конторы, квартирно-эксплуатационные части, общества совладельцев жилья, другие подобные плательщики налога на добавленную стоимость, производящие сбор средств от указанных покупателей в целях дальнейшего их перечисления продавцам таких товаров (услуг) в качестве компенсации стоимости таких товаров; ЖЭКи и бюджетные учреждения, получающие эти товары (услуги), в случае если такие получатели зарегистрированы в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость. Здесь речь идет о получателях, которые получают такие товары (услуги) для собственного потребления.

Изменились и сроки возможного перехода на кассовый метод учета. Так, до 31 марта 2005 года право на применение кассового метода имели¹:

– с нового календарного года — плательщики налога на добавленную стоимость, находящиеся на общей системе налогового учета налога на добавленную стоимость;

– с момента регистрации в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость — вновь зарегистрированные плательщики налога на добавленную стоимость.

С 31 марта 2005 года право на применение кассового метода закреплено за²:

а) плательщиками налога на добавленную стоимость, находящимися на общей системе налогового учета налога на добавленную стоимость, — с налогового периода, следующего за тем налоговым периодом, в котором плательщик налога на добавленную стоимость решил перейти с общей системы налогового учета на кассовый метод;

б) вновь зарегистрированными плательщиками налога на добавленную стоимость — с момента регистрации в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость.

¹ Пункт 18 Указа Президента Украины № 857/98 от 07. 08. 1997 г.

² Подпункт 7. 3. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156; п. 11 Указа Президента Украины № 857/98 от 07. 08. 1997 г.

Решение о выборе кассового метода представляется в налоговый орган¹ плательщиками налога на добавленную стоимость, которые решили перейти с общей системы на кассовый метод налогового учета, вместе с декларацией по налогу на добавленную стоимость за отчетный налоговый период, на протяжении которого был сделан такой выбор. Подобное решение может быть направлено и вновь зарегистрированными плательщиками налога на добавленную стоимость — вместе с заявлением о налоговой регистрации. Следует отметить, что до 31 марта 2005 года такое решение должно было приниматься не позднее чем за 30 календарных дней до начала нового календарного года.

При переходе на кассовый метод налогового учета плательщик налога на добавленную стоимость лишается права применять кассовый метод к бартерным операциям², а также импортным и экспортным операциям, операциям по поставке подакцизных товаров³. Если же плательщик налога на добавленную стоимость осуществляет перечисленные операции, то начислять (уплачивать) налог на добавленную стоимость по таким операциям он должен на общих основаниях, то есть по методу начисления. Плательщики налога на добавленную стоимость, применяющие кассовый метод, должны отказаться от применения данного метода и перейти на общую систему налогового учета налога на добавленную стоимость. Происходит это в случае, если по результатам последних 12 календарных месяцев объем налогооблагаемых операций по поставке товаров (услуг) превышает сумму 300 тыс. грн без налога на добавленную стоимость⁴.

¹ Пункт 11 Указа Президента Украины, № 857/98, пп. 7. 3. 9 п. 7. 3. ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

² Пункт 11 Указа Президента Украины № 857/98 от 07. 08. 1997.

³ С 31 марта 2005 года (пп. 7. 3. 9 п. 7. 3. ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

⁴ Подпункт 7. 3. 9 п. 7. 3. ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

При этом с 31 марта 2005 года они могут самостоятельно отказаться от применения этого метода и перейти на общую систему налогового учета налога на добавленную стоимость¹:

а) по истечении двенадцати месячных (четырёх квартальных) налоговых периодов, в течение которых они применяли кассовый метод, если это касается плательщиков налога на добавленную стоимость, которые перешли с общей системы на кассовый метод налогового учета;

б) в течение текущего года (со следующего календарного года) в отношении вновь зарегистрированных плательщиков налога на добавленную стоимость, ставших плательщиками налога на добавленную стоимость².

Плательщик налога на добавленную стоимость при отказе от применения кассового метода должен подать в налоговый орган, в котором он зарегистрирован в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, соответствующее заявление³. Плательщики, отказывающиеся от применения кассового метода самостоятельно, подают заявление в том периоде, в котором принято такое решение. Лица, которые отказываются от применения кассового метода из-за превышения допустимого объема налогооблагаемых операций, должны подать такое заявление вместе с декларацией по налогу на добавленную стоимость за налоговый период, на который приходится такое превышение. Важно иметь в виду, что если плательщик налога на добавленную стоимость превысит допустимый объем налогооблагаемых операций и не подаст заявление об отказе от применения кассового метода в установленные сроки, то налоговый орган должен произвести перерасчет сумм налоговых

¹ До 31 марта 2005 года могли самостоятельно отказаться от применения кассового метода и перейти на общую систему налогового учета (п. 11 Указа № 857):

– плательщики НДС, которые перешли с общей системы на кассовый метод, – со следующего календарного года;

– вновь зарегистрированные плательщики НДС – до конца первого полного календарного года, следующего за годом, в котором была произведена регистрация их в качестве плательщиков НДС.

² Подпункт 7. 3. 9 п. 7. 3. ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

³ Там же

обязательств и налогового кредита, начиная с налогового периода, в котором плательщик налога на добавленную стоимость должен был подать такое заявление. Для такого перерасчета будет использоваться порядок налогообложения, предусмотренный для перехода с кассового метода на общую систему налогового учета налога на добавленную стоимость. Кроме того, такой плательщик налога на добавленную стоимость будет лишен права на применение кассового метода в ближайшие 36 налоговых месяцев.

Примечательно, что российское налоговое законодательство, судебная практика исходит из необходимости ведения раздельного учета. Так, раздельный учет «входящего» налога на добавленную стоимость при использовании товаров для производства продукции как облагаемой, так и не облагаемой данным налогом, осуществляется пропорционально. Эта пропорция определяется как отношение выручки по данному виду продукции к общему объему выручки и не связывается с моментом фактического использования товаров в процессе производства того или иного вида продукции¹.

В случае когда плательщик налога на добавленную стоимость осуществил поставку товаров (услуг), стоимость которых (включая налог на добавленную стоимость) осталась полностью неоплаченной покупателем, поставщик обязан сумму налога на добавленную стоимость, начисленную в составе стоимости такой поставки, включить в состав налоговых обязательств следующего налогового периода (для месячного периода — в четвертом месяце, следующем за месяцем поставки, для квартального периода — во втором квартале, следующем за кварталом, в котором была осуществлена такая поставка). Это должно произойти:

а) в течение трех налоговых месяцев (следующих за месяцем, в котором была осуществлена такая поставка, — для плательщиков налога на добавленную стоимость, у которых налоговый период равен календарному месяцу);

б) в течение квартала (следующего за кварталом, в котором была произведена такая поставка, — для плательщиков налога на добавленную стоимость, избравших квартальный налоговый период, и

¹ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. — С. 273.

при условии, что поставщик не начал процедуру по урегулированию сомнительной или безнадежной задолженности покупателя).

Плательщики налога на добавленную стоимость, которые решили перейти с кассового метода на общую систему налогового учета налога на добавленную стоимость, независимо от причин должны на дату перехода на общую систему налогового учета увеличить налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость по товарам (услугам)¹. Это же касается и обязательств на начало периода, с которого плательщик переходит на общую систему налогового учета налога на добавленную стоимость, когда товары, (работы, услуги) поставлены (оказаны), но оплата денежными средствами или другими видами компенсации их стоимости от покупателей (заказчиков) не получена. Подобное увеличение относится и к налоговому кредиту по полученным товарам (услугам), по которым на начало периода плательщик налога на добавленную стоимость переходит на общую систему налогового учета. Это применяется в случае, когда оплата денежными средствами или другими видами компенсации стоимости таких товаров (услуг) поставщикам не произведена.

Для специальных плательщиков налога на добавленную стоимость (поставщики газа, тепла, ЖЭКи и т. д.) приведенный порядок налогообложения при переходе с кассового метода на общую систему налогового учета не применяется². Они не обязаны увеличивать налоговые обязательства и налоговый кредит по неоплаченным товарам (услугам) на момент перехода с кассового метода на общую систему налогового учета³.

Вопрос обложения операций налогом на добавленную стоимость при переходе юридического лица с одной системы налогообложения на другую — один из неурегулированных на законодательном уровне. Основанием для перехода на упрощенную систему учета является самостоятельный выбор плательщиками, который может быть сделан не чаще одного раза в календарный год. Условия

¹ Подпункт 7. 3. 9 п. 7. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

² Абзац 2 п. 11. 11 ст. 11 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

³ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. — № 5. — С. 31–40.

перехода для юридического лица — субъекта малого предпринимательства на такую систему налогообложения определены ст. 1 Указа Президента Украины № 746 от 28. 06. 1999 (среднеуčetная численность работающих не превышает 50 лиц; объем выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), а также от продажи основных фондов за год не превышает 1 млн. грн.).

При переходе на упрощенную систему налогообложения следует учитывать ряд ограничений¹:

а) на такое лицо не распространяется действие Закона «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности» в части приобретения спецпатента;

б) данное лицо не должно являться доверительным обществом, страховой компанией, финансовым учреждением;

в) доля уставного фонда, принадлежащего не субъектам малого предпринимательства, не должна превышать 25%;

г) начиная с 1 июля 2005 года упрощенная система не распространяется на субъектов предпринимательской деятельности, осуществляющих свою деятельность, подлежащую лицензированию в сфере: игорного бизнеса, обмена иностранной валюты; производства, экспорта, импорта, оптовой торговли (и связанной с ними деятельности) подакцизных товаров, оптовой и розничной продажи подакцизных ГСМ; обращения драгоценных металлов и драгоценных камней.

Для перехода на упрощенную систему налогообложения субъекту малого предпринимательства² необходимо подать в налоговый орган письменное заявление по месту регистрации. При этом выбирается одна из действующих ставок единого налога: 6% или 10%. Относительно момента перехода с общей системы на упрощенную со ставкой 6% при учете налога на добавленную стоимость ничего не изменилось. Для плательщиков, которые выбрали ставку единого налога 10% (при условии, что объем налогооблагаемых операций на протяжении последних 12 календарных месяцев у них не превышал предельной суммы 500 000 грн), произошли существенные

¹ Статья 7 Указа Президента Украины № 746 от 28. 06. 1999 г. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 26. – Ст. 1230.

² Закон Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц-предпринимателей» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.

изменения в учете налога на добавленную стоимость. Им необходимо аннулировать регистрацию плательщика налога на добавленную стоимость и сдать свидетельство в налоговый орган по месту своей регистрации. Кроме того, они должны сбалансировать сальдо расчетов по налогу на добавленную стоимость в бухгалтерском учете и на лицевом счете в налоговом органе и уведомить контрагентов о смене статуса плательщика налога на добавленную стоимость.

После аннулирования регистрации плательщика налога на добавленную стоимость предприятия, переходящие на уплату налога по ставке 10%, не имеют права выписки налоговых накладных и ведения реестра полученных и выданных налоговых накладных. С этого момента они не будут представлять декларации по налогу на добавленную стоимость. Данные плательщики должны учитывать налог на добавленную стоимость в составе единого налога (за исключением операций импорта) до достижения совокупного объема налогооблагаемых операций по налогу на добавленную стоимость 500 тыс. грн на протяжении последних 12 календарных месяцев¹.

Основанием для перехода плательщика единого налога — юридического лица на общую систему налогообложения является его решение либо несоответствие условиям режима упрощенной системы налогообложения (например, превышение среднеучетной численности работающих или объема выручки от реализации). Для перехода с упрощенной системы налогообложения на общую субъекту малого предпринимательства следует подать в налоговый орган по месту регистрации соответствующее письменное заявление и возвратить свидетельство на право уплаты единого налога за 15 дней до начала квартала.

Переход на общую систему налогообложения имеет свои особенности, которые касаются ставок единого налога. Так, при переходе со ставки единого налога 6% плательщики продолжают вести учет по налогу на добавленную стоимость как и до перехода. В то же время при переходе с уплаты единого налога по ставке 10% предприятие обязательно регистрируется плательщиком налога на добавленную стоимость (если осуществляет предпринимательскую

¹ Подпункт 2. 3. 1 п. 2. 3 ст. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

деятельность по торговле за наличные средства) независимо от объемов продажи. Возможна также добровольная регистрация плательщиком налога на добавленную стоимость независимо от того, было или не было такое предприятие до перехода на упрощенную систему плательщиком налога на добавленную стоимость.

Представление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость после перехода на общую систему и получения свидетельства плательщика налога на добавленную стоимость должно осуществляться по сокращенной форме до достижения объема налогооблагаемых операций 61 200 грн (3 600 не облагаемых налогом минимумов). После этого декларация по налогу на добавленную стоимость подается по полной форме.

Субъекты предпринимательской деятельности в налоговых периодах, в течение которых они находятся на упрощенной системе налогообложения, не предусматривающей уплаты налога на добавленную стоимость (для юридических лиц — уплата единого налога по ставке 10%), утрачивают право на возмещение налога на добавленную стоимость. Это касается и включения в состав налогового кредита сумм налога на добавленную стоимость, начисленного (уплаченного) за товары (работы, услуги), приобретенные на таможенной территории Украины, или ввезенные (пересланные) на таможенную территорию Украины. После перехода таких субъектов предпринимательской деятельности на общую систему налогообложения или на уплату единого налога по ставке 6% и регистрации их как плательщиков налога на добавленную стоимость реализация товаров (работ, услуг) осуществляется с начислением налога на добавленную стоимость на полную стоимость таких товаров (работ, услуг)¹.

Исправление ошибок при ведении налогового учета регламентируется Законом Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами»². В соответствии с п. 5. 1 этого Закона, если в будущих налоговых периодах налогоплательщик самостоятельно

¹ Подробнее см.: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. — № 5. — С. 110–117.

² Закон Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2000. — № 10. — Ст. 44.

выявляет ошибки в показателях ранее поданной декларации, такой налогоплательщик имеет право представить уточняющий расчет.

Для исправления ошибок в текущей декларации указывается период, за который исправляются ошибки. Если за такой период ранее уже исправлялись ошибки, то вместе с такой декларацией необходимо представить справку о таком исправлении. В декларации для исправления ошибок отражается сумма, на которую было занижено (со знаком «+») или завышено (со знаком «-») налоговое обязательство, отражается сумма, на которую был завышен (со знаком «-») или занижен (со знаком «+») налоговый кредит. При заполнении декларации необходимо заполнить приложение № 2 (Расчет корректировки сумм налога на добавленную стоимость), где указывается характер ошибки, отражаются суммы занижения или завышения налогового обязательства или налогового кредита. Если при исправлении ошибки увеличивается сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, то в декларации указывается сумма недоплаты, сумма штрафа в размере 5% суммы такой недоплаты.

Если при исправлении ошибки уменьшается сумма налога, заявленного к возмещению, то начисление штрафа зависит от того, была или не была эта сумма возмещена. Когда сумма, заявленная к возмещению, возмещена полностью, то штраф в размере 5% начисляется на всю сумму ошибки. Если же заявленная к возмещению сумма не возмещена налогоплательщику, штраф в размере 5% не начисляется. При определении суммы налога на добавленную стоимость, которая полностью или частично возмещена налогоплательщику, необходимо учитывать показатели деклараций следующих отчетных периодов, поданных после исправления ошибки. Такая сумма возмещения состоит из сумм, возмещенных путем зачисления на текущий счет налогоплательщика (либо в счет других налогов, заявленных к уплате в декларациях следующих периодов). При возмещении сумм налога на добавленную стоимость в последующих декларациях в первую очередь возмещаются суммы, заявленные к возмещению в ранее поданных декларациях.

Декларация с исправлениями ошибок представляется в сроки для текущей декларации за отчетный период, в котором исправляется ошибка. Уплатить налог и штраф (начисленные в связи с исправлением ошибки), необходимо в сроки уплаты налогового

обязательства за такой отчетный период (в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока представления декларации). Если исправление ошибки привело к уменьшению ранее заявленной суммы, то значение такого уменьшения может оказаться больше суммы, заявленной к уплате в декларации. В таком случае необходимо, во-первых, указать увеличение суммы налога на добавленную стоимость, которая засчитывается в счет будущих периодов, и, во-вторых, зафиксировать это значение в декларации по налогу на добавленную стоимость, которая будет подана после представления уточняющего расчета к декларации (сокращенной).

При обнаружении ошибок в сокращенной декларации после ее подачи и переходе на полную декларацию плательщик должен подать уточняющий расчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость к декларации (сокращенной) с исправлением ошибки. Если при этом изменилось значение налогового обязательства, то такой налогоплательщик должен подать уточняющий расчет к декларации по НДС за первый налоговый отчетный период (в котором он стал отчитываться по полной декларации). В этом случае изменится сумма налога, которая уменьшает его налоговые обязательства в следующих периодах, перенесенная из последней декларации по налогу на добавленную стоимость (сокращенной).

Исправление ошибок в регистрах бухгалтерского учета предусмотрено П(С)БУ 6 и Методическими рекомендациями по применению регистров бухгалтерского учета № 356 от 29. 12. 2000 г. ¹ Данные ошибки в учетных регистрах (допущенные в текущем отчетном году) исправляются методом «сторно» в месяце обнаружения ошибки. В этом случае составляется бухгалтерская справка, в которой отражается ошибка и делается правильная запись суммы и корреспонденции счетов. Внесением этих данных в регистры бухгалтерского учета и в Главную книгу в месяце обнаружения ошибки ликвидируется неправильная запись и отражается точная сумма и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Исправление ошибок прошлых лет также оформляется бухгалтерской справ-

¹ Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета № 356 от 29. 12. 2000 г. // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 2001. – № 8.

кой в месяце выявления ошибки с указанием содержания ошибки, суммы, корреспонденции счетов. В месяце составления бухгалтерской справки ее данные заносятся в соответствующие регистры бухгалтерского учета и в Главную книгу. Если допущенная ошибка влияет на финансовый результат отчетного года, то ее исправление осуществляется за счет сальдо нераспределенной прибыли (непокрытых убытков) отчетного года, за который исправляется ошибка¹.

2.11. Налоговая накладная

Налоговая накладная — это первичный документ налогового учета, который ведется в соответствии с требованиями п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»². Составляется налоговая накладная продавцом товаров (услуг), зарегистрированным в качестве плательщика налога на добавленную стоимость. Для покупателя товаров или услуг — плательщика налога на добавленную стоимость полученная налоговая накладная является документом, на основании которого он имеет право на включение в налоговый кредит расходов по уплате налога при условии, что эти товары (услуги) приобретаются для использования в его хозяйственной деятельности.

По своему характеру налоговая накладная представляет собой первичный отчетный налоговый документ, который реализует две важнейшие задачи в регулировании учетно-отчетных обязанностей по налогу на добавленную стоимость. Прежде всего, она подтверждает возникновение налоговой обязанности налогоплательщика в связи с продажей товаров (работ, услуг). Назначением этого документа является также подтверждение права на налоговый кредит у покупателя-налогоплательщика в связи с приобретением таких товаров (работ, услуг). Налоговая накладная выписывается налогоплательщиком — продавцом товаров (работ, услуг) в момент возникновения налоговой обязанности в двух экземплярах: оригинал выдается покупателю, а копия остается у продавца. Налоговая

¹ Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета № 356 от 29. 12. 2000 г.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

накладная выдается при продаже товаров покупателю — плательщику налога на добавленную стоимость по его требованию. При этом она не заменяет расчетных документов, а дополняет их.

Налоговым законодательством Российской Федерации предусматривается иной документ, реализующий аналогичное назначение. Так, в соответствии со ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве документа, служащего основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога к вычету является счет-фактура. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счет-фактур, книги покупок и книги продаж в случаях совершения операций, выступающих объектом налогообложения, не подлежащих налогообложению и в иных случаях, предусмотренных законом.

Обязательным документом является счет-фактура для всех плательщиков налога на добавленную стоимость и в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан. Плательщик налога на добавленную стоимость, осуществляющий реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, обязан выставить лицу, получающему указанные товары (работы, услуги), счет-фактуру с налогом на добавленную стоимость¹. Счет-фактура выписывается не позднее даты совершения оборота по реализации и заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера поставщика. Размер облагаемого оборота указывается в счет-фактуре отдельно по каждому наименованию товаров (работ, услуг). Стоимость товаров (работ, услуг) и сумма налога на добавленную стоимость указываются в национальной валюте Республики Казахстан.

Необходимо иметь в виду, что в двух экземплярах в Украине налоговая накладная выписывается с 13 декабря 1997 года. До указанной даты (с 1 октября 1997 года по 13 декабря 1997 года) налоговая накладная выписывалась в трех экземплярах. Первоначально порядок заполнения налоговой накладной был утвержден приказом Государственной налоговой администрации Украины². В период с 1 октября 1997 года по 13 декабря 1997 года налоговая

¹ Пункты 1, 2 ст. 242 Налогового кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

² Приказ № 165 от 30 мая 1997 года.

накладная выписывалась в момент возникновения налоговой обязанности, независимо от объема продажи. При заполнении налоговой накладной необходимо было указать все реквизиты покупателя, продавца. В случаях продажи товаров (работ, услуг) покупателю, который не был зарегистрирован в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, продавец составлял налоговую накладную в двух экземплярах.

В соответствии с пп. 7. 2. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» налоговая накладная, выполняя функции отчетного и расчетного документа, заверяется печатью налогоплательщика. Наряду с печатью в оригинале и копии налоговой накладной проставляется подпись лица, уполномоченного налогоплательщиком осуществлять продажу товаров (услуг). Такое лицо, а также возложенные на него полномочия утверждаются приказом (распоряжением) по предприятию. На налоговой накладной должна быть основная печать, образец оттиска которой представляется в банк с образцами подписей. Помимо основной печати разрешается также использовать специальную печать с надписью «Для налоговых накладных» (круглой формы). Однако такую печать могут использовать предприятия, имеющие структурные подразделения (филиалы) в разных районах города или области. Подобной печатью могут пользоваться также предприятия со значительной территориальной разветвленностью подразделений или имеющие непрерывный цикл производства. Подпись лица, уполномоченного осуществлять продажу товаров (работ, услуг), должна быть только собственноручной. Использование факсимиле не допускается.

Налоговая накладная удостоверяется уполномоченным лицом и заверяется печатью. При получении налоговой накладной покупатель обязан на двух экземплярах налоговой накладной указать дату получения и заверить их подписью. Если после продажи товаров (работ, услуг) происходит какое-либо изменение суммы компенсации за продажу товаров (работ, услуг), продавец товаров (работ, услуг) выписывает расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной в двух экземплярах. Оригинал выдается покупателю. Расчет корректировки составляется исключительно продавцом. Он присваивает номер расчета корректировок в виде дроби, числитель которой соответ-

твует порядковому номеру расчета, а знаменатель — номеру налоговой накладной.

Налогоплательщик обязан предоставить покупателю налоговую накладную, которая содержит указанные отдельными строками:

- а) порядковый номер;
- б) дату выписки;
- в) наименование юридического лица (или фамилию, имя, отчество физического лица), зарегистрированного в качестве налогоплательщика на добавленную стоимость;
- г) налоговый номер налогоплательщика (продавца или покупателя);
- д) местонахождение юридического лица или место налогового адреса физического лица, зарегистрированного в качестве плательщика налога на добавленную стоимость;
- е) опись (номенклатуру) товаров (работ, услуг) и их количество (размер, объем);
- ё) полное наименование получателя;
- ж) цену продажи без учета налога;
- з) ставку налога и соответствующую сумму налога в цифровом значении;
- и) общую сумму средств, подлежащих уплате с учетом налога.

Схожие требования к оформлению счет-фактур закреплены п. 5 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации. В счет-фактуре должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счет-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счет-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);

7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;

8) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счет-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;

9) сумма акциза по подакцизным товарам;

10) налоговая ставка;

11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счет-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

13) страна происхождения товара;

14) номер таможенной декларации.

Более краткий перечень сведений для оформления счет-фактуры определен Налоговым кодексом Республики Казахстан. Так, в соответствии с п. 3 ст. 242 этого акта в счет-фактуре, являющейся основанием для отнесения в зачет налога на добавленную стоимость, должны быть указаны:

1) порядковый номер и дата составления счет-фактуры;

2) фамилия, имя, отчество либо полное наименование, адрес и регистрационный номер поставщика и получателя товаров (работ, услуг), а также номер свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость поставщика;

3) наименование реализуемых товаров (работ, услуг);

4) размер облагаемого оборота;

5) ставка налога на добавленную стоимость;

6) сумма налога на добавленную стоимость;

7) стоимость товаров (работ, услуг) с учетом налога на добавленную стоимость;

Регулируя эти отношения, налоговое законодательство Азербайджанской Республики закрепляет обязанность по оформлению налоговых счет-фактур. Лицо, зарегистрированное как плательщик

налога на добавленную стоимость и осуществляющее налогооблагаемую операцию, обязано выставить налоговые счет-фактуры получателю товаров, работ или услуг. Лицо, не зарегистрированное для целей налога на добавленную стоимость, не имеет права выставлять налоговые счет-фактуры.

Налоговая счет-фактура представляет собой документ строгой отчетности, выполненный по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти и содержащий следующую информацию:

- фамилию, инициалы или наименование налогоплательщика и покупателя (заказчика);
- идентификационные номера налогоплательщика и покупателя (заказчика);
- наименования отгруженных товаров, выполненных работ или оказанных услуг;
- сумму вознаграждения за налогооблагаемую операцию, а также объем налогооблагаемой операции;
- сумму акцизного сбора с подакцизных товаров;
- сумму налога, подлежащую уплате с данной налогооблагаемой операции;
- дату выдачи налоговой счет-фактуры;
- порядковый номер счет-фактуры;
- наименование налогового органа, выдавшего регистрационное уведомление, дата выдачи уведомления и порядковый номер;
- должность, фамилию, имя, отчество ответственного лица, подписавшего налоговую счет-фактуру.

Налогоплательщик обязан выставить и выдать налоговую счет-фактуру покупателю товара (заказчику работ, услуг) не позднее чем через пять дней после поставки товара (выполнения работ, оказания услуг). В случае розничных поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг покупателям, не являющимся плательщиками налога на добавленную стоимость, взамен налоговой счет-фактуры может быть выдана квитанция или чек. Документы, подтверждающие уплату налога на добавленную стоимость при импорте, выданные таможенными органами, являются основанием для зачета налога независимо от формы платежа¹.

¹ Статья 176 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

Для заполнения большей части реквизитов налоговой накладной используются данные, отраженные в свидетельстве о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость, в соответствующем договоре (приложении к договору-спецификации и т. п.); в случае если договор не составлялся, — в первичных документах, подтверждающих поставку товаров (услуг). Ксерокопию своего Свидетельства покупатель должен иметь при себе. Налоговые реквизиты продавца должны соответствовать заверенной налоговым органом копии его Свидетельства, размещенной в доступном для обозрения месте в помещении продавца или в любом из его обособленных подразделений¹. Важно иметь в виду, что покупатель теряет право на налоговый кредит, если в налоговой накладной не содержится хотя бы один из таких реквизитов или какой-нибудь из них указан неправильно, как и в случае отсутствия налоговой накладной как таковой.

Право на начисление налога и составление налоговых накладных предоставляется исключительно лицам, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков. Субъекты предпринимательской деятельности, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, которая не предусматривает уплаты налога или предусматривает его начисление по небазовым ставкам, утрачивают право на начисление налога, налоговый кредит и составление налоговой накладной. Утрачивается также право на получение возмещения за налоговый период, в котором состоялся такой переход. Это правило распространяется также на предприятия, освобожденные от уплаты налога в бюджет по решению суда. Для физических лиц, не зарегистрированных в качестве субъектов предпринимательской деятельности, которые импортируют товары (предметы) на таможенную территорию Украины (в объемах, подлежащих налогообложению), оформление таможенной декларации приравнивается к представлению налоговой накладной.

Согласно пп. 7. 2. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» налоговая накладная составляется непосредственно в момент возникновения налоговых обязательств продавца. В большинстве случаев это дата первого события операции пос-

¹ Пункт 9. 7 ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

тавки товаров (услуг), которая определяется в соответствии с пп. 7. 3. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». При осуществлении отдельных операций дата возникновения обязательств по налогу на добавленную стоимость определяется по специальным правилам, установленным Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость»:

а) для операций, осуществляемых в рамках посреднических договоров, — дата перечисления средств;

б) при использовании кассового метода — дата поступления средств на текущий счет налогоплательщика или получения другого вида компенсации товаров (услуг);

в) при поставке товаров (сопутствующих услуг) на экспорт — дата фактического вывоза, подтвержденная отметкой таможенного органа на оригинале пятого листа грузовой таможенной декларации;

г) для операций финансовой аренды (лизинга) — дата фактической передачи объекта аренды в пользование арендатору;

д) для операций, осуществляемых в рамках долгосрочных контрактов, — дата увеличения валового дохода у исполнителя.

Дата выписки налоговой накладной должна соответствовать дате возникновения налоговых обязательств. В то же время может указываться фактическая дата оформления налоговой накладной. Однако это возможно при продаже товаров (услуг), поставка которых носит непрерывный или ритмичный характер (при наличии постоянной связи с покупателем) и при этом налоговая накладная оформляется исходя из определенной в договоре периодичности оплаты поставленной продукции: 1 раз в 5 дней, 1 раз в 10 дней и т. д., но не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня текущего месяца.

В подобных ситуациях¹ у предприятия-производителя обязательство возникает в момент поставки продукции, и если налоговая накладная при этом была оформлена исходя из договорной стоимости товара, предприятие могло выписать дополнительную накладную гораздо позже самой поставки. Однако это должно произойти не позднее последнего дня месяца, в котором такая поставка состоялась, поскольку именно в момент определения произведе-

¹ Подпункт 7. 2. 3 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

лем фактической себестоимости можно определить и размер дополнительного налогового обязательства по ранее поставленной партии продукции¹.

С этой целью операцию поставки следует правильно отразить в декларации по налогу на добавленную стоимость, которую следует заполнить на основании данных налогового учета. При этом необходимо выписать две налоговые накладные: первую — для покупателя на договорную стоимость, вторую — на разницу между договорной стоимостью и стоимостью по обычным ценам. В реестре выданных налоговых накладных следует зарегистрировать только ту накладную, которая представлена покупателю, поскольку «дополнительная» налоговая накладная не выдается покупателю, а остается в двух экземплярах у поставщика².

Покупателю выдается оригинал налоговой накладной — именно на его основании он отражает налог на добавленную стоимость в составе налогового кредита. Оригиналу налоговой накладной обозначается отметкой "X" в поле «Копия (остается у продавца)», размещенном в левом верхнем углу налоговой накладной. Такой же отметкой, но в поле «Оригинал (выдается покупателю)» обозначается копия налоговой накладной.

Местонахождение продавца и местонахождение покупателя отражается в налоговой накладной. В ней фиксируется адрес, указанный в Свидетельстве налогоплательщика (этот же адрес указан и в свидетельстве о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности). Обозначается именно юридический адрес, по которому зарегистрирован продавец (покупатель), а не тот, по которому он расположен фактически или по которому осуществляется деятельность.

Оформляя налоговые накладные, налогоплательщики должны вести отдельный учет операций, которые подлежат налогообложению по ставке 20% и освобождены от налогообложения. Указанный учет ведется налогоплательщиком в реестре полученных и выданных налоговых накладных в документальном или электронном виде по выбору. В реестре указываются порядковый номер налоговой накладной, дата ее выписки (получения)³.

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 17–23.

² Там же.

³ Там же. – С. 65.

При проведении документальной (плановой или внеплановой выездной) проверки налогоплательщик обязан обеспечить доступ налоговому инспектору к реестру налоговых накладных и в случае ведения его в электронном виде — предоставить носитель электронной информации за собственный счет. При этом носитель электронной информации должен храниться налогоплательщиком в течение срока давности, установленного законом. Форма и порядок заполнения реестров полученных и выданных налоговых накладных устанавливаются центральным налоговым органом. Налогоплательщик должен использовать любую из наиболее распространенных операционных компьютерных систем в Украине по собственному выбору, которые будут предложены центральным налоговым органом.

Для учета операций, облагаемых налогом или освобожденных от налогообложения, составляются отдельные налоговые накладные. В этом случае при одновременной продаже одному покупателю (как облагаемых налогом товаров (работ, услуг), так и освобожденных от налогообложения) продавец составляет отдельные налоговые накладные. В случае продажи товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения, в налоговой накладной делается пометка «Без налога на добавленную стоимость». В случаях продажи товаров (работ, услуг), налогообложение которых предусмотрено по нулевой ставке, делается пометка «0». Налоговая накладная выписывается на каждую полную или частичную поставку товаров (работ, услуг). В случае если часть товара (работ, услуг) не содержит обособленной стоимости, перечень (номенклатура) частично поставленных товаров указывается в приложении к налоговой накладной и учитывается в определении общих налоговых обязательств.

Налоговая накладная выдается налогоплательщиком, поставляющим товары (услуги), по требованию их получателя и является основанием для начисления налогового кредита. Основанием для начисления налогового кредита при поставке товаров (услуг) за наличные средства или по расчетам карточками платежных систем, банковскими или персональными чеками (в пределах предельной суммы, установленной Национальным банком Украины для наличных расчетов) является надлежащим образом оформленный товар-

ный чек, другой платежный или расчетный документ, подтверждающий прием платежа поставщиком от получателя таких товаров (услуг). В этом документе отдельными ставками определяются общая сумма такого платежа, сумма налога и налоговый номер поставщика.

Основанием для начисления налогового кредита без получения налоговой накладной могут являться и иные документы. К ним относятся:

а) транспортный билет, гостиничный счет или счет, который выставляется налогоплательщику за услуги связи и другие услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета, содержащих общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца (за исключением тех, в которых форма установлена международными стандартами);

б) кассовые чеки, которые содержат сумму поставленных товаров (услуг), общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера, но без определения налогового номера поставщика). При этом в целях такого начисления общая сумма поставленных товаров (услуг) не может превышать 200 гривень за день (без учета налога на добавленную стоимость);

в) грузовая таможенная декларация, подтверждающая уплату налога на добавленную стоимость, или погашенный налоговый вексель — при импорте товаров на таможенную территорию Украины.

Закрывать перечень оснований, при которых не требуется оформления счет-фактур, закреплен п. 8 ст. 242 Налогового кодекса Республики Казахстан. К ним относятся:

1) осуществление расчетов за предоставленные коммунальные услуги, услуги связи населению через банки с применением первичных документов, служащих основанием для ведения бухгалтерского учета;

2) оформление перевозки пассажиров проездными билетами;

3) при представлении покупателю чека контрольно-кассовой машины в случае реализации товаров (работ, услуг) населению за наличный расчет;

4) при представлении товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость.

Если продавец отказывается выдать налоговую накладную либо нарушает порядок ее заполнения, покупатель имеет право приложить к налоговой декларации за отчетный период заявление с жалобой на такого продавца. Заявление является основанием для включения сумм налога на добавленную стоимость в состав налогового кредита. Вместе с заявлением необходимо обязательно представить копии товарных чеков или других расчетных документов, подтверждающих факт оплаты налога на добавленную стоимость при приобретении товаров (услуг). Получение такой жалобы является основанием для проведения внеплановой выездной проверки поставщика для выяснения достоверности и полноты начисления им обязательств по налогу.

Последствием несвоевременной выдачи налоговой накладной покупателю либо оформления ее не в установленном порядке может быть:

- а) проведение внеплановой выездной проверки с целью выяснения достоверности и полноты начисления обязательств по налогу на добавленную стоимость по данной операции¹;
- б) наложение административного штрафа за ненадлежащее ведение налогового учета.

Ряд особенностей в оформлении налоговых накладных связан со специфическими операциями налогоплательщика. Существенные отличия характеризуют операции аренды. Так, налоговая накладная выписывается арендодателем в момент возникновения налогового обязательства. У арендатора — плательщика налога на добавленную стоимость с этого момента возникает право на налоговый кредит при наличии налоговой накладной или другого документа. В случае получения арендодателем предоплаты от арендатора налоговые обязательства (налоговый кредит) по налогу на добавленную стоимость возникают при поступлении денег на текущий счет (в кассу). Базой налогообложения в данном случае будет сумма поступивших денежных средств при любом методе налогового учета, но не ниже обычных цен. В этом случае на основании данных реестра полученных и выданных налоговых накладных (или других первичных документов) заполняется налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость².

¹ Подпункт 7. 2. 6 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Подпункт 7. 2. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156

Ряд особенностей связан с учетом в целях налогообложения отдельных видов аренды. Так, для целей бухгалтерского учета операционной считается аренда, отличная от финансовой. Речь идет об аренде, которая не предусматривает передачу арендатору всех рисков и выгод, связанных с использованием и владением имуществом. Арендодатель и арендатор имеют право предусмотреть в договоре возмещение расходов на содержание арендованного имущества. Если речь идет об аренде недвижимого имущества, то это могут быть расходы на тепло-, электроэнергию, водоснабжение, вывоз мусора, содержание прилегающей территории и другие коммунальные услуги. Такие услуги относятся к операциям, подлежащим налогообложению и, следовательно, на эти услуги арендодателю необходимо выписывать налоговую накладную. Однако относительно состава арендованного имущества могут заключаться отдельные договоры непосредственно с обслуживающими организациями, которые, в свою очередь, могут являться плательщиками налога на добавленную стоимость с правом выписки налоговых накладных.

Определенные особенности учета налогового кредита связаны с наличием общей и упрощенной системы налогообложения, предполагающее арендные отношения между субъектами, которые применяют разные системы налогообложения. Арендатор не получает права на налоговый кредит, если арендодатель находится на упрощенной системе налогообложения (не является плательщиком налога на добавленную стоимость), а арендатор — на общей системе налогообложения (является плательщиком налога на добавленную стоимость). Это обусловлено тем, что налоговой накладной у него не будет, хотя уплата единого налога по ставке 10%, по сути, включает в себя и налог на добавленную стоимость¹.

Определенным своеобразием характеризуются в данном контексте операции купли-продажи. Условия продажи фиксируются независимо от формы заключения договора (письменная или устная). В этом случае указывается форма гражданско-правового договора и дополнительно — номер договора и дата его составления. Номенклатура поставки товаров (работ, услуг) продавца охватывает весь ассортимент поставляемых товаров (услуг), приводится их

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 89–91.

полный перечень (все наименования в соответствии с договором, накладной, счетом и т. п.).

Такой же принцип должен соблюдаться и при получении предоплаты за товар, в том числе и частичной. Указания лишь на предоплату недостаточно, поскольку в таком случае фиксируется только событие. Обозначение же конкретного наименования товара предполагает и дополнительную информацию, характеризующую событие.

Ряд особенностей заполнения налоговой накладной связан со специальными разновидностями операций. Остановимся на некоторых из них.

1. Продажа товаров (услуг), освобожденная от налогообложения. При осуществлении таких операций в графе 10 разд. VI налоговой накладной делается пометка «Без налога на добавленную стоимость» и ссылка на соответствующую норму Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», согласно которой данная операция освобождена от налога на добавленную стоимость. При одновременной продаже одному покупателю товаров (услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость и облагаемых налогом по ставке 20%, оформляются отдельные налоговые накладные¹.

2. Продажа товаров (услуг) по цене ниже обычной. По операциям, перечисленным в п. 4. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», налоговые обязательства начисляются с учетом обычных цен. Если же обычная цена выше договорной (контрактной), то база налогообложения состоит из двух условных частей:

а) договорной (фактической) стоимости. При этом начисленные продавцом налоговые обязательства, включаемые в цену реализации товара (услуги), возмещаются покупателем;

б) разницы между договорной стоимостью и стоимостью, рассчитанной с учетом обычной цены. В этом случае налоговые обязательства начисляются за счет собственных средств продавца.

Специальная норма, определяющая порядок заполнения налоговой накладной в подобных случаях, отсутствует. На практике в этой ситуации оформляют две отдельные налоговые накладные. Одна из них — на договорную стоимость товара (услуги), вторая

¹ Подпункт 7. 2. 8 п. 7 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

(дополнительная) — на сумму превышения обычной цены над фактической. Обе налоговые накладные выписывают под одним номером. При этом в дополнительной налоговой накладной делается отметка, определяющая ее характер (рядом с порядковым номером делается запись «дополнительная»). Исходя из того, что покупатель не имеет никакого отношения к дополнительной налоговой накладной, оба экземпляра хранятся у продавца.

Применение дополнительных счет-фактур предусматривается налоговым законодательством Республики Казахстан при корректировке облагаемого оборота. Дополнительная счет-фактура составляется поставщиком товаров (работ, услуг), подтверждается получателем товаров (работ, услуг) и в ней указывается:

- 1) порядковый номер и дата составления дополнительной счет-фактуры;
- 2) порядковый номер и дата составления счет-фактуры, к которой составляется дополнительная счет-фактура;
- 3) наименование, адрес и регистрационный номер поставщика и получателя товаров (работ, услуг);
- 4) размер корректировки облагаемого оборота без учета налога на добавленную стоимость;
- 5) сумма налога на добавленную стоимость¹.

В соответствии с Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» изложенный в новой редакции п. 4. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» предусматривает налогообложение операций поставки товаров (услуг) исходя из договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычной цены. Начиная с 31 марта 2005 года налоговые обязательства начисляются с учетом обычных цен по операциям, не только перечисленным в п. 4. 2 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», но и по тем, которые подпадают под действие п. 4. 1 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Это обязывает продавца составлять налоговую накладную в порядке, приведенном выше, на разницу налога на добавленную стоимость между обычной и договорной ценой.

¹ Статья 243 Налогового кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

3. Продажа товаров (услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке предусматривает:

а) составление налоговой накладной в двух экземплярах (оба хранятся у продавца);

б) обозначение пометки «Экспортные поставки» в оригинале налоговой накладной при экспорте товаров и сопутствующих услуг;

в) указание ставки налога «0%» в разделе VI (графа 9) налоговой накладной;

г) оформление одной налоговой накладной при одновременной продаже одному покупателю товаров (услуг), облагаемых налогом по ставке 20% и по нулевой ставке.

4. Поставка неплательщикам налога на добавленную стоимость сельхозпродукции и продуктов ее переработки, ранее приобретенных налогоплательщиком у физических лиц, которые не являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Исходя из того, что покупателем товаров является лицо, не зарегистрированное в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, при заполнении реквизитов налоговой накладной необходимо учесть особенности, обозначенные пп. 8. 1 — 8. 3 Порядка № 165/1. Речь идет о том, что в оригинале налоговой накладной — в графе «лицо (плательщик налога) — покупатель» необходимо сделать пометку «Продажа конечному потребителю». При этом в оригинале и копии налоговой накладной проставляется «X» в графе «(индивидуальный налоговый номер покупателя)» и в графе «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость».

Зачастую при получении частичной предоплаты в счет поставки товара разной номенклатуры у плательщиков возникают трудности с отражением количества оплаченного товара в графе налоговой накладной. Для того чтобы определить этот показатель, продавцу, в зависимости от суммы полученной предоплаты и стоимости каждого наименования товара, подлежащего поставке согласно договору, следует указать в полном объеме количество одного или нескольких наименований товара из запланированного к поставке. Это свидетельствует о том, что предоплата получена только за указанные в ней наименования товаров. В противном случае количество каждого наименования товара определяется исходя из запланированного к поставке пропорционально сумме полученной предоплаты.

В этом случае можно применить следующую формулу:

$$K_{п} = ПП : С \times ОК,$$

где $K_{п}$ — количество товара, за которое получена предоплата;

ПП — сумма полученной предоплаты;

С — общая стоимость товара, подлежащего поставке согласно договору;

ОК — общее количество товара, подлежащего поставке согласно договору.

Определенное таким образом количество товара (в том числе и неделимого) обычно выражается дробным числом. Окончательная сумма предоплаты может определяться округлением одних показателей рассчитанного количества до одного десятичного знака, а других — до третьего или четвертого знака. При составлении налоговой накладной на дату отгрузки товара или на дату окончательного расчета за товар (в зависимости от того, какое из этих событий произойдет раньше) количество каждого наименования товара определяется простым способом. Таким образом определяется разница между общим количеством данного вида товара, которое указано в договоре, и количеством товара, указанным в налоговой накладной, составленной на дату получения предоплаты.

Определенная специфика предусмотрена действующим законодательством для оформления налоговых накладных филиалами плательщиков налога на добавленную стоимость. Если филиалы или другие структурные подразделения плательщика самостоятельно осуществляют продажу товаров (работ, услуг), производят расчеты с поставщиками, то им дано право самостоятельного ведения налогового учета и выписки налоговых накладных. В этом случае каждому филиалу (подразделению) присваивается свой код. Если филиалы (другие структурные подразделения плательщика налога) не имеют расчетного счета, но при этом самостоятельно осуществляют продажу товаров (работ, услуг) и расчеты, то зарегистрированный налогоплательщик (в состав которого входят такие филиалы) может предоставить филиалу или структурному подразделению право ведения налогового учета. Это предполагает оформление налоговых накладных, ведение книги учета приобретений (продажи) товаров (работ, услуг), за исключением составления и

предоставления декларации по налогу на добавленную стоимость. Необходимо иметь в виду при этом, что предварительно плательщик налога обязан присвоить код (№, шифр) отдельно каждому филиалу и структурному подразделению, а также зарегистрировать в соответствующем налоговом органе под указанным кодом прошнурованные и пронумерованные книги учета приобретений (продажи) товаров (работ, услуг) для каждого филиала и структурного подразделения.

Составление налоговой накладной, если продавцом или покупателем является филиал плательщика налога на добавленную стоимость, происходит с определенными особенностями. Филиалу (структурному подразделению) налогоплательщика разрешается оформлять налоговую накладную, если:

а) такой филиал не имеет текущего счета, но при этом самостоятельно осуществляет продажу товаров (услуг) и производит расчеты с поставщиками /потребителями;

б) филиалу присвоен код (номер, шифр), и об этом письменно доведено до сведения налогового органа по месту регистрации плательщика налога на добавленную стоимость.

При заполнении налоговой накладной филиала должен учитываться ряд особенностей. Порядковый номер устанавливается с учетом присвоенного филиалу кода (номера, шифра). Номер имеет вид дроби: в числителе — порядковый номер налоговой накладной, в знаменателе — код (номер, шифр). В налоговой накладной указываются реквизиты головного предприятия — налогоплательщика. Важно указывать рядом с названием головного предприятия и название филиала, а в графе «месторасположение продавца» — адрес филиала, а не головного предприятия. Налоговые органы считают возможным выписывать налоговую накладную и на филиал, но при условии, что филиалу его головным предприятием предоставлено право также выписывать налоговую накладную. Заверяется налоговая накладная специальной печатью «Для налоговых накладных», которая имеет присвоенный филиалу головным предприятием код (номер, шифр), название филиала, его идентификационный код, индивидуальный налоговый номер головного предприятия.

Ответственность за достоверность и своевременность ведения налогового учета филиалами и структурными подразделениями

несет плательщик налога на добавленную стоимость. При осуществлении предпринимательской деятельности в сфере торговли за наличные средства на лотках, выездных автомобилях и других торговых точках ежедневная выручка от продажи товаров заносится в книгу продажи товаров (работ, услуг) зарегистрированного налогоплательщика общим итогом за день. В случае осуществления продажи товаров, поставка которых носит непрерывный или ритмический характер при постоянных связях с покупателем, ему может быть выписана сводная налоговая накладная. Ее показатели исходят из указанной в договоре периодичности оплаты поставленной продукции (например, один раз в 5 дней или один раз в 10 дней, но не реже одного раза в месяц и не позже последнего дня месяца). При этом к сводной накладной необходимо приложить перечень (реестр) товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, в соответствии с которыми осуществлена поставка товаров. Записи в книгах учета приобретений (продажи) товаров (работ, услуг) осуществляются по мере поступления (списания) средств, включая частичную оплату.

Согласно пп. 7. 2. 3 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» налогоплательщики обязаны хранить налоговые накладные в течение срока, предусмотренного законодательством для обязательств по уплате налогов. Такие сроки определены пп. 15. 1. 1 п. 15. 1 ст. 15 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиками налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами»¹. Налоговые накладные должны храниться продавцом (покупателем) товаров (работ, услуг) в течение 1 095 дней, следующих за последним днем предельного срока представления декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой отражены показатели данных налоговой накладной. Если налоговая декларация была подана позже, — в течение 1 095 дней, следующих за днем ее фактического представления. Указанный срок хранения налоговой накладной не применяется только в случаях²:

а) если налоговая декларация за период, когда возникло налоговое обязательство, не была представлена;

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

² См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. — № 5. — С. 41–51.

б) если судом установлено совершение преступления должностными лицами налогоплательщика или физическим лицом — налогоплательщиком относительно умышленного уклонения от уплаты соответствующего налогового обязательства¹.

Реализуя требования пп. 7. 2. 8 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», был внедрен Порядок ведения реестра полученных и выданных налоговых накладных. На основании его реестр ведется лицами, зарегистрированными как плательщики налога на добавленную стоимость. Если филиалы и другие структурные подразделения плательщика налога самостоятельно осуществляют приобретение (поставку) товаров (услуг) и осуществляют расчеты, то зарегистрированный плательщик налога, в состав которого входят такие филиалы, может делегировать им право ведения реестра. Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный код (номер, шифр), о чем в письменном виде проинформировать налоговый орган по месту его регистрации. Во время выполнения договоров о совместной деятельности реестр ведется лицом, которое ведет учет ее результатов.

Реестр ведется в документальном или электронном виде по выбору плательщика налога и должен храниться на протяжении срока давности, установленного законом. В случае ведения реестра в электронном виде плательщик налога должен по собственному выбору использовать любую из наиболее распространенных в Украине операционных компьютерных систем, которые будут предложены центральным налоговым органом. При проведении плановой или внеплановой выездной документальной проверки плательщик налога обязан обеспечить доступ налоговому инспектору к реестру налоговых накладных, а в случае ведения его в электронном виде — предоставить носитель электронной информации за собственный счет.

В реестре указываются его порядковый номер, дата начала его ведения и дата его окончания. В случае ведения реестра филиалами и другими структурными подразделениями плательщика номер реестра присваивается с учетом установленного для этих филиалов

¹ Подпункт 15. 1. 2 п. 15. 1 ст. 15 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2000. — № 10. — Ст. 44.

и других структурных подразделений кода (номера, шифра) и определяется числовым значением через дробь. В числителе этой дроби проставляется порядковый номер реестра, а в знаменателе — код (номер, шифр). Лицо, которое ведет учет результатов во время выполнения договоров о совместной деятельности, ведет отдельные реестры по указанной деятельности и отдельные — по деятельности, которая не принадлежит к совместной.

В реестре отдельно учитываются операции:

а) по приобретению товаров (услуг) с целью использования в хозяйственной деятельности плательщика для осуществления операций, которые облагаются налогом по ставке 20% или 0%; освобожденных от налогообложения; не являющиеся объектом налогообложения; не предназначенных для использования в хозяйственной деятельности плательщика налога;

б) по поставке товаров (услуг), которые облагаются налогом по ставке 20% или 0%; освобожденных от налогообложения; не являющихся объектом налогообложения.

Реестр является основой для отображения результатов такого учета в декларациях по налогу на добавленную стоимость. В разделе II реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты коррекции количественных и стоимостных показателей, грузовые таможенные декларации, а также иные подобные документы. К последним относятся:

1) должным образом оформленный товарный чек, иной платежный или расчетный документ, который подтверждает принятие платежа поставщиком от получателя товаров (услуг), с определением общей суммы такого платежа, суммы налога и налогового номера поставщика — при поставке товаров (услуг) за наличные или с расчетами карточками платежных систем, банковскими или персональными чеками в пределах суммы, установленной Национальным банком Украины для наличных расчетов;

2) транспортный билет, гостиничный счет или счет, который выставляется плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета, которые содержат общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, за исключением тех, в которых форма установлена международными стандартами;

3) кассовые чеки, которые содержат сумму поставленных товаров (услуг), общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера поставщика). При этом с целью такого начисления общая сумма поставленных товаров (услуг) не может превышать 200 гривень за день (без учета налога на добавленную стоимость);

4) товарные чеки или другие расчетные документы, которые удостоверяют факт уплаты налога в результате приобретения товаров (услуг), копии которых прилагаются к заявлению с жалобой на поставщика таких товаров (услуг), которые прилагаются получателем товаров (услуг) к налоговой декларации за отчетный налоговый период. Реализуется это в случае отказа со стороны поставщика таких товаров (услуг) предоставить налоговую накладную или при нарушении им порядка ее заполнения.

Расчет коррекции количественных и стоимостных показателей является документом, который дает право покупателю вносить изменения к ранее включенным расходам в объем налогового кредита, полученного на основании налоговых накладных. Приобретение или изготовление товаров (услуг) и приобретение (строительство, сооружение) основных фондов на таможенной территории Украины отображается на основании налоговых накладных, расчетов коррекции количественных и стоимостных показателей. Учет импортированных на таможенную территорию Украины товаров проводится покупателем (импортером) на основании должным образом оформленной грузовой таможенной декларации.

Лицо, которое получает услуги от нерезидента на таможенной территории Украины, проводит учет таких услуг на основании налоговой накладной, выданной таким плательщиком налога. Им может быть зарегистрированное на территории Украины постоянное представительство этого нерезидента, а при отсутствии его — резидент, который выполняет агентские (представительские) действия от имени такого нерезидента, или покупатель (получатель) — налоговый агент такого нерезидента. Товары (услуги) и основные фонды, приобретенные на таможенной территории Украины, импортированные товары и полученные от нерезидента на таможенной территории Украины услуги без налога на добавленную стоимость отображаются без дополнительного начисления налога на

добавленную стоимость. Учет приобретенных товаров (услуг) на таможенной территории Украины у лиц, которые не зарегистрированы как плательщики налога на добавленную стоимость, ведется на основании документов, удостоверяющих поставку таких товаров (услуг).

Учет выданных налоговых накладных проводится в день возникновения налоговых обязательств. Учет операций по поставке товаров (услуг) ведется на основании налоговой накладной и расчета коррекции количественных и стоимостных показателей. Записи на основании расчета коррекции количественных и стоимостных показателей осуществляются в случае проведения коррекции сумм налоговых обязательств. Плательщики налога, у которых налоговый (отчетный) период равен календарному месяцу, определяют ежемесячные итоги ежедневно зарегистрированных операций. Плательщики налога, у которых налоговый (отчетный) период равен кварталу, определяют ежемесячные и ежеквартальные итоги ежедневно зарегистрированных операций.

В связи с вступлением в силу Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» № 2505-IV от 25. 03. 2005 г. с 31 марта 2005 года Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» уже не содержит требования об обязательном ведении налогоплательщиками книг учета приобретения и продажи товаров (работ, услуг)¹. Новая редакция Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» вменяет в обязанность налогоплательщикам:

1) ведение отдельного учета операций по поставке и приобретению товаров (услуг), которые:

- а) подлежат обложению по ставке 20% и 0%;
- б) не являются объектом налогообложения;
- в) освобождены от налогообложения;

2) ведение реестра полученных и выданных налоговых накладных.

Новая редакция пп. 7. 2. 8 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» предусматривает фактически

¹ Подпункт 7. 2. 8 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

одновременное ведение плательщиками налога на добавленную стоимость и реестра полученных (выданных) налоговых накладных и отдельного учета операций по поставке и приобретению товаров (услуг), которые подлежат налогообложению, не являются объектом налогообложения и освобождены от налогообложения. Информация в этом случае отражается дважды: все данные реестра полученных и выданных налоговых накладных также находят отражение и в отдельном учете операций по поставке и приобретению товаров (услуг). Целесообразнее эти виды учета совместить. В этом случае в реестре полученных и выданных налоговых накладных должен вестись отдельный учет операций по поставке и приобретению товаров (услуг), подлежащих налогообложению, не являющихся объектом налогообложения и освобожденных от налогообложения. Сводные результаты такого учета будут отражаться в декларации по налогу на добавленную стоимость.

Для заполнения декларации по налогу на добавленную стоимость в реестре учитываются данные не только налоговых накладных, но и грузовых таможенных деклараций, других документов, являющихся основанием для начисления налогового кредита без получения налоговой накладной. Важно иметь в виду, что при наличии оригинала налоговой накладной указанная в ней сумма налога на добавленную стоимость признается налоговым органом в составе налогового кредита даже в том случае, если информацию об этой накладной плательщик не отразит в реестре полученных налоговых накладных. Носитель электронной информации следует хранить до истечения срока давности. Как и для бумажных носителей, этот срок составляет 3 года — при условии окончания налоговой проверки (для бюджетных учреждений и организаций, а также для хозрасчетных предприятий и организаций, находящихся в сфере управления министерств, других центральных органов исполнительной власти, — при условии окончания ревизии). В случае возникновения споров информация хранится до принятия окончательного решения¹.

К налоговой накладной по налогу на добавленную стоимость предусмотрены два приложения, имеющие разное целевое назначение. Приложение № 1 является первичным документом налого-

¹ См.: *Баланс // Библиотека бухгалтера*. – 2005. – № 5. – С. 56–58

вого учета и заполняется в случае, если часть поставляемого товара (услуги) не содержит обособленной стоимости. При такой поставке налоговая накладная выписывается на всю договорную стоимость, а на каждую частичную поставку оформляется приложение № 1 к этой налоговой накладной. В ней данные о частичной поставке и об остатке (который еще предстоит поставить) приводятся только в количественном измерении. В случае поставки такого товара налоговые обязательства продавца и налоговый кредит покупателя отражаются в налоговом учете в полной сумме налога на добавленную стоимость, указанной в налоговой накладной.

Приложение № 2 «Расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной» — это также первичный документ налогового учета. Однако оформляется он продавцом в случае, если после поставки товаров (услуг) произошло событие, повлекшее изменение суммы компенсации их стоимости, а соответственно — и изменение (уменьшение либо увеличение) налоговых обязательств у продавца и налогового кредита у покупателя. Продавец и покупатель, при наличии расчета корректировки, осуществляют соответствующие корректировки суммы налога.

Расчет корректировки составляется в случае изменения:

- а) цены товара (услуги);
- б) количества единиц товара, подлежащего поставке;
- в) номенклатуры товара (получена предоплата за один товар, тогда как фактически отгружен другой товар, что предусмотрено дополнительным соглашением сторон).

При возврате проданного товара должны соблюдаться условия корректировки налоговых обязательств¹. Так, если расторгнута сделка, в результате которой покупатель возвращает продавцу товар, а продавец возвращает покупателю деньги за ранее оплаченный товар, расчет корректировки составляется именно на дату возврата товара. Причем если покупатель, возвративший товар, не являлся плательщиком налога на добавленную стоимость, то на дату возврата этого товара уменьшение суммы налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость осуществляется только в денежной форме после полного расчета с покупателем.

¹ Пункт 4. 5 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 14. — Ст. 184.

В таком случае расчет корректировки должен составляться непосредственно на дату предоставления покупателю денежной компенсации всей стоимости возвращенного товара. При этом следует учитывать, что номер расчета имеет вид дроби, в числителе которой — порядковый номер расчета корректировки к данной налоговой накладной (используется сплошная нумерация), а в знаменателе — номер налоговой накладной. В реквизитах договора указывается дата и номер именно того договора, на основании которого осуществлялась поставка товара (услуги). Корректировка заверяется со стороны продавца подписью и печатью, а со стороны покупателя — только подписью.

2.12. Уплата налога на добавленную стоимость

Порядок определения обязанности по налогу на добавленную стоимость, безусловно, предполагает определение даты. При этом следует иметь в виду, что фактически речь должна идти об определении таким способом двух моментов: даты возникновения налоговой обязанности и даты уплаты налога. Только таким образом можно разграничить момент формирования обязанности по уплате налога на добавленную стоимость и сам непосредственный момент уплаты как исполнение этой обязанности.

Одним из наиболее противоречивых и часто меняющихся положений в связи с этим является норма, закрепляющая дату осуществления оборота, к которой непосредственно и привязываются сроки уплаты налога. Так, первоначально датой осуществления оборота считался день поступления средств за товары на счета в отделения банков (при расчетах наличными — выручки в кассу). При бесплатной передаче или обмене товаров (работ, услуг) днем осуществления оборота считался день их передачи (выполнения). Декрет Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» принципиально изменил это положение, и дата осуществления оборота (реализации) в ст. 8 этого акта уже определялась как день отгрузки товаров (исполнения работ, предоставления услуг), а по экспорту — день поступления средств в иностранной

валюте на расчетный счет предприятия¹. Это положение породило, пожалуй, еще больше проблем и вопросов, ведь не исключалась ситуация, когда товар отгружен, но оплата его либо задержалась, либо вообще не пришла, а налог на добавленную стоимость уже должен был быть оплачен, хотя оборот и не произошел.

В соответствии с подходом российского налогового законодательства сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога, уменьшенная на сумму налоговых вычетов и увеличенная на восстановленные суммы налогов. В случае превышения налоговых вычетов общей суммы налогов и суммы восстановленных увеличений налогоплательщику возмещаются средства, уплаченные им в счет налоговой обязанности. Суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, исчисляются лицами, не являющимися налогоплательщиками (либо налогоплательщиками, освобожденными от обязанностей по исчислению и уплате налогов) или плательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по которым не подлежат налогообложению, только при выставлении им покупателю счет-фактуры с выделением суммы налога².

Уплата налога в соответствии со ст. 174 Налогового кодекса Российской Федерации производится исходя из фактической реализации (передачи) товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Сумма налога перечисляется плательщиком по месту его учета в налоговых органах. При реализации работ (услуг) налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах на территории Российской Федерации, уплата налога осуществляется налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Сроки уплаты налога с истечением налогового периода связывает и налоговое законодательство Республики Казахстан. Так, плательщик налога на добавленную стоимость обязан уплатить налог в бюджет за каждый налоговый период до или в день установленного срока для предоставления декларации по налогу на

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

² Статья 173 Налогового кодекса Российской Федерации.

добавленную стоимость¹. Хотелось бы обратить внимание на две особенности данного подхода. Во-первых, законодатель предполагает и допускает возможность «досрочной» уплаты налога. Это выглядит в определенной мере спорным. Определить законченный набор налогооблагаемых операций, их количественное выражение можно только по окончании налогового периода. Исходя из этого, до истечения налогового периода можно говорить только об авансовых платежах, но не об окончательной уплате налога. И, во-вторых, в данной редакции срок уплаты налога связывается с моментом подачи налоговой отчетности, т. е. обязанность по уплате и отчетности предполагается осуществлять одновременно. Однако абсолютно логичен определенный разрыв между моментом уплаты и действиями, связанными с подачей отчетности.

Действующее налоговое законодательство Украины несколько уточнило и детализировало этот элемент правового механизма налога на добавленную стоимость. Так, в соответствии с п. 7. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»² датой возникновения налоговой обязанности по поставке товаров (работ, услуг) считается дата, которая приходится на налоговый период, в течение которого происходит любое из событий, наступивших ранее:

– или дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет налогоплательщика как оплата товаров (работ, услуг), подлежащих поставке; в случае поставки товаров (работ, услуг) за наличные денежные средства — дата их оприходования в кассе налогоплательщика, а при отсутствии таковой — дата инкассации наличных средств в банковском учреждении, обслуживающем налогоплательщика;

– или дата отгрузки товаров, а для работ (услуг) — дата оформления документа, удостоверяющего факт выполнения работ (услуг) налогоплательщиком.

В случае поставки товаров или услуг с использованием торговых автоматов или другого подобного оборудования (не предусматривающего наличия кассового аппарата и контролируемого уполномоченным на это физическим лицом) датой возникновения налоговых обязательств считается дата выемки из таких

¹ Статья 247 Налогового кодекса Республики Казахстан.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

торговых аппаратов или подобного оборудования денежной выручки. Правила инкассации указанной выручки устанавливаются Национальным банком Украины. Если поставка товаров (работ, услуг) через торговые автоматы осуществляется с использованием жетонов, карточек или других заменителей гривни, датой увеличения валового дохода считается дата поставки таких жетонов, карточек или других заменителей гривни. При поставке товаров (работ, услуг) с использованием кредитных или дебетовых карточек, дорожных, коммерческих, персональных или других чеков датой увеличения налоговых обязательств считается или дата оформления налоговой накладной, удостоверяющей факт поставки налогоплательщиком товаров (работ, услуг) покупателю, или дата выписки соответствующего счета (товарного чека), в зависимости от того, какое событие произошло ранее.

Ряд частных случаев при уплате налога связывается законодателем с отдельными операциями и возникающими при этом обязанностями по налогу на добавленную стоимость. Чаще всего подобная специфика отражается в детализации момента уплаты. Так, датой возникновения налоговых обязательств арендодателя (лизингодателя) для операций финансовой аренды (лизинга) является дата фактической передачи объекта финансовой аренды (лизинга) в пользование арендатору (лизингополучателю). Для расчета арендной платы за имущество государственной собственности ежемесячно применяется индекс инфляции. Соответственно в этом случае объект налогообложения налогом на добавленную стоимость будет исчисляться исходя из проиндексированной суммы арендной платы. В данном случае необходимо исходить из того, что арендная плата с учетом индекса инфляции является существенным условием договора аренды¹. При этом средства, поступающие бюджетному учреждению, которое содержится за счет Государственного бюджета, за аренду имущества подлежат распределению между бюджетом и учреждением согласно нормативам².

¹ Статья 284 Хозяйственного кодекса Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2003. – № 18–22. – Ст. 144.

² Пункт 34 ст. 2 Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины “О Государственном бюджете Украины на 2005 год” и некоторые другие законодательные акты Украины» № 2505-IV от 25. 03. 2005 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – № 17, 18–19. – ст. 267.

Средства, поступающие государственному предприятию, подлежат распределению между бюджетом и предприятием, тогда как средства, которые получает от аренды коммунальное предприятие, такому распределению не подлежат. Сторона, обязанная производить такое распределение, указывается в договоре аренды. Распределение арендной платы осуществляется:

– либо арендатором путем перечисления в установленном процентном соотношении на счет бюджета и на счет учреждения (предприятия);

– либо арендодателем самостоятельно после ее получения.

Однако арендатор, заключающий договор аренды, должен помнить, что независимо от того, что такие средства будут распределяться, налоговая накладная должна быть выписана на всю сумму перечисления.

В случае перечисления арендатором суммы арендной платы в полном размере на счета бюджетного учреждения, содержащегося за счет Государственного бюджета, такие учреждения не позднее следующего рабочего дня перечисляют 50% от суммы арендной платы (без учета налога на добавленную стоимость) в доходы общего фонда Государственного бюджета. Остальные 50% суммы арендной платы (без учета налога на добавленную стоимость) остаются на счетах учреждения и относятся к собственным поступлениям. Плата за аренду имущества бюджетного учреждения, содержащегося за счет средств местного бюджета, в полном размере (за исключением сумм налога на добавленную стоимость), остается в распоряжении учреждения как собственные поступления¹.

Исчисление и уплату налога на добавленную стоимость в бюджет плательщик осуществляет самостоятельно в сроки, установленные для этого налога в бюджет в общем порядке², а именно:

– представляет налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость в течение 20 дней после окончания отчетного месяца или в течение 40 дней после окончания отчетного квартала³;

¹ Совместное письмо Госказначейства и ГНАУ № 07-06/1957-7095, 12406/7/15-2317 // Баланс. – 2003. – № 41.

² См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 86–96.

³ Подпункт 4. 1. 4 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2000. – №10. – Ст. 44.

— уплачивает налог в бюджет в течение 10 календарных дней, следующих после наступления предельного срока подачи налоговой декларации¹.

Датой возникновения налоговых обязательств в случае поставки товаров (работ, услуг) с оплатой за счет бюджетных средств является дата поступления таких средств на текущий счет налогоплательщика или дата получения соответствующей компенсации в любом другом виде, включая уменьшение задолженности такого налогоплательщика по его обязательствам перед таким бюджетом.

Датой возникновения налоговых обязательств при импорте является дата представления таможенной декларации с указанием в ней суммы налога, подлежащей уплате. Датой возникновения налоговых обязательств при импортировании работ (услуг) является дата списания средств с расчетного счета налогоплательщика в оплату работ (услуг) или дата оформления документа, удостоверяющего факт выполнения работ (услуг) нерезидентом в зависимости от того, какое из событий произошло первым. Предварительная (авансовая) оплата стоимости экспортируемых и импортируемых товаров (сопутствующих услуг) не изменяет значения налогового кредита или налоговых обязательств налогоплательщика — соответственно такого экспортера или импортера. Датой возникновения налоговых обязательств исполнителя по контрактам, определенным как долгосрочные, является дата увеличения валового дохода исполнителя долгосрочного контракта.

2.13. Налоговый кредит

Налоговый кредит представляет собой сумму, на которую плательщик налога имеет право уменьшить налоговое обязательство отчетного периода. Налоговый кредит отчетного периода состоит из сумм налогов, уплаченных (начисленных) налогоплательщиком в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых включается в состав валовых расходов, и ос-

¹ Подпункт 5. 3. 1 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2000. – № 10. – Ст. 44.

новых фондов или нематериальных активов, подлежащих амортизации. Право на налоговый кредит имеет налогоплательщик, у которого возникает налоговая обязанность.

Налоговый кредит отчетного периода в соответствии со ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» состоит из сумм налогов, начисленных (уплаченных) налогоплательщиком по ставке 20% в течение такого отчетного периода в связи с:

— приобретением или изготовлением товаров (в том числе при их импорте) и услуг в целях их дальнейшего использования в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности налогоплательщика;

— приобретением (строительством, сооружением) основных фондов (основных средств, в том числе других необоротных материальных активов и незавершенных капитальных инвестиций в необоротные капитальные активы), в том числе при их импорте, с целью дальнейшего использования в производстве и/или поставке товаров (услуг) для налогооблагаемых операций в пределах хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Право на начисление налогового кредита возникает независимо от того, начали ли такие товары (услуги) и основные фонды использоваться в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности налогоплательщика в течение отчетного налогового периода, а также от того, осуществлял ли налогоплательщик налогооблагаемые операции в течение такого отчетного налогового периода. Если в дальнейшем такие товары (услуги) начинают использоваться в операциях, которые не являются объектом налогообложения или освобождаются от налогообложения, либо основные фонды переводятся в состав непроектных фондов, то в целях налогообложения такие товары (услуги), основные фонды считаются проданными по их обычной цене. Эта продажа учитывается в том налоговом периоде, на который приходится начало такого использования или перевода, но не ниже цены их приобретения (изготовления, строительства, сооружения).

Если основные производственные фонды или непроектные фонды ликвидируются по самостоятельному решению налогоплательщика или безвозмездно передаются лицу (не зарегистрированному налогоплательщиком), а также в случае перевода основ-

ных фондов в состав непроеизводственных фондов такая ликвидация, безвозмездная передача или перевод рассматриваются для целей налогообложения как поставка таких основных производственных фондов или непроеизводственных фондов по обычным ценам, действовавшим на момент такой поставки, а для основных фондов группы 1 — по обычным ценам, но не меньше их балансовой стоимости. Это не распространяется на случаи, когда основные производственные фонды или непроеизводственные фонды ликвидируются в связи с их уничтожением или разрушением вследствие действия обстоятельств непреодолимой силы, в других случаях, когда такая ликвидация осуществляется без согласия налогоплательщика. К подобным случаям относится и похищение основных фондов, ситуации, когда налогоплательщик предоставляет органу государственной налоговой службы соответствующий документ об уничтожении, разборке или преобразовании основного фонда другими способами, вследствие чего основной фонд не может использоваться в будущем по первоначальному назначению. При этом, если вследствие ликвидации основного фонда получают комплектующие, составные части, компоненты или другие отходы, имеющие стоимость, ликвидация таких комплектующих, составных частей, компонентов или других отходов проводится по правилам, установленным для ликвидации основного фонда.

В случае если товары (работы, услуги), изготовленные и/или приобретенные, частично используются в налогооблагаемых операциях, а частично нет, в сумму налогового кредита включается та часть уплаченного (начисленного) налога при их изготовлении или приобретении, которая соответствует части использования таких товаров (работ, услуг) в налогооблагаемых операциях отчетного периода. Если налогоплательщик приобретает (изготавливает) материальные и нематериальные активы (услуги), которые не предназначаются для их использования в хозяйственной деятельности такого плательщика, то сумма налога, уплаченного в связи с таким приобретением (изготовлением), не включается в состав налогового кредита¹.

Если налогоплательщик осуществляет операции по продаже товаров, освобожденных от налогообложения или не являющихся

¹ Пункты 7. 4., 7. 5 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

объектом налогообложения (статьи 3, 5 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»), суммы налога, уплаченные в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых включается в состав валовых расходов, в налоговый кредит не включается. Это происходит и в случае, если приобретаемые товары (работы, услуги) частично используются только в облагаемых налогом операциях. В сумму налогового кредита включается та часть уплаченного налога при их приобретении, которая соответствует доле использования таких товаров в облагаемых налогом операциях отчетного периода. Если налогоплательщик приобретет товары (работы, услуги), стоимость которых не включается в состав валовых затрат и не подлежит амортизации, налоги, уплаченные при таком приобретении, возмещаются за счет соответствующих источников и в налоговый кредит не включаются.

Не включаются в налоговый кредит любые расходы по уплате налога, не подтвержденные налоговыми накладными или таможенными декларациями. При импорте работ (услуг) подтверждающим документом является акт принятия работ (услуг) или банковский документ, удостоверяющий перечисление средств в оплату стоимости таких работ (услуг). Плательщику налога на добавленную стоимость разрешено увеличивать налоговый кредит только при наличии налоговой накладной.

Основанием для включения в налоговый кредит сумм, уплаченных при импорте работ и услуг, является наличие акта выполненных работ (оказанных услуг) или банковских документов, подтверждающих перечисление средств в оплату таких работ (услуг). Следует отметить, что такой порядок позволяет одновременно с возникновением налоговой обязанности (уплаты таможенного налога на добавленную стоимость) относить сумму этого налога на увеличение налогового кредита. Таким образом, записи в книге приобретений производятся на дату, указанную в первом из полученных документов (акт или документ, подтверждающий оплату). Что же касается товаров, приобретенных на таможенной территории Украины, то основанием для включения в налоговый кредит уплаченных по ним сумм налога на добавленную стоимость является наличие как налоговой накладной, так и документа, подтверждающего передачу товара или его оплату. В случае отсутствия

таких документов могут быть применены финансовые санкции, начисленные на сумму неподтвержденного налогового кредита.

Момент возникновения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость при импортных операциях определяется особым образом, при котором действующее для других операций правило первого события не применяется. Для операций импорта товаров датой возникновения налоговых обязательств является дата подачи в таможенный орган таможенной декларации с указанной в ней суммой налога, подлежащего уплате¹. Такая норма была введена Законом Украины «О Государственном бюджете на 2005 год»², после чего Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» путем внесения изменений в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» была закреплена как постоянная.

Важно иметь в виду, что уплата нерезиденту аванса за товары, которые будут ввезены на таможенную территорию Украины, не изменяет значения налоговых обязательств у импортера³. Таким образом в момент перечисления аванса нерезиденту налоговые обязательства не возникают. Право на налоговый кредит возникает у импортера на дату уплаты налога на добавленную стоимость по налоговым обязательствам⁴. Документом, подтверждающим право налогоплательщика на налоговый кредит, считается надлежащим образом оформленная грузовая таможенная декларация, которая подтверждает уплату налога на добавленную стоимость, или погашенный налоговый вексель⁵. Таможенное оформление осуществляется в данном случае таможенным органом, как правило, в течение одних суток с момента предъявления товаров, представления

¹ Подпункт 7. 3. 6 п. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 2005. – № 7–8. – Ст. 162.

³ Подпункт 7. 3. 8 п. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

⁴ Подпункты 7. 5. 2 и 7. 3. 6 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

⁵ Подпункт 7. 2. 7 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

таможенной декларации и всех необходимых документов¹. При соблюдении таможенными органами этого требования дата подачи таможенной декларации и дата завершения ее таможенного оформления будут совпадать. Исходя из этого, у налогоплательщика-импортера, уплатившего налог на добавленную стоимость при таможенном оформлении товаров, право на налоговый кредит будет возникать на ту же дату, что и налоговое обязательство по налогу на добавленную стоимость².

Плательщик налога, применяющий кварталный налоговый период и осуществляющий вывозные (экспортные) операции по продаже товаров (работ, услуг), может получить бюджетное возмещение части налогового кредита по итогам результатов деятельности первого месяца квартала и двух первых месяцев квартала. Бюджетному возмещению подлежит процент налогового кредита расчетного периода, равный проценту экспортных объемов продажи товаров (работ, услуг) в общем объеме облагаемых налогом операций по продаже товаров (работ, услуг) расчетного периода.

Датой возникновения права плательщика налога на налоговый кредит считается:

1) дата первого из событий:

– либо дата списания средств с банковского счета плательщика налога в оплату товаров (работ, услуг), дата выписки соответствующего счета (товарного чека) — в случае расчетов с использованием кредитных, дебетных карточек или коммерческих чеков;

– либо дата получения налоговой накладной, удостоверяющей факт приобретения плательщиком налога товаров (работ, услуг);

2) для операций по ввозу (пересылке) товаров (работ, услуг) — дата уплаты налога по налоговой обязанности;

3) для бартерных (товарообменных) операций — дата осуществления заключительной (балансирующей) операции, наступившей после первого из событий;

4) датой возникновения права заказчика на налоговый кредит по контрактам, которые определены как долгосрочные согласно Закону Украины «О налогообложении прибыли предприятий»,

¹ Таможенный кодекс Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.

² См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 81–82.

является дата увеличения валовых затрат долгосрочного контракта.

До 1 января 1999 года у плательщиков налога на добавленную стоимость (в связи с тем, что право на налоговый кредит возникает в момент оплаты расходов, связанных с хозяйственной деятельностью) в книге приобретений делались записи по оплаченным расходам приобретенных товаров (работ, услуг) на таможенной территории Украины. Подобный учет велся исключительно на основании налоговой накладной, полученной продавцом. Это правило распространялось на порядок учета расходов, связанных с приобретением товаров, работ и услуг, сумма которых не превышала 20 гривень. Право на налоговый кредит по таким расходам возникало на основании расчетных документов, таких как чек, акт и другие, в которых указана сумма налога на добавленную стоимость.

В зависимости от формы оплаты корректировался и момент возникновения налогового кредита относительно бартерных операций. Записи в книге приобретений при осуществлении бартерных сделок могут появиться только при осуществлении встречной операции. При импорте объектом налогообложения являются операции плательщиков налога по ввозу товаров на таможенную территорию Украины и получению работ, предоставляемых нерезидентами для их использования или потребления на таможенной территории Украины. Базой налогообложения для товаров, ввозимых на таможенную территорию Украины, является договорная стоимость таких товаров, но не ниже таможенной стоимости, указанной в грузовой таможенной декларации, с учетом всех обязательных таможенных сборов и пошлин, а также других обязательных платежей, включаемых в цену товаров, работ или услуг.

Для работ и услуг, выполняемых нерезидентами для использования, потребления на таможенной территории Украины, базой налогообложения является договорная стоимость таких работ. Датой возникновения налоговой обязанности при импортировании товаров является дата оформления ввозной таможенной декларации. При импортировании работ, услуг датой возникновения налоговой обязанности является дата списания средств с расчетного счета в оплату таких работ и услуг.

Общие закономерности регулирования отношений налогового кредита детализируются определенными особенностями в зависимости от вида операций, специфики объекта налогообложения и т. д. Эти особенности могут касаться как момента возникновения налоговой обязанности в целом, так и права на налоговый кредит. В этих условиях чаще всего детализируется определенная дата. Так, например, датой увеличения налоговых обязательств комиссионера является дата, определенная по общим правилам, а датой увеличения суммы налогового кредита комиссионера — дата перечисления средств в пользу комитента или поставки последнему других видов компенсации стоимости указанных товаров. При этом датой увеличения налоговых обязательств комитента является дата получения средств или других видов компенсации стоимости товаров от комиссионера.

Если налогоплательщик осуществляет деятельность по приобретению товаров (работ, услуг) по доверенности и за счет другого лица, то датой увеличения его налогового кредита будет считаться дата перечисления средств (поставки в управление ценных бумаг, других документов, удостоверяющих отношения долга) в пользу продавца таких товаров (работ, услуг) или поставки других видов компенсаций стоимости таких товаров (работ, услуг). Датой увеличения налоговых обязательств при этом будет дата передачи таких товаров (результатов работ, услуг) доверителю. В этом случае доверитель не увеличивает налоговый кредит на сумму средств (стоимость ценных бумаг, других документов, удостоверяющих отношения долга), перечисленных (переданных) поверенному. Однако он будет иметь право на увеличение налогового кредита в налоговый период получения товаров (работ, услуг), приобретенных поверенным по его поручению. Указанное правило не распространяется на операции по экспортированию бывших в употреблении товаров за границы таможенной территории Украины или по импортированию бывших в употреблении товаров на таможенную территорию Украины в границах указанных договоров, налогообложение которых регулируется соответствующими нормами этого Закона.

В случае если налогоплательщик осуществляет операции по поставке товаров (услуг), которые являются объектом налогообло-

жения, под обеспечение долговых обязательств покупателя, предоставленное такому налогоплательщику в форме простого или переводного векселя или других долговых инструментов, выпущенных таким покупателем или третьим лицом, базой налогообложения будет считаться договорная стоимость таких товаров (услуг). При этом она не должна быть ниже, чем обычные цены без учета дисконтов или других скидок с номинала такого векселя, а по процентным векселям — договорной стоимости таких товаров (услуг), но не ниже обычных цен, увеличенной на сумму процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала такого векселя.

При осуществлении налогоплательщиком по согласию векселедержателя встречной поставки товаров (услуг) вместо денежного погашения суммы долга, указанного в векселе, как база налогообложения будет рассматриваться договорная стоимость таких товаров (услуг). Она не может быть ниже обычных цен без учета дисконтов или других скидок с номинала такого векселя, а по процентным векселям — договорной стоимости таких товаров (услуг), но не ниже обычных цен, увеличенной на сумму процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала такого векселя. При этом векселя (кроме налоговых векселей), выданные или полученные, не считаются средством платежа и не изменяют сумму налогового кредита или налогового обязательства.

Ряд особенностей связывается законодателем с особенностями налогового кредита в условиях финансовой аренды. В пункте 1. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» закреплено понятие «поставка товаров» в целях обложения налогом на добавленную стоимость. В соответствии с ним операции по передаче имущества по договору финансовой аренды являются операциями поставки товаров (даже без передачи права собственности) и облагаются налогом на добавленную стоимость на общих основаниях. Даты возникновения налоговых обязательств и налогового кредита при передаче объекта финансовой аренды определены в ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость».

У арендодателя датой возникновения налоговых обязательств будет в данном случае дата фактической передачи объекта финан-

совой аренды в пользование арендатору¹, тогда как у арендатора право на налоговый кредит объекта финансовой аренды возникает на дату фактического получения такого объекта от арендодателя².

Если товары (работы, услуги), изготовленные и/или приобретенные, частично используются в налогооблагаемых операциях, а частично не используются, в сумму налогового кредита включается и часть уплаченного (начисленного) налога при их изготовлении или приобретении. Доля этого налога соответствует части использования таких товаров (работ, услуг) в налогооблагаемых операциях отчетного периода. В этом случае возможны два варианта определения части налога на добавленную стоимость, которая может быть включена в налоговый кредит³.

1. Распределение сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), которые используются в налогооблагаемых и освобожденных от налогообложения операциях. Оно осуществляется в соответствии с коэффициентом, который определяется как соотношение стоимости товаров (работ, услуг), фактически использованных в соответствующем периоде в операциях, подлежащих налогообложению, к общей стоимости товаров (работ, услуг), включенных в валовые расходы производства того же отчетного периода.

2. Если приобретенные товары (работы, услуги) используются в операциях, которые могут облагаться, а могут и не облагаться налогом на добавленную стоимость, и при этом уровень материальных расходов, других расходов себестоимости, а также рентабельности всей продукции является идентичным, то коэффициент использования товаров в налогооблагаемых операциях определяется как соотношение объема налогооблагаемых операций к общему объему операций, осуществленных в отчетном периоде⁴.

Развитие налогового законодательства Украины естественно совершенствует механизм применения налогового кредита, обеспечивает возможность уточнения сумм налоговых обязательств.

¹ Подпункт 7. 3. 4 п. 3. ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Подпункт 7. 5. 3 п. 5 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

³ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 86-96.

⁴ Там же. – С. 67-68.

Примечательно, что в 1997–1998 годах сложились условия, требующие одноразового перерасчета. В этом случае был разработан и утвержден Порядок проведения одноразового перерасчета сумм налоговых обязательств и налогового кредита по налогу на добавленную стоимость. Одноразовый пересчет сумм налоговых обязательств и налогового кредита осуществляется в соответствии с требованиями Указа Президента Украины от 07. 08. 1998 № 857 «О некоторых изменениях в налогообложении». Положения его касались плательщиков налога на добавленную стоимость, зарегистрированных в соответствии с требованиями Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Форма одноразового пересчета сумм налоговых обязательств и налогового кредита была определена отдельно для плательщиков, осуществляющих производственную деятельность, и отдельно для плательщиков, осуществляющих торговую, оптово-сбытовую и посредническую деятельность. При одновременном осуществлении обязанными лицами разных видов деятельности ими подавались две формы одноразового пересчета.

Одноразовый пересчет сумм налоговых обязательств и налогового кредита проводился на основании данных балансовых показателей хозяйственной деятельности по состоянию на 1 октября 1998 года (данные о дебиторской и кредиторской задолженности). В этом случае учитывались также данные одноразового пересчета, который осуществлялся в соответствии с требованиями п. 11. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». Физическая инвентаризация товарных остатков по состоянию на 1 октября 1998 года не проводилась, инвентаризационные описи товаров, отгруженных и неоплаченных, не составлялись.

Для проведения одноразового пересчета плательщики налога определяли по состоянию на 1 октября 1998 года сумму налоговых обязательств¹ по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, предоставленным) до 1 октября 1998 года, за которые не получена оплата от покупателей, сумму налогового кредита, полученных до 1 октября 1998 года, расчеты за которые не были проведены до 1 октября 1998 года, и определяли разницу между суммой налоговых обязательств и налогового кредита. Если в

¹ Пункт 7. 3 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

результате такого расчета получено позитивное значение суммы налога на добавленную стоимость, то эта сумма засчитывалась равными частями в увеличение налоговых обязательств до 1 июля 1999 года. Отрицательное значение сумм налога засчитывалось в счет уменьшения налоговых обязательств равными частями до 1 июля 1999 года.

Результаты проведения одноразового пересчета сумм налоговых обязательств и налогового кредита подавались в налоговую инспекцию (администрации) по месту регистрации плательщика в срок, установленный для представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (не позже 20 ноября 1998 года). Осуществлялось это один раз вместе с налоговой декларацией за октябрь 1998 года. Данные одноразового пересчета сумм налоговых обязательств и налогового кредита в лицевом счете плательщика не проводились, а равными долями включались в налоговую декларацию за октябрь 1998 года и последующих отчетных периодов до 1 июля 1999 года.

Плательщики налога, которые осуществляли продажу угля, угольных брикетов, электрической, тепловой энергии, газа, услуг по водоснабжению (канализации), при проведении одноразового пересчета не определяли налоговые обязательства и налоговый кредит, которые возникли в связи с отгрузкой указанных товаров (услуг). Для них не изменялся порядок определения даты возникновения налоговых обязательств и налогового кредита. Операции по продаже других товаров (работ, услуг) включались в одноразовый пересчет на общих основаниях. Покупатели угля, угольных брикетов, электрической, тепловой энергии, газа, услуг по водоснабжению (канализации) не включали операции по приобретению таких товаров (услуг) в одноразовый пересчет, поскольку для указанных товаров не изменялся порядок определения даты возникновения права на налоговый кредит.

При проведении бартерных (товарообменных) операций порядок определения даты возникновения налоговых обязательств и даты возникновения права на налоговый кредит не изменялся. Одноразовый пересчет в этом случае не проводился также по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, предостав-

ленным) или полученным на выполнение бартерных (товарообменных) договоров (контрактов). Это не распространялось на товары (работы, услуги), полученные на выполнение бартерных (товарообменных) договоров (контрактов) до 1 октября 1997 года. В связи с изменением способа определения даты возникновения налоговых обязательств и даты возникновения права на налоговый кредит плательщики налога к дате представления одноразового пересчета в налоговый орган должны были:

- выдать покупателям налоговые накладные на товары (работы, услуги), отгруженные (выполненные, предоставленные) с 1 октября 1997 года до 1 октября 1998 года, за которые на указанную дату не получена оплата (если налоговые накладные не выданы);

- получить от продавца налоговые накладные за товары (работы, услуги), полученные с 1 октября 1997 года до 1 октября 1998 года, расчеты за которые не были проведены до 1 октября 1998 года;

- составить реестр налоговых накладных (выданных и полученных) за товары (работы, услуги), операции по продаже (приобретению) которых включены в одноразовый пересчет налоговых обязательств и налогового кредита;

- итоговые данные из такого реестра занести одной строкой в книги учета продажи и приобретения товаров (работ, услуг) для увеличения (уменьшения) налоговых обязательств.

Налоговым законодательством Украины регулируются и отдельные специфические ситуации, когда при определении размеров налогового кредита изменяются цены уже поставленных товаров либо поставленные товары возвращаются производителю (продавцу). Данные аспекты регулируются п. 4. 5 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость». С 31 марта 2005 года в эту норму были внесены изменения, направленные на изменение регулирования налогообложения операций, связанных с корректировкой стоимости поставленных товаров (работ, услуг) в качестве базы налогообложения. В соответствии с этим под корректирующими операциями понимается как уменьшение или увеличение цены, так и возврат товаров¹.

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 59–63.

Подобная корректировка учитывает ряд особенностей:

а) продавец не имеет права уменьшить налоговые обязательства, если на момент поставки товаров покупатель не являлся плательщиком налога на добавленную стоимость¹;

б) возврат товаров (а также пересмотр цен в связи с выполнением гарантийной замены) регулируется независимо от статуса покупателя. В данном случае для корректировки не имеет значения, зарегистрирован или не зарегистрирован покупатель как плательщик налога на добавленную стоимость. Однако с 31 марта 2005 года законодатель подчеркивает, что в данном случае при возврате товара продавец должен полностью рассчитаться с покупателем. При осуществлении корректировок стоимостных или количественных показателей продавец обязан выписать расчет корректировок к налоговой накладной². Если покупатель не является плательщиком налога на добавленную стоимость, то оба экземпляра такого расчета остаются у продавца.

Следует обратить внимание на то, что специально не регулируются особенности, возникающие при такой операции, как возврат аванса. Нужно иметь в виду, что хотя возврат аванса и не подпадает под действие нормы п. 4. 5 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», но корректировка при такой операции также осуществляется исходя из вышеуказанных общих положений. При намерении сторон договора его расторгнуть продавец обязан вернуть аванс. В таком случае сделка считается неосуществленной и основания для начисления налоговых обязательств отсутствуют. Таким образом, у предприятия, получившего аванс, перестает существовать как объект, так и база налогообложения³. Если в этом случае на момент получения аванса и на момент его возврата предприятие является плательщиком налога на добавленную стоимость, то ему необходимо уменьшить налоговые обязательства.

¹ Подпункт 4. 5. 3 п. 4. 5 ст. 4 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий (в редакции Закона Украины № 283/97-ВР от 22. 05. 97)» // Урядовий кур'єр. – 1997. – № 105–106.

² Пункт 20 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного Приказом ГНАУ № 165 от 30. 05. 1997 г. // Офіційний вісник України. – 1997. – № 66.

³ Пункт 3. 1 ст. 3, п. 4. 1 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

В других случаях корректировка не производится. Этот вывод основывается на том, что предприятие либо не начисляло налоговые обязательства (не было налогоплательщиком в момент получения аванса), либо не имело возможности для их уменьшения (не являлось налогоплательщиком в момент возврата).

Иная ситуация складывается с исчислением налогового кредита у плательщиков, перечисливших аванс. До 31 марта 2005 года при процедуре урегулирования сомнительной задолженности применялись положения п. 4. 5 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» и ст. 12 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий». С 31 марта 2005 года данный порядок исключен. С этого момента при урегулировании сомнительной задолженности¹ или признании задолженности безнадежной корректировка налоговой обязанности и налогового кредита не производится.

2.14. Бюджетное возмещение

Бюджетное возмещение представляет собой сумму, подлежащую возврату плательщику налога на добавленную стоимость из бюджета в связи с избыточной уплатой налога. Такой избыток может образоваться при сопоставлении суммы налога на добавленную стоимость, уплаченного плательщиком при приобретении товаров (работ, услуг), и суммы налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), в производстве или осуществлении которых участвовали товары (работы, услуги), приобретенные или полученные им. Отклонение при сопоставлении данных сумм и приводит либо к налоговому кредиту, либо к бюджетному возмещению.

Образование отрицательной разницы при исчислении налога на добавленную стоимость порождает у налогоплательщика право на возмещение такой разницы за счет того фонда, куда направляется сумма от уплаты налога, — Государственного бюджета. Абсолютно аргументированно обращается внимание на то, что подобное возмещение внешне схоже с процедурой возврата излишне упла-

¹ Статья 12 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий (в редакции Закона Украины № 283/97-ВР от 22. 05. 97)» // Урядовий кур'єр. — 1997. — № 105–106.

ченных сумм налога¹. Однако природа возникновения предпосылок и обязанности перечисления плательщику сумм из бюджета принципиально отличная. Подтверждает это и тот факт, что Налоговым кодексом Российской Федерации данные процедуры регулируются разными нормами².

Следует обратить внимание на некоторое пограничное положение механизма регулирования бюджетного возмещения. Вряд ли его можно отнести исключительно к сфере налоговых отношений. В данной ситуации речь идет об анализе как содержания налоговой обязанности, суммы налога (подлежащей уплате или возмещению), что является, безусловно, предметом налогово-правового регулирования, так и перечисления средств из Государственного бюджета, что связано уже и с действием бюджетно-правовых норм. Поэтому, видимо, цельность регулирования в данном случае обуславливает существование комплексной конструкции финансово-правовых институтов: бюджетного и налогового права.

С учетом изложенного можно разделить мнение Г. В. Бех, которая подчеркивает, что «... отношения, связанные с ... бюджетным возмещением целесообразно выделить в отдельный законодательный акт ... а в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» использовать отсылочные нормы. Есть смысл закрепить механизм бюджетного возмещения в законодательном акте, регулирующем общие основы бюджетной системы Украины (Общая часть Бюджетного кодекса). Объясняется это тем, что бюджетное возмещение связано с движением средств, поступающих из Государственного бюджета, а налоговые правоотношения регулируют поступление средств в бюджеты»³.

На действующий порядок исчисления налога на добавленную стоимость и определения бюджетного возмещения существенно повлияли изменения, внесенные Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украи-

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 153.

² Статьи 78, 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 79.

ны»¹ в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год»² и соответственно — в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость»³. С введением этих изменений новый механизм возмещения действует с 1 июня 2005 года. В то же время новый порядок возмещения и новая форма декларации еще не разработаны. Одновременно в новой редакции Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» исключена ст. 8, которой регулировался порядок проведения экспортного возмещения. Поэтому расчет и порядок возмещения не будут зависеть от вида осуществляемых плательщиком операций (экспортных и осуществляемых на территории Украины), которые облагаются налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке⁴.

Возмещение налога на добавленную стоимость предполагает наличие двух форм, в основе которых лежит корректировка особенностей исчисления налога, что обуславливает существование общего и специального порядка⁵. Общий порядок возмещения распространяется на все операции, которые подпадают под налогообложение по базовой или пониженной ставке. Специальный порядок возмещения регулирует отношения при исчислении налога на добавленную стоимость в отношении операций, которые предполагают использование нулевой ставки.

Данные способы возмещения имеют как общие черты, так и принципиальные отличительные особенности. Сходство между ними обуславливает использование единых способов возмещения налога: зачета или возврата. Различия же этих способов исходят из оснований и сроков возмещения. Специальный порядок налогообложения с использованием нулевой ставки и соответствующего возмещения сумм налога применяется в отношении операций по реализации конкретных товаров, а не в отношении обязательства в целом, вытекающего из определенного соглашения или контракта.

Более детально формы бюджетного возмещения детализируются налоговым законодательством Республики Казахстан. Допус-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. — 2005. — № 17, 18–19. — Ст. 267.

² Там же. — 2005. — № 7–8. — Ст. 162.

³ Там же. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

⁴ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. № 5. С. 76–78.

⁵ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А Шелелева. — С. 153–156.

кается зачет в счет предстоящих платежей по налогу на добавленную стоимость, если сумма налога, относимого в зачет, превышает сумму начисленного налога за налоговый период. Относительно оборотов, облагаемых по нулевой ставке, подобное превышение возвращается плательщику при условии, что им осуществляется постоянная реализация товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке, и оборот от подобной реализации в течение квартала (предшествующего месяцу подачи заявления на возврат) составлял не менее 70% в общем облагаемом обороте по реализации¹. Детализируется процедура бюджетного возврата отдельными статьями: по оборотам, облагаемым по нулевой ставке (ст. 252); налога, уплаченного по товарам (работам, услугам), приобретаемым за счет средств гранта (ст. 253); налога, уплаченного дипломатическим и приравненным к нему представительством, аккредитованным в Республике Казахстан (ст. 254).

В соответствии со ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации возмещение налога на добавленную стоимость возможно как в форме зачета, так и в форме возврата денежных средств из бюджета. Зачет по образовавшимся недоимкам и платежам производится налоговыми органами, в данном случае не требуется согласования таких действий с плательщиком. В соответствии с п. 2 ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, по согласованию с таможенными органами и в течение десяти дней после проведения зачета сообщают о нем налогоплательщику. Бюджетное возмещение предполагает использование обязательной уведомительной формы, когда для возврата денежных средств из бюджета налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган письменное заявление, в котором указывается форма возмещения в виде возврата².

Бюджетное возмещение осуществляется в течение периода, на протяжении которого из Государственного бюджета Украины в

¹ Статья 251 Налогового кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

² См.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 244.

соответствии с решением плательщика перечисляется надлежащая ему сумма налога на добавленную стоимость. Сумма налога, подлежащая уплате (перечислению) в бюджет или бюджетному возмещению, определяется как разница между суммой налогового обязательства отчетного налогового периода и суммой налогового кредита такого отчетного налогового периода. При положительном значении такой суммы она подлежит уплате (перечислению) в бюджет в сроки, установленные для соответствующего налогового периода. При отрицательном значении такая сумма учитывается в уменьшение суммы налогового долга по этому налогу, который возник за предыдущие налоговые периоды (в том числе рассроченного или отсроченного), а при его отсутствии — зачисляется в состав налогового кредита следующего налогового периода.

Если в следующем налоговом периоде сумма, рассчитанная в таком порядке, имеет отрицательное значение, то:

а) бюджетному возмещению подлежит часть такого отрицательного значения, которая равна сумме налога, фактически уплаченной получателем товаров (услуг) в предыдущем налоговом периоде поставщикам таких товаров (услуг);

б) остаток отрицательного значения после бюджетного возмещения включается в состав налогового кредита следующего налогового периода.

Основание бюджетного возмещения возникает, когда по результатам отчетного периода разница между общей суммой налоговых обязательств (которые возникли на протяжении отчетного периода) и суммой налогового кредита отчетного периода имеет отрицательное значение. В этом случае сумма разницы подлежит возмещению плательщику из Государственного бюджета Украины. Определяется такая разница, исходя исключительно из данных налоговой декларации за отчетный период.

Налогоплательщик может принять самостоятельное решение о зачислении принадлежащей ему полной суммы бюджетного возмещения в уменьшение налоговых обязательств по этому налогу следующих налоговых периодов. Указанное решение отражается налогоплательщиком в налоговой декларации, которую он представляет по результатам того отчетного периода, в котором возникает право на подачу заявления о получении бюджетного возме-

ния. При принятии такого решения указанная сумма не учитывается при расчете сумм бюджетного возмещения следующих налоговых периодов.

Налогоплательщик, имеющий право на получение бюджетного возмещения и принявший решение о возврате полной суммы бюджетного возмещения, представляет соответствующему налоговому органу налоговую декларацию и заявление о возврате полной суммы бюджетного возмещения, которая отражается в налоговой декларации. При этом налогоплательщик в пятидневный срок после представления декларации налоговому органу подает органу Государственного казначейства Украины копию декларации с отметкой налогового органа о ее приеме для ведения реестра налоговых деклараций. К декларации прилагаются расчет суммы бюджетного возмещения, копии погашенных налоговых векселей (в случае их наличия) и оригиналов пяти основных листов (экземпляров декларанта) грузовых таможенных деклараций (в случае наличия экспортных операций).

Возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета осуществляется органами Государственного казначейства Украины по решению налоговых органов или суда. Выводы налоговых органов подаются не позднее чем за 5 рабочих дней до окончания срока возмещения. Если решения суда поступают в органы Государственного казначейства, то для обеспечения полноты контроля за правильностью возмещения из бюджета сумм налога не позднее следующего дня после получения его копия передается в налоговый орган. На этом основании формируется решение в общем порядке в пятидневный срок с даты поступления в налоговый орган.

Исходя из выводов о возмещении налога на добавленную стоимость органы Государственного казначейства Украины на протяжении пяти дней своими платежными поручениями перечисляют средства со счета учета доходов Государственного бюджета на указанный счет. Возмещение осуществляется с аналитического счета по учету налога на добавленную стоимость в пределах текущих поступлений за день. В случае недостаточности или отсутствия средств на соответствующем аналитическом счете возмещение осуществляется за счет текущих поступлений на балансовый счет из учета доходов общего фонда Государственного бюджета за

день. В случае недостаточности или отсутствии средств на данном счете по области возмещение осуществляется за счет поступлений общего фонда Государственного бюджета Украины по решению Государственного казначейства Украины. Основанием для принятия решения является обращение управления Государственного казначейства Украины в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе. Перечисление средств управлению Государственного казначейства в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе осуществляется Государственным казначейством Украины с соответствующего счета на счет территориального управления Государственного казначейства, с последующим зачислением на аналитический счет по учету налога на добавленную стоимость, с которого осуществляется возврат.

Специальная роль и соответственно формирование особого статуса связано с участием в данных отношениях органов Государственного казначейства. Их место в регулировании отношений бюджетного возмещения определяется тем, что органы казначейства выполняют функции кассира бюджетных средств, осуществляют организацию исполнения и фактическое исполнение бюджета, управление счетами бюджета¹. Если налоговый орган принимает решение о возврате суммы налога из бюджета, то фактическое исполнение этого решения осуществляется именно органами казначейства. Казначейские органы осуществляют платежи с бюджетных счетов, что еще раз свидетельствует о специфической бюджетно-налоговой комплексности отношений, регулирующих бюджетное возмещение.

Вместе с декларацией по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик представляет в налоговые органы заявление (расчет) о предоставлении бюджетного возмещения. На копии декларации в налоговой инспекции должна быть проставлена отметка о ее приеме. В пятидневный срок копия представляется налогоплательщиком в орган Государственного казначейства. К декларации прилагаются:

- а) расчет суммы бюджетного возмещения;
- б) копии погашенных налоговых векселей (налоговых расписок) — в случае их наличия и оригиналов основных листов (экзем-

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А Шелелева. – С. 154.

плярлов декларанта) грузовых таможенных деклараций — в случае проведения экспортных операций.

Налоговый орган в 10-дневной срок с момента проведения зачисления сообщает налогоплательщику о суммах возмещения, направленных в счет погашения налогового долга (в том числе отсроченного и рассроченного) и на погашение неуплаченных реструктуризированных сумм налоговой задолженности по налогу на добавленную стоимость. Налоговыми органами выводы автоматически формируются и учитываются в Журнале учета представленных выводов о суммах возмещения налога на добавленную стоимость. В органах Государственного казначейства Украины отмеченные выводы о возмещении налога на добавленную стоимость регистрируются в специальном журнале и отображаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Срок, в течение которого надлежащая плательщику сумма налога на добавленную стоимость подлежит возмещению из Государственного бюджета Украины, устанавливается в зависимости от вида операций, которые осуществляются плательщиком в отчетном периоде. До изменений в регулировании экспортного возмещения плательщик налога, который осуществлял операции по вывозу (пересылке) товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории Украины (экспорт) и подавал расчет экспортного возмещения по результатам налогового месяца, имел право на получение экспортного возмещения на протяжении 30 календарных дней со дня представления такого расчета. Если плательщик налога не подавал расчета экспортного возмещения в установленные сроки, то экспортное возмещение не предоставлялось, а суммы такого возмещения учитывались в расчете обязательств такого плательщика налога будущим налоговым периодам.

Возмещение при наступлении срока проводится согласно решению плательщика налога, которое отображено в налоговой декларации (одновременно может быть несколько направлений возмещения) путем:

- а) перечисления денежных сумм с бюджетного счета на счет плательщика налога в учреждении банка, которое его обслуживает;
- б) зачисления суммы возмещения в счет платежей по налогу на добавленную стоимость;

в) зачисления суммы возмещения в счет других налогов, сборов (обязательных платежей), которые поступают в Государственный бюджет Украины.

К плательщикам, которые не имеют права на получение бюджетного возмещения, относятся:

а) лица, которые были зарегистрированы в качестве плательщиков этого налога менее чем за двенадцать календарных месяцев до месяца, по результатам которого подается заявление на бюджетное возмещение;

б) лица, которые имели объемы налогооблагаемых операций за последние двенадцать календарных месяцев меньше, чем заявленная сумма бюджетного возмещения (кроме начисления налогового кредита в результате приобретения или сооружения (строительства) основных фондов);

в) лица, которые не осуществляли деятельность в течение последних двенадцати календарных месяцев;

г) лица, которые являются плательщиком единого налога по упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности¹.

Плательщик налога, который осуществляет операции на таможенной территории Украины, облагаемые по нулевой ставке, имеет право на получение бюджетного возмещения на протяжении месяца, следующего после представления декларации за отчетный период, в котором были осуществлены такие операции. По операциям, облагаемым налогом по полной ставке, сумма возмещения (после погашения налоговой задолженности прошлых отчетных периодов) засчитывается к уменьшению налоговых обязательств плательщика налога на протяжении трех следующих отчетных периодов. Остаток непогашенной суммы подлежит возмещению из Государственного бюджета Украины на протяжении месяца, следующего после представления декларации за третий отчетный период после возникновения отрицательного значения налога.

При нарушении плательщиком налога порядка представления налоговой декларации бюджетное возмещение продлевается на срок задержки подачи отчетности. Если последний день срока представления налоговой отчетности приходится на выходной

¹ Пункт 7.7 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

(праздничный) день, то конечным сроком представления налоговой отчетности считается первый после выходного (праздничного) рабочий день. В случае если по результатам проверки выявляется факт завышения суммы бюджетного возмещения (заявленного в налоговой декларации), то сумма такого завышения считается суммой налогового обязательства, скрытой от налогообложения. Если в результате такого завышения получено бюджетное возмещение, то плательщик налога признается уклоняющимся от налогообложения. Плательщик налога несет также ответственность в случае, если на момент проверки суммы налога на добавленную стоимость (предварительно включенные им в состав налогового кредита) остаются документально не подтвержденными. Если плательщик в будущих отчетных периодах самостоятельно выявляет ошибки относительно размера задекларированной им суммы налога на добавленную стоимость к возмещению, то он обязан подать новую налоговую декларацию, содержащую исправленные показатели (уточненную декларацию).

Суммы, не возмещенные плательщику налога на протяжении определенного срока, считаются бюджетной задолженностью. Плательщик налога имеет право после возникновения бюджетной задолженности обратиться в суд с иском о взыскании средств бюджета и привлечения к ответственности должностных лиц, виновных в несвоевременном возмещении излишне уплаченных налогов. На сумму бюджетной задолженности налоговыми органами в лицевого счета плательщика после полного пересчета средств из бюджета насчитываются проценты. Они определяются на уровне 120% годовых от учетной ставки Национального банка Украины, установленной на момент возникновения задолженности, на протяжении срока ее действия, включая день погашения. Пеня самостоятельно рассчитывается и уплачивается органом Государственного казначейства вместе с уплатой суммы бюджетного возмещения налогоплательщику. Налоговые органы сообщают плательщику налога о суммах процентов по бюджетной задолженности. По заявлению налогоплательщика такие суммы могут быть перечислены на его счет либо направлены на погашение налоговой задолженности по налогу на добавленную стоимость или в счет других налогов, сборов (обязательных платежей), которые поступают в Государственный бюджет Украины.

При наличии у плательщика налогового долга прошлых отчетных периодов по уплате налога на добавленную стоимость (в том числе отсроченного и рассроченного) сумма, задекларированная плательщиком к возмещению, засчитывается в погашение такой задолженности. В этом случае в качестве налогового долга (недоимки) рассматривается налоговое обязательство (с учетом штрафных санкций при их наличии), согласованное налогоплательщиком или установленное судом, но не оплаченное в установленный срок, а также пеня, начисленная на сумму такого налогового обязательства. В случае если плательщик налога имеет непогашенную задолженность по налогу на добавленную стоимость прошлых налоговых периодов или непогашенный налоговый вексель, сумма экспортного возмещения или ее часть направляется на погашение такой задолженности или засчитывается в счет погашения такого векселя.

При наличии у плательщика неуплаченных реструктуризированных сумм налоговой задолженности по налогу на добавленную стоимость (независимо от срока реструктуризации) надлежащая к возмещению сумма засчитывается в погашение такой задолженности, если это предусмотрено Законом Украины о Государственном бюджете Украины на соответствующий год. Уменьшение налоговой задолженности осуществляется в порядке, предусмотренном Инструкцией о порядке ведения органами государственной налоговой службы оперативного учета платежей в бюджет, контроль за которыми осуществляется органами государственной налоговой службы, утвержденной Приказом ГНАУ № 276 от 18. 07. 2005. Остаток суммы возмещается в общем порядке.

Если у плательщика на момент наступления срока возмещения суммы налога на добавленную стоимость (которая должна направляться на его счет) учитывается налоговый долг по другим платежам, то он имеет право обратиться в налоговый орган с заявлением об изменении направления возмещения. В этом случае сумма может быть направлена на погашение существующего налогового долга. В соответствии с заявлением налоговым органом вносятся изменения к отмеченному плательщиком направлению возмещения, формируется вывод в режиме «изменение направления возмещения при наступлении срока возмещения» и в общем порядке подается в органы Государственного казначейства Украины. Если на протя-

жении трех отчетных периодов после даты возмещения суммы налога на добавленную стоимость в счет платежей по этому налогу возмещенные суммы полностью или частично не были использованы плательщиком в погашение налоговых обязательств (при их отсутствии), то он имеет право обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате таких сумм на текущий счет или о зачислении их в счет других платежей, которые поступают в Государственный бюджет Украины. Налоговым органом на основании такого заявления плательщика формируется вывод в режиме «изменение направления возмещения по суммам налога на добавленную стоимость, не использованным плательщиком на погашение налоговых обязательств» с указанием реквизитов декларации, по которой проведено возмещение, и в общем порядке подается в органы Государственного казначейства. Отмеченный режим формирования вывода предусматривает блокировку в лицевом счете плательщика начисления процентов по бюджетной задолженности.

На протяжении 30 дней, следующих за днем получения налоговой декларации, налоговый орган проводит документальную невыездную проверку (камеральную) заявленных в ней данных. При наличии достаточных оснований считать, что расчет суммы бюджетного возмещения был сделан с нарушением норм налогового законодательства, налоговый орган имеет право на протяжении такого же срока провести внеплановую выездную проверку (документальную) плательщика для определения достоверности начисления такого бюджетного возмещения. Налоговый орган обязан в пятидневный срок по окончании проверки представить органу Государственного казначейства вывод с указанием суммы, подлежащей возмещению из бюджета. На основании полученного заключения соответствующего налогового органа орган Государственного казначейства предоставляет налогоплательщику указанную в нем сумму бюджетного возмещения путем перечисления средств с бюджетного счета на текущий банковский счет налогоплательщика в обслуживающем банке в течение пяти операционных дней после получения заключения налогового органа.

Если по результатам документальной невыездной (камеральной) или внеплановой выездной проверки (документальной) налоговый орган выявляет несоответствие суммы бюджетного возмещения сумме, заявленной в налоговой декларации, то он:

а) в случае занижения заявленной налогоплательщиком суммы бюджетного возмещения относительно суммы, определенной налоговым органом в результате таких проверок, высылает налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указываются сумма такого занижения и основания для ее вычета. При этом считается, что налогоплательщик добровольно отказывается от получения такой суммы занижения в качестве бюджетного возмещения и учитывает ее в уменьшение налоговых обязательств по этому налогу следующих налоговых периодов;

б) в случае превышения заявленной налогоплательщиком суммы бюджетного возмещения над суммой, определенной налоговым органом (в результате проведения таких проверок), он высылает налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указываются сумма такого превышения и основания для ее вычета;

в) в случае выяснения в результате проведения таких проверок факта, по которому налогоплательщик не имеет права на получение бюджетного возмещения, высылает налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указываются основания отказа в предоставлении бюджетного возмещения.

Показательно, что в соответствии с правовыми позициями Конституционного суда Российской Федерации обязанность по возмещению налога на добавленную стоимость возникает у налоговых органов только в отношении добросовестных налогоплательщиков (Определение от 25. 07. 2001 г. № 138-О)¹. Обязанность по доказыванию недостоверности сведений и документов, представленных налогоплательщиками, возлагается на налоговый орган. В случае нарушения порядка бюджетного возмещения, отсутствия у плательщика оснований для него он лишается права на перечисление в подобном режиме денежных средств из бюджета, к нему могут быть применены санкции.

Следует отметить, что налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает последствия нарушения налоговыми органами и органами казначейства сроков, установленных для совершения ими действий по возврату суммы налога из бюджета.

¹ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 152.

В этом случае на сумму, подлежащую возврату, налогоплательщику начисляются проценты, исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В соответствии с содержанием ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации проценты начисляются за несвоевременное совершение определенных действий. В этом случае проценты рассматриваются как меры защиты имущественных интересов налогоплательщика, состоящих в своевременном возврате средств из бюджета. В основе такого возврата должно лежать исключительно законное решение налогового органа¹.

Когда по результатам проверки сумм налога, заявленных к возмещению, плательщик налога или налоговый орган начинает процедуру административного обжалования, налоговый орган не позднее следующего рабочего дня за днем получения соответствующего сообщения от плательщика или постановления суда о возбуждении дела обязан уведомить об этом орган Государственного казначейства. Орган Государственного казначейства приостанавливает процедуру возмещения в части подлежащей обжалованию суммы до принятия окончательного решения по административному или судебному обжалованию. По окончании процедуры административного или судебного обжалования налоговый орган на протяжении пяти рабочих дней, следующих за днем получения соответствующего решения, обязан предоставить органу Государственного казначейства вывод с указанием суммы налога, подлежащего возмещению из бюджета.

В случае если налогоплательщик экспортирует товары (сопутствующие услуги) за пределы таможенной территории Украины, полученные от другого налогоплательщика на условиях комиссии, консигнации, поручения или других видов договоров, которые не предусматривают перехода права собственности на такие товары (сопутствующие услуги) от такого налогоплательщика к экспортеру, право на получение бюджетного возмещения имеет такой другой налогоплательщик. При этом комиссионное вознаграждение, полученное налогоплательщиком — экспортером, включается в базу обложения этим налогом по ставке 20% и не включается в таможен-

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А Шевелева. – С. 158–160.

ную стоимость экспортируемых товаров (сопутствующих услуг). Источником уплаты бюджетного возмещения (в том числе бюджетного долга) являются общие доходы Государственного бюджета Украины. Запрещается обуславливать или ограничивать выплату бюджетного возмещения наличием или отсутствием доходов, полученных от этого налога в отдельных регионах Украины.

Как уже отмечалось, в новой редакции Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» исключена ст. 8, которая регулировала порядок проведения экспортного возмещения налога на добавленную стоимость. Однако, исходя из того, что долгое время именно этот аспект возмещения сумм данного налога был наиболее дискуссионным и проблемным, считаем необходимым сделать определенный экскурс в анализ данной проблемы. Экспортное возмещение налога на добавленную стоимость — это форма ускоренного бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость, которая была введена ст. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»¹ специально для поощрения украинских субъектов внешнеэкономической деятельности при осуществлении расчетов как с иностранными субъектами предпринимательской деятельности (покупателями товаров (работ, услуг)), так и с отечественными субъектами хозяйствования (поставщиками таких товаров (работ, услуг)) исключительно в денежной форме. Для определения права на экспортное возмещение налога на добавленную стоимость и его суммы следовало исходить в первую очередь из определения понятия экспорта. В соответствии со ст. 1 Закона Украины «О внешнеэкономической деятельности» № 959 от 16. 04. 1991 г.² экспорт товаров — это продажа товаров украинскими субъектами внешнеэкономической деятельности иностранным субъектам предпринимательской деятельности (в т. ч. с оплатой в неденежной форме) с вывозом или без вывоза этих товаров через таможенную границу Украины, включая реэкспорт товаров. В целях же получения экспортного возмещения под экспортом товаров, согласно Приказу ГНАУ № 568 от 02. 11. 2000 г.³, понимается фактический вывоз товара за пределы таможенной

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

² Ведомости Верховной Рады УССР. — 1991. — № 29. — Ст. 377.

³ Офіційний вісник України. — 2000. — № 50. — Ст. 2186.

границы Украины, подтвержденный пятым листом грузовой таможенной декларации (Порядок № 163/121).

Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость»¹ предусмотрено начисление налога на добавленную стоимость по операциям по поставке товаров, вывезенных (экспортированных) налогоплательщиком за пределы таможенной территории Украины, по нулевой ставке. Следует иметь в виду, что в течение 2005 года в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» вносились изменения, корректирующие оценку операций экспортного возмещения налога на добавленную стоимость.

В регулировании экспортного возмещения можно выделить два несколько отличных по своей сути этапа. Первый этап — до 31 марта 2005 года². На этом этапе право на экспортное возмещение имели плательщики, которыми в отчетном налоговом периоде были осуществлены экспортные операции. У плательщика налога на добавленную стоимость — экспортера была возможность получить возмещение налога на добавленную стоимость, уплаченного денежными средствами при приобретении товаров (работ, услуг), которые использовались в целях осуществления экспортных операций. Если экспортер вместе с декларацией по налогу на добавленную стоимость представлял в налоговую инспекцию Расчет экспортного возмещения, то в течение 30 календарных дней с даты представления этих документов он имел право на получение такого возмещения.

Сумма предоплаты учитывалась в экспортном возмещении в месяце фактического вывоза товаров. Если же предприятие поставляло товары нерезиденту на таможенной территории Украины (то есть без их фактического вывоза за пределы Украины), то данная операция подлежала налогообложению по ставке 20%. Таким образом, без фактического вывоза товаров продавец не имел права на применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость и соответственно — на экспортное возмещение.

¹ Пункт 6. 2 ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

² Дата вступления в силу Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2005. — № 17, 18–19. — Ст. 267.

Согласно пп. 6. 2. 2 ст. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» операции по предоставлению работ (услуг) нерезиденту, предназначенных для использования и потребления за пределами таможенной территории Украины, также облагались налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке. Это означало, что и экспортер таких работ (услуг) имел право претендовать на экспортное возмещение. Исходя из того, что при предоставлении на экспорт работ (услуг) грузовая таможенная декларация не оформляется, дата возникновения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость в этом случае определялась по правилу первого события:

а) на дату получения денежных средств от покупателя-нерезидента;

б) на дату подписания акта выполненных работ (услуг) или другого документа, удостоверяющего факт их выполнения. Для получения экспортного возмещения в налоговую инспекцию вместе с другими документами необходимо было представить акт выполненных работ (услуг) или другой аналогичный документ, который свидетельствовал о фактическом выполнении работ (услуг)¹.

Следовательно, получить экспортное возмещение в этом случае можно было только после фактического подтверждения результатов работ (услуг) актом выполненных работ (услуг), подписанным двумя сторонами. При этом если экспортер в отчетном периоде получал от нерезидента предоплату за работы (услуги), предназначенные для потребления за пределами Украины, то он должен был указать это в декларации по налогу на добавленную стоимость. Для получения экспортного возмещения ему необходимо было фактически выполнить работы (услуги) до предельного срока представления декларации по налогу на добавленную стоимость и Расчета экспортного возмещения. Без документа, подтверждающего факт выполнения работ (услуг), плательщик не имел права на получение экспортного возмещения.

В этом случае размер экспортного возмещения налогового кредита определялся:

а) исходя из сумм налога на добавленную стоимость, включенных в налоговый кредит, фактически уплаченных экспортером

¹ Подпункт 7. 3. ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

денежными средствами в составе цены приобретенных товаров (работ, услуг), стоимость которых относится к валовым расходам производства или подлежит амортизации;

б) в случае реэкспорта товаров (работ, услуг) — исходя из суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной в бюджет при ввозе таких товаров (работ, услуг) или определенной в налоговом векселе, выданном в отчетном периоде, но не погашенном на момент представления Расчета.

Экспортному возмещению¹ подлежал процент налогового кредита налогового периода, который соответствовал удельному весу объема экспортированных товаров (работ, услуг) в общем объеме налогооблагаемых операций по поставке товаров (работ, услуг) такого налогового периода. Сумма экспортного возмещения по выбору налогоплательщика могла быть направлена на погашение налогового векселя или задолженности по налогу на добавленную стоимость. Плательщик также мог принять решение о зачислении этой суммы в счет следующих платежей. Если экспортер не представлял Расчет экспортного возмещения в установленный срок, экспортное возмещение не предоставлялось, а сумма возмещения учитывалась в расчете налоговых обязательств следующих налоговых периодов на общих основаниях.

Плательщику налога на добавленную стоимость, который претендовал на получение экспортного возмещения, необходимо было учитывать, что такое возмещение возможно, если:

1) налогоплательщик представлял полную декларацию по налогу на добавленную стоимость и его отчетный (налоговый) период был равен месяцу;

2) по результатам отчетного периода налогоплательщик заявлял сумму налога на добавленную стоимость к возмещению из бюджета;

3) суммы налогового кредита по налогу на добавленную стоимость были фактически уплачены налогоплательщиком-экспортером в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг) или уплачены в момент пересечения таможенной границы при ввозе (указаны в налоговом векселе, выданном в течение отчетного периода);

¹ Пункт 8. 4 ст. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

4) экспортная операция осуществлялась не в бартерной (товарообменной) форме.

В 2004 году экспортному возмещению подлежал¹ процент налогового кредита, который определялся по удельному весу выручки, полученной от экспортных операций в отчетном периоде в общем объеме экспорта, умноженной на часть объема поставок на экспорт в общей доле налогооблагаемых операций. С 1 января 2005 года сумма экспортного возмещения стала определяться как и в 2000–2003 годах в соответствии с п. 8. 4 ст. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», то есть не зависела от выручки, фактически полученной от экспортных операций. Таким образом, для получения с 1 января 2005 г. экспортного возмещения экспортеру необходимо было представить в налоговую инспекцию вместе с декларацией по налогу на добавленную стоимость:

1) расчет экспортного возмещения;

2) грузовую таможенную декларацию, подтверждающую факт вывоза товаров за пределы таможенной территории Украины, или акт о выполнении работ (услуг) либо другой документ, которым подтверждается факт надлежащего выполнения работ (услуг), предназначенных для потребления за пределами таможенной территории Украины;

3) копии платежных документов, заверенных банком, подтверждающих оплату стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) с налогом на добавленную стоимость; а при реэкспорте — ввозную грузовую таможенную декларацию, которая подтверждает факт таможенного оформления товаров для их свободного использования на таможенной территории Украины.

Второй этап — после 31 марта 2005 года, и связан он с существенным изменением действующего законодательства по налогу на добавленную стоимость. Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» ст. 8 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» относительно особенности налогообложения операций по вывозу (пересылке) товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории

¹ Статья 9 Закона Украины «О Государственном бюджете на 2004 год» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2004. — № 17–18. — Ст. 250.

Украины исключена. Таким образом, экспортное возмещение как вид ускоренного бюджетного возмещения отменено. С 1 июня 2005 года вступил в силу п. 7. 7 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» в редакции Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины», согласно которому осуществляется бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость.

2.15. Налоговый вексель

В соответствии с п. 11. 5 ст. 11 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» был принят Порядок выпуска, обращения и погашения векселей, которые выдаются на сумму налога на добавленную стоимость при ввозе (пересылке) товаров на таможенную территорию Украины. Этот порядок был утвержден постановлением Кабинета Министров Украины № 1104 от 1 октября 1997 года. Им устанавливаются единые правила выпуска, обращения, учета и погашения векселей, которые выпускаются плательщиками налога на добавленную стоимость, при ввозе (пересылке) товаров на таможенную территорию Украины на сумму налоговой обязанности. Действие Порядка распространяется на ввезенные (импортированные) товары, оформление ввозной таможенной декларации по которым производится независимо от даты заключения договоров (контрактов), в соответствии с которыми осуществляется их ввоз (пересылка), и даты пересечения государственной границы Украины. С момента вступления в силу Закона плательщики налога при ввозе товаров на таможенную территорию Украины могут по собственному желанию представлять органам таможенного контроля простой вексель (он же налоговый вексель).

Налоговый вексель представляет собой письменное безусловное денежное обязательство плательщика налога оплатить в бюджет соответствующую сумму в порядке и сроки, определенные Законом, которое подтверждено коммерческим банком путем авая, относится плательщиком к отсрочке уплаты налога и учитывается при импорте товаров на таможенную территорию Украины. В этом

случае аваль рассматривается как вексельное поручительство, согласно которому коммерческий банк берет на себя ответственность за оплату налогового векселя перед векселедержателем и которое оформляется гарантийной надписью банка на векселе или на специальном дополнительном листе (аллонж) отдельно для каждого отдельного экземпляра каждого векселя. При этом запрещается оформление авалья одним документом больше чем на один вексель.

Обязательства относительно уплаты налога на добавленную стоимость при импорте товаров на таможенную территорию Украины возникают в день оформления грузовой таможенной декларации (за исключением временной или неполной, периодической или предыдущей декларации). Однако в этом случае уплату можно отсрочить путем выдачи налогового векселя. Налоговый вексель может быть выдан лицом, которое отвечает следующим требованиям:

- а) является плательщиком налога на добавленную стоимость;
- б) зарегистрировано как плательщик налога на добавленную стоимость и внесено в реестр плательщиков налога на добавленную стоимость;
- в) имеет индивидуальный налоговый номер, присвоенный как плательщику налога на добавленную стоимость.

Лица, которые не отвечают этим требованиям, платят налог на добавленную стоимость при импорте товаров на таможенную территорию Украины в общем порядке без выдачи налогового векселя. Данный режим не распространяется на операции по импорту на таможенную территорию Украины подакцизных товаров и товаров, которые принадлежат к товарным группам 1-24 Гармонизированной системы описи и кодировки товаров, а также на операции по импорту на таможенную территорию Украины каких-либо товаров, осуществляющихся лицами, зарегистрированными как плательщики этого налога. Подобная регистрация должна быть произведена не менее чем за двенадцать календарных месяцев до месяца, в котором осуществляется такой импорт. Сумма налога на добавленную стоимость по импортированным подакцизным товарам и товарам, которые принадлежат к товарным группам 1-24 Гармонизированной системы описи и кодировки товаров, подлежит уплате во время таможенного оформления в установленном порядке. Это касается также операций по импорту на таможенную территорию Украины товаров лицами, зарегистрированными как

плательщики налога менее чем за двенадцать календарных месяцев до месяца, в котором осуществляется такой импорт.

Если налогоплательщик осуществляет операции по поставке товаров (услуг), являющихся объектом налогообложения под обеспечение долговых обязательств покупателя, используется простой или переводной вексель либо другие долговые инструменты. Они выпускаются таким покупателем или третьим лицом. Базой налогообложения в этом случае является договорная стоимость таких товаров (услуг), которая не должна быть ниже обычных цен без учета дисконтов или других скидок с номинала такого векселя. По процентным векселям договорная стоимость таких товаров (услуг) не может быть ниже обычных цен, увеличенных на сумму процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала такого векселя. Если налогоплательщик осуществляет (с согласия векселедержателя) встречную поставку товаров (услуг) вместо денежного погашения суммы долга, указанного в векселе, базой налогообложения является договорная стоимость таких товаров (услуг). Она не должна быть ниже обычных цен без учета дисконтов или других скидок с номинала такого векселя, а по процентным векселям — договорная стоимость таких товаров (услуг) должна быть не ниже обычных цен, увеличенных на сумму процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала такого векселя¹.

Выданный налоговый вексель не подлежит передаче путем индоссамента. Обязанности по погашению налогового векселя не могут передаваться другим лицам, независимо от их взаимоотношений с векселедателем. За пользование налоговым векселем не начисляются проценты или иные виды платы, предусмотренные законодательством для других видов векселей. Относительно исполнения обязанности по налогу на добавленную стоимость протест налогового векселя не осуществляется, а сумма, указанная в непогашенном векселе, рассматривается как налоговая задолженность, которая погашается в порядке, предусмотренном для погашения налогового долга.

Выдача налогового векселя осуществляется по желанию плательщика налога на добавленную стоимость. Векселедержателем

¹ Пункт 4. 8 ст. 4 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

является государственная налоговая администрация (инспекция) по месту регистрации векселедателя как плательщика налога на добавленную стоимость. Налоговый вексель составляется на сумму налогового обязательства (то есть на сумму налога на добавленную стоимость, которая начислена и должна быть оплачена при импорте товаров на таможенную территорию Украины). При таможенном оформлении импортированного на таможенную территорию Украины товара сумма налогового обязательства по одной грузовой таможенной декларации не может быть частично оплачена векселем, а частично денежными средствами. Вексель выдается как на полную сумму налогового обязательства, начисленного по грузовой таможенной декларации (за исключением временной или неполной, периодической или предыдущей декларации), так и отдельно для каждой грузовой таможенной декларации. Срок, на который выдается налоговый вексель, не может превышать 30 дней, включая дату его выдачи. В случае импорта на таможенную территорию Украины товаров для отдельных видов деятельности (которые имеют сезонный характер или осуществляются с использованием долгосрочных договоров) может выдаваться налоговый вексель на сумму налога на добавленную стоимость с более длительным сроком погашения. Перечень таких товаров утверждается Кабинетом Министров Украины.

В случае импорта на таможенную территорию Украины товаров, которые были приобретены для осуществления деятельности, связанной с использованием долгосрочных договоров с целью реализации инвестиционных проектов в рамках международных договоров Украины с международными финансовыми организациями, и оплачены в полном объеме за счет средств международных финансовых организаций, может выдаваться налоговый вексель со сроком погашения до конца текущего бюджетного года. Перечень подобных инвестиционных проектов, в рамках которых может выдаваться налоговый вексель со сроком погашения до конца текущего бюджетного года, утверждается Кабинетом Министров Украины. Подтверждение принадлежности товаров к одному из инвестиционных проектов осуществляется Минфином. Выдача налогового векселя происходит во время проведения таможенного оформления импортированных на таможенную территорию Укра-

ины товаров в срок, установленный для уплаты налога на добавленную стоимость. Налоговый вексель составляется в трех экземплярах, исключительно на вексельном бланке, который предоставляется банком в денежной единице Украины, пересчитанной по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины на дату возникновения налоговых обязательств.

Для осуществления контроля за выдачей, оплатой и погашением векселей как со стороны таможенных органов, так и со стороны государственных налоговых администраций (инспекций), определяются такие особенности оформления налогового векселя:

а) первый экземпляр налогового векселя оформляется на оригинале вексельного бланка, приобретенного плательщиком в учреждении банка;

б) второй и третий экземпляры налогового векселя представляют собой ксерокопии оригинала вексельного бланка (неоформленного первого экземпляра), которые имеют одинаковый с первым экземпляром номер вексельного бланка;

в) все необходимые записи в каждом экземпляре налогового векселя (в том числе об обеспечении его путем авая) выполняются отдельно, ксерокопированию не подлежат, должны быть тождественными (за исключением порядкового номера экземпляра).

В органе таможенного контроля, который осуществляет таможенное оформление импортированных на таможенную территорию Украины товаров, остается второй экземпляр векселя. Первый экземпляр векселя посылается (передается) этим органом таможенного контроля не позднее чем на третий день от даты выдачи векселя государственной налоговой администрации (инспекции), в которой лицо зарегистрировано как плательщик налога на добавленную стоимость. Третий экземпляр векселя остается у плательщика налога, выдавшего его. Налоговый вексель является налоговым отчетным документом и подлежит учету и хранению по правилам и в сроки, установленные для первичных бухгалтерских документов.

Налоговые векселя в обязательном порядке подлежат обеспечению (подтверждению) коммерческими банками путем авая. Если срок погашения налогового векселя наступает к окончанию срока представления налоговой декларации за отчетный период,

платательщик налога не включает сумму обязательств по векселю в состав налоговых обязательств и погашает вексель путем перечисления средств в бюджет. При этом платательщик налога имеет право на включение перечисленной суммы обязательств по векселю в состав налогового кредита в отчетном (налоговом) периоде, в котором проведено такое перечисление. Если срок погашения налогового векселя наступает по окончании срока представления налоговой декларации за отчетный период, платательщик налога включает сумму обязательств по векселю в состав налоговых обязательств в отчетном (налоговом) периоде, в котором он был подан органу таможенного контроля. При этом платательщик налога имеет право на включение суммы обязательств по векселю в состав налогового кредита в следующем отчетном (налоговом) периоде при условии погашения суммы налоговых обязательств путем перечисления средств в бюджет. Датой возникновения права на налоговый кредит по импортным операциям считается дата уплаты налога, если такая уплата произведена денежными средствами. Если плательщиком налога при ввозе товара на таможенную территорию Украины был выдан и погашен в установленный срок налоговый вексель, то право на налоговый кредит возникает в следующем отчетном периоде. Если оплата векселя состоялась до установленного срока, то право на налоговый кредит возникает в том отчетном периоде, в котором произошло такое погашение.

Сумма налога на добавленную стоимость, отмеченная в налоговом векселе, включается в сумму налогового кредита плательщика налога, выдавшего этот вексель, и отображается в налоговой декларации отдельной строкой. Эта сумма не включается в сумму налогового кредита плательщика полностью или частично, если установлено ограничение по учету ее при определении налогового кредита в случаях когда:

- а) импортированный на таможенную территорию Украины товар используется для изготовления продукции (работ, услуг), которые не являются объектом налогообложения или освобождены от налогообложения;
- б) импортированные на таможенную территорию Украины товары только частично используются для изготовления облагаемой налогом продукции;

в) импортированный на таможенную территорию Украины товар не используется в пределах хозяйственной деятельности плательщика налога.

При наличии налогового долга по налоговым декларациям, в которые включены налоговые обязательства, определенные в налоговых векселях, взыскание такого налогового долга проводится в соответствии с Законом Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами».

Когда плательщику налога на дату представления налогового векселя органу таможенного контроля органом государственной налоговой службы подтверждается сумма бюджетного возмещения (которая равна или больше суммы обязательства по векселю), плательщик налога имеет право включить сумму обязательств по векселю в состав налоговых обязательств за отчетный период, в котором он был подан органу таможенного контроля. Налоговый вексель считается погашенным, а плательщик налога имеет право на включение суммы обязательств по векселю в состав налогового кредита в следующем отчетном (налоговом) периоде. Сумма налога на добавленную стоимость, отмеченная в налоговом векселе, отражается в налоговой декларации отдельной строкой.

Плательщик налога может досрочно погасить налоговый вексель путем перечисления средств в бюджет или путем зачета суммы бюджетного возмещения (подтвержденного органом государственной налоговой службы), согласно поданному им письменному заявлению. Коммерческие банки обязаны оплатить налоговый вексель в случае его непогашения плательщиком в срок. К налоговой декларации плательщик налога добавляет перечень и копии погашенных в отчетном (налоговом) периоде налоговых векселей, сумма обязательств по которым соответственно оплачена или включена в налоговые обязательства за этот отчетный период.

Государственная налоговая администрация (инспекция) по местонахождению плательщика налога (которым выдан налоговый вексель) ведет учет векселей в специальном журнале. Журнал должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен гербовой печатью государственной налоговой администрации (инспекции). Налоговый вексель, полученный от органа таможенного контроля,

регистрируется в журнале входящей корреспонденции и в журнале учета налоговых векселей в день его получения. На полученном векселе фиксируется номер, под которым вексель зарегистрирован в журнале входящей корреспонденции, номер, под которым вексель зарегистрирован в журнале учета налоговых векселей, и делается запись «Взято на учет». В журнале отмечается также дата оформления векселя, дата, когда вексель должен быть погашен, делается отметка о погашении векселя. Учет налоговых векселей плательщиком налога ведется в соответствии с порядком бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость, установленного Минфином. Контроль учета налоговых векселей осуществляют органы государственной налоговой службы на основании данных, полученных от органов таможенного контроля, налоговых деклараций и платежных документов при уплате сумм налога на добавленную стоимость по оплаченным векселям.

Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины» от 25. 03. 2005 года внесены изменения в Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 3 апреля 1997 года, согласно которым налоговый вексель, предоставляемый плательщиками в уплату НДС при импортировании товаров, подлежит обязательному подтверждению коммерческими банками путем авая.

Так, при осуществлении таможенного оформления товаров по предоставлению субъектами хозяйствования в уплату налога на добавленную стоимость налоговых векселей, авалированных коммерческими банками, таможенные органы, в случае возникновения сомнений относительно достоверности операций, связанных с авалированием векселей, обязаны осуществлять контроль. Осуществляется это путем проведения отдельных или комплексных мероприятий (по решению должностных лиц таможенных органов) относительно:

- 1) проверки правильности составления векселей и заполнения их реквизитов;
- 2) получения нотариально удостоверенных копий банковских лицензий и доверенностей руководителей банковских учреждений, авалировавших налоговые векселя;

3) сверки на векселях подписей руководителей и главных бухгалтеров банков или уполномоченных ими лиц, оттисков печатей с образцами и проверку действительности сведений, указанных в векселях;

4) официального подтверждения уполномоченных на это банковских учреждений факта осуществления авалирования векселей;

5) других предусмотренных законодательством документов, подтверждающих наличие оснований для авалирования налоговых векселей¹.

Начисленная таможенным органом при импорте товаров на таможенную территорию Украины сумма налога на добавленную стоимость уплачивается до дня или в день таможенного оформления одновременно с уплатой таможенных пошлин и сборов. Сумма налога перечисляется налогоплательщиком непосредственно на счета Государственного бюджета. На сумму налоговых обязательств (начисленных при импорте товаров, при условии оформления таможенной декларации) налогоплательщики могут по собственному желанию предоставить налоговый вексель. Изменения, внесенные Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины», затронули норму, регулиющую порядок погашения налоговых обязательств по импортному налогу на добавленную стоимость путем выдачи налоговых векселей². С этого момента все выписанные налогоплательщиками налоговые векселя подлежат в обязательном порядке подтверждению коммерческими банками путем авала, независимо от объемов произведенных за год операций по поставке товаров.

Действующее законодательство не содержит требований, в соответствии с которыми налоговые векселя разрешается оформлять только при импорте товаров, ввозимых по прямым договорам для собственных производственных нужд. Такие векселя могут оформлять как предприятия, осуществляющие торговую деятельность, так и предприятия-посредники и др. Право предоставления налоговых векселей при ввозе импортных товаров неоднократно

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 85.

² Пункт 11. 5 ст. 11. Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

вводилось и отменялось в 2004 году для предприятий с иностранными инвестициями. В настоящее время Государственная таможенная служба исходит из того, что такое право предоставляется только предприятиям с иностранными инвестициями, имеющим в своем уставном фонде инвестиции стран, с которыми Украиной заключены соглашения о содействии защите инвестиций, которые ратифицированы до 01. 10. 1997 года¹.

2.16. Отчетность по налогу на добавленную стоимость. Налоговая декларация

Реализация завершеного комплекса обязанностей по налогу на добавленную стоимость предполагает помимо учета и уплаты налога осуществление действий, связанных с отчетностью. Вряд ли можно считать, что данная разновидность обязанностей является дополнительной или факультативной по отношению к первым двум. На первый взгляд, действительно, важнейшим является перечисление денежных средств в бюджет в счет налоговой обязанности, то есть реализация обязанности по уплате налога. Однако возможны ситуации, когда будут реализовываться только обязанности по отчетности. Такое может быть при отсутствии деятельности, предполагающей наличие объекта налогообложения и обязанности по уплате. Тем не менее по истечении налогового периода обязанность по отчетности остается.

Исполнение обязанностей по отчету относительно налога на добавленную стоимость реализуется через конструкцию декларации. Представление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость предусмотрено пунктом 4. 1 статьи 4 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами». На основании этого Закона действует Порядок заполнения и представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденный Приказом Государственной налоговой администрации Украины от 30 мая 1997 года № 166.

В соответствии с ним декларация подается в налоговый орган по месту регистрации лица как плательщика налога на добавлен-

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 80–84.

ную стоимость. Для целей налогообложения два или более лиц, которые осуществляют совместную деятельность без создания юридического лица, считаются отдельным лицом в рамках такой деятельности. Хозяйственные отношения между участниками совместной деятельности приравниваются к отношениям на основе отдельных гражданско-правовых договоров. Учет результатов совместной деятельности ведется плательщиком налога, уполномоченным на это другими сторонами согласно условиям договора, отдельно от учета хозяйственных результатов такого плательщика налога. Лицом, осуществляющим учет результатов совместной деятельности (согласно договору о совместной деятельности), на декларации, которая подается по результатам такой деятельности, делается отметка «Договор о совместной деятельности от _____ № _____». Плательщики налога, у которых суммы налога на добавленную стоимость полностью остаются в их распоряжении для целевого использования, подают сокращенную налоговую декларацию, в которую включаются лишь операции, касающиеся специальных режимов.

Декларация состоит из вступительной части, служебных граф и четырех разделов. Плательщиком заполняются первые три раздела, служебные графы и вступительная часть. Четвертый раздел заполняется работниками налоговой инспекции (администрации) лишь на оригинале декларации, который остается в налоговой инспекции (администрации).

Отчетный (налоговый) период может быть равен одному календарному месяцу или одному календарному кварталу в зависимости от объема облагаемых налогом операций за прошедшие двенадцать месячных налоговых периодов. Отчетным (налоговым) периодом является один календарный месяц. Если лицо зарегистрировано плательщиком налога после первого дня календарного месяца, первым отчетным (налоговым) периодом является период, который начинается со дня такой регистрации и заканчивается последним днем первого полного календарного месяца. Если налоговая регистрация лица аннулируется позже последнего дня календарного месяца, то последним отчетным (налоговым) периодом является период, начинающийся первым днем такого месяца и заканчивающийся днем такого аннулирования.

Применение налогового законодательства и судебная практика свидетельствуют о том, что представление декларации по налогу на добавленную стоимость не связывается непременно с наличием объекта налогообложения. Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода объекта налогообложения и суммы налога к уплате не освобождает его от обязанности предоставления декларации по налогу на добавленную стоимость. При этом возможно изменение общего порядка исполнения отчетных обязанностей налогоплательщиком, но только в контексте детализации общего предписания. Так, если налогоплательщик по собственной инициативе переходит к более короткому налоговому периоду (например, представляет декларации по налогу на добавленную стоимость не поквартально, а ежемесячно при возможности использовать квартальный налоговый период), то и ответственность в данном случае распространяется на данный сокращенный период¹.

Плательщик налога, объем облагаемых налогом операций которого за прошедшие двенадцать месячных отчетных (налоговых) периодов не превышал 300 000 гривень (без учета налога на добавленную стоимость), может выбрать квартальный отчетный (налоговый) период. При выборе квартального отчетного (налогового) периода плательщик налога (который имеет такой объем облагаемых налогом операций) вместе с декларацией за последний отчетный (налоговый) период календарного года подает в налоговую инспекцию (администрацию) заявление о выборе квартального отчетного (налогового) периода. При этом квартальный отчетный (налоговый) период начинает применяться с первого отчетного (налогового) периода следующего календарного года. Если плательщик налога вместе с декларацией по результатам последнего отчетного (налогового) периода календарного года не подал в налоговую инспекцию (администрацию) указанное заявление, то такой плательщик налога обязан с первого отчетного (налогового) периода следующего календарного года применять месячный отчетный (налоговый) период. Если в течение отдельного периода с начала применения квартального отчетного (налогового) периода

¹ См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 214–215.

объем облагаемых налогом операций плательщика налога превысил 300 000 гривень, такой плательщик налога обязан самостоятельно перейти на месячный отчетный (налоговый) период. В таком случае месячный отчетный (налоговый) период применяется, начиная с месяца, на который приходится такое превышение. О переходе с квартального на месячный отчетный (налоговый) период плательщик налога обязан сообщить в соответствующей налоговой декларации по результатам месяца, в котором осуществлен такой переход.

Суммы оборота и налога в декларации проставляются в гривнях, без копеек, с соответствующим округлением. В необходимых случаях проставляются объемы поставки (закупок) без учета налога на добавленную стоимость, тогда как сумма налога указывается отдельно. Строки, которые не должны заполняться плательщиком (поскольку имеют информационный характер), обозначаются знаком «X»; колонки, в которых сумма оборота или налога не должна проставляться, обозначаются знаком «0»; в строках, где плательщик не имеет данных для заполнения, проставляется знак «-».

В строках 1–5 декларации указываются общие объемы поставки, по которым у плательщика в данном отчетном периоде возникло налоговое обязательство (облагаемые налогом по ставке 20%, нулевой ставкой и освобожденные от налогообложения), и объемы поставки, которые не являются объектом налогообложения.

В строку 1 декларации включаются облагаемые налогом по ставке 20% объемы поставки, осуществленные на таможенной территории Украины (включая также и объемы поставки транспортных услуг в виде брокерских, агентских или комиссионных операций с транспортными билетами, проездными документами, заключения договоров или счетов на транспортировку пассажиров или грузов доверенным лицом перевозчика и другие).

В строке 2 «Операции, которые облагаются налогом по ставке 0%» указываются объемы поставки, облагаемые налогом по нулевой ставке, отдельно экспортные и другие операции.

Строка 3 «Операции, не являющиеся объектом налогообложения» заполняется плательщиком в том случае, если плательщик осуществляет такие операции как часть в общем объеме поставки и зарегистрирован (или должен быть зарегистрирован) как плательщик налога на добавленную стоимость. К декларации плательщи-

ком добавляется справка произвольной формы, засвидетельствованная подписью руководителя или главного бухгалтера и печатью (подписью плательщика, если плательщик — физическое лицо), с указанием вида операции и пункта Закона, в соответствии с которым такая операция не является объектом налогообложения.

Строка 4 «Операции, которые освобождены от налогообложения». К декларации плательщиком прилагается справка произвольной формы, засвидетельствованная подписью руководителя или главного бухгалтера и печатью (подписью плательщика, если плательщик — физическое лицо), с указанием вида операции и пункта Закона или другого акта, в соответствии с которым такая операция освобождена от налогообложения.

Строка 5 «Общий объем поставки» определяет общий объем облагаемых и необлагаемых операций.

В строке 6 указывается объем импорта товаров на протяжении отчетного (налогового) периода, при котором уплата налога на добавленную стоимость была отсрочена путем выдачи налогового векселя, и указывается срок его погашения. Если плательщиком в отчетном периоде выдано больше одного такого векселя, то им к декларации добавляется справка (перечень) произвольной формы, засвидетельствованная подписью руководителя или главного бухгалтера и печатью (подписью плательщика, если плательщик — физическое лицо), в которой отмечаются суммы налога и сроки погашения каждого векселя.

Строка 7 определяет объемы услуг, полученных от нерезидента на таможенной территории Украины.

Коррекция налоговых обязательств на основе предыдущих отчетных периодов отражается в строке 8. В строке 8. 1 указывается сумма налога, которая увеличивает или уменьшает сумму налогового обязательства (в результате самостоятельного исправления плательщиком ошибки, содержащейся в ранее поданной налоговой декларации); в строке 8. 2 — суммы увеличения налоговых обязательств, которые возникают в связи с нецелевым использованием товаров, ввезенных в льготном режиме; в строке 8. 3 — увеличение или уменьшение налоговых обязательств; в строке 8. 4 — другие случаи увеличения (уменьшения) налоговых обязательств.

В раздел II «Налоговый кредит» (строки 10–15 декларации) включаются объемы приобретения (изготовления, строительства, сооружения) с учетом налога на добавленную стоимость или без него товаров (услуг), основных фондов на таможенной территории Украины, импортированных товаров, полученных на таможенной территории Украины от нерезидента услуг с целью их последующего использования в пределах хозяйственной деятельности плательщика налога, а также не предназначенных для их использования в хозяйственной деятельности или приобретенных с целью их использования для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины, место поставки которых определяется отдельно по целям использования (осуществления операций, подлежащих налогообложению, освобожденных от налогообложения, не являющихся объектом налогообложения).

Коррекция налогового кредита за предыдущие отчетные периоды отражается в строке 16. В строке 16. 1 указывается сумма налога, увеличивающая или уменьшающая сумму налогового кредита (в результате самостоятельного исправления плательщиком ошибки, допущенной в ранее поданной налоговой декларации); в строке 16. 2 — увеличение или уменьшение налогового кредита; в строке 16. 3 — другие случаи увеличения (уменьшения) налогового кредита.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая начислению к уплате в бюджет по итогам текущего отчетного периода, с учетом остатка отрицательного значения предыдущего отчетного периода, указывается в строке 27 декларации. Плательщик налога, имеющий суммы занижения заявленного им бюджетного возмещения относительно суммы, определенной налоговым органом, или сумму бюджетного возмещения прошлых отчетных периодов (которая засчитывается в уменьшение налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость следующих налоговых периодов), заполняет Расчет суммы, подлежащей уплате (перечислению) в бюджет.

Если по результатам текущего отчетного (налогового) периода плательщиком определено отрицательное значение разницы между суммой налоговых обязательств и суммой налогового кредита, сумма определенного отрицательного значения учитывается в уменьшение суммы налогового долга за предыдущие отчетные

(налоговые) периоды. Это касается также рассроченного или отсроченного налогового долга. Остальные суммы засчитываются в состав налогового кредита следующего налогового периода. В случае если в следующем отчетном налоговом периоде разница между суммой налоговых обязательств и суммой налогового кредита, с учетом остатка такого значения прошлого отчетного (налогового) периода, имеет отрицательное значение, то плательщиком налога вместе с налоговой декларацией подается Расчет суммы бюджетного возмещения. При этом плательщик налога, который имеет право на получение бюджетного возмещения и принял решение о возврате полной суммы бюджетного возмещения на его счет в банке, подает Заявление о возвращении суммы бюджетного возмещения. Не имеют права на получение бюджетного возмещения и представления указанного Расчета:

а) лицо, зарегистрированное как плательщик налога на добавленную стоимость менее чем за 12 календарных месяцев до месяца, по результатам которого подается заявление на бюджетное возмещение, или имеющее объемы облагаемых налогом операций за последние 12 календарных месяцев меньше, чем заявленная сумма бюджетного возмещения (кроме начисления налогового кредита в результате приобретения или сооружения (строительства) основных фондов);

б) лицо, не осуществлявшее деятельность на протяжении последних двенадцати календарных месяцев.

Бюджетному возмещению подлежит часть такого отрицательного значения, равная сумме налога, фактически оплаченной получателем товаров (услуг) в предыдущем налоговом периоде поставщиком таких товаров (услуг). В зависимости от избранного плательщиком направления возврата суммы бюджетного возмещения (на счет этого плательщика в банке или в уменьшение налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость следующих налоговых периодов) такая сумма в полном размере указывается либо в строке 25. 1, либо в строке 25. 2 налоговой декларации. При этом плательщик налога, имеющий право на получение бюджетного возмещения и принявший решение о возврате полной суммы бюджетного возмещения на его счет в банке, подает заявление о возврате суммы бюджетного возмещения. Остаток отрицательного

значения после бюджетного возмещения включается в состав налогового кредита следующего налогового периода.

Налоговые декларации принимаются без предварительной проверки отмеченных в них показателей. Зарегистрированные в налоговой инспекции (администрации) декларации подлежат документальной невыездной (камеральной) проверке. По результатам проверки делается соответствующая запись в разделе IV налоговой декларации и составляется акт о результатах документальной невыездной (камеральной) проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость. Документальную невыездную (камеральную) проверку данных, заявленных в налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, налоговый орган проводит в течение 30 дней, следующих за днем получения налоговой декларации. При наличии достаточных оснований считать, что расчет суммы бюджетного возмещения был сделан с нарушением норм налогового законодательства, налоговый орган имеет право на протяжении такого же срока провести внеплановую выездную (документальную) проверку плательщика для определения достоверности начисления такого бюджетного возмещения.

Для представления декларации устанавливаются такие сроки:

а) при отчетном (налоговом) периоде в календарный месяц декларация подается в государственную налоговую инспекцию (администрацию) по местонахождению плательщика в течение 20 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) месяца;

б) при отчетном (налоговом) периоде в календарный квартал, декларация подается в государственную налоговую инспекцию (администрацию) по местонахождению плательщика в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала;

в) если последний день срока представления налоговой декларации приходится на выходной или праздничный день, то последним днем срока считается следующий за выходным или праздничным операционный (банковский) день. Руководителем налоговой инспекции (администрации) или его заместителем по письменному запросу плательщика предельные сроки для представления налоговой декларации могут быть продлены.

Обязанность представления декларации по налогу на добавленную стоимость закреплена ст. 247 Налогового кодекса Республики Казахстан. Представляется она по итогам каждого налогового периода, но не позже 15-го числа месяца, следующего за налоговым периодом. Плательщики налога на добавленную стоимость, производящие сельскохозяйственную продукцию и применяющие специальный налоговый режим для юридических лиц, представляют налоговую декларацию поквартально — не позже 15-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Одновременно с декларацией представляется реестр счет-фактур по товарам (работам, услугам), приобретенным в течение налогового периода. Обязанность по представлению такого реестра существует только в случае превышения размера облагаемого оборота в 150 тысяч тенге.

Фактически таким же образом регулируется представление декларации по налогу на добавленную стоимость налоговым законодательством Азербайджанской Республики. В этом случае, однако, некоторые проблемы создает совпадение момента представления декларации и уплаты налога, регулируемые одной статьей¹. Налогоплательщику вменяется в обязанность представление в налоговый орган декларации о налоге на добавленную стоимость за каждый отчетный период. С этим связывается и обязанность по уплате в бюджет налога за каждый отчетный период в срок, установленный для представления декларации. Декларация о налоге на добавленную стоимость представляется не позже 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. При этом отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость считается календарный месяц².

Действующее украинское законодательство использует традиционную норму относительно формы декларации по налогу на добавленную стоимость. Так, декларация в органы налоговой службы может быть подана:

- а) на бумажных носителях;
- б) на магнитных носителях с распечатанными копиями файлов;

¹ Статья 177 «Представление декларации и уплата НДС» Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

² Статья 178 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

в) средствами электронной почты E-mail; почтовыми отправлениями.

Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость и налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость (сокращенная) подаются на двух двусторонних листах формата А-4, скрепленных между собой. Уточняющий расчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость с исправлением самостоятельно выявленных ошибок, уточняющий расчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость с исправлением самостоятельно выявленных ошибок (к декларации по налогу на добавленную стоимость (сокращенной)) и другие дополнения — на листах формата А-4. Декларация заполняется таким образом, чтобы обеспечить сохранность записей в ней и свободное чтение текста (цифр) на протяжении установленного срока хранения отчетности. Она может быть заполнена от руки чернильной или шариковой ручкой или напечатана (заполнение карандашом не допускается), без исправлений и помарок. В строках, где отсутствуют данные для заполнения, должен быть проставлен прочерк.

Плательщик налога самостоятельно определяет сумму налогового обязательства, которую отмечает в декларации. Данные, приведенные в декларации, должны соответствовать данным бухгалтерского и налогового учета плательщика. Достоверность данных подтверждается: подписью плательщика (если плательщик — физическое лицо) либо подписями ответственных должностных лиц (руководителя, главного бухгалтера) и печатью, если лицо определено как плательщик налога на добавленную стоимость (кроме физических лиц). В случае представления декларации в электронной форме — электронной подписью лиц (которые подписывают декларацию).

Декларация подается плательщиком в подраздел государственной налоговой инспекции (администрации), которым осуществляется принятие отчетности, для регистрации в определенный срок. В декларацию вносятся данные налогового учета плательщика отдельно по каждому отчетному (налоговому) периоду, без нарастающего итога. Декларация подается плательщиком независимо от того, возникло (или не возникло) в отчетном (налоговом) периоде у него налоговое обязательство, то есть независимо от состояния

хозяйственной, финансовой деятельности плательщика налога. В случае представления декларации на бумажных носителях плательщиком подается в налоговую инспекцию (администрации) по его местонахождению оригинал декларации и оригиналы соответствующих дополнений.

Если плательщик налога имеет право на получение бюджетного возмещения и принял решение о возврате полной суммы такого возмещения на его текущий счет в банке, в налоговую инспекцию (администрацию) таким плательщиком налога подается также и копия налоговой декларации за соответствующий период. На нем должностным лицом этого налогового органа в момент принятия декларации в соответствующей служебной графе, размещенной на первой странице декларации, осуществляется отметка о принятии этой декларации (штамп налогового органа, дата, входной номер). При этом указанная копия декларации с отметкой налогового органа о ее принятии возвращается плательщику налога для представления в орган Государственного казначейства Украины. Плательщиком налога в служебной графе декларации делается отметка о получении этой копии. Добровольно плательщик налога может подать в государственную налоговую инспекцию (администрацию) по месту регистрации налоговую декларацию в электронной форме при условии регистрации электронной подписи лиц (которые подписывают декларацию).

Декларация может быть выслана в адрес налоговой инспекции (администрации) по месту регистрации плательщика почтой с уведомлением о вручении не позже чем за 10 дней (дата отправления на почтовом штемпеле) до окончания предельного срока, установленного для представления декларации. До окончания предельного срока представления декларация также может быть выслана в адрес налоговой инспекции (администрации) по месту регистрации плательщика почтой. При этом к ней добавляется опись вложенного и сообщение, если должностное лицо указанного органа не выполняет свои обязанности по принятию налоговой декларации (отказывается принять налоговую декларацию по каким-либо причинам или выдвигает какие-нибудь препятствия относительно ее принятия). При этом плательщик обязан приложить к декларации составленное в произвольной форме заявление на

имя руководителя этой инспекции (администрации) с указанием фамилии должностного лица, которое отказалось принять такую декларацию, или с указанием даты такого отказа. В таком случае декларация считается поданной в момент ее вручения почте (дата отправления на почтовом штемпеле).

В случае потери или порчи почтового отправления плательщик налога на протяжении пяти рабочих дней со дня получения сообщения об этом обязан послать почтой с сообщением о вручении или предоставить лично (по его выбору) налоговой инспекции (администрации) второй экземпляр такой налоговой декларации. Одновременно с декларацией должны подаваться все необходимые дополнения к декларации, а при представлении расчета суммы бюджетного возмещения — также копии погашенных налоговых векселей (в случае их наличия) и оригиналы основных листов (экземпляр декларанта) грузовых таможенных деклараций (в случае наличия экспортных операций). Налоговая декларация, полученная контролирующим органом от налогоплательщика, заполненная им не в соответствии с правилами, может быть не признана таким органом в качестве налоговой декларации. Основанием для такого решения может быть отсутствие обязательных реквизитов или подписи соответствующих должностных лиц, а также тот факт, что она не скреплена печатью налогоплательщика.

Если контролирующий орган обращается к налогоплательщику с письменным требованием представить новую налоговую декларацию с исправлениями, налогоплательщик имеет право:

- а) представить такую новую декларацию вместе с уплатой соответствующего штрафа;
- б) обжаловать решение налогового органа в порядке апелляционного согласования.

Если плательщик самостоятельно выявил ошибки, содержащиеся в ранее поданной им налоговой декларации, то он обязан подать в порядке, установленном для представления деклараций по налогу на добавленную стоимость (без учета предельного срока представления, но с учетом сроков давности), уточняющий расчет налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость в связи с исправлением самостоятельно выявленных ошибок. Одним уточняющим расчетом могут быть исправлены ошибки лишь одной

ранее поданной декларации. Плательщик налога имеет право не подавать указанный расчет, если такие уточненные показатели отмечаются им в декларации за следующий отчетный (налоговый) период, на протяжении которого такие ошибки были самостоятельно выявлены. Такой способ самостоятельного исправления плательщиком ошибки может быть применен в случае исправления в декларации отчетного (налогового) периода ошибок лишь одной ранее поданной декларации. В случае исправления ошибок в поданной ранее декларации, к уточняющему расчету или декларации должны быть поданы соответствующие дополнения, которые содержат информацию относительно уточненных показателей.

После представления декларации за отчетный период плательщик налога имеет право к окончанию предельного срока представления декларации за такой же период подать новую декларацию с исправленными показателями. Налоговое обязательство, самостоятельно определенное плательщиком, считается согласованным со дня представления налоговой декларации в государственную налоговую инспекцию (администрацию) по месту регистрации и не может быть обжаловано плательщиком в административном или судебном порядке.

2.17. Ответственность за нарушение исполнения обязанности по налогу на добавленную стоимость

Проблема регулирования ответственности за нарушения законодательства по налогу на добавленную стоимость вряд ли является окончательно определенной и не требующей дальнейших исследований. На наш взгляд, здесь сочетаются две противоречивых тенденции. С одной стороны, законодатель закрепляет нормы, регулирующие ответственность по данному налогу, не вводит никаких особенных или принципиально новых конструкций, которые были бы характерны исключительно для налога на добавленную стоимость. Так, ст. 9 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20 декабря 1991 года устанавливалось, что плательщики налога и их должностные лица несут ответственность за

правильность исчисления и своевременность уплаты налога в бюджет в соответствии с действующим законодательством Украины¹. Фактически дублировал эту норму и Декрет Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость»². Совершенно очевидно, что такая конструкция может быть применена к любому налогу и по сути является родовой нормой, закрепить которую целесообразно в Общей части Налогового кодекса либо в аналогичном по характеру законе. Более того, вряд ли ответственность можно связывать только с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. Действующее законодательство предполагает финансовые санкции и за несвоевременную реализацию отчетных обязанностей.

С другой стороны, налог на добавленную стоимость является одним из важнейших в формировании доходной части Государственного бюджета, налогов. Видимо, это должно быть учтено и в реализации ответственности, установлении особых санкций и режимов для лиц, нарушивших законодательство именно по налогу на добавленную стоимость. Это может потребовать выделения специальных разновидностей правонарушений, не характерных или даже невозможных относительно других налогов (например, связанных с налоговыми накладными или налоговыми векселями и т. д.).

Такой подход был традиционным для налоговых законодательств. Так, в соответствии со ст. 180 Налогового кодекса Азербайджанской Республики, ответственность за неправильность исчисления и нарушение сроков уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость, представление декларации в налоговые органы несут налогоплательщики и их должностные лица в соответствии с налоговым законодательством. Если уплата налога на добавленную стоимость связывается с пересечением таможенной границы, регулирование данных отношений осуществляется таможенным законодательством Азербайджанской Республики. В то же время, например, налоговыми законодательствами Российской Федерации, Республики Казахстан не акцентируется внимание именно на ответственности за нарушение законодательства о налоге на добавленную стоимость. Отказались

¹ Ведомости Верховной Рады Украины // 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Статья 9 Декрета Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

от такого подхода и в действующей редакции Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость».

Действующее налоговое законодательство Украины традиционно подходит к регулированию ответственности в области налога на добавленную стоимость и использует родовую конструкцию, применяемую по всем налогам. Налоговое законодательство закрепляет основания ответственности, которые не детализируются по отдельным видам налогов. Система санкций закреплена актом, имеющим родовое значение относительно всех платежей, входящих в систему налогообложения Украины. Ответственность в данной области регулируется Законом Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г.¹ Применительно к налогу на добавленную стоимость можно выделить следующую совокупность правонарушений²:

1. Непредставление налоговой декларации. Это правонарушение предполагает непредставление декларации по налогу на добавленную стоимость в сроки, определенные законодательством. В данном случае начисляется штраф в размере 10 необлагаемых минимумов доходов граждан за каждое такое непредставление или задержку в представлении декларации. Если контролирующий орган самостоятельно определяет (в связи с неподачей декларации) сумму налогового обязательства, то дополнительно взимается штраф в размере 10% суммы налогового обязательства за каждый полный или неполный месяц задержки налоговой декларации. При этом подобное доначисление не может быть более 50% суммы начисленного налогового обязательства и менее 10 необлагаемых минимумов доходов граждан.

2. Занижение суммы налоговых обязательств, которое выявлено контролирующими органами. Факт такого занижения должен быть подтвержден данными документальных проверок. В данном случае за такое правонарушение предполагается уплата штрафа в размере 10% суммы недоплаты (занижения суммы налогового обязательства за каждый из налоговых периодов, установленных для такого налога, начиная с налогового периода, на который прихо-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 2000. – № 10. – Ст. 44.

² См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 138–142.

дится такая недоплата). В этом случае периодом, на который приходится недоплата, следует считать тот, на который приходится предельный срок представления налоговой декларации, и заканчивая налоговым периодом, на который приходится получение налогового уведомления¹. При этом размеры недоплаты не могут превышать 50% такой суммы и быть совокупно менее 10 необлагаемых минимумов доходов граждан. Данные размеры исчисляются за весь срок недоплаты, независимо от количества прошедших налоговых периодов. Такая санкция применяется и тогда, когда на момент проверки суммы налога (предварительно включенные в состав налогового кредита) остаются не подтвержденными налоговыми накладными или таможенными декларациями либо иными документами².

3. Занижение налогового обязательства, факт которого выявлен налогоплательщиком самостоятельно. В данном случае речь идет об уточнении размеров налогового обязательства самостоятельно налогоплательщиком до начала его проверки контролирующим органом. Это влечет за собой начисление штрафа в размере 5% суммы недоплаты. Такой штраф не применяется, если после представления декларации за отчетный период налогоплательщик подает новую декларацию с исправленными показателями до истечения предельного срока представления декларации за этот отчетный период.

4. Арифметические или методологические ошибки, содержащиеся в декларации по налогу на добавленную стоимость. Речь идет о применении штрафных санкций в случае наличия арифметических или методологических ошибок в представленной налоговой декларации. Важно иметь в виду, что в данном случае применение санкций связывается не просто с опечатками или неточностями, а с ошибками, которые, во-первых, привели к занижению суммы налогового обязательства и, во-вторых, были выявлены в результате камеральной проверки. При выявлении указанного нарушения плательщик уплачивает штраф в размере 5% от суммы

¹ Согласно п. 6. 1. 3 Инструкции «О порядке применения штрафных (финансовых) санкций органами государственной налоговой службы» № 110 от 17. 03. 2001 г. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 13. – Ст. 578.

² Согласно п. 7. 2. 6 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

доначисленного налогового обязательства, но не менее 1 необлагаемого минимума доходов граждан за весь срок недоплаты. Такое исчисление осуществляется независимо от количества прошедших налоговых периодов.

5. Несвоевременная уплата налога на добавленную стоимость. Законом Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» устанавливается система штрафов в случае, если согласованная сумма налогового обязательства не была уплачена в предельные сроки, установленные законодательством. Размеры этих штрафов варьируют от 10 до 50%¹:

1) при задержке до 30 календарных дней — 10% погашенной суммы налогового периода;

2) при задержке от 31 до 90 календарных дней — 20% погашенной суммы налогового периода;

3) при задержке свыше 90 календарных дней — 50% погашенной суммы налогового периода.

В этом случае также начисляется пеня на сумму налогового долга из расчета 120% годовых учетной ставки Национального банка Украины, действующей на день возникновения такого налогового долга или на день его погашения. При этом используется та ставка, которая была больше и применяется за каждый день просрочки. Такое исчисление осуществляется с первого рабочего дня, следующего за последним днем предельного срока уплаты налогового обязательства, и до момента приема банком, обслуживающим налогоплательщика, платежного поручения на уплату суммы налогового долга. Пеня не начисляется, если налогоплательщик до начала его проверки контролирующим органом самостоятельно выявляет факт занижения налогового обязательства и погашает его. Это правило не применяется, если налогоплательщик не представляет налоговую декларацию за период, в течение которого произошло такое занижение.

В отношении начисления процентов важно разграничивать две проблемы: начисление процентов и пени налогоплательщикам и

¹ Подпункт 17. 1. 7 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» № 2181-III от 21. 12. 2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2000. – № 10. – Ст. 44.

начисление процентов налоговым органам. Противоречивость данных процессов уже исследуется в науке налогового права, прежде всего при анализе судебной практики¹. В первом случае перспективным является построение конструкции ответственности обязанных лиц в применении санкций при неисполнении или несвоевременном исполнении ими обязанностей по налогу на добавленную стоимость. При этом налоговое законодательство Российской Федерации исходит из того, что пени начисляются только в случае наличия недоимки по общей сумме налога². Это, однако, не исключает использование санкций, применение которых регулируется разделом VI Налогового кодекса Российской Федерации.

Во втором случае речь идет о специфической особенности именно налога на добавленную стоимость, связанную, прежде всего, с бюджетным возмещением. Необходимо обратить внимание, что в данном аспекте нет единства в решении судебных органов. Проценты, начисляемые за несвоевременный возврат налога на добавленную стоимость, рассматриваются в отдельных случаях как компенсация потерь, выплачиваемая налогоплательщику при превышении сроков возврата налога, в других — как мера ответственности за нарушение одной из сторон принятых на себя обязательств. Вряд ли последняя позиция абсолютно логична. Во-первых, речь не идет о каких-либо формах договорных отношений между плательщиком и налоговым органом и соответственно применении мер ответственности, вытекающих из нарушения обязательств. Возврат налога на добавленную стоимость — область императивного регулирования, хотя по форме и предполагающая встречаемость прав и обязанностей. Во-вторых, если рассматривать начисление процентов налоговым органам, то их взыскание должно осуществляться за счет собственных средств данных субъектов. Однако непосредственно собственных средств контролирурующих органов не существует и соответственно не может быть источника для погашения начисленных санкций.

¹ Подробнее см.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 204–205, 210–211; *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалкина. – 2005. – С. 303.

² См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 211.

Отдельно законодатель оговаривает ситуацию, когда плательщиком допускается реализация активов, находящихся в налоговом залоге. Если налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, осуществил отчуждение таких активов без предварительного согласия налогового органа, то налогоплательщик дополнительно уплачивает штраф в размере суммы такого отчуждения, определенной по обычным ценам. Следует иметь в виду, что в этом случае получение такого согласия со стороны контролирующего органа является обязательным.

2.18. Уплата налога на добавленную стоимость специальными плательщиками

2.18.1. Уплата налога на добавленную стоимость в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства

В соответствии со ст. 8¹ Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» устанавливается специальный режим налогообложения любых юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в определенных сферах. Так, любое юридическое или физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность в сфере сельского хозяйства, лесного хозяйства, рыболовства, по обработке или переработке такой произведенной им продукции, а также по предоставлению сопутствующих услуг может избрать специальный режим обложения налогом на добавленную стоимость.

Законодатель при регулировании данного специального режима налогообложения вводит несколько специальных понятий. Так, под производственными факторами понимаются товары (услуги), которые приобретаются сельскохозяйственным предприятием для их использования в производстве сельскохозяйственной продукции. В производственные факторы включается и приобретение основных фондов, которые преимущественно используются для такого производства. Преимущественным считается использование ос-

новых фондов, если сумма компенсаций, полученных плательщиком от продажи (поставки) произведенной сельскохозяйственной продукции с их использованием, является больше суммы компенсаций, полученных плательщиком от продажи (поставки) других товаров (услуг), произведенных с их использованием за отчетный период, за исключением продажи (поставки) таких основных фондов.

В целях налогообложения налогом на добавленную стоимость в условиях специального режима к сельскохозяйственной продукции относятся товары, которые производятся в результате деятельности в сфере сельского хозяйства, лесного хозяйства или рыболовства (кроме подакцизных). При определении налоговой обязанности в данном случае за основу берутся и услуги, сопутствующие сельскохозяйственной продукции, под которыми понимаются услуги по:

а) посеву и посадке растений, сбору урожая, его брикетированию или складированию, другим полевым работам, включая внесение удобрений и средств защиты растений;

б) упаковке и подготовке к продаже, в том числе сушке, очистке, помолу, дезинфекции и силосованию сельскохозяйственной продукции;

в) хранению сельскохозяйственной продукции;

г) выращиванию, разведению, откорму и забою домашнего скота, применению средств защиты животных, проведению противозоотических мероприятий;

д) предоставлению услуг другим сельскохозяйственным предприятиям с использованием сельскохозяйственной техники, кроме предоставления такой техники в аренду (лизинг);

е) предоставлению услуг, сопутствующих ведению сельскохозяйственной деятельности, а именно общеуправленческого значения (по вопросам налогообложения, бухгалтерской отчетности и учета, организации внутреннего производственного управления), а также сбыту (продаже, поставке) сельскохозяйственной продукции, выращенной, откормленной, выловленной или собранной (заготовленной) непосредственно таким налогоплательщиком;

ё) уничтожению сорняков и вредных насекомых, обработке посевов и сельскохозяйственных площадей средствами защиты растений, а также по использованию средств защиты животных;

ж) эксплуатации мелиоративного (оросительного) и ирригационного оборудования для посевных площадей и сельскохозяйственных угодий.

Деятельность в сфере сельского хозяйства охватывает:

а) деятельность по производству продукции растениеводства, а именно растительных культур, а также деятельность по выращиванию фруктов и овощей, цветов и декоративных растений (в открытых или закрытых грунтах); грибов, семян, пряностей, саженцев и водорослей;

б) деятельность по производству продукции животноводства, а именно домашнего скота, в том числе (но не исключительно) продукции птицеводства, кролиководства, пчеловодства, разведению шелкопрядов и змей, других съедобных млекопитающих, птиц и пресмыкающихся.

Деятельность в сфере лесного хозяйства (лесничества) предполагает деятельность по посадке, выращиванию или рубке деревьев или кустарников и уход за ними, сбору дикорастущих грибов и ягод. Не относится к деятельности в сфере лесного хозяйства рубка деревьев или кустарников в пределах Крымских и Карпатских гор, поскольку в целях обложения налогом на добавленную стоимость это считается промышленным производством.

Деятельность в сфере рыболовства включает:

а) вылов пресноводной (лиманной) рыбы или других пресноводных (лиманных) и их разведение;

б) сбор моллюсков, устриц, ракообразных, лягушек, дикорастущих водорослей и деятельность по их разведению.

К деятельности, порождающей данную налоговую обязанность, относится и ряд специальных видов занятий. Так, деятельность по обработке или переработке продукции, полученной в результате деятельности налогоплательщика в сфере сельского хозяйства, рыболовства, а также лесного хозяйства (только в части обработки (переработки) дикорастущих грибов и ягод), считается соответственно деятельностью в сфере сельского хозяйства, рыболовства или лесного хозяйства. В этом случае обязательным условием является то, что такая продукция выращивается, откармливается, вылавливается или собирается (заготавливается) непосредственно данным налогоплательщиком.

Для получения свидетельства о регистрации в качестве налогоплательщика со специальным режимом налогообложения сельскохозяйственное предприятие обязано зарегистрироваться в соответствующем налоговом органе по правилам и в сроки, определенные для регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, по самостоятельному решению, а налоговый орган обязан предоставить сельскохозяйственному предприятию свидетельство о его регистрации как субъекта специального режима налогообложения в установленный срок. Свидетельство о регистрации сельскохозяйственного предприятия как субъекта специального режима налогообложения должно содержать дополнительно к сведениям, предусмотренным в свидетельстве о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость на общих основаниях, исключительный перечень видов деятельности такого сельскохозяйственного предприятия.

Свидетельство о регистрации сельскохозяйственного предприятия как субъекта специального режима налогообложения может быть аннулировано на следующих основаниях:

а) сельскохозяйственное предприятие подает заявление о снятии его с регистрации как субъекта специального режима налогообложения или заявление о его регистрации как плательщика этого налога на общих основаниях;

б) сельскохозяйственное предприятие обязано зарегистрироваться как плательщик этого налога на общих условиях;

в) сельскохозяйственное предприятие подпадает под специальный режим регистрации.

В этих случаях сельскохозяйственное предприятие обязано вернуть налоговому органу свидетельство о его регистрации как субъекта специального режима налогообложения.

Налоговый орган обязан отказать сельскохозяйственному предприятию в регистрации как субъекта специального режима налогообложения, если такое сельскохозяйственное предприятие в течение двенадцати календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором подается заявление о такой регистрации, осуществляло налогооблагаемые операции с товарами (услугами), отличными от сельскохозяйственной продукции. В этом случае превышение должно превысить сумму в 300 000 гривен. При определении

этого объема в состав таких налогооблагаемых операций не включаются операции по продаже (поставке) активов, предварительно включенных в соответствующую группу основных фондов сельскохозяйственного предприятия за двенадцать и более календарных месяцев. Этот период должен предшествовать месяцу, в котором происходит продажа (поставка) фондов.

Если сельскохозяйственное предприятие — субъект специального режима налогообложения осуществляет налогооблагаемые операции с товарами (услугами), отличными от сельскохозяйственной продукции, на сумму, превышающую 300 000 гривень в течение определенного срока, то с месяца, следующего за месяцем, в котором достигается такое превышение, это сельскохозяйственное предприятие обязано перейти на общий режим налогообложения. В состав таких налогооблагаемых операций не включаются операции по продаже (поставке) активов, предварительно включенных в соответствующую группу основных фондов такого сельскохозяйственного предприятия не позднее чем за двенадцать календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором происходит их продажа (поставка).

Специальный режим налогообложения предусматривает:

а) освобождение сельскохозяйственного предприятия от обязанностей уплаты этого налога по ставке в 20%;

б) налогообложение операций по продаже (поставке) сельскохозяйственным предприятием сельскохозяйственной продукции по ставке налога в 6% (от стоимости проданных (поставленных) товаров лесного хозяйства и рыболовства, сопутствующих им услуг) и 9% (от стоимости проданных (поставленных) товаров сельского хозяйства, сопутствующих им услуг).

Особый режим предусмотрен и для распределения суммы налога, полученной сельскохозяйственным предприятием в результате применения указанных ставок. Распределение суммы налога на добавленную стоимость в данном случае отличается несколькими особенностями:

1) сумма налога полностью остается в собственности сельскохозяйственного предприятия;

2) сумма налога не подлежит уплате (взысканию) в бюджет в пределах норм;

3) сумма налога используется для возмещения сумм налогов на добавленную стоимость, уплаченных (начисленных) таким сельскохозяйственным предприятием на цену производственных факторов, а также для других целей;

4) сумма налога не включается в состав валовых доходов сельскохозяйственного предприятия в целях обложения налогом на прибыль предприятий.

Если сумма налога, начисленная (полученная) сельскохозяйственным предприятием по установленным ставкам, является меньше суммы налога, начисленной им на цену производственных факторов по ставке в 20%, то такая отрицательная разница не подлежит бюджетному возмещению. При этом сумма этой разницы не включается и в состав валовых расходов сельскохозяйственного предприятия при обложении налогом на прибыль предприятий.

Любое сельскохозяйственное предприятие — субъект специального режима налогообложения имеет право на получение бюджетного возмещения при экспорте сельскохозяйственной продукции (сопутствующих услуг). В этом случае сумма бюджетного возмещения рассчитывается по общим правилам. При этом учитывается то, что для ее расчета берется только та часть налогового кредита, которая возникла в результате приобретения таким сельскохозяйственным предприятием производственных факторов, использованных в производстве экспортированной сельскохозяйственной продукции (сопутствующих услуг).

Переход на специальный режим уплаты налога на добавленную стоимость обуславливает и ряд запретов. Так, сельскохозяйственное предприятие — субъект специального режима налогообложения не имеет права:

а) начислять и взимать этот налог по ставке 20% при продаже (поставке) сельскохозяйственной продукции;

б) регистрироваться субъектом упрощенных систем налогообложения, предусматривающих порядок уплаты этого налога, отличный от общего режима или освобождение от уплаты этого налога.

При поставке сельскохозяйственным предприятием товаров (услуг), которые не подпадают под определение сельскохозяйственной продукции, в состав налоговых обязательств сельскохозяйст-

твенного предприятия включаются суммы налога, начисленного по ставке 20%. При этом в состав налогового кредита включаются суммы налога, начисленные на сумму расходов, которые не являются производственными факторами в сфере сельского хозяйства. Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет или бюджетному возмещению, рассчитывается по общим правилам.

Принципиальные подходы сохраняются и в регулировании учетно-отчетных обязанностей при уплате налога на добавленную стоимость. Сельскохозяйственное предприятие — субъект специального режима налогообложения обязано предоставить по требованию покупателя налоговую накладную, оформленную и выданную в общем порядке, установленном действующим налоговым законодательством. При этом в такой налоговой накладной указывается сумма налога, рассчитанная по одной из ставок (6 или 9%). Покупатель такой сельскохозяйственной продукции в этом случае имеет право включить сумму налога, указанную в такой налоговой накладной, в сумму своего налогового кредита на общих условиях.

Сельскохозяйственное предприятие (субъект специального режима налогообложения) в сроки, установленные законом для квартального периода, представляет соответствующему налоговому органу налоговую декларацию. Если сельскохозяйственное предприятие осуществляет поставку товаров (услуг), которые облагаются налогом на добавленную стоимость по различным ставкам, то налоговая декларация должна отдельно отражать:

а) сумму налогов, начисленных (полученных) по ставкам 6 и 9% и по ставке 20%;

б) соответствующее распределение налогового кредита, исходя из части производственных факторов (а при применении ставок 6 и 9% — соответствующих частей производственных факторов) в общей сумме налогового кредита.

2.18.2. Уплата налога на добавленную стоимость при осуществлении поставок туристических услуг

С середины 2005 года закреплен особый порядок налогообложения налогом на добавленную стоимость операций из поставки туристических услуг. В соответствии со ст. 8 Закона Украины

«О налоге на добавленную стоимость» при поставке туристическим оператором туристического продукта, туристических услуг с местом их непосредственного предоставления за пределами таможенной территории Украины устанавливаются определенные особенности. При определении предельной суммы от осуществления операций по поставке туристических услуг для отнесения лица к категории налогоплательщиков (300 000 гривень) берется стоимость поставок туристического продукта, туристических услуг, предоставленных как туристическим оператором, так и туристическим агентом.

Базой налогообложения для такого туристического оператора является вознаграждение, исчисляемое как разница между стоимостью поставленных туристическим оператором туристических продуктов, туристических услуг и стоимостью расходов, понесенных таким оператором в результате приобретения (создания) такого туристического продукта, таких туристических услуг. Стоимость расходов, понесенных туристическим оператором, определяется в этом случае как совокупность расходов, понесенных им в связи с заказом физическими или юридическими лицами, которые предусмотрены соответствующими соглашениями.

Порядок налогообложения операций по поставке туристическим оператором туристического продукта, туристических услуг с местом их предоставления на таможенной территории Украины осуществляется на общих основаниях. Базой налогообложения для операций, которые осуществляются туристическими агентами, является комиссионное вознаграждение, которое насчитывается (выплачивается) туристическим оператором, другими поставщиками услуг в интересах такого туристического агента. Это осуществляется и за счет средств, полученных последним от потребителя туристического продукта, туристических услуг. Поставка туристического продукта, туристических услуг с местом их предоставления как на таможенной территории, так и за пределами таможенной территории Украины может осуществляться исключительно резидентом, который имеет соответствующую лицензию.

2.18.3. Уплата налога на добавленную стоимость субъектами свободных экономических зон

Порядок создания и ликвидации специальных (свободных) экономических зон на территории Украины, механизм их функционирования, а также регулирование отношений субъектов экономической деятельности этих зон как между собой, так и с местными советами, органами исполнительной власти и т. д. определены Законом Украины «Об общих принципах создания и функционирования специальных (свободных) экономических зон»¹. Целью создания таких зон является прежде всего привлечение иностранных инвестиций и содействие их размещению и использованию. Эти процессы направлены также на активизацию предпринимательской деятельности с целью увеличения экспорта товаров и услуг, поставок на внутренний рынок Украины качественной продукции. Деятельность на территории свободных экономических зон предполагает привлечение и внедрение новых технологий, рыночных методов хозяйствования, развитие инфраструктуры рынка, улучшение использования природных и трудовых ресурсов.

Специальные (свободные) экономические зоны представляют собой часть территории Украины, на которой устанавливаются и действуют особый правовой режим деятельности и соответствующий порядок налогообложения. Территория таких зон характеризуется льготными таможенными, валютными, налоговыми и другими условиями деятельности юридических и физических лиц. Особенности регулирования налогообложения связаны с существенными изменениями как в регулировании налогообложения в целом, так и в применении налога на добавленную стоимость, внесенными 31 марта 2005 года². Именно поэтому можно выделить два периода обложения налогом на добавленную стоимость: до и после 31 марта 2005 года.

До 31 марта 2005 года для субъектов всех специальных (свободных) экономических зон действовал особый льготный режим по налогу на добавленную стоимость. Он предполагал предостав-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 50. – Ст. 677.

² Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 17, 18–19. – Ст. 267.

ление освобождений при ввозе товаров и других предметов на таможенную территорию Украины для использования их на территории государства (за исключением подакцизных товаров). Кроме того, с 1 января 2003 года из категории льготных был исключен ввоз определенной группы товаров (групп 1–24 УКТВЭД)¹. В этот период при исчислении налога на добавленную стоимость применительно к отдельным специальным (свободным) экономическим зонам действовали нулевая ставка налога на добавленную стоимость при ввозе товаров и других предметов с таможенной территории Украины на территорию этих зон. Применялись и другие льготные режимы налогообложения. В то же время налоговым законодательством для субъектов, осуществляющих деятельность на территории специальных (свободных) экономических зон, не было предусмотрено и закреплено отдельных норм по ведению налогового учета, заполнению и представлению декларации по налогу на добавленную стоимость.

Плательщики специальных (свободных) экономических зон, расположенные на таможенной территории Украины вне пределов таких зон, осуществлявшие операции по поставке товаров и других предметов на территорию специальных (свободных) экономических зон, применяли нулевую ставку на тех же условиях, что и любые другие плательщики налога на добавленную стоимость. Налоговый учет осуществлялся с учетом этих особенностей. Это выражалось в специальных требованиях по ведению книг приобретения и продаж, заполнению их на основании налоговых накладных или грузовых таможенных деклараций и других документов. Такие документы должны были подтверждать уплату налога на добавленную стоимость при приобретении товаров (услуг) (железнодорожных билетов, чеков на сумму не более 20 гривень, квитанций, подтверждающих оплату проживания в гостинице).

Налогоплательщики обязаны были вести отдельный налоговый учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, попадающих под налоговые льготы². Раздельный учет должны были вести прежде всего плательщики, находящиеся на таможенной

¹ Пункт 11. 36 ст. 11 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

² Подпункт 7. 2. 8 п. 7. 2 ст. 7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

территории Украины, но вне пределов специальных (свободных) экономических зон. Этот учет должен был охватывать операции, облагаемые по нулевой ставке при поставке на территорию специальных (свободных) экономических зон товаров и услуг. Субъекты специальных (свободных) экономических зон должны были осуществлять отдельный учет операций по льготному ввозу товаров на таможенную территорию Украины.

Результаты налогового учета (в том числе отдельного) подлежали соответствующему отражению в налоговой декларации. Выбор формы декларации субъектами специальных (свободных) экономических зон осуществлялся на общих основаниях. Формы декларации (сокращенная или полная) и порядок ее заполнения разрабатывались и утверждались Государственной налоговой администрацией Украины¹. Налоговая декларация по сокращенной форме представлялась до первого отчетного периода, в котором налогоплательщиком был достигнут объем налогооблагаемых операций в предельном размере (до 31 марта 2005 года — 3 600 необлагаемых минимальных доходов граждан или 61 200 гривень) для обязательной регистрации. За первый отчетный период, в котором указанные объемы налогооблагаемых операций были достигнуты, плательщиком представлялась налоговая декларация по полной форме².

Сроки представления декларации определялись соответствующим налоговым отчетным периодом:

- а) при месячном отчетном периоде — не позднее 20-го дня после окончания отчетного месяца;
- б) при квартальном отчетном периоде — в течение 40 дней после окончания отчетного квартала.

Раздельный учет касался и операций, осуществляемых лицами на территории специальных (свободных) экономических зон. Так, операции, которые подлежали льготному обложению налогом на добавленную стоимость, должны были учитываться отдельно. Операции по поставке товаров с таможенной территории Украины на территорию специальных (свободных) экономических зон,

¹ Приказ Государственной налоговой администрации Украины «Об утверждении формы налоговой декларации и порядка ее заполнения и подачи» № 166 от 30. 05. 1997 г. // Офіційний вісник України. — 1997. — № 28. — С. 390.

² См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. — № 5. — С. 118–121.

должны были отражаться в строке 2. 2 «Прочие операции, облагаемые налогом по нулевой ставке» налоговых деклараций поставщиков. В то же время у субъекта специальных (свободных) экономических зон операции по приобретению таких товаров и других предметов они включались как приобретенные без налога на добавленную стоимость. Сведения об этом вносились в соответствующую строку раздела II «Налоговый кредит» налоговой декларации, а именно — в строку 11. 1 — при использовании приобретенных товаров для осуществления операций, подлежащих налогообложению, либо в строку 11. 2 — при использовании приобретенных товаров для осуществления операций, не подлежащих налогообложению.

Суммы налога на добавленную стоимость, которые не уплачивались в Государственный бюджет в связи с введением для специальных (свободных) экономических зон льготных режимов, исчислялись по специальным алгоритмам, которые детализировались Правилами учета налога на добавленную стоимость. Целью этого являлось совершенствование исчисления стоимостной величины влияния льгот по налогу на добавленную стоимость на формирование доходной части Государственного бюджета Украины¹. Данные сведения должны были обязательно отражаться в отчете «О суммах льгот в налогообложении юридических лиц и физических лиц — субъектов предпринимательской деятельности». Такой отчет ежеквартально представлялся в налоговые органы по месту регистрации плательщика. При этом для каждого из видов льгот предусматривалось применение отдельного кода.

С 31 марта 2005 года из Законов Украины, которые касались функционирования отдельных специальных (свободных) экономических зон, были исключены нормы, обеспечивающие применение льготных режимов налогообложения². Кроме того, из п. 11. 12 ст. 11

¹ Совместный приказ Государственной налоговой администрации Украины и Государственного комитета статистики Украины от 23. 07. 04 г. № 419/453 «Об утверждении формы отчета № 1-ПП, Инструкция о порядке ее заполнения и Правила учета налога на добавленную стоимость» // *Офіційний вісник України*. — 2004. — №31. — Ст. 2105.

² Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «“О Государственном бюджете Украины на 2005 год” и некоторые другие законодательные акты Украины» № 2505-IV от 25. 03. 2005 г. // *Ведомости Верховной Рады Украины*. — 2005. — № 17, 18–19. — Ст. 267.

Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» исключены положения, которые регулировали исчисление и уплату налога на добавленную стоимость с учетом норм законов о функционировании каждой специальной (свободной) экономической зоны. Начиная с 31 марта 2005 года для всех специальных (свободных) экономических зон применяется общий порядок налогообложения, ведения налогового учета, заполнения и представления налоговых деклараций. С этого же времени был изменен и порядок ведения налогового учета. Вместо книг налогового учета таким плательщикам была делегирована обязанность по ведению реестров налоговых накладных. Правда, без изменений осталась норма, регулирующая ведение отдельного учета операций, как налогооблагаемых, так и подлежащих освобождению от налогообложения¹.

¹ См.: Баланс // Библиотека бухгалтера. – 2005. – № 5. – С. 118–121

Глава 3

Акцизный сбор

3.1. Понятие акцизного сбора

Одним из видов косвенных налогов являются акцизы. Анализируя систему косвенных налогов, И. Тарасов в качестве самостоятельной группы выделял акцизы. Так, он подчеркивал, что косвенные налоги включают:

- а) налоги на потребление (квартирный налог, налоги на предметы роскоши и удовольствия, пользование удобствами);
- б) акцизы — налоги на предметы потребления при обработке сырья или при фабрикации;
- в) таможенные пошлины, за которыми было признано фискально-полицейское значение¹.

В данной системе акцизы являются только одной из разновидностей косвенных налогов, в то время как современная конструкция акцизов несколько изменилась. Если в вышеприведенной системе — это налоги, связанные с обработкой продукции при ее производстве, то есть, фактически, определяющиеся производством подакцизной продукции, то в современных условиях уплата акцизного сбора охватывает и ввоз подакцизных товаров (продукции) на таможенную территорию. Кроме того, современная модель акцизов предполагает разновидности налогов, которые у И. Тарасова обозначены в первой группе, — налоги на предметы роскоши.

В современных налоговых законодательствах акцизы обычно занимают следующее место после налога на добавленную стоимость (или налогов, его заменяющих) и по значению, и по объему поступлений в бюджет. Однако налоговые системы XIX века включали акцизы в качестве основной и зачастую единственной формы косвенного налогообложения. Именно поэтому нередко термин «акциз» применялся ко всей системе косвенных налогов. Показательна и другая ситуация, когда акцизы рассматривались как самостоятельная разновидность обязательного платежа налогового характера. Например, Конституция США от 17 сентября 1787 года

¹ См.: *Тарасов И.* Очерк науки финансового права. — С. 633.

(раздел 8. 1) закрепляла за Конгрессом право устанавливать и взимать налоги, пошлины, подати и акцизы с целью оплаты долгов и обеспечения совместной обороны и общего благосостояния Соединенных Штатов. При этом неременным условием было требование, чтобы все пошлины, подати и акцизы были единообразными на всей территории Соединенных Штатов¹.

Правовой механизм акцизного сбора закреплен Декретом Кабинета Министров от 26 декабря 1992 года «Об акцизном сборе». Динамика изменений нормативных актов по акцизному сбору во многом повторяет изменения актов, касающихся налога на добавленную стоимость: принятие первых Законов Украины в декабре 1991 года, затем Декретов Кабинета Министров Украины в декабре 1992 года и новых Законов Украины в 1995–1996 годах. Правда, принципиальные изменения по акцизному сбору в основном были связаны с уточнением уровня ставок (в данном случае речь не идет о регулировании плательщиков, объекте и начислении акцизного сбора).

Изменения, внесенные в законодательство, регулирующее взимание акцизного сбора в Украине, отличались некоторыми особенностями. Если по основной массе налогов детализировались цельные законодательные акты, определяющие соответствующую налоговую обязанность по виду платежа, и эти акты становились более всеохватывающими, а иногда и чрезмерно громоздкими, то относительно акцизного сбора ситуация развивалась иначе. Обязанность по уплате данного налога, возникнув на основании одного законодательного акта², впоследствии стала регулироваться целой системой законодательных актов³. Объясняется это как мно-

¹ См.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. – М.: Дело, 2001. – С. 25.

² Закон Украины «Об акцизном сборе» от 18 декабря 1991 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 12. – Ст. 172.

³ Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 26 декабря 1992 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 82; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» от 7 мая 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 28. – Ст. 131; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия» от 6 февраля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – 8. – Ст. 32; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на некоторые транспортные средства» от 24 мая 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – 32. – Ст. 151; Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» от 11 июля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

гоаспектным и разнохарактерным механизмом акцизного сбора, так и довольно существенными изменениями в законотворчестве, концептуальных подходах законодателя.

Акцизный сбор, будучи единым по своей правовой природе механизмом, соединяет, тем не менее, несколько специфических, своеобразных каналов поступления средств в доходную часть бюджетов. Поступление от реализации алкогольной продукции, табачных изделий, нефтепродуктов, транспортных средств, традиционные и несомненные проявления акцизов, отличаются каждый некоторым своеобразием, которое безусловно требует и адекватного законодательного регулирования. При этом необходимость корректировки и изменения одной из разновидностей вовсе не требует обязательного совершенствования и другой формы акцизного сбора.

Следует иметь в виду также и то, что ко второй половине 90-х годов XX столетия изменились концептуальные подходы законодателя к регулированию налогов и сборов. На этапе становления системы налогообложения в Украине допускалось регулирование отдельных элементов правового механизма налогов Кабинетом Министров Украины¹. Например, первоначальной редакцией ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» подчеркивалось, что перечень товаров (продукции), на которые устанавливается акцизный сбор, и его ставки утверждаются Кабинетом Министров Украины. С принятием Конституции Украины², изменениями в Законе Украины «О системе налогообложения»³ корректировка любого элемента правового механизма налога должна осуществляться исключительно законами.

Акцизы определяются законодательствами чаще всего как косвенные налоги на определенные товары, включаемые в цену товара и оплачиваемые покупателями. Так, в соответствии со ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» акцизный сбор представляет собой косвенный налог на отдельные товары (продукцию), определенные законом как подакцизные,

¹ Статьи 5, 6 Закона Украины «Об акцизном сборе» от 18 декабря 1991 года.

² Часть 2 ст. 92 Конституции Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 30. – Ст. 141

³ Статья 1 Закона Украины «О системе налогообложения» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

который включается в цену этих товаров (продукции)¹. В сравнении с первоначальным определением акцизного сбора, который Законом Украины «Об акцизном сборе» определялся как косвенный налог на высокорентабельные и монопольные товары (продукцию), который включается в цену этих товаров (продукции), трактовка действующим налоговым законодательством его содержания несколько изменилась. Прежде всего, законодатель отказался от попытки определить, что же относится к монопольным и высокорентабельным товарам. Избран более простой путь — закрепление перечня подакцизных товаров. Кроме того, существует безусловное указание, что перечень таких товаров устанавливается законом, и это вместе с законодательными барьерами на уровне Конституции Украины и Закона Украины «О системе налогообложения» является препятствием для вмешательства исполнительной власти в регулирование правового механизма акцизного сбора.

Одновременно следует обратить внимание на противоречивые моменты в действующем определении акцизного сбора. Прежде всего, неудачно само название данного платежа — сбор. И исторически, и по содержанию эта разновидность обязательного платежа является классическим видом налога. Показательно, что в налоговой системе Российской империи этот вид платежа был представлен группой «акцизов», под таким же названием фигурирует он и в действующей системе налогов Российской Федерации². Всееляют надежду некоторые тенденции в развитии налогового законодательства Украины — в данном случае то, что хотя бы на уровне проекта Налогового кодекса Украины речь идет об «акцизном налоге». Уход от термина «сбор» при определении акцизного платежа принципиально важен, поскольку он должен исключить характер условной, целевой направленности платежа, на чем мы подробно останавливались в III томе «Курса налогового права»³.

Различным образом подходит к регулированию данной проблемы законодательство постсоветских государств. Например, в ч. II Налогового кодекса Российской Федерации определение акциза отсутствует и глава 22 «Акцизы» начинается со ст. 172 «Налого-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

² Налоговый кодекс Российской Федерации.

³ См.: *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: В 6 т. – Х.: Легас; Право, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – С. 109–120.

плательщики». В то же время Налоговый кодекс Азербайджанской Республики определяет акциз как косвенный налог, включаемый в цену реализации подакцизных товаров. Раздел 9 «Акцизы» Налогового кодекса Республики Казахстан, хотя и начинается со ст. 255 «Применение акцизов», однако в ней трудно выделить определение понятия данного вида налога.

Следует обратить внимание на своеобразие законодательного подхода при регулировании акцизного налогообложения в Республике Казахстан. Так, здесь предлагается свой специфический вариант регулирования акциза. Раздел 9 «Акцизы» Налогового кодекса Республики Казахстан включает в себя три главы: «Общие положения» (глава 42), «Налогообложение подакцизных товаров, производимых, реализуемых в Республике Казахстан, и подакцизных видов деятельности» (глава 43), «Налогообложение импорта подакцизных товаров» (глава 44). Такая конструкция раздела как раз и закрепляет принципиальное разграничение разновидностей акцизного сбора. Если в главе 42 сосредоточены нормы, имеющие общее значение для всего акциза в целом, то последующими главами детализированы особенности исчисления и уплаты акциза при производстве подакцизных товаров (глава 43) и акциза при ввозе подакцизных товаров (глава 44).

При законодательном регулировании акцизного сбора можно допустить и некоторые отступления, когда в рамках родовой конструкции акциза будет допускаться сочетание как платежа исключительно налогового, так и платежа, характеризующегося отдельными признаками сбора и носящего условный характер. При этом логичной представляется позиция Г. В. Бех, которая обращает внимание на перспективность введения обобщающего «... понятия акциза (или акцизного платежа), который будет содержать в себе все виды платежей, поступающих от уплаты акцизного сбора как при пересечении товарами таможенной границы, так и при производстве подакцизных товаров. Но в этой системе родовой понятия акцизного платежа необходимо выделить видовые механизмы акцизного налога, которому будут присущи черты исключительно налога: безусловность, нецелевой характер и т. п., и акцизного сбора — платежа, который будет взиматься при определенных условиях»¹.

¹ Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 83.

Возвращаясь к противоречиям в определении акцизного сбора, следует отметить и некоторую некорректность акцента на том, что этот налог включается в цену подакцизных товаров (продукции). Такая конструкция характерна для любого налога, и вовсе не обязательно рассматривать это как особенность, свойственную акцизному налогообложению. Подходные и имущественные налоги также включаются в цену товаров, работ, услуг. Совсем иная ситуация, когда речь идет о косвенных налогах. Уже обращалось внимание на то, что это налоги на потребление и, участвуя в процессе ценообразования, они касаются не просто цены товара или продукции, а цены реализации товаров (продукции). С ценой производства они связаны опосредованно. Производителю в конечном счете безразлично, сколько добавить к приросту стоимости на стадии реализации в форме акцизного сбора или налога на добавленную стоимость. Свои затраты и прибыль (за счет последней и осуществляется уплата прямых налогов) он заложил в цену производства. Поэтому принципиально важно при определении акцизного сбора обратить внимание именно на участие его в формировании цены реализации товаров (продукции). Именно такую трактовку акцизного сбора содержит Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. Так, в ст. 182 закреплено, что «акцизом является косвенный налог, включаемый в цену реализации подакцизных товаров».

Можно согласиться и с характеристикой акцизного сбора как надбавки к цене производства. В этом случае мы, по сути, и переходим к составляющим, основанию формирования цены реализации, когда к цене производства товаров (продукции) добавляются затраты на их хранение, транспортировку, уплату косвенных налогов. Еще на рубеже XIX–XX столетий на эту особенность акциза обращали внимание ведущие исследователи финансово-правовых отношений. Так, Д. Львов характеризовал акциз как косвенный налог с некоторых предметов внутреннего производства, который взимался внутри государства при какой-либо операции во время самого производства или обращения к потреблению и вносился заимобразно производителем либо продавцом товара, получавшим его после с потребителя через повышение цены продукта¹.

¹ См.: *Львов Д.* Курс финансового права. – С. 373–375; См.: также: *Лебедев В. А.* Финансовое право: Лекции. – С. 42; *Гурьев А. М.* Прямые и косвенные налоги. – С. 119–120; *Рай К. Г.* Основные начала финансовой науки. – С. 173; *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. – С. 397.

Определение акцизного сбора через конструкцию косвенного налога — еще одно противоречие в законодательном его закреплении. Фактически, это единственное упоминание косвенного налогообложения в законодательном акте. К тому же нечеткость самого понятия косвенного налога ставит вообще под сомнение его упоминание в законодательном акте. Перспективными, на наш взгляд, могут быть два пути. С одной стороны, попытаться сформировать родовую конструкцию косвенного налога и внести соответствующее изменение в Закон Украины «О системе налогообложения». Отталкиваясь от этого понятия сформулировать определение и формировать модель как налога на добавленную стоимость, так и акцизного сбора. С другой стороны, можно использовать более простой, формализованный путь — закрепить закрытый перечень косвенных налогов в том же Законе Украины «О системе налогообложения». Безусловно, такие изменения не могут быть автономны, соответствующего развития и законодательного регулирования потребует и прямое налогообложение, правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета.

Как особый вид косвенного налога рассматривает акцизы и Р. А. Шепенко. Он подчеркивает, что «... они в отличие от прямых налогов взимаются как при реализации определенной номенклатуры товаров на внутреннем рынке государства, так и при перемещении таких товаров через таможенную границу государства. В связи с чем в первом случае, т. е. когда акцизы взимаются на внутреннем рынке государства, их можно назвать внутренними, а во втором — внешними»¹. Анализируя содержание второй разновидности акцизов, автор приходит к выводу, что они входят в налоговую группу таможенных платежей, поскольку «... наравне с таможенными пошлинами и налогом на добавленную стоимость имеют статус так называемых таможенных платежей»².

Трудно согласиться с таким выводом. Во-первых, нелогичной представляется конструкция соотношения таможенных платежей и налогов. Таможенные платежи преимущественно поглощают систему таможенных сборов, сюда входят условные платежи за предоставление определенных услуг или действий специальных

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. — С. 15.

² Там же.

органов (например, сбор за хранение товаров на таможенном складе), и безоговорочно относить сюда акциз вряд ли уместно. Действительно, в системе таможенных платежей могут быть поступления налогового характера (таможенная пошлина), что же касается акцизов, то логичнее выделить отдельную их разновидность в самостоятельную группу налогов, связанных с пересечением таможенной границы. И цели, и механизмы, и отрасли законодательства у акцизов и таможенных сборов не настолько едины, чтобы формировать из них единую по своей правовой природе группу. Во-вторых, слабо аргументированной является постановка вопроса о статусе таможенных платежей или акциза. Не детализируя содержание категории статуса, следует признать, что в конечном счете он предполагает анализ прав и обязанностей субъектов правоотношений, статус же платежа представляет собой нечто неясное. Видимо, в данном случае точнее вести речь, характеризовать не статус, а правовой режим того или иного вида платежа или сбора.

Содержание акцизного сбора детализируется и реализацией им традиционных для налогов функций. Не вдаваясь в их детальный анализ, следует подчеркнуть, что он так же, как и все другие налоги, реализует прежде всего фискальную и регулирующую функцию. Акцизный сбор специфически сочетает в себе как фискальную функцию налогов, наполняя доходные части бюджетов, так и регулирующую функцию, влияя на ценообразование. Последняя корректирует спрос и предложение, увеличивая цену товара за счет акциза либо уменьшая путем исключения из перечня подакцизных товаров. Относительно акциза логично допустить, что регулирующая функция несколько превалирует над фискальной. Безусловно, доходы бюджетов трудно представить без акцизных поступлений, однако ценовая надбавка на стадии реализации в форме акцизного сбора в состоянии создать непреодолимый барьер доступности того или иного товара (продукции) для целых слоев населения. В данном случае вполне уместна аналогия с таможенной пошлиной, когда увеличение ее до определенных пределов по отдельным товарам может прекратить вывоз или ввоз их на таможенную территорию Украины.

На многообразии проявления регулирующей функции налогов при акцизном обложении обращает внимание Р. А. Шепенко. Экономическое воздействие акцизов он рассматривает через изменение

стремления производителя к увеличению чистой прибыли, уменьшению за счет акциза величины выручки. Самостоятельным проявлением регулирующей функции акцизов рассматривается участие их в ценообразовании, когда «высокие цены на подакцизные товары определяют не только количество произведенных единиц, но и объемы потребления»¹. Специфическая форма проявления регулирующей функции акцизов характерна для внешнеторгового оборота. Разделяя мнение А. Н. Козырина, автор в данном случае анализирует акцизы как пограничные (взимаются при пересечении таможенной границы) уравнивательные (ставка налогов, взимаемых при импорте, не должна превышать ставок налогообложения товаров национального производства) налоги².

Регулирующую функцию акцизного сбора следует использовать крайне взвешенно и осторожно. Безусловного учета при этом требует анализ соотношения использования акцизного сбора и фактической способности налогоплательщиков уплатить данный налог, доступа к определенным видам товаров. Следует согласиться, что, несмотря на удобство взимания акцизов, порядок их уплаты, предполагающий включение в цену товара суммы налога, исчисленный по единой для всех плательщиков ставке, не в полной мере соответствует такому принципу налогообложения, как учет фактической способности к уплате налога. «... Сумма налога в абсолютном измерении оказывается одинаковой и для богатых, и для малоимущих покупателей подакцизных товаров, в то время как относительно имущественных возможностей покупателей этих товаров сумма акциза существенно не одинакова»³.

Анализ содержания акцизного сбора неизбежно приводит к выделению наиболее важных признаков, характеризующих именно этот налог⁴. Трудно согласиться с мнением Р. А. Шепенко, который выделяет два признака акциза как налога: обязательность (принудительность) и индивидуальную безвозмездность. Эти два

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 18.

² Там же. – С. 18–19.

³ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 164.

⁴ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 86.; Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 164–165.

признака характерны для любого налога, ни в коей мере не являются видовым своеобразием, спецификой акцизного сбора. Требуется дополнительной аргументации также утверждение автора о том, что «обязательность акциза означает юридическую обязанность его плательщика перед государством; акциз устанавливается в одностороннем порядке и без заключения договора ...»¹. Общеизвестно, что никакой налог не может возникать посредством договорных отношений и устанавливается как одностороннее веление государства. Кроме того, вряд ли обязательность акциза связывается исключительно с юридической обязанностью плательщика перед государством. В данном случае уместнее говорить о возникновении и существовании обязанностей перед получателями денежных средств, формируемых за счет уплаты акцизов, а поскольку акцизный сбор поступает не только в Государственный бюджет, постольку и обязанности возникают у плательщиков перед государством и иными административно-территориальными образованиями, в бюджеты которых направляются акцизы.

Возражения вызывает и характеристика акциза как формы налогового изъятия, которое «... значительно уступает в процедурной мобильности»². На наш взгляд, взимание акциза, наоборот, очень мобильно. В данном случае можно говорить об идеальной конструкции для получателя денежных средств в форме акциза, когда она обусловлена определенным характером предварительности уплаты. Именно этим характеризуется уплата акцизного сбора так называемым «бандерольным способом», при помощи использования марок акцизного сбора.

Современное состояние налогового законодательства позволяет выделить несколько существенных признаков, отличающих данный вид налогового платежа:

- 1) акцизный сбор является косвенным налогом;
- 2) предполагает возникновение налоговой обязанности только относительно специфических товаров (продукции), определенных законом как подакцизные. Акцизный сбор связывается с определенной специфической группой товаров (продукции). Данный налог устанавливается, как правило, на дефицитную и высокорен-

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 13.

² Там же.

табельную продукцию и товары, предназначенные для населения и являющиеся монополией государства;

3) включается в цену реализации подакцизных товаров (продукции);

4) является общегосударственным налогом, устанавливается Верховной Радой Украины;

5) является территориальным налогом, что обуславливает взимание данного налога только по тем операциям, которые осуществляются на территории государства.

Акцизный сбор, как и налог на добавленную стоимость, является непрямым налогом, включается в цену товара и в итоге уплачивается потребителем, а не производителем товара. Однако, если НДС относится к типу универсальных акцизов (уплачиваемых по одной ставке со всех товаров, работ, услуг), то акцизный сбор является специфическим акцизом, т. е. уплачивается по нескольким группам ставок, дифференцированным по отдельным видам товаров. Акцизный сбор схож с налогом на добавленную стоимость. Действительно, это косвенные налоги: оба включаются в цену товара, и тот, и другой оплачивается потребителем.

Однако между этими налогами существует несколько принципиальных отличий¹. Во-первых, акцизный сбор — это своеобразный «определенный, овеществленный» налог. Обязанность его уплаты связывается с определенными товарами (продукцией), тогда как налог на добавленную стоимость предполагает не только добавление к товарам работ и услуг (что подчас сложно связать с определенной овеществленной формой), но и в качестве объекта выделяет уже оборот от реализации товаров (работ, услуг). Справедливо обращает внимание Р. А. Шепенко на использование списочной системы как при применении налога на добавленную стоимость, так и при использовании акцизного сбора. Однако хотелось бы обратить внимание на принципиальную разницу этих списков. При установлении обязанности по налогу на добавленную стоимость используется общий, родовой перечень объектов, с оборотом которых связывается уплата данного налога. Список носит открытый характер, что обуславливается самим универсальным содержанием налога на добавленную стоимость как универсального акциза.

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 88.

В то же время перечень подакцизных товаров (продукции) является разновидностью видового, закрытого. Только с этими товарами, и ни с какими другими, возникает обязанность уплаты акциза. Во-вторых, налогом на добавленную стоимость облагаются обороты от всех товаров (работ, услуг), при начислении акцизного сбора учитываются только специфические, подакцизные товары (высокорентабельные и монопольные). При этом нельзя согласиться с утверждением Р. А. Шепенко, что «... акциз является формой налога на определенные виды расходов граждан»¹. Акцизное обложение предполагает удержание в форме данного налога части доходов, налог на расходы — это определенный нонсенс. Действительно, за счет акцизного сбора могут корректироваться (но не облагаться налогом) расходы, уточняться или изменяться их структура и составные части. В-третьих, акцизный сбор очень тесно увязывается со специфическим инструментом — пошлиной, и часто при ввозе товаров на территорию государства используется акциз или таможенная пошлина (нередко пошлина включается в систему косвенных налогов). В-четвертых, если налог на добавленную стоимость использует, фактически, одну базовую ставку налогообложения (мы абстрагируемся от нулевой ставки), то взимание акцизного сбора предполагает не просто сочетание разных типов ставок, но и сложную систему регулирования ставок по отдельным типам подакцизных товаров (продукции) отдельными законами с детализацией конкретных размеров ставок по каждому товару. В-пятых, в отличие от налога на добавленную стоимость, акцизный сбор характеризуется определенной разовостью и взимается либо при первоначальной реализации произведенной подакцизной продукции, либо при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Украины. В отличие от этого, налог на добавленную стоимость уплачивается на каждой стадии оборота товаров, работ, услуг. В-шестых, акцизный сбор характеризуется определенной избирательностью, в отличие от универсального характера налога на добавленную стоимость. Если плательщиками налога на добавленную стоимость являются практически все потребители, то акцизный сбор уплачивают только потребители подакцизных товаров, а это далеко не все слои населения.

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. — С. 16.

3.2. Плательщики акцизного сбора

Анализируя такой основной элемент правового механизма акцизного сбора, как налогоплательщик, следует учитывать, что при классификации налогов по принципу плательщика данный вид платежа относится к группе налогов, предполагающих смешанного плательщика. С самого начала возникновения акцизного налогообложения в Украине в начале 90-х годов XX века законодатель в качестве плательщиков выделил субъектов предпринимательской деятельности, не детализируя, о какой разновидности их идет речь. Уточнения осуществлялись в зависимости от особенностей вида деятельности плательщиков. Так, в соответствии со ст. 2 Закона Украины «Об акцизном сборе» плательщиками акцизного сбора являлись субъекты предпринимательской деятельности, которые реализуют на территории Украины подакцизные товары¹. Таким образом, первоначально обязанность уплаты акцизного сбора связывалась исключительно с реализацией подакцизных товаров, независимо от того, как и кем эти товары производились и ввозились на таможенную территорию Украины. При этом вся категория плательщиков выступала без какой-либо дифференциации, к ним относились все субъекты предпринимательской деятельности.

Уже через год, с принятием Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 26 декабря 1992 года произошли существенные изменения в регулировании данного положения. К плательщикам акцизного сбора были отнесены субъекты предпринимательской деятельности — производители подакцизных товаров (продукции), а также субъекты предпринимательской деятельности, которые импортируют подакцизные товары (продукцию)². Фактически через такую детализацию субъектов законодатель закрепил две разновидности акцизного сбора, который уплачивается, с одной стороны, как косвенный налог при производстве подакцизных товаров и, с другой стороны, как косвенный налог при импорте подакцизных товаров. Какого-либо закрепления типов плательщиков, либо выделения их форм предпринято не было. Обязанность уплачивать акцизный сбор делегировалась любому

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 12. — Ст. 172.

² Там же.

субъекту предпринимательской деятельности, осуществлявшему производство или импорт подакцизных товаров. Возникновение налоговой обязанности у физических лиц связывалось со специальным условием — занятием предпринимательской деятельностью. Физические лица, ввозившие подакцизные товары не в режиме осуществления предпринимательской деятельности, без цели получения прибыли, не были обязаны уплачивать акцизный сбор.

Следует иметь в виду, что закрепление круга плательщиков акцизного сбора осуществляется с помощью определенных ограничительных способов. Нужно согласиться, что «учитывая, что акциз не является универсальным налогом, круг его плательщиков ограничен... Плательщиками акцизов признаются организации и индивидуальные предприниматели, если они совершают операции, подлежащие налогообложению»¹. Именно такое императивное ограничение относительно круга налогоплательщиков содержит п. 2 ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следует отметить еще один важный аспект, отражающий сущность акцизного сбора как разновидности косвенного налога и затрагивающий именно плательщика. Речь идет о формальном плательщике (на разграничении формального и реального плательщика мы останавливались при характеристике содержания косвенных налогов), плательщике, статус которого формализован, закреплен соответствующим законодательным актом. Субъект, денежные средства которого обеспечивают акцизные поступления в бюджеты, — реальный плательщик, остается как бы вне правового регулирования. Безусловная обязанность перечислить в соответствующий бюджет акцизный сбор возникает у того лица, которое включило акцизный сбор в качестве надбавки в цену реализации. При этом законодатель абсолютно не касается и не должен касаться детализации налогового статуса покупателя, который передал реальные средства для уплаты акцизного сбора. Видимо, это совершенно естественно, поскольку права собственности на данные денежные средства уже перешли к лицу, реализующему или производящему подакцизную продукцию, в обмен на подакцизные товары (продукцию), и налоговая обязанность относительно уплаты акцизного сбора возникает именно у последнего.

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 165.

К началу 2006 года законодательство Украины не просто скорректировало подход к определению плательщика, но по существу принципиально изменило конструкцию обязанных лиц. Налоговое законодательство отказалось от ориентации на обязательное занятие предпринимательской деятельностью лиц, которые выступают в качестве налогоплательщиков. Так, в соответствии с действующей на 1 января 2006 года редакцией ст. 2 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»:

«Плательщиками акцизного сбора являются:

а) субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (иные обособленные подразделения) — производители акцизных товаров на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, а также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, которые платят акцизный сбор производителю;

б) нерезиденты, изготавливающие подакцизные товары (услуги) на таможенной территории Украины непосредственно или через свои постоянные представительства или лиц, приравненных к ним в соответствии с законодательством;

в) любые субъекты предпринимательской деятельности, другие юридические лица, их филиалы, отделения, другие отделенные подразделения, которые импортируют на таможенную территорию Украины подакцизные товары, независимо от наличия внесенных в них иностранных инвестиций;

г) физические лица — резиденты или нерезиденты, которые ввозят (пересылают) подакцизные вещи или предметы на таможенную территорию Украины в виде сопроводительного или несопроводительного багажа, а также физические лица, получающие такие подакцизные вещи (предметы), пересланные (присланные) из-за таможенной границы Украины в виде почтовых или других отправлений или несопроводительного багажа, в объемах или стоимостью, которые превышают нормы беспошлинного провоза (пересылки) для таких физических лиц, определенных таможенным законодательством;

д) юридические или физические лица, покупающие (получающие в другие формы владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары у налоговых агентов».

Несколько по-иному определяется совокупность плательщиков акциза действующим российским законодательством. Так, в соответствии с п. 1 ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации «налогоплательщиками акциза признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемую в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации».

Сохраняя в целом ориентацию на связь возникновения налоговой обязанности с предпринимательской деятельностью (выделение среди налогоплательщиков организаций и индивидуальных предпринимателей), российский законодатель выделяет и категорию лиц, которые могут быть связаны с предпринимательской деятельностью довольно опосредованно либо не связаны вообще. В данном случае речь идет о лицах, признаваемых налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Существенные изменения в системе плательщиков были связаны с появлением к началу 2001 года категории лиц, признаваемых налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемых таковыми Таможенным кодексом Российской Федерации. Введение данной категории налогоплательщиков было связано с необходимостью корреспонденции ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 109 Таможенного кодекса Российской Федерации, предполагающей обязанность уплаты акциза при перемещении через границу подакцизных товаров физическими лицами свыше определенной нормы.

Подобный предел устанавливался Постановлением Правительства Российской Федерации «Об утверждении положения о перемещении товаров физическими лицами через таможенную границу Российской Федерации» № 783 от 10 июля 1999 года. Ограничительными критериями служили количество и стоимость подакцизных товаров, которые можно ввозить без уплаты таможенных

пошлин и налогов физическими лицами при следовании через таможенную границу Российской Федерации. Показательно, что такой порядок обложения акцизом устанавливался вне зависимости от того, зарегистрированы ли данные физические лица как предприниматели.

Это положение распространялось на ввозимые товары (за исключением автомобилей), общая стоимость которых в эквивалентном выражении не превышало 1000 долл. США включительно и общий вес которых не превышал 50 кг включительно. В отношении физических лиц, постоянно проживающих в Российской Федерации, срок непрерывного временного пребывания которых в иностранных государствах составлял более 6 месяцев, общая стоимость ввозимых товаров, без уплаты таможенных пошлин и налогов, в эквивалентном выражении не должна была превышать 5000 долл. США включительно. Допускалось ввозение в упрощенном льготном порядке товаров, стоимость которых в эквивалентном выражении не превышала 10 000 долл. США, и (или) одного автомобиля без уплаты таможенных пошлин или налогов¹.

Спецификой регулирования круга плательщиков акцизного сбора в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию, является безусловная корреспонденция налогового и таможенного законодательства. Своеобразной разновидностью обязанного лица при исполнении налоговой обязанности по акцизу является декларант как лицо, перемещающее через таможенную границу товары и заявляющее, декларирующее, представляющее и предъявляющее товары для таможенного оформления². Следует учитывать, что перемещение через таможенную границу предполагает совершение действий по ввозу на таможенную территорию или вывозу с нее товаров или транспортных средств любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередач. Исходя из этого, декларантом может выступать лицо, перемещающее товары и транспортные средства, либо таможенный брокер как посредник, совершающий от собственного имени операции по таможенному оформлению.

¹ См.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 76–77.

² Подробнее см.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. – С. 57–58.

Особенностью уплаты акцизов при перемещении товаров через таможенную границу государства, как считает Р. А. Шепенко, является возможность делегирования налоговых обязательств другому лицу. В данном случае он исходит из того, что любое заинтересованное лицо вправе уплатить таможенные платежи (соответственно и акцизы). В эту категорию лиц входит и декларант, который «... является лицом, не только обладающим правом подачи в таможенный орган декларации, но и принимающий на себя обязательство по уплате таможенных платежей», таким образом, «в таможенном деле допускается переложение обязанности по уплате акцизов на другое лицо»¹. Следует при этом подчеркнуть, что в данном случае речь не идет о переложении налоговой обязанности. Делегирование исполнения тех или иных действий декларанту вовсе не означает передачу ему обязанностей налогоплательщика. По сути, речь идет о специфической форме реализации полномочий налогового агента. При этом важно разграничивать все-таки предмет таможенного и предмет налогового регулирования, которые, существуя, не сливаются в единую конструкцию, а обуславливают все-таки специальные институциональные режимы регулирования, а соответственно и закрепление таможенного или налогового статуса одного и того же лица.

Своеобразной новеллой налогового законодательства является появление в Налоговом кодексе Российской Федерации ст. 179¹ «Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами» и ст. 179² «Свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом». Данными нормами вводится круг обязательных регистрационных обязанностей специальных плательщиков акцизного сбора. При этом очень важно иметь в виду, что регистрация лица в качестве обязанного по операциям с нефтепродуктами или денатурированным этиловым спиртом вовсе не означает безусловной уплаты его в каждый налоговый период. Приобретение статуса налогоплательщика с момента регистрации обязательно корректируется реальными операциями с подакцизными товарами (продукцией), и обязанность уплаты акцизного сбора (соответственно учет и отчетность) возникает только в случае совершения лицом опера-

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 58.

ций с подакцизными товарами (продукцией). Должно учитываться в этом случае положение п. 2 ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым плательщиками признаются только организации и иные лица, если они совершают операции, подлежащие налогообложению. Таким образом, если в истекшем налоговом периоде у лица, зарегистрированного как плательщик акцизного сбора, не было операций с подакцизными товарами (продукцией), то у него и не возникает обязанности по уплате акциза. Как справедливо подчеркивается, в этом и состоит принципиальная разница между назначением государственной регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость и плательщиков акциза¹.

Как уже подчеркивалось, акцизный сбор по принципу классификации плательщиков относится к категории смешанных налогов, то есть в различных вариациях в качестве плательщика присутствуют и юридические, и физические лица. Такой подход не исключает, однако, классификации плательщиков акцизного сбора по иным основаниям. Например, в соответствии с характером деятельности, связанной с операциями с подакцизными товарами, возможна классификация плательщиков акцизного сбора на три группы:

1. По подакцизным товарам — производящие их субъекты предпринимательской деятельности, предприятия и организации, включая предприятия с иностранными инвестициями, филиалы, отделения и другие обособленные подразделения.

2. По ввозимым на территорию Украины подакцизным товарам — субъекты предпринимательской деятельности, которые импортируют подакцизные товары (продукцию). Редакция ст. 2 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» раскрывает понятие плательщика более удачно, чем предыдущий вариант ст. 2 Закона Украины от 18 декабря 1991 года, где плательщик определяется в общей форме как субъект предпринимательской деятельности, реализующий на территории Украины подакцизные товары.

3. Граждане Украины, иностранные граждане, лица без гражданства, которые ввозят (пересылают) подакцизные товары (продукцию) на таможенную территорию Украины.

Традиционно налоговыми законодательствами при детализации разновидностей плательщиков акцизного сбора разграничивается

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 165–166.

группа резидентов и нерезидентов. И в данном случае каждый из вышеприведенных видов плательщиков, дифференцируемых в зависимости от характера деятельности, связанной с операциями с подакцизными товарами, можно разграничить на резидентов и нерезидентов (производящих или ввозящих на таможенную территорию Украины подакцизные товары или продукцию). Следует согласиться с замечанием Г. В. Бех о безусловной важности учета данного положения¹. Такая дифференциация крайне необходима, ибо размежевание подгрупп производителей подакцизных товаров базируется в данном случае на различных налоговых режимах. Если резиденты Украины действуют в соответствии с общим налоговым режимом, испытывая общий уровень налогового давления, поведение которых регулируется нормами национального налогового законодательства, то налоговый режим нерезидентов предполагает измененный уровень налогового давления, корректировку их статуса целым рядом международных соглашений по налогообложению.

Фактически на сочетании понятий юридических и физических лиц, а также резидентов и нерезидентов строится законодательное регулирование плательщиков акцизного сбора рядом налоговых законодательств. Так, в соответствии со ст. 256 Налогового кодекса Республики Казахстан плательщиками акцизов являются физические и юридические лица, которые:

- 1) производят подакцизные товары на территории Республики Казахстан;
- 2) импортируют подакцизные товары на таможенную территорию Республики Казахстан;
- 3) осуществляют оптовую, розничную торговлю бензином (за исключением авиационного) и дизельным топливом на территории Республики Казахстан;
- 4) осуществляют реализацию конфискованных, бесхозных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, перешедших по праву наследования к государству и безвозмездно переданных в собственность государству на территории, если по указанным товарам акциз на территории Республики Казахстан ранее не был уплачен в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 93.

5) осуществляют подакцизные виды деятельности на территории Республики Казахстан.

Практически аналогичным выглядит и регулирование плательщиков акциза Налоговым кодексом Азербайджанской Республики. Так, в соответствии со ст. 183 данного акта плательщиками акцизов являются все предприятия и физические лица, осуществляющие производство или импорт подакцизных товаров на территории Азербайджанской Республики, а также резиденты Азербайджанской Республики, непосредственно или через подрядчика, осуществляющие производство подакцизных товаров за пределами Азербайджанской Республики и не состоящие на учете в качестве налогоплательщика в местонахождении производства.

подавляющую часть плательщиков акцизного сбора составляют субъекты предпринимательской деятельности. С середины 90-х годов XX столетия особое внимание при законодательном регулировании налоговой обязанности по акцизному сбору стало уделяться выделению в системе налогоплательщиков физических лиц. К этому времени значительную группу плательщиков акцизного сбора составляли граждане — субъекты предпринимательской деятельности, ввозящие на таможенную территорию Украины подакцизный товар (продукцию) как для собственных, так и для производственных нужд с целью продажи или реализации на условиях комиссии и реэкспорта. При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Украины эта разновидность плательщиков связывалась специальными режимами ввоза соответствующих товаров¹, который регламентировал: порядок заполнения грузовой таможенной декларации; порядок и сроки уплаты акцизного сбора; порядок возврата ранее уплаченных сумм акцизного сбора; порядок взыскания не уплаченных в установленные сроки сумм обязательных платежей; перечень товаров, освобожденных от уплаты акцизного сбора; перечень товаров, подлежащих обложению акцизным сбором.

29 декабря 2000 года в российском налоговом законодательстве произошли существенные изменения, касающиеся законодательной

¹ Инструкция «О порядке взимания акцизного сбора в случае ввозения товаров субъектами внешнеэкономической деятельности на таможенную территорию Украины», утвержденная приказом Государственной таможенной службы Украины № 33 от 21. 01. 2000 г. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 7. – Ст. 301.

конструкции, обусловливающей реализацию налоговой обязанности довольно специфической разновидности плательщика — в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности). Ранее действовавшая модель опиралась на инструкцию «О порядке исчисления и уплаты акцизов» № 61 от 10 мая 2000 года, утвержденной приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам¹. В соответствии с ней определялось, что в случае когда производственная деятельность осуществлялась по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), плательщиками акциза являлись те его участники (товарищи), которые производили и реализовывали (отгружали, передавали) подакцизные товары.

По договору простого товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или для достижения иной не противоречащей закону цели (п. 1 ст. 1041 Гражданского кодекса РФ). Сторонами договора о совместной деятельности, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и/или коммерческие организации. Этот договор имеет ряд признаков:

- объединение двух или более лиц;
- объединение не приводит к образованию юридического лица, т. е. товарищам нет необходимости регистрировать его в порядке, предусмотренном ст. 51 Гражданского кодекса РФ, а также в налоговой инспекции и других органах;
- объединение связано с личным участием каждого из товарищей в их совместной деятельности;
- для совместной деятельности товарищи вносят и объединяют свои вклады (ст. 1042 Гражданского кодекса РФ);
- объединения создаются для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели².

С начала 2001 года законодатель в ст. 180 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает особый порядок исчисления

¹ См.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 78.

² См.: подробнее: Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный) / Рук. авт. колл. О. Н. Садилов. – М., 1996. – С. 626; *Шепенко Р. А.* Акцизы. – С. 53–54.

и уплаты акциза организациями или индивидуальными предпринимателями — участниками договора простого товарищества¹. В качестве такого плательщика признаются лица, ведущие дела простого товарищества (договора о совместной деятельности), т. е. лица, исполняющие обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения.

В пункте 1 ст. 180 Налогового кодекса Российской Федерации при характеристике особенностей исполнения обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) закрепляется довольно специфическое уточнение — о том, что участники данного договора несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате налога. Примечательно, что конструкция солидарной ответственности и особенности ее применения в Налоговом кодексе Российской Федерации не раскрываются, что обуславливает использование модели солидарной ответственности, регулируемой гражданским законодательством. При этом хотелось бы подчеркнуть важность замечания авторов учебника «Налоговое право России» о том, что в данной ситуации речь идет не о прямом применении норм гражданского права к налоговым правоотношениям, а о применении положений налогового законодательства с учетом смысла к соответствующему понятию гражданского законодательства².

При ведении дел простого товарищества (договора о совместной деятельности) совместно всеми участниками данного договора последние самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям, признаваемым объектами налогообложения³. Данное лицо имеет все права и исполняет все обязанности налогоплательщика в отношении указанной суммы акциза. Оно обязано не позднее дня осуществления первой операции, признаваемой объектом налогообложения, известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества. При полном и своевременном исполнении обязаннос-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации.

² Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 167.

³ Пункт 2 ст. 180 Налогового кодекса Российской Федерации. — С. 195.

ти по уплате акциза таким лицом обязанность по уплате акциза остальными участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) считается исполненной. Учитывая положение ст. 323 Гражданского кодекса Российской Федерации, лицо, ведущее дела простого товарищества, при построении конструкции солидарной ответственности в части исполнения налоговой обязанности по уплате акциза рассматривается кредитором. Он имеет право требовать исполнения обязанности в части уплаты акциза как от всех лиц в рамках договора простого товарищества совместно, так и от любого из них в отдельности. Это положение относится как непосредственно к сумме налога, которая подлежит уплате, так и к соответствующей части долга отдельного участника. Налоговая обязанность солидарных должников является не исполненной, пока обязанность не погашена полностью. До тех пор лицо, выступающее в роли кредитора, имеет право требовать недополученной суммы налога как от одного из солидарных должников, так и от остальных солидарных должников.

В данном случае следует иметь в виду, что, закрепив перечень плательщиков налогов в ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации, российский законодатель вовсе не добавляет к ним нового субъекта налоговых правоотношений в ст. 180. Простое товарищество не является самостоятельным субъектом налоговых правоотношений. Исходя из положений гл. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации, простое товарищество — не более чем одна из разновидностей гражданско-правовых договоров без образования юридического лица¹.

Действующее налоговое законодательство Украины не использует подобной конструкции. В то же время Декретом Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» закреплено понятие налогового агента, который имеет определенное сходство с вышеизложенной моделью. Под термином «налоговый агент» понимается субъект предпринимательской деятельности, созданный в форме предприятия с иностранными инвестициями, а также его дочерние предприятия, филиалы, отделения, другие структурные подразделения, право которого на освобождение от налогообложе-

¹ Подробнее см.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 167.

ния отдельными налогами, сборами (обязательными платежами) было подтверждено решением суда и который уполномочен осуществлять начисление и взыскание акцизного сбора с плательщиков акцизного сбора, а также вносить суммы акцизного сбора, взысканные с плательщиков, в бюджет¹. При определении понятия налогового агента ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» содержит отсылку к ст. 2, определяющей круг плательщиков акцизного сбора, которая ограничивает функции представительства налоговых агентов. Они могут выступать представителями и реализовывать обязанности только относительно тех юридических и физических лиц, которые покупают у налоговых агентов (получают в другие формы владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары.

Реализуя свои полномочия, налоговый агент обязан включить в цену товара (продукции) акцизный сбор в порядке и по ставкам, предусмотренным законом, удержать его с плательщика акцизного сбора и перечислить в бюджет. Данное перечисление осуществляется на протяжении семи календарных дней, следующих за датой продажи (отчуждения) акцизного товара (продукции). Датой продажи (других видов отчуждения) подакцизного товара (продукции) является дата отгрузки (передачи) налоговым агентом подакцизных товаров (продукции) или дата получения налоговым агентом средств или других видов компенсаций стоимости подакцизных товаров (продукции) в зависимости от того, какое событие произошло раньше. Если налоговые агенты передают подакцизные товары (продукцию) другим лицам согласно условиям договора комиссии, консигнации, поручения, других гражданско-правовых договоров, которые не предусматривают переход права собственности таким лицам, датой продажи подакцизных товаров (продукции) является дата, когда такая передача начинается.

В случае когда налоговые агенты импортируют (ввозят, пересылают) на таможенную территорию Украины подакцизные товары (продукцию) как поверенные, комиссионеры, стороны договора о совместной деятельности, других гражданско-правовых договоров, заключенных с другими лицами и в их интересах, датой про-

¹ Часть 2 ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 102. – Ст. 82.

даже (других видов отчуждения) таких подакцизных товаров (продукции) является дата начала передачи этих товаров (продукции) таким лицам или по их поручению — третьим лицам, но не позже их таможенного оформления. При заключении гражданско-правовых договоров относительно подакцизных товаров (продукции) налоговые агенты обязаны в письменном виде сообщать покупателям (получателям) таких подакцизных товаров (продукции) об их обязанностях относительно уплаты акцизного сбора, сумма которого должна быть выделена отдельной строкой. Лица могут быть лишены статуса налогового агента при добровольном отказе от подтвержденного решением суда права на освобождение от налогообложения, оформленном в форме и по процедуре, установленными центральным органом государственной налоговой службы Украины. Если лица лишаются статуса налогового агента по решению суда, полномочия такого налогового агента, а также ответственность возлагаются на покупателей (получателей) таких подакцизных товаров (продукции)¹.

Налоговый агент является не плательщиком акцизного сбора, а лицом, уполномоченным законодательством насчитывать, взыскивать акцизный сбор с соответствующих плательщиков и вносить его в бюджет, нести ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение таких полномочий. Как уже подчеркивалось, в этом его определенное сходство с лицом, ведущим дела простого товарищества. Однако между ними существуют и принципиальные различия²:

а) по основаниям возникновения. Права и обязанности налогового агента порождаются императивным велением соответствующей нормы законодательного акта, тогда как права и обязанности лица, ведущего дела простого товарищества, определяются на договорной основе — соглашением всех участников договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);

б) по характеру и источникам доходов. Налоговый агент обуславливает либо непосредственно связан с получением доходов налогоплательщиком, чаще всего является источником получения

¹ Статья 6 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1993. — № 10. — Ст. 82.

² Подробнее см.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — 168–169.

доходов последнего, из которых и должна уплачиваться сумма акцизного сбора. Каждый участник договора простого товарищества располагает самостоятельным источником доходов, а лицо, ведущее дела простого товарищества, лишь принимает участие в ведении совместной деятельности, которая и является источником получения этих доходов;

в) по содержанию правового статуса. Налоговый агент имеет самостоятельные права и обязанности, связанные с правами и обязанностями налогоплательщика, но не подменяющими их, когда при реализации налоговой обязанности плательщика четко разграничивается статус его и налогового агента. Каждый участник договора простого товарищества пользуется правами и обязанностями налогоплательщика, исполнение налоговой обязанности по акцизу осуществляется ими солидарно, что обуславливает общее осуществление статуса обязанного лица по соответствующему виду налога;

г) по основаниям ответственности. Участник договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) может привлекаться к ответственности за неисполнение налоговой обязанности, поскольку речь идет о реализации статуса налогоплательщика. Налоговый агент не несет ответственности за реализацию обязанностей налогоплательщиков, а ответственность его наступает «... за надлежащее начисление и взыскание акцизного сбора с его плательщиков, а также за полное и своевременное внесение взысканных сумм в бюджет»¹.

Особый режим налогообложения обуславливают операции плательщиков со специфической разновидностью подакцизных товаров — давальческим сырьем. Показательно, что важность подобной категории плательщиков подчеркивается еще и тем, что из трех терминов, пояснение которых содержится в ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе», два посвящены раскрытию значения таких понятий, как «давальческое сырье» и «давальческие условия».

К этой категории плательщиков относятся производители подакцизных товаров из давальческого сырья, под которым понима-

¹ Статья 6 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

ется сырье, материалы, продукция, передаваемые их владельцем без оплаты другим предприятиям для дальнейшей переработки (этот аспект очень важен, поскольку довольно много подакцизных товаров связано с давальческим сырьем, например группа ликероводочных изделий и продукты питания). Так, в соответствии со ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» давальческое сырье — это сырье, которое является собственностью одного субъекта предпринимательской деятельности (заказчика) и передается другому субъекту предпринимательской деятельности (производителю) для изготовления подакцизных товаров (продукции) без перехода права собственности на такое сырье. Подобная конструкция сохранена законодателем и при определении давальческих условий, которые охватывают любые условия, определенные в договорах между субъектом предпринимательской деятельности (заказчиком) и субъектом предпринимательской деятельности (производителем), при которых изготавливается подакцизная продукция, являющаяся собственностью заказчика.

Анализируя содержание правового статуса данной категории субъектов налоговых правоотношений следует иметь в виду, что плательщиком акцизного сбора по продукции, изготовленной из давальческого сырья, является не переработчик, а собственник продукции (т. е. сырья). Показательно, что еще согласно Закону Украины от 15 сентября 1995 года «Об операциях с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях» операции с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях — это операции, связанные с переработкой (обработкой, обогащением или использованием) давальческого сырья, независимо от числа заказчиков и исполнителей, а также этапов операций с переработкой ввезенной или закупленной иностранным заказчиком продукции на территории Украины за иностранную валюту или вывезенной за ее пределы с целью получения готовой продукции. К таким операциям относятся операции, в которых сырье заказчика на конкретном этапе его переработки составляет не менее 20% общей стоимости готовой продукции. Готовая продукция — это продукция, произведенная с использованием давальческого сырья и определенная как конечная в контракте между заказчиком и исполнителем. При этом ведение бухгалтерского учета и отчетности по выпуску продукции из давальческо-

го сырья как у заказчика, так и у исполнителя должно соответствовать требованиям действующего законодательства.

Для окончательного определения принадлежности операции к операциям с давальческим сырьем приказом МВЭС Украины № 79 от 12 февраля 1996 года разработано Положение о порядке предоставления заключений по определению операций как принадлежащих к операциям с давальческим сырьем. Если удельный вес стоимости давальческого сырья в общей стоимости (предусмотренной в контракте) изготовленной продукции составляет менее 20%, то такая операция не будет являться операцией с давальческим сырьем, а будет относиться к товарообменным (бартерным) операциям, при которых акцизный сбор взимается на общих основаниях.

Следует согласиться с замечанием Г. В. Бех, которая обращает внимание на то, что долгое время много трудностей было связано с детализацией налоговой обязанности именно данного специфического плательщика акцизного сбора — субъекта предпринимательской деятельности, производителя подакцизных товаров (продукции) из давальческого сырья¹. Так, в ст. 2 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» указывалось, что плательщиками акцизного сбора являются субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) — производители подакцизных товаров (услуг) на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья². В то же время плательщиками акцизного сбора по легким дистиллятам, специальным бензинам, бензинам моторным, средним дистиллятам Закон называл предприятия, производящие вышеупомянутую продукцию как из собственного сырья, так и из сырья заказчика. Иначе говоря, плательщиками акцизного сбора по готовой подакцизной продукции, изготовленной как из собственного сырья, так и из сырья заказчика (давальческого сырья), являются предприятия, производящие такую продукцию.

В соответствии с Письмом Государственной налоговой администрации Украины от 11 сентября 2000 года «Об обложении ак-

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. — С. 90–91

² Закон Украины «О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1999. — № 52.

цизным сбором нефтепродуктов»¹ именно эти предприятия должны непосредственно перечислять в бюджет суммы акцизного сбора, подлежащие уплате в сроки, определенные Положением «О порядке начисления, сроках уплаты и предоставлении расчета акцизного сбора» от 25 декабря 1995 года². Позднее протоколом заседания от 13 сентября 2000 года было определено, что акцизный сбор должен платить собственник нефтепродуктов. Именно поэтому Арбитражным (ныне хозяйственным) судом принимались зачастую совершенно противоположные решения по этому вопросу.

В начале 2001 года ситуация несколько изменилась. Законом Украины «О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»» вводились изменения, в соответствии с которыми плательщиками акцизного сбора рассматривались заказчики, по доверенности которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, уплачивающие акцизный сбор производителю. Это позволило несколько сгладить вышеупомянутое противоречие. Прежде всего, если предметом операции по переработке давальческого сырья являлось производство продукции, то плательщиком выступал заказчик, который и перечислял суммы налога не непосредственно в бюджет, а производителю (переработчику). Кроме того, если предметом переработки давальческого сырья являлись подакцизные товары (продукция), на которые устанавливались ставки акцизного сбора в твердых суммах, то плательщиком выступал производитель таких товаров (переработчик)³.

3.3. Объект налогообложения

Концептуальными моментами при регулировании объекта налогообложения по акцизному сбору являются два исходных на-

¹ Письмо Государственной налоговой администрации Украины «Об обложении акцизным сбором нефтепродуктов» // Бизнес. – 2000. – № 42. – С. 31 (вкладыш).

² Положение «О порядке начисления, сроках уплаты и предоставлении расчета акцизного сбора». Приказ Государственной налоговой администрации Украины // Офіційний вісник України. – 2001. – № 14. – Ст. 636.

³ Подробнее см.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 92.

чала. Во-первых, принципиальный учет при закреплении понятия объекта налогообложения типа данного налога. Анализ содержания объекта налогообложения акцизного сбора определяется природой данного вида платежа как косвенного налога. Поэтому, безусловно, закрепление объекта налогообложения и по акцизу, и по налогу на добавленную стоимость будет непосредственно связано с выделением стоимости товара или оборота от его реализации. Во-вторых, объект налогообложения акцизного сбора выступает видовым проявлением родовой конструкции объекта налогообложения. Последнее понятие обычно закрепляется в Общих частях налоговых кодексов либо аналогичных им законодательных актах¹. Примечательно, что налоговые законодательства в данном случае уходят от попытки сформулировать какое-либо родовое понятие объекта налогообложения, а идут по пути выделения перечня объектов, среди которых и фигурируют операции по реализации товаров. Разновидность данной операции относительно реализации подакцизных товаров и выражает основной подход к определению содержания объекта налогообложения акцизного сбора.

Законодательное регулирование объекта налогообложения по акцизному сбору характеризуется чрезвычайно мобильной связью между категориями «объект» и «предмет». Разграничение законодателем данных понятий осуществлено по отдельным статьям соответствующего акта. Именно таким образом и регулируются конструкции «объекта налогообложения» и «подакцизных товаров». В связи с этим трудно согласиться с утверждением Р. А. Шепенко, который, исходя из того, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, подчеркивает, что «... применительно к акцизам объект налогообложения или налога представляет собой то, что облагается акцизом ... Предметом обложения являются те предметы материального мира, с которыми закон связывает налоговые последствия»².

Представляется более логичной позиция авторов учебника «Налоговое право России», которые подчеркивают: «Если предметы акцизообложения (подакцизные товары) — это предметы мате-

¹ Пункт 1 ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации; ст. 6 Закона Украины «О системе налогообложения» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

² Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 81.

риального мира, то объекты обложения акцизами — это операции с подакцизными товарами, при осуществлении которых у налогоплательщика возникает обязанность по уплате данного налога»¹. Важно при этом иметь в виду, что само по себе наличие у лица подакцизного товара еще не порождает обязанность по уплате акцизного сбора. Только определенное действие, связанное с ним (ввоз на таможенную территорию, реализация), переводит данный товар в разряд оснований, порождающих выделение объекта налогообложения и в связи с этим — обязанность по уплате акцизного сбора.

С уточнением тех или иных акцентов использования данного налога исключительно применительно к факту реализации (продажи) и связано законодательное выделение как содержания, так черт и разновидностей объекта налогообложения при применении акцизов. На первый взгляд, законодательное регулирование объекта налогообложения акцизного сбора в Украине не претерпело существенных изменений. Естественно, перечень объектов налогообложения несколько расширился, но не так, как это случилось, например, с перечнем подакцизных товаров или ставками налогообложения.

Следует обратить внимание на то, что и появление, и дальнейшая детализация содержания данного элемента правового механизма акцизного сбора обуславливалось видовым проявлением акцизного сбора. Как уже отмечалось, акциз, представляя единую по своей природе конструкцию, обуславливает сочетание двух специфических, своеобразных разновидностей. С одной стороны, он реализуется как платеж в связи с производством подакцизных товаров на территории государства, с другой стороны, он выступает в форме платежа, обусловленного ввозом подакцизных товаров на таможенную территорию. В различных вариациях именно эти разновидности акциза и обуславливают детализацию объекта налогообложения.

Закон Украины от 18 декабря 1991 года «Об акцизном сборе» в качестве объекта налогообложения выделял оборот от реализации на внутреннем рынке как произведенных в Украине, так и ввезенных на ее территорию подакцизных товаров (продукции) (ст. 3). Спустя год Декретом Кабинета Министров Украины от 26 декабря

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А Шелелева. — С. 173.

1992 года «Об акцизном сборе» был расширен перечень разновидностей объекта налогообложения по акцизному сбору. Так, в соответствии со ст. 3 данного акта как объект налогообложения рассматривались:

а) обороты от реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции) путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию, работы, услуги) бесплатной передачи товаров (продукции) или с частичной их оплатой;

б) обороты от реализации товаров (продукции) для собственного потребления, промышленной обработки (кроме оборотов с реализации), передачи (для производства подакцизных товаров), а также для своих работников;

в) таможенная стоимость импортных товаров (продукции), приобретенных за иностранную валюту, кроме тех, за которые согласно Единому таможенному тарифу взывается пошлина.

Данные изменения связаны с более развернутой характеристикой тех оборотов по реализации, которые законодатель отнес к объектам налогообложения. Если первоначально объект налогообложения включал оборот по реализации на внутреннем рынке Украины как произведенных, так и ввезенных товаров, то впоследствии подход несколько изменился. Прежде всего, налоговая обязанность по акцизу стала возникать уже при пересечении таможенной границы подакцизными товарами. Необязательным стал факт их реализации. Безусловно, в данном случае преследовались чисто фискальные цели. Поскольку, если исходить из содержания ст. 3 Закона Украины «Об акцизном сборе» от 18 декабря 1991 года, подакцизные товары следовало не только ввести на территорию Украины, но и реализовать для уплаты акцизного сбора, то Декретом Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 26 декабря 1992 года объектом выступала уже таможенная стоимость импортных товаров (продукции). И в данном случае обязанность по уплате акцизного сбора возникала независимо от факта реализации товара, достаточно было его попадания на таможенную территорию.

Выделение в качестве объекта налогообложения оборотов от реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции) и оборотов от реализации товаров (продукции) для собс-

твенного потребления явилось, фактически, детализацией обстоятельств уплаты акцизного сбора первой разновидности — связанного с производством подакцизных товаров на территории Украины. Принципиальные изменения этого положения не коснулись до настоящего времени. Действительно, исчезло указание на возникновение объекта налогообложения при продаже или обмене подакцизных товаров (продукции) на другие товары (продукцию, работы, услуги). Относительно акциза такая детализация не совсем приемлема.оборот от реализации товаров, работ, услуг связан с обложением налогом на добавленную стоимость, тогда как налоговая обязанность по акцизному сбору возникает только в связи с оборотом специфической группы товаров — подакцизных. Кроме того, исчезло указание на таможенную стоимость как разновидность объекта налогообложения. Это, безусловно, логично, поскольку в случае отсутствия таможенной стоимости при обороте импортных товаров может фигурировать закупочная стоимость товаров (продукции), приобретенных за иностранную валюту или в порядке обмена, бесплатной передачи.

К началу 2006 года законодательством Украины объект налогообложения акцизного сбора определялся как:

а) обороты от реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции), в том числе из давальческого сырья, путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию, работы, услуги), безвозмездной передачи товаров (продукции) или с частичной их оплатой, а также объемы отгруженных подакцизных товаров (продукции), изготовленных из давальческого сырья;

б) обороты от реализации (передачи) товаров (продукции) для собственного потребления, промышленной переработки (кроме оборотов от реализации (передачи) для производства подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов), а также для своих работников;

в) стоимость товаров (продукции), которые импортируются (ввозятся, пересылаются) на таможенную территорию Украины, в том числе в границах бартерных (товарообменных) операций или без оплаты их стоимости или с частичной оплатой.

Таким образом, в украинском налоговом законодательстве предпринимается попытка закрепления своеобразной родовой конструк-

ции объекта налогообложения. Дальнейшая детализация его осуществляется с учетом разновидностей подакцизных товаров.

Несколько иным образом регулируется объект налогообложения налоговыми законодательствами постсоветских государств. Например, и законодательством Республики Казахстан, и законодательством Российской Федерации закреплён определённый видовой перечень операций, рассматриваемых в качестве объекта налогообложения. Так, в соответствии со ст. 259 Налогового кодекса Республики Казахстан объектом обложения акцизом являются:

1) следующие операции, осуществляемые плательщиком акциза, с произведенными и (или) добытыми, и (или) разлитыми им подакцизными товарами:

— реализация подакцизных товаров;

— передача подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

— передача подакцизных товаров, являющихся продуктом переработки давальческого сырья и материалов, в том числе подакцизных;

— взнос в уставной капитал;

— использование подакцизных товаров при натуральной оплате;

— отгрузка подакцизных товаров, осуществляемая товаропроизводителем своим структурным подразделениям;

— использование товаропроизводителями произведенных и (или) добытых, и (или) разлитых подакцизных товаров для собственных производственных нужд;

2) оптовая реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива;

3) розничная реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива;

4) реализация конфискованных и (или) бесхозных, перешедших по праву наследования к государству и безвозмездно переданных в собственность государству подакцизных товаров;

5) осуществление деятельности в сфере игорного бизнеса;

6) организация и проведение лотерей;

7) порча, утрата подакцизных товаров, марок акцизного сбора.

Налоговая система Российской Федерации содержит довольно сжатое, тезисное определение объекта налогообложения. Закон

Российской Федерации «Об акцизах»¹ содержал две разновидности объекта налогообложения:

а) по товарам, ввезенным на российскую территорию, — таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и таможенного сбора. При этом в специальном режиме закреплялось регулирование специфических ставок акцизов (твердых — с литра, штук и т. д.) и при этом объектом налогообложения являлся объем товаров в натуральном выражении, ввезенных на территорию Российской Федерации;

б) по товарам, произведенным на территории Российской Федерации (для организаций, вырабатывающих и реализующих подакцизные товары не из давальческого сырья), — стоимость подакцизных товаров, определенная по отпускным ценам (сумма прибыли и затрат производства) без учета акциза.

Переход к кодификации законодательных норм, регулирующих уплату акциза, совпал с несколькими существенными изменениями в закреплении объекта налогообложения акциза². С этого времени объект налогообложения включил в себя реализацию предметов залога и передачу подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Был введен новый механизм реализации алкогольной продукции, при котором обложение акцизом не происходило при перемещении такой продукции с одного акцизного склада на другой.

Существенные изменения коснулись и давальческого сырья. Объектом обложения акцизом стало не производство подакцизных товаров из давальческого сырья, а передача произведенных из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья материалов. Абсолютно логично, что объект налогообложения и соответственно момент возникновения налоговой обязанности по акцизу законодатель связывал не с производством как процессом переработки подакцизной продукции, а с передачей готовой продукции после завершения производственного цикла по давальческой схеме.

¹ Об акцизах: Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 года // Ведомости Верховного Совета РСФСР. — 1991. — № 52. — Ст. 3.

² Подробнее см.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса. — С. 80–82.

Примечательно, что действующая редакция ст. 182 Налогового кодекса Российской Федерации предполагает в связи с этим и несколько нетрадиционный подход к понятию производства, отнесению к нему тех или иных видов деятельности. Так, при определении объекта налогообложения акцизного сбора к производству приравнивается розлив подакцизных товаров, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов или другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти, любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар.

Впоследствии с принятием Налогового кодекса¹ российский законодатель отошел от выделения в качестве родовой конструкции подобных разновидностей объекта акцизного сбора, и в первоначальной редакции п. 1 ст. 182 Налогового кодекса Российской Федерации была закреплена 21 разновидность операций с подакцизными товарами и минеральным сырьем. К началу 2006 года этот перечень несколько изменился, и к операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизом, относятся²:

1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. При этом реализацией подакцизных товаров фактически признается передача прав собственности от одного лица другому. Законодатель в данном случае не делает разграничений, каким образом это осуществляется и исходит из того, что налоговую обязанность порождает реализация как на возмездной или безвозмездной основе, так и использование подакцизных товаров при натуральной оплате;

2) оприходование на территории Российской Федерации организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из

¹ Пункт 3 ст. 182 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Статья 182 Налогового кодекса Российской Федерации.

собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. Появление довольно специфического термина «оприходование» вызвало и необходимость его уточнения. В целях налогообложения акцизом оприходованием признается принятие к учету в качестве готовой продукции подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

3) получение на территории Российской Федерации нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющим свидетельство. В целях налогообложения акцизом получение нефтепродуктов рассматривается в нескольких формах:

— приобретение нефтепродуктов в собственность;

— оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

— оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

— получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов в качестве готовой продукции, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

4) передача на территории Российской Федерации организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов, собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства). При этом передача нефтепродуктов иному лицу по поручению собственника приравнивается к передаче нефтепродуктов собственнику;

5) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

6) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подак-

цизных товаров, за исключением операций по передаче нефтепродуктов, собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

7) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров;

8) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для собственных нужд;

9) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

10) передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

11) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (за исключением нефтепродуктов);

12) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

13) первичная реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), происходящих с территории Республики Беларусь и ввезенных на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь;

14) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. В целях налогообложения акци-

зом получением денатурированного этилового спирта признаются только приобретение его в собственность.

Представляется несколько упрощенным определение объекта налогообложения Налоговым кодексом Азербайджанской Республики. Так, в соответствии со ст. 184 данного акта объектами налогообложения являются следующие операции:

а) отпуск за пределы производственного помещения подакцизных товаров, производимых на территории Азербайджанской Республики;

б) по импортным товарам — в соответствии с Таможенным кодексом Азербайджанской Республики выход из-под контроля таможенных служб товаров, считающихся подакцизными товарами.

Трудно согласиться с подобным закреплением объекта налогообложения, поскольку и в первом, и во втором случае очень опосредованно связывается налоговая обязанность по акцизному сбору с реализацией или ввозом подакцизных товаров. Особенно это касается нетрадиционного акцента на отпуске подакцизных товаров за пределы производственного помещения, связываемый с реализацией или бесплатной передачей для собственного использования данных товаров. Точно так же выход товаров из-под контроля таможенных служб вряд ли означает то же самое, что и стоимость импортируемых товаров или хотя бы таможенная стоимость, которые и могут рассматриваться как объекты налогообложения.

Особенность законодательного регулирования объекта налогообложения акциза в Украине подчеркивает еще одну особенность. Статья 3 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» закрепляет фактически два разных подхода при определении содержания данного элемента правового механизма налога:

а) объект налогообложения при уплате акцизного сбора в общем порядке;

б) объект налогообложения при реализации налоговой обязанности по акцизному сбору через налогового агента.

Так, при продаже (других видах отчуждения) налоговыми агентами подакцизных товаров (продукции) объектом налогообложения являются:

— для произведенных на территории Украины товаров (продукции) — обороты от реализации таких подакцизных товаров

(продукции), включая стоимость любых дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией;

— для импортированных (ввезенных, пересланных) на таможенную территорию Украины товаров (продукции) — обороты от реализации таких подакцизных товаров (продукции), включая стоимость любых дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией на таможенной территории Украины, но не меньше таможенной стоимости таких подакцизных товаров (продукции), с учетом сумм оплаченной или начисленной, но не оплаченной ввозной (импортной) пошлины.

Безусловно, при закреплении рационально действующего правового механизма акцизного сбора необходима корреспонденция, четкая взаимоувязка понятий плательщика и объекта налогообложения. Прежде всего принципиальным исходным моментом является то, что как плательщик может рассматриваться только лицо, владеющее, пользующееся или распоряжающееся предметами, связанными или составляющими объект налогообложения, и только в таком случае можно говорить о возникновении налоговой обязанности. Не менее важны и особенности исполнения этой обязанности, обусловленные либо спецификой статуса плательщика или связанного с ним лица, либо спецификой объекта налогообложения.

Реализация данного положения при законодательном регулировании акцизного сбора требует и выделения разновидностей объекта налогообложения в зависимости от особенностей статуса налогового агента. Следует согласиться с Г. В. Бех, которая обращает внимание на то, что речь фактически идет о двух различных формах налогового агента, и это порождает различные их права и обязанности¹. Действительно, в первом случае речь идет о налогообложении операций от реализации товаров (продукции), произведенных на территории государства, и при реализации агентских прав и обязанностей возникает специфическая форма «внутреннего налогового агента», статус которого регулируется исключительно налоговым законодательством. Во втором случае речь идет о налогообложении импортированных (ввезенных, пересланных)

¹ Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 101–102.

товаров (продукции), и статус налогового агента закрепляется не только налоговым законодательством, но и нормами таможенных законодательных актов. Таким образом формируется и закрепляется своеобразная форма «внешнего налогового агента» при акцизном налогообложении.

3.4. Подакцизные товары

Особенностью правового регулирования акцизного сбора является четкое разграничение объекта и предмета налогообложения. Если объект налогообложения характерен для любого правового механизма налога, то вычленение в качестве самостоятельной составляющей на уровне законодательств предмета происходит не всегда. Очень часто это делается через детализацию или уточнение содержания объекта налогообложения либо при определении особенностей законодательного регулирования базы налогообложения. Лишь немногие налоги на уровне законодательного определения элементов содержат более или менее систематизированную оценку предмета налогообложения (например, акцизный сбор, налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов).

В качестве предметов при акцизном налогообложении выступают определенные материальные блага — товары (продукция), которые законодатель включил в специальный перечень и с которыми связывается возникновение налоговой обязанности по акцизному сбору у плательщиков. Для выделения и закрепления перечня подобных товаров (продукции) налоговым законодательством введен специальный термин — подакцизные товары. При анализе содержания перечня подакцизных товаров следует помнить об определенной корреспонденции и следовать ей. В данном случае важно учитывать, что при регулировании тех или иных разделов Особенной части налогового права (а чаще всего — налоговых кодексов) необходимо исходить из концептуальных исходных положений, которые закреплены в Общей части. Именно поэтому при определении перечня подакцизных товаров нужно опираться на

определение товара в целом, которое закрепляется при детализации разновидностей объекта налогообложения¹.

Безусловно совершенствования требует терминология, ее точность и четкость при регулировании перечня подакцизных товаров (продукции). Очень часто многими законодательствами в качестве синонимов при определении предметов акцизного обложения используются понятия «товар», «продукция», «изделия», «вид сырья» и т. д. Причем принципиальной разницы в формировании и обеспечении правового режима движения данных предметов акцизного обложения нет. Иногда такое многообразие терминов объясняется сложившимися традициями (например, использование терминов «табачные изделия», «алкогольные напитки» и т. д.), иногда это следствие несовершенства, незаконченности формирования категориального аппарата налогового законодательства.

Характеризуя подакцизные товары, Р. А. Шепенко подчеркивает, что «почти все подакцизные товары можно определить как предметы потребления... Потребление касается предметов двоякого рода: одни служат для удовлетворения жизненных потребностей, другие являются предметом роскоши»². Вряд ли безусловно можно согласиться с таким критерием деления. Трудно провести грань между жизненными потребностями и удовлетворением потребностей, которое будет рассматриваться как потребление предметов роскоши. Видимо, и качественные, и количественные критерии законодательного закрепления такого деления найти достаточно сложно. В данном случае остается единственный испытанный путь — закрепление закрытых перечней.

Более логичным кажется разграничение потребления в такой ситуации на личное и производственное. Личное потребление позволит выделить в качестве подакцизных товаров предметы потребления фактически в их готовом конечном виде, нацеленные на удовлетворение личных потребностей физических лиц. Такой вид потребления будет ориентирован на продукты питания, лекарственные препараты и т. п. Производственное потребление обус-

¹ Например, в налоговом законодательстве Российской Федерации такое концептуально исходное определение товара в целях налогообложения содержится в п. 3 ст. 38 Налогового кодекса.

² Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 67.

ловит включение в круг подакцизных товаров предметов, остающихся в процессе производства, потребляемых производительно (сырье, комплектующие изделия и т. д.). Эта группа подакцизных товаров будет еще оставаться в производственном цикле. Такое принципиальное разграничение типов потребления и будет лежать в основе формирования различных правовых режимов обращения и обложения акцизом товаров (продукции), находящихся в режиме личного или производственного потребления.

Действующая система акцизного налогообложения, исходя из такой классификации, выделяет в качестве подакцизных товаров три группы. Первую группу составляют подакцизные товары (продукция), которые могут использоваться только в режиме личного и фактически конечного потребления (деликатесные виды продуктов питания, табачные изделия, напитки). Вторая группа подакцизных товаров (продукции) охватывает предметы, предполагающие производственное потребление (например запасные части, детали и т. д.). К третьей группе подакцизных товаров можно отнести разновидности товаров (продукции), которые в зависимости от конкретных целей, задач могут использоваться как в режиме личного потребления, так и производственного (нефтепродукты, спирт и т. д.).

Основы подобного разграничения можно найти в характеристике И. И. Янжулом групп товаров, вовлеченных в акцизное обложение. Он подчеркивал, что все товары, попадающие под акцизное налогообложение, составляют четыре группы:

- а) товары, ввозимые на таможенную территорию государства;
- б) сырье для производства товаров;
- в) полуфабрикаты;
- г) готовые товары и продукция.

Наиболее эффективно применение акцизного сбора, по его мнению, было при установлении данного вида налога именно на готовые товары и продукцию¹. Как ошибочное можно рассматривать утверждение Р. А. Шепенко, относительно того, что классификация «... форм взимания акцизов, предложенная Б. М. Сабанти... предусматривает четыре класса: по сырью, полуфабрикатам,

¹ См.: Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – С. 439–440.

мощности оборудования, готовой продукции»¹. Фактически в данном случае речь идет о дублировании положения И. И. Янжула, которое, видимо, использовано настолько некорректно, что его авторство можно приписать Б. М. Сабанти.

Развитие акцизного обложения свидетельствует о различных тенденциях в отнесении товаров (продукции) к категории подакцизных. Все зависело от того, какая цель ставилась перед акцизным обложением, реализации какой функции акцизного сбора отдавалось предпочтение. При ориентации исключительно на фискальные начала акцизного сбора в перечень таких товаров попадали соль, спички, керосин, дрожжи, бумага и т. д. При попытках сформировать социально справедливые начала фискальной функции акцизного сбора в перечень подакцизных товаров попадали предметы роскоши, деликатесные виды напитков и продуктов. Акцент на регулирующей функции акцизного сбора обуславливал соответствующие корректировки уровня данного налога при обложении производственного потребления, установлении соответствующих размеров ставок акцизного сбора относительно таможенной стоимости ввозимых подакцизных товаров.

Новейший этап развития акцизного обложения, начавшийся в начале 90-х годов XX столетия, уже претерпел существенные изменения. Сформировавшийся в самом начале акцизный сбор тяготел к вовлечению под налоговое давление круга товаров (продукции), относимых к предметам роскоши, дефицитным видам предметов потребления. Так, в соответствии с Законом Украины «Об акцизном сборе» от 18 декабря 1991 года в перечень товаров (продукции), по которым уплачивался акцизный сбор, были включены: икра осетровых и лососевых рыб, деликатесная продукция из ценных видов рыб и морепродуктов; легковые автомобили; ювелирные изделия (из золота и серебра); бриллианты; меховые изделия; высококачественные изделия из фарфора; высококачественные изделия из хрусталя; ковры и ковровые изделия машинного производства; одежда из натуральной кожи². К 1994 году Постановлением Верховной Рады Украины «О перечне товаров (продукции), на

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 63.

² Закон Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 12. – Ст. 172.

которые устанавливаются акцизный сбор, и ставки этого сбора» сюда добавились видеотехника, телевизоры цветного изображения; микроволновые печи; столовые приборы и посуда из драгоценных металлов с покрытием из серебра и золота и т. п.¹

Аналогичная картина наблюдалась и в Российском законодательстве. Так, в соответствии с первоначальной редакцией Закона Российской Федерации «Об акцизах» ими облагались предметы роскоши, к которым были отнесены: икра осетровых и лососевых рыб, деликатесная продукция из ценных видов рыб и морепродуктов; шоколад; табачные изделия; шины; легковые автомобили; ювелирные изделия и бриллианты; высококачественные изделия из фарфора и хрусталя; меховые изделия; одежда из натуральной кожи и т. д.²

Анализируя тенденции изменения законодательного регулирования перечня подакцизных товаров, важно увязывать их с ориентацией на ту или иную функцию акциза в конкретный период. В начале 90-х годов XX столетия акциз сформировался как налог, с которым связывались перераспределительные функции, реализация определенных социальных ориентиров общественного развития. Именно поэтому в перечень акцизных сборов попадают деликатесные продукты питания, изделия из золота и серебра, фарфора и хрусталя, бриллианты и т. д. Однако такая нацеленность акцизного сбора не оправдала себя. В середине 90-х годов шли довольно интенсивные процессы расслоения общества, и принципиально повлиять на это акциз не мог. В условиях товарного дефицита круг предметов акцизного обложения был чрезвычайно узким, и с таким перечнем фактически не могла быть реализована, пожалуй, основная функция налогов — фискальная. Поступления подакцизного сбора при таком перечне подакцизных товаров были незначительными.

Это обусловило изменение подхода к формированию круга предметов акцизного обложения. Показательно, что при таких изменениях не прижилась законодательная конструкция родового критерия подакцизных товаров. Законодатель попытался закрепить при определении акцизного сбора установку на то, что это налог

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 45. – Ст. 245.

² Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 170.

на монопольные и высокорентабельные товары¹. Однако понятия монопольного или высокорентабельного товара действующее законодательство не содержало; по какому принципу относить товары к подобным — было неясно, как не было четкости в том, какое принципиальное значение имеет отнесение товаров к монопольным или высокорентабельным (а в отдельных случаях товар мог быть отнесен одновременно к обеим категориям).

Г. В. Бех, исследуя данную проблему, предлагала разграничить товары на монопольные и высокорентабельные². При этом относительно высокорентабельных товаров следовало исходить из определенного уровня рентабельности, превышение которого автоматически относило товары к высокорентабельным. Ничего нового в данном подходе нет. Подобный механизм широко использовался в СССР при рекомендательном регулировании ограничения нормы рентабельности, сдерживании роста цен. При этом вся прибыль, которая получалась производителями при превышении 15%-процентной нормы рентабельности, перечислялась в бюджет. На начальном этапе развития налоговых законодательств данная модель была заимствована и в Российской Федерации. Так, Приложением № 2 к Постановлению Правительства Российской Федерации «Об акцизном сборе на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» от 1 ноября 1992 года № 847 были установлены предельные уровни рентабельности по нефтепродуктам (в среднем по предприятию). Они устанавливались в процентах к себестоимости и составляли три группы предприятий, в отношении которых ограничивался этот предел:

- 20% — Ленинградский опытный нефтемаслозавод, Московский нефтемаслозавод, Оренбургский нефтемаслозавод и т. д.;
- 15% — Ачинский нефтеперерабатывающий завод, Самарский нефтеперерабатывающий завод и т. д.;
- 10% — остальные предприятия (объединения) по переработке нефти, включая газовый конденсат.

¹ Закон Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 12. — Ст. 172; Декрет Кабинета Министров «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1993. — № 10. — Ст. 82.

² Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. — С. 86–87.

Установление средней нормы рентабельности на уровне 20–25% позволило бы четко определить категорию высокорентабельных товаров, тех, производство которых позволило бы превысить данный рубеж. Объективно они и могли бы составить группу высокорентабельных товаров и стать предметами акцизного обложения. Видимо, трудности могли бы быть и здесь. Регулирование ценообразованием из единого центра, использование государственных централизованных цен позволяло этому механизму быть действенным, рыночное же ценообразование могло бы существенно затруднить или вообще сделать невозможным использование подобной методики.

Несколько сложнее обстояло с критерием отнесения товаров к категории монопольных. Какую-либо объективную основу, расчет или методику здесь предложить было трудно. К монопольным товарам фактически следовало отнести либо товары (продукцию), производство которых являлось исключительной монополией государства (например, алкогольные напитки, табачные изделия и т. д.), либо товары, производство которых гарантировало получение монопольной ренты, монопольно высокой прибыли (исключительные виды продукции — деликатесные и редкие вина и т. д.). Однако во втором случае речь фактически и шла о категории высокорентабельных товаров. Единственным выходом в регулировании перечня монопольных товаров опять-таки оставался вариант закрытого перечня.

Определение акцизного сбора как налога с монопольных и высокорентабельных товаров ничего практически не давало еще и потому, что в любом случае это нормативное установление не только подкреплялось, но и реализовывалось через отдельный перечень товаров (продукции), по которым уплачивается акцизный сбор. Поэтому указание на эту особенность акцизного сбора не имело практического смысла, и действующее налоговое законодательство исходит из содержания акцизного сбора как косвенного налога на отдельные товары (продукцию), определенные законом как подакцизные.

Уход от классификации подакцизных товаров на монопольные и высокорентабельные вовсе не означает необходимости отказа от классификации подакцизных товаров вообще. Несколько дальше мы остановимся на подходах законодателя при выделении групп

подакцизных товаров. В более обобщенной форме, на наш взгляд, важно разграничивать типы подакцизных товаров, обороты которых обуславливают существенные особенности режима движения от продавца к покупателю либо на таможенную территорию Украины. При этом следует присоединиться к позиции Г. В. Бех, которая настаивает на важности разграничения двух групп подакцизных товаров, реализация которых предусматривает «... разные правовые последствия относительно выполнения налоговой обязанности: а) товары, которые подлежат обозначению марками акцизного сбора; б) товары, которые не подлежат обозначению марками акцизного сбора»¹. Абсолютно логично, что при этом имеет смысл в первой группе товаров выделять подвиды импортных и отечественных подакцизных товаров. Уплата акцизного сбора при налогообложении оборота от их реализации будет отличаться порядком расчета, взимания, уплаты сумм налога, особенностями отдельных процедурных моментов.

На современном этапе развитие налоговых законодательств пошло путем именно выделения перечня подакцизных товаров. Так, в соответствии со ст. 181 «Подакцизные товары» Налогового кодекса Российской Федерации подакцизными товарами признаются:

- 1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- 2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- 3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением вино-материалов);
- 4) пиво;
- 5) табачная продукция;
- 6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;

¹ Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 99.

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин.

Закрытый перечень подакцизных товаров предполагает не только выделение их соответствующих разновидностей, но и закрепление специальных методик отнесения к тем или иным группам. В целом это можно сделать и через отдельные подзаконные акты, однако по наиболее важным разновидностям подакцизных товаров важно включить их именно в закон. Так, к алкогольной продукции относится любая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5% объема готовой продукции. Детализируя понятие прямогонного бензина, российский законодатель подчеркивает, что под ним понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии. При этом бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215°C при атмосферном давлении 760 мм ртутного столба.

Своеобразие законодательного регулирования подакцизных товаров (продукции) в Российской Федерации к началу 2006 года проявилось по двум направлениям. Во-первых, законодатель окончательно отказался от закрепления каких-либо обобщающих конструкций. Если первоначально ст. 181 Налогового кодекса Российской Федерации называлась «Подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье», то с 07. 07. 2003 года — «Подакцизные товары». Сообразно изменению названия изменилось и содержание, поскольку исчезло деление на подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье. Вторую группу в ранее действовавшей редакции составляли нефть (стабильный газовый конденсат) и природный газ. Во-вторых, изменение перечня подакцизных товаров свидетельствует об увеличении налогооблагаемой базы практически по всем категориям продукции. Основная масса таких изменений направлена на фискальное усиление данного платежа и сосредоточена на спирте и спиртосодержащей продукции. В отличие от ранее действующего порядка, когда акциз не взимался со спирта-

сырца, спирта денатурированного, спиртосодержащей продукции из денатурированного спирта, спиртосодержащей подакцизной продукции с объемной долей этилового спирта менее 12%; пищевой продукции с объемной долей этилового спирта менее 1,5%, вся эта продукция стала входить в перечень предметов, связанных с возникновением обязанности по уплате акцизного сбора¹.

Различные подходы в закреплении перечня подакцизных товаров содержат налоговые законодательства постсоветских государств. Так, Налоговым кодексом Азербайджанской Республики в такой перечень включены:

- пищевой спирт, пиво и все виды спиртных напитков;
- табачные изделия;
- нефтепродукты.

Вряд ли можно признать такой подход совершенным. Прежде всего, перечень требует безусловной детализации. Кроме того, вызывает удивление причисление пива к спиртным напиткам. Трудно представить и сформировать логическую конструкцию налоговой обязанности по акцизному сбору, руководствуясь термином «все виды спиртных напитков». Безусловно необходима детализация этих групп подакцизных товаров иными нормативно-правовыми актами.

Своеобразный подход к регулированию этой проблемы закреплён в казахском налоговом законодательстве. Здесь помимо подакцизных товаров выделяются и подакцизные виды деятельности. В соответствии со ст. 257 Налогового кодекса Республики Казахстан «Перечень подакцизных товаров и видов деятельности» подакцизными товарами являются:

- 1) все виды спирта;
- 2) алкогольная продукция;
- 3) табачные изделия;
- 4) прочие изделия, содержащие табак;
- 5) икра осетровой и лососевой рыбы;
- 6) ювелирные изделия из золота, платины или серебра;
- 7) бензин (за исключением авиационного), дизельное топливо;

¹ См.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 78–80.

8) легковые автомобили (кроме автомобилей с ручным управлением, специально предназначенных для инвалидов);

9) огнестрельное и газовое оружие (кроме приобретаемого для нужд органов государственной власти);

10) сырая нефть, включая газовый конденсат.

Подакцизными видами деятельности являются:

1) игорный бизнес;

2) организация и проведение лотерей».

Если перечень подакцизных товаров во многом традиционен и имеет сходство с налоговыми законодательствами других бывших республик СССР, то выделение подакцизных видов деятельности вызывает ряд вопросов. В качестве подакцизных представлены виды деятельности, попадающие чаще всего под налогообложение специальными сборами, преимущественно используемыми для пополнения доходов местных бюджетов. Применение акцизного режима в данной сфере проблематично, во-первых, потому что это налог на потребление, а игорный бизнес или проведение лотерей трудно отнести к нему, и, во-вторых, традиционно акцизы выступают косвенными налогами на товары (продукцию).

Законодательное регулирование перечня подакцизных товаров в Украине отличается некоторой громоздкостью конструкции. Фактически по законодательному акту, закрепляющему элементы правового механизма акцизного сбора, ни перечня подакцизных товаров, ни размеров ставок определить невозможно. Законодатель избрал отсылочную конструкцию увязки этих элементов в единую систему правового механизма акцизного сбора. Перечень подакцизных товаров в Украине устанавливается отдельными законами. Ими сгруппированы определенные типы подакцизных товаров: спирт этиловый и алкогольные напитки; табачные изделия; транспортные средства; некоторые товары (продукция).

Так, можно выделить следующие подгруппы подакцизных товаров:

А. Спирт этиловый и алкогольные напитки:

1) вина виноградные натуральные;

2) вина натуральные с приданием спирта и крепкие (крепленые);

3) виноматериалы виноградные;

- 4) вина игристые;
 - 5) вина газированные;
 - 6) вермуты и другие вина виноградные натуральные с приданием растительных или ароматизированных экстрактов;
 - 7) сброженные плодовые и ягодные напитки (сидр, перри и другие) с приданием спирта, напитки смешанные, содержащие алкоголь и смеси алкогольных напитков с безалкогольными (кроме сброженных плодовых и ягодных напитков (сидр, перри и других) без придания спирта);
 - 8) только сброженные плодовые и ягодные напитки (сидр, перри и другие) без придания спирта;
 - 9) спирт этиловый неденатурированный с концентрацией алкоголя не менее 80% объема, спирт этиловый и другие спирты денатурированные любой концентрации;
 - 10) спирт этиловый неденатурированный с концентрацией спирта менее 80% объема, спиртные настойки, ликеры и другие спиртные напитки;
 - 11) спиртные напитки, полученные перегонкой виноградного вина или вытяжек винограда;
 - 12) коньяк;
 - 13) только бренди;
 - 14) только спирт коньячный¹.
- Б. Табачные изделия:
- 1) табачное сырье, табачные отходы;
 - 2) сигары, включая сигары с отрезанными концами и сигариллы (тонкие сигары), с содержанием табака;
 - 3) сигареты без фильтра из табака (папиросы);
 - 4) сигареты с фильтром из табака;
 - 5) табак и заменители табака промышленного производства; табак «гомогенизируемый» или «восстановленный»; табачные экстракты и эссенции;
 - 6) табак для курения с содержанием или без содержания заменителей в какой-нибудь пропорции;
 - 7) жевательный и нюхательный табак².

¹ Закон Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 28. – Ст. 131.

² Закон Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – 8. – Ст. 32.

В. Транспортные средства:

1) автомобили легковые и другие механические транспортные средства, предназначенные главным образом для перевозки людей (кроме механических транспортных средств товарной позиции 8702), включая грузопассажирские автомобили, фургоны и гоночные автомобили;

2) транспортные средства, специально предназначенные для передвижения по снегу; специальные автомобили для перевозки спортсменов на площадки для игры в гольф и аналогичные транспортные средства;

3) транспортные средства, специально предназначенные для передвижения по снегу, с двигателем внутреннего сгорания с зажиганием от сжатия (дизелем или полудизелем), или с двигателем внутреннего сгорания с искровым зажиганием;

4) другие транспортные средства с двигателем внутреннего сгорания с искровым зажиганием и с механизмом кривошипного шатуна;

5) мотоциклы (включая мопеды) и велосипеды со вспомогательным мотором, с колясками или без них с поршневым двигателем с искровым зажиганием с механизмом кривошипного шатуна и рабочим объемом цилиндров свыше 500 см³, но не более 800 см³;

6) мотоциклы (включая мопеды) и велосипеды со вспомогательным мотором, с колясками или без них с поршневым двигателем с искровым зажиганием с механизмом кривошипного шатуна и рабочим объемом цилиндров свыше 800 см³;

7) мотоциклы (включая мопеды) и велосипеды со вспомогательным мотором, с колясками или без них, кроме средств с поршневым двигателем с искровым зажиганием с механизмом кривошипного шатуна; коляски;

8) прицепы и полуприцепы для временного проживания в кемпингах типа прицепных домиков массой свыше 3500 кг, кроме складывающихся¹.

Г. Некоторые товары:

1) пиво из солода (солодовое);

2) легкие дистилляты;

¹ Закон Украины «О ставках акцизного сбора на некоторые транспортные средства» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – 32. – Ст. 151.

- 3) специальные бензины;
- 4) средние дистилляты;
- 5) керосин;
- 6) бензины смешанные с содержанием не менее 5% высокооктановых кислородсодержащих добавок;
- 7) тяжелые дистилляты (дизельное горючее)¹.

При анализе таких перечней следует учитывать обязательную корреспонденцию законодательных норм, их определяющих, с положениями правоприменительных актов. Практически каждый такой перечень подакцизных товаров ориентируется на единую систему классификации и кодирования, и описание отдельных товаров осуществляется в соответствии с кодом товара. Естественно, основной упор в данном случае делается на упрощение учета и отчетности, обработки информации, и несогласование перечней закона и классификатора невозможно. Точность и адекватность учета подакцизных товаров (продукции) является основанием и в случае разрешения налоговых споров. Так, например, в соответствии с Постановлением Федерального Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30 января 2004 года по делу № ФОЗ-А 51/03-2/3455 суд посчитал, что поскольку Общероссийским классификатором продукции Комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации ОК 005-93 установлен исчерпывающий перечень ювелирных изделий, в котором отсутствует лом изделий из золота, такой лом не относится к ювелирным изделиям и не является соответственно подакцизным товаром².

3.5. База налогообложения

Налоговая база представляет собой стоимостную физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Это позволяет, используя данную характеристику, перейти к исчислению суммы налоговой обязанности. Особенность акцизного налогообложе-

¹ Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

² См.: *Щекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. – 2003–2004 гг. – С. 373.

ния состоит в том, что соответствующая налоговая обязанность возникает при обороте различных подакцизных товаров. Поэтому при налогообложении акцизным сбором практически невозможно говорить об определении единой базы налогообложения как элемента правового механизма акциза в целом. Налоговая база по акцизному сбору определяется отдельно по каждой разновидности подакцизного товара (нефтепродуктам, транспортным средствам, табачным изделиям и т. д.). Именно на это обращает внимание российский законодатель, фактически начиная с данного положения регулирование налоговой базой. Так, в п. 1 ст. 187 Налогового кодекса Российской Федерации подчеркивается, что налоговая база определяется по каждому виду подакцизного товара.

Понятие налоговой базы определяет особенности, специфику, возможность применения ставок налогообложения. Именно с этим увязываются и способы определения и исчисления базы налогообложения. Вряд ли в данном случае следует выделять столько же способов определения базы налогообложения акциза, сколько имеется разновидностей подакцизных товаров (продукции). Принципиальным и достаточным в данном случае будет разграничение подходов при определении базы налогообложения в зависимости от вида ставки налогообложения. При этом налоговая база будет определяться либо в стоимостном, либо в натуральном выражении.

Стоимостные характеристики базы налогообложения используются при определении ее по акцизам в случае применения адвалорных (процентных) ставок. Количественные характеристики, отражающие объем реализации в натуральном выражении, применяются при установлении твердых (специфических ставок), предполагающих начисление акциза в абсолютной сумме на единицу измерения. Так, п. 2 ст. 187 Налогового кодекса Российской Федерации подчеркивает, что налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

«1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, определяемых без учета акциза, налога на добавленную стоимость — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки».

Законодательное регулирование данного элемента правового механизма акцизного сбора в Украине имеет незаконченный, в определенной мере противоречивый характер. Статья 3 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» объект налогообложения по сути определяет через конструкцию базы налогообложения. Если российский законодатель четко разграничивает объект налогообложения акцизом, куда относит операции по реализации, оприходованию, передаче, продаже, ввозу и т. д. подакцизных товаров¹, и налоговую базу как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров, их стоимость, объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении, таможенную стоимость, таможенную пошлину², то в украинском налоговом законодательстве такое разграничение отсутствует. Объект налогообложения определяется акцизным сбором уже с учетом стоимостных, количественных характеристик объекта, что собственно и выражает содержание базы налогообложения. Это и приводит к тому, что обороты от реализации подакцизных товаров, их стоимость закрепляются как объект налогообложения, хотя по сути речь идет о разновидностях базы налогообложения акцизного сбора³.

При детализации особенностей определения налоговой базы нередко используются отсылочные конструкции, исходящие из учета других норм налогового законодательства. К таким, например, относится понятие рыночной цены; такой в целях налогооб-

¹ Статья 182 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Статьи 187, 191 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Статья 3 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»

// Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 12. — Ст. 172.

ложения признается цена товаров, указанная сторонами сделки. В данном случае вряд ли можно считать, что мы имеем дело с договорными началами регулирования императивной конструкции правового механизма налога, а точнее такого его элемента, как база налогообложения. Возможность сформировать цену на условия договора, а затем определить базу налогообложения обеспечивается безусловной императивной обязанностью налоговых органов контролировать данный процесс ценообразования. Налоговые органы не только имеют право по отношению плательщиков, но и обязанность перед государством проверять соответствие применяемых участниками сделки цен ценам, сложившимся на рынке в пределах непродолжительного периода. В этом случае учитываются рыночные цены на однородные товары. При обнаружении факта занижения цены сделки более чем на 20% возникает возможность доначисления сумм налога¹.

Действующая редакция Налогового кодекса Российской Федерации предполагает определение налоговой базы исходя из учета стоимостных характеристик и по подакцизным товарам, реализуемым на безвозмездной основе, в случае совершения товарообменных (бартерных) операций. Сюда же относятся операции по передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, передачи подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Следует иметь в виду, что в некоторых случаях оборот по реализации подакцизных товаров даже одного типа нельзя представить как единый цельный процесс. Он требует использования различных налоговых ставок, которые и обуславливают использование стоимостных или натуральных характеристик определения базы налогообложения. В таких случаях налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке. Если же плательщик не ведет раздельного учета, то по всем операциям с подакцизными товарами определяется единая налоговая база². Российское налоговое законодательство предусматривает и отдельные варианты корректировки налоговой базы при проверке правильности применения

¹ См.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 86.

² Пункт 2 ст. 190 Налогового кодекса Российской Федерации.

цен, при увеличении налоговой базы на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары, и т. д.¹

Практически отсутствует законодательное выделение понятия налоговой базы в Налоговом кодексе Азербайджанской Республики. Это, тем не менее, не означает, что такого положения нет вообще в соответствующей главе Налогового кодекса. Фактически о выделении базы налогообложения идет речь в ст. 185 «Сумма налогооблагаемой операции»:

«Суммой налогооблагаемой операции по товарам, произведенным на территории Азербайджанской Республики, является сумма вознаграждения в размере не менее оптовой рыночной цены (за вычетом акциза и НДС), полученного или подлежащего получению, в том числе на основе бартера, налогоплательщиком от клиента или любого другого лица.

В случае импорта суммой налогооблагаемой операции является таможенная стоимость товаров, определяемая в соответствии с Таможенным кодексом Азербайджанской Республики, но не меньше оптовой рыночной цены (за вычетом акциза и НДС).

Цена упаковки, за исключением возвратной тары, учитывается при определении суммы налогооблагаемой операции».

Такой подход законодателя в перспективе потребует существенной корректировки. Нельзя признать удачным прежде всего название статьи 185. Сумма налогооблагаемой операции относится к разновидностям акцизного обложения, когда речь идет о возможности определения налоговой базы по акцизу с учетом стоимостных характеристик объекта налогообложения. В то же время определение налоговой базы предполагает и количественные характеристики оборота подакцизных товаров (продукции) в натуральном выражении. Однако об этом законодатель умалчивает.

Вызывает серьезные возражения сама логика определения суммы налогооблагаемой операции. Во-первых, сумма может быть получена от осуществления операции, а не от налогообложения. Во-вторых, вряд ли она будет идентична сумме вознаграждения; по своей природе, особенностям правового режима, основаниям возникновения и последствиям — это две совершенно разные

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — С. 184–185.

модели. В-третьих, неясно содержание и особенности использования отсылки к понятию оптовой рыночной цены, которая не раскрывается Налоговым кодексом.

По схожей с российским налоговым законодательством схеме регулируется налоговая база Налоговым кодексом Республики Казахстан. Исходя из принципиального разграничения акцизного сбора на акциз по товарам, производимым и реализуемым в Республике Казахстан, и товарам, импортируемым на таможенную территорию Республики Казахстан, налоговая база регулируется разными главами Налогового кодекса. В отношении налоговой базы при налогообложении подакцизных товаров, производимых и реализуемых на территории Республики, основные критерии закреплены ст. 261. Так, по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые ставки акцизов, налоговая база определяется как объем произведенных, реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов, налоговая база определяется как стоимость произведенных, реализованных подакцизных товаров, рассчитанная по ценам, не включающим акцизы и налог на добавленную стоимость, по которым производитель поставляет данный товар.

Налоговая база при осуществлении деятельности по организации и проведению лотереи определяется как сумма выручки, заявленная организатором лотереи, за минусом сумм, относимых в призовой фонд, при регистрации в налоговых органах выпуска в продажу лотерейных билетов, без включения в нее суммы акциза, и не подлежит изменению после регистрации выпуска.

При определении налоговой базы по импорту подакцизных товаров следует руководствоваться ст. 276 Налогового кодекса Республики Казахстан. «При импорте подакцизных товаров на таможенную территорию Республики Казахстан, в отношении которых установлены твердые ставки акцизов, налоговая база определяется как объем импортируемых подакцизных товаров в натуральном выражении.

При импорте подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов, налогооблагаемая база определяется как таможенная стоимость импортируемых подак-

цизных товаров, определяемая в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан».

При определении налоговой базы учитывается не только характер и тип ставки налогообложения, но и концептуальные разновидности акцизного сбора: как платежа, связанного с реализацией производимых подакцизных товаров на территории государства, так и платежа, опосредованного пересечением таможенной границы государства, связанного с ввозом подакцизных товаров (продукции) на таможенную территорию. Особенности учета последней разновидности акцизного сбора при определении налоговой базы посвящена ст. 191 Налогового кодекса Российской Федерации. При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию налоговая база определяется:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), — как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, как сумма:

- их таможенной стоимости;
- подлежащей уплате таможенной пошлины.

Как сумма таможенной стоимости подакцизных товаров и подлежащая уплате таможенная пошлина налоговая база по акцизам стала определяться с 1 января 2001 года. Специфика расчета этой разновидности налоговой базы обусловливается тесной связью налогового и таможенного регулирования формирования составляющих, включаемых в базу налогообложения. При этом важно учитывать, что в налоговую базу не включаются таможенные сборы за таможенное оформление, которые являются обязательным слагаемым при формировании обязанностей в случае пересечения таможенной границы в области таможенного регулирования.

Естественно, что определенная комплексность налогового и таможенного законодательного регулирования в полной мере отражается и на определении таможенной стоимости как базы налогообложения. А. Н. Козырин подчеркивает, что таможенная стоимость является особой разновидностью стоимости товара, в определении которой помимо продавца и покупателя участвует третья

сторона — таможенный орган¹. При этом, видимо, категорию таможенной стоимости не следует связывать исключительно с исчислением базы акцизного сбора. Имеет смысл анализировать ее как понятие, имеющее определенное сквозное значение и межинституциональное содержание. Эта категория используется при исчислении акцизного сбора, налога на добавленную стоимость, таможенных сборов, иных видов обязательных платежей.

Определение таможенной стоимости базируется на положениях таможенного законодательства и осуществляется несколькими методами²:

а) по цене сделки с ввозимыми товарами таможенная стоимость представляет собой фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимый товар на момент пересечения таможенной границы;

б) по цене сделки с идентичными товарами таможенная стоимость определяется аналогично стоимости одинаковых по всем показателям товаров, оцениваемых (по физическим характеристикам, производителю, стране происхождения и т. д.);

в) по цене сделки с однородными товарами таможенная стоимость определяется по аналогии с товарами, имеющими схожие характеристики, состоящие из схожих компонентов, но не идентичных абсолютно;

г) путем вычитания стоимости таможенная стоимость определяется с учетом вычитания расходов, включающих выплату комиссионных вознаграждений, сумм таможенных платежей, расходов на транспортировку, страхование и т. д.;

д) путем сложения стоимости таможенная стоимость представляет собой сумму, включающую стоимость материалов, издержек, прибыли, которые обычно получает экспортер;

е) резервный метод предполагает определение таможенной стоимости на основании показателей ее на внутреннем рынке или страны импорта товара и т. д.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой партии подакцизных товаров. Если данная партия состоит из различных групп подакцизных товаров, ввоз которых облагается по

¹ См.: *Козырин А. Н.* Комментарий к Закону Российской Федерации «О таможенном тарифе». – М., 1997. – С. 108.

² См.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. – С. 94–97.

разным ставкам, то база определяется отдельно по каждой группе. Аналогично попадают под налогообложение акцизом группы подакцизных товаров (в составе партии подакцизных товаров), которые были ранее вывезены за пределы таможенной территории государства с целью их переработки.

Определение налоговой базы связывается с исчислением акциза за определенный период времени. В качестве такого периода выступает конкретный налоговый период, которым признается календарный месяц. Определение налогового периода и соответственно налоговой базы, момент возникновения обязанности по акцизному сбору связывается с необходимостью законодательного закрепления даты возникновения налоговых обязательств, даты реализации или получения подакцизных товаров.

Украинское налоговое законодательство связывает дату возникновения налоговых обязательств с событием, которое наступило раньше: дата зачисления средств либо дата отгрузки. Так, в соответствии со ст. 4 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» датой возникновения налоговых обязательств по продаже акцизных товаров (продукции) считается дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит любое из событий, наступившее ранее:

– дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика акцизного сбора как оплата товаров (продукции), которые реализуются, а в случае продажи товаров (продукции) за наличные средства — дата их оприходования в кассе плательщика акцизного сбора, при отсутствии такой — дата инкассации наличных средств в банковском учреждении, обслуживающем плательщика акцизного сбора;

– дата отгрузки (передачи) товаров (продукции).

Схожим образом регулируется данное положение и российским налоговым законодательством. Так, в качестве даты реализации (передачи) подакцизных товаров закрепляется день их отгрузки (передачи), дата оприходования, день совершения соответствующей операции, дата подписания акта приема-передачи. Принципиальной разницей в подходах украинского и российского законодателя при регулировании этой проблемы является разный акцент на императивности в определении момента возникновения налогово-

го законодательства. Если в Налоговом кодексе Российской Федерации этот момент определяется безальтернативно — определенным днем или датой, то украинское законодательство предоставляет возможность определенной альтернативы: даты зачисления средств либо даты отгрузки.

3.6. Ставки акцизного сбора

Особенностью законодательного регулирования ставок акциза является подчас сложная система соподчинения и взаимосвязи целого ряда законодательных актов. Она обуславливает существование нередко нескольких уровней закрепления как подакцизных товаров, так и уровня ставок налогообложения. Не всегда ставки акциза содержатся непосредственно в том законодательном акте, который формирует содержание налоговой обязанности по его уплате. Если в Налоговом кодексе Российской Федерации содержится отдельная статья (ст. 193), закрепляющая налоговые ставки акциза, то ряд национальных законодательств реализует данное установление по иному. В отдельных случаях это отсылка к специальным законам, устанавливающим разновидности налоговой обязанности по отдельным видам акциза¹ либо к актам правительства, которым делегировано право установления ставок акцизного сбора².

Такая конструкция в принципе допустима. Однако следует обратить внимание на то, что закрепление ставок акцизного сбора

¹ Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 26 декабря 1992 года // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 12. — Ст. 172; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» от 7 мая 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1996. — № 28. — Ст. 131; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия» от 6 февраля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1996. — № 8. — Ст. 32; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на некоторые транспортные средства» от 24 мая 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1996. — № 32. — Ст. 151; Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» от 11 июля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1996 — № 42. — Ст. 201.

² Пункт 1 ст. 258 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс); ст. 190 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

должно осуществляться либо самим законодательным актом (налоговым кодексом или соответствующим законом), либо отсылочная норма должна содержать указание также на закон. Важность этого уточнения связана с тем, что налоговые законодательства традиционно исходят из безусловности регулирования налогов, налоговой системы актами высшей юридической силы, что обуславливает закрепление всех элементов правового механизма налога законами¹. Именно поэтому закрепление участия исполнительной власти в определении элементов правового механизма налога представляется ошибочным.

Примером может служить соотношение отдельных норм Налогового кодекса Азербайджанской Республики, который и содержит подобное противоречие. Так, в соответствии с п. 4 ст. 191 Налогового кодекса Азербайджанской Республики акцизы взимаются в Государственный бюджет. Это означает, что распоряжаться средствами Государственного бюджета имеет право только Мели Меджлис, в то же время в соответствии с п. 2 ст. 190 ставки акцизов устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти. Фактически законодательно закрепляется разрыв между субъектом, которому делегировано право распоряжаться и распределять средства Государственного бюджета, и субъектом, который определяет поступление денежных средств в доходную часть Государственного бюджета.

Долгое время такая ситуация сохранялась и в Украине, когда неперенным дополнением к нормативным актам, регулирующим механизм акцизного сбора, являлось приложение, которое содержало перечень товаров (продукции), рассматриваемых законодателем в качестве подакцизных, и закрепило уровень ставок этого сбора. Этот перечень самым непосредственным образом был связан с несколькими статьями Декрета Кабинета Министров от 26 декабря 1992 года. Прежде всего, конечно, со ст. 4, определяющей ставки акцизного сбора, где были выделены только общие подходы к начислению акцизного сбора, а конкретизировались по отдельным товарам они уже в указанном перечне. Однако принципиально

¹ Статья 92 Конституции Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 30. – Ст. 141; ст. 1 Закона Украины «О системе налогообложения» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1991. – № 39. – Ст. 510; статьи 1, 3, 6, 17 Налогового кодекса Российской Федерации; и другие.

изменилось положение с середины 90-х годов XX века, когда с принятием Конституции Украины компетенция в сфере установления налогов и регулирования их правового механизма стала исключительным полномочием Верховной Рады Украины. В принципе перечни, закрепляемые приложениями к Декрету Кабинета Министров Украины, остались, но если раньше они утверждались Постановлениями Кабинета Министров, то позднее — Постановлениями Верховной Рады Украины и окончательно оформились как отдельные законы Украины, устанавливающие ставки акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки, табачные изделия, некоторые транспортные средства, некоторые товары.

В данном случае показательна динамика установления системы ставок акцизного сбора в Украине. С появлением акцизного сбора в системе налогообложения Украины Перечень товаров (продукции), по которым уплачивался акцизный сбор, и его ставки закреплялись Дополнением к постановлению Верховной Рады Украины от 18 декабря 1991 года¹. Иными словами, и перечень подакцизных товаров (продукции), и ставки акцизного сбора являлись компетенцией Верховной Рады Украины. С делегированием Кабинету Министров Украины возможности принятия Декретов перечень товаров (продукции), на которые устанавливается акцизный сбор, его ставки утверждались Кабинетом Министров Украины. Соответственно и перечень товаров, и ставки акцизного сбора в данном случае были утверждены Дополнением к постановлению Кабинета Министров Украины от 26 декабря 1992 года № 741. С внесением изменений в Декрет Кабинета Министров «Об акцизном сборе» в начале 1994 года регулирование перечня подакцизных товаров и ставок акцизного сбора снова стало компетенцией Верховной Рады Украины. Постановлением Верховной Рады Украины от 4 февраля 1994 года были существенно скорректированы как перечень подакцизных товаров (продукции), так и размеры ставок.

Уровень ставок акцизного сбора в этом случае был весьма различен: от 10% до 300%. Причем если по Постановлению Кабинета Министров Украины № 741 от 26 декабря 1992 года ставки акцизного сбора колебались от 10 до 85%, то с появлением в качестве объекта налогообложения таможенной стоимости импортных

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 12. – Ст. 173.

товаров в Постановлении Верховной Рады Украины от 4 февраля 1994 года «О перечне товаров (продукции), на которые устанавливается акцизный сбор, и ставки этого сбора» ставки акцизного сбора увеличились до 250–300%. Использование ставок такого уровня (150—200—250—300%) объясняется тем, что в данном случае расчет шел по импортным товарам в процентах к таможенной стоимости с учетом таможенной стоимости и пошлины.

В дальнейшем налоговое законодательство Украины пришло к тому, что установление ставок акцизного сбора осуществляется исключительно законами. С 1996 года законодатель отказался от закрепления ставок акциза в специфической прилагаемой форме, которая ошибочно определяла как несущественное значение этого элемента правового механизма акциза. С этого времени ставки акцизного сбора закрепляются исключительно законами. Своеобразие такого регулирования связано с дифференциацией типов подакцизных товаров по отдельным законам. В данном случае сформирован более удобный режим применения ставок и определения суммы налога, исходя из специфики типа подакцизного товара (продукции) (спирт этиловый и алкогольные напитки, табачные изделия, транспортные средства и т. д.).

Особенностью закрепления акцизного сбора является отсутствие базовой ставки и использование целой системы конкретных ставок для отдельных товаров. Перечень подакцизных товаров и ставок сбора не только довольно подвижен, но и выделенные в нем товары не всегда однозначны. Законами Украины определен перечень подакцизных товаров, по которым установлены фиксированные ставки акцизного сбора, согласно кодам изделий по Гармонизированной системе описи и кодирования товаров в абсолютных величинах — с единицы реализуемых товаров (продукции); в процентных величинах — к обороту с продаж по товарам, реализуемым на территории Украины.

Классификация ставок акцизного сбора может осуществляться по разным основаниям:

а) в зависимости от характера и разновидности подакцизных товаров (продукции)¹:

1) единообразные — ставки акциза, применяемые относительно товаров, разновидности которого несущественно различаются по качеству и уровню цен (соль, сахар и т. д.);

¹ См.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. — С. 70.

2) дифференцированные — ставки акциза, которые используются при налогообложении товаров, существенно различающихся по физическим характеристикам (вес, крепость), качеству и иным признакам (вина, ткани и т. д.);

3) среднесложные — ставки акциза для однородных подакцизных товаров, цены на которые могут быть дифференцированы по сортам (чай, кофе, табак и т. д.);

б) в зависимости от метода установления:

твердые (специфические) — ставки акцизного сбора, устанавливающие размер (величину) суммы налога, подлежащего уплате, в зависимости от физических показателей измерения базы налогообложения и определяющиеся количественными показателями оборота подакцизных товаров (объем, масса, мощность и т. д.);

процентные (адвалорные) — ставки акцизного сбора, устанавливающие сумму акциза, подлежащего уплате, исходя из налоговой базы, измеряющейся стоимостными показателями.

Законодательное регулирование ставок акцизного сбора пошло по преимущественному выделению и закреплению второго подхода к дифференциации ставок. В разных сочетаниях национальные налоговые законодательства используют именно твердые и процентные ставки. В большинстве случаев основной упор делается на применение специфических налоговых ставок¹. Это объясняется прежде всего тем, что в таком случае обеспечивается относительная простота контроля за исчислением и уплатой налога. Это особенно важно, когда речь идет о начислении акциза при пересечении подакцизными товарами таможенной границы. Акциз при этом уплачивается в системе обязательных платежей, связанных с этим событием (ввозной таможенной пошлины и т. д.). Разграничить при этом налоговые и таможенные обязанности не всегда просто, и закрепление упрощенного способа расчета акциза при этом является одним из существенных условий налогового регулирования. Кроме того, использование специфических (твердых) ставок акциза позволяет довольно четко увязать дифференциацию типов подакцизных товаров с особенностями установления налоговой обязанности, сформировать возможность детальной гармонизации уплаты акциза с отдельного вида подакцизного товара как

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А Шелелева. – С. 182–183.

при ввозе их на таможенную территорию, так и при непосредственной их реализации.

Анализ налоговых законодательств постсоветских государств позволяет прийти к выводу, что использование в качестве критерия дифференциации ставок в зависимости от метода установления привело к законодательному закреплению четырех разновидностей ставок акциза:

1) твердые (специфические);
2) процентные (адвалорные);
3) смешанные — ставки акцизного сбора, предполагающие сочетание двух предыдущих и определяющие размер акциза, подлежащего уплате, как суммы налоговых начислений в зависимости от физических характеристик налоговой базы и суммы налога, определенной, руководствуясь стоимостными критериями характеристики базы налогообложения;

4) нулевые — ставки акциза, применяемые с целью распространения на оборот отдельных подакцизных товаров общего порядка налогового учета и отчетности при отсутствии обязанности непосредственно уплаты акциза.

Фактически на такой же дифференциации ставок акцизного сбора базируется их система в действующем налоговом законодательстве Украины. Так, акцизный сбор исчисляется:

а) по ставкам в процентах к обороту по продаже:
товаров, которые произведены на таможенной территории Украины, — исходя из их стоимости, по установленным производителем максимальным розничным ценам на товары, которые он производит, без налога на добавленную стоимость и акцизного сбора;

товаров, которые импортируются на таможенную территорию Украины, — исходя из их стоимости, по установленным импортером максимальным розничным ценам на товары, без налога на добавленную стоимость и акцизного сбора (но не меньше таможенной стоимости таких товаров с учетом сумм ввозной пошлины без налога на добавленную стоимость и акцизного сбора);

б) в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции);

в) одновременно по ставкам в процентах к обороту с продажи и в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции);

г) комбинаторно, то есть по ставкам в процентах с оборота из цены реализации, но меньше установленной твердой суммы с единицы реализованного товара (продукции)¹.

Данная типологизация ставок акцизного сбора детализируется отдельными законами:

1. Налогообложение спирта этилового и алкогольных напитков осуществляется с помощью твердых (специфических) ставок при использовании также нулевой ставки. Ставки акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки закрепляются Законом Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки»². Данные ставки устанавливаются в форме таблицы, содержащей исчерпывающий перечень видов подакцизных товаров такого типа, определенный в соответствии с кодом товаров согласно УКТ ЗЕД и соответствующей ставки акцизного сбора в гривнях на единицу товара. Уровень ставок акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки имеет значительное расхождение: от 0,10 грн. за один объемный процент спирта в 1 л. (сброженные плодовые и ягодные напитки с добавлением спирта); 0,25 грн. за 1 л. (вина виноградные натуральные) до 17 грн. за 1 л. 100%-ного спирта (спирт этиловый неденатурированный; спиртные напитки, полученные перегонкой виноградного вина или выжимок винограда); 16 грн. за 1 л. 100%-ного спирта (спирт коньячный). Используется по данной разновидности подакцизных товаров и налогообложение по нулевой ставке (виноматериалы виноградные; спирт этиловый, используемый предприятиями первичного и смешанного виноделия для изготовления виноградных и плодово-ягодных виноматериалов и сусла; спирт коньячный, ввезенный на таможенную территорию Украины в соответствии с Законом Украины от 19 июня 2003 года «О внесении изменений в Таможенный тариф Украины», произведенный в Украине спирт коньячный и спирт этиловый ректифицируемый виноградный, которые используются при производстве коньяков; спирт коньячный, реализованный предприятием, которое имеет лицензию на производство спирта коньячного, другому предприятию, которое имеет лицензию на производство спирта коньячного или коньяка, в соответствии с выданным согласно действующему законодательству нарядом).

¹ Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» №18-92 от 26.12.1992 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 28. – Ст. 131.

2. Начисление акцизного сбора на табачные изделия предполагает смешанную конструкцию сочетания ставок акцизного сбора. В данном случае применяются как твердые (специфические), так и процентные (адвалорные) ставки акцизного сбора. Важно иметь в виду, что речь идет не о смешанной ставке акцизного сбора, а о смешанном способе использования твердых и процентных ставок. В твердых суммах ставки акцизного сбора определяются на единицу реализованного товара (продукции), тогда как в процентах — к обороту по реализации товаров (продукции). Закон Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия»¹ устанавливает ставки акцизного сбора на данную разновидность подакцизных товаров в традиционной форме. Статья 1 этого Закона закрепляет таблицу, содержащую описание товара (продукции) согласно УКТ ЗЕД и соответствующий код данного товара, а также две разновидности ставок.

Код товара (продукции) согласно УКТ ЗЕД	Описание товара (продукции) согласно УКТ ЗЕД	Ставки акцизного сбора в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции)	Ставки акцизного сбора в процентах к обороту с реализации товара (продукции)
2401	Табачное сырье Табачные отходы	0	0
2402 10 00 00	Сигары, включая сигары с отрезанными концами, и сигариллы (тонкие сигары) с содержанием табака	20 гривень за 100 шт.	8%
2402 20 90 10	Сигареты без фильтра из табака (папиросы)	5 гривень за 1000 шт.	8%
2402 20 90 20	Сигареты с фильтром из табака	11,5 гривни за 1000 шт.	8%

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 8. – Ст 32.

2403 (кроме 2403 99 10 00, 2403 10)	Табак и заменители табака, другие, промышленного производства; табак «гомогенизированный» или «восстановленный»; табачные экстракты и эссенции	0	0
2403 10	Табак для курения, с содержанием или без содержания заменителей в какой-нибудь пропорции	10 гривень за 1 кг	8%
2403 99 10 00	Жевательный и нюхательный табак	10 гривень за 1 кг	8%

Как и по предыдущей разновидности подакцизных товаров, законодатель предполагает применение нулевой ставки.

3. Исчисление акцизного сбора по транспортным средствам происходит с применением твердых ставок акцизного сбора. В данном случае речь идет об использовании специфической разновидности твердых ставок, когда определение суммы акцизного сбора осуществляется не через национальную денежную единицу, а через евро. Своеобразие данной ставки акцизного сбора проявляется не только в привязке к евро, но и в том, что она имеет специфический кратный характер. Ставка в евро устанавливается не в окончательной твердой сумме, а относительно единицы измерения объекта, с которой и связывается окончательный расчет суммы акциза (объем двигателя транспортного средства, измеряемый в 1 см^3).

В середине 90-х годов XX века в Украине также активно применялись твердые кратные ставки, когда на целый ряд изделий были установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах с единицы реализованного подакцизного товара (продукции) в денежной единице ЭКЮ. Так, в соответствии с Законом Украины № 30/96-ВР от 06 февраля 1996 года «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на табачные изделия» ставки акцизного сбора на сигареты, сигары, табак были установлены в ЭКЮ соответственно за 100 шт., 1000 шт. и 1 кг изделий. Законом Украины «О ставках акцизного

сбора на некоторые транспортные средства» от 24 мая 1996 года регулировались ставки акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые транспортные средства и шины к ним в ЭКЮ за 1 куб. см объема двигателя. В соответствии с Законом Украины от 7 мая 1996 года «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» на этиловый спирт и алкогольные напитки для отечественных и импортных товаров ставки акцизного сбора и импортной пошлины устанавливались в ЭКЮ.

В частности, действовали следующие ставки акцизного сбора:

- натуральные и виноградные вина — 0,13 ЭКЮ за 1 литр;
- шампанское — 0,3 ЭКЮ за 1 литр;
- спирт этиловый — 3 ЭКЮ за 1 литр 100%-ного спирта;
- коньяки, бренди, водка и спиртовые настойки — до 2,5 ЭКЮ за 1 литр 100%-ного спирта.

На изделия, произведенные в Украине из отечественного сырья, временно на 1996–2000 годы устанавливались следующие ставки акцизного сбора:

- виноградные натуральные вина — 0,02 ЭКЮ;
- виноградные крепленые вина — 0,1 ЭКЮ;
- коньяки трехлетней выдержки — 0,25 ЭКЮ (за 1 литр 100 %-ного спирта).

На этиловый спирт, используемый отечественными производителями для изготовления спиртовых соков, морсов, настоек и парфюмерии, устанавливалась ставка акцизного сбора в размере 0,2 ЭКЮ за 1 литр 100%-ного спирта.

Данные ставки действовали традиционно в форме таблицы, устанавливающей ставку акцизного сбора в твердых суммах на единицу товара (продукции) с учетом описания товара и его кода согласно УКТ ЗЕД¹. Уровень ставок акцизного сбора на некоторые транспортные средства колебался от 0,02 евро за 1 см³ (транспортные средства с двигателем внутреннего сгорания и с механизмом кривошипного шатуна с рабочим объемом цилиндра двигателя не более 1000 см³ и т. п.) до 3,5 евро за 1 см³ (транспортные средства с двигателем внутреннего сгорания с рабочим объемом цилиндров двигателя более 3000 см³, которые использовались свыше 5 лет и т. п.). По отдельным транспортным средствам устанавливается классический

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 32. – Ст. 151.

вариант твердой ставки. Так, например, акцизный сбор в размере 100 евро за 1 шт. устанавливается по транспортным средствам, оснащенным электрическими двигателями; прицепами и полуприцепам для временного проживания в кемпингах типа прицепных домиков массой свыше 3500 кг (за исключением складывающихся).

4. Система твердых ставок акцизного сбора на единицу товара (продукции) или в процентах к обороту устанавливается и относительно некоторых товаров. Так, в соответствии с Законом Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)»¹ используются твердые ставки в гривне и евро. К подакцизным товарам в данном случае отнесены пиво из солода, легкие, средние и тяжелые дистилляты, специальные бензины, керосин. Уровень ставок акцизного сбора колеблется от 0,27 грн. за 1 л (пиво из солода) до 60 евро за 1000 кг (бензины). По высокооктановым кислородсодержащим примесям к бензинам используется нулевая ставка акцизного сбора.

Российское налоговое законодательство основывается на более упрощенной форме регулирования ставок акциза и ст. 193 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляет исчерпывающий перечень как видов подакцизных товаров, так и соответственно налоговых ставок по каждому из них. Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по следующим налоговым ставкам²:

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях и копейках за единицу измерения)
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	21 руб. 50 коп. за 1 литр безводного спирта этилового
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового свыше 25 процентов (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция в товарах	159 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового свыше 9 и до 25 процентов включительно (за исключением вин)	118 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

² Статья 193 Налогового кодекса Российской Федерации.

ТОМ IV. Косвенные налоги

Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового до 9 процентов включительно (за исключением вин)	83 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных, в том числе шампанских, игристых газированных, шипучих)	112 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых газированных, шипучих)	2 руб. 20 коп. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 процента включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 процента включительно	1 руб. 91 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 процента	6 руб. 85 коп. за 1 литр
Табак трубочный	676 руб. 00 коп. за 1 кг
Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	277 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	16 руб. 35 коп. за 1 кг
Сигариллы	200 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	78 руб. 00 коп. за 1000 штук + 8 процентов но не менее 25 процентов от отпускной цены (от суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины)
Сигареты без фильтра, папиросы	35 руб. 00 коп. за 1000 штук + 8 процентов но не менее 25 процентов от отпускной цены (от суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины)

Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно	0 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с.) включительно	16 руб. 50 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.)	167 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)
Автомобильный бензин с октановым числом до «80» включительно	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3 629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1 080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2 951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну

Существенное изменение ставок акциза произошло в Российской Федерации с начала 2001 года. Ряд товаров был включен в категорию подакцизных, что соответственно повлекло за собой и установление ставок акцизов. С этого времени в качестве подакцизного товара стал рассматриваться безводный этиловый спирт (ставка акциза по которому составляла 8 руб. за 1 л.), который используется исключительно при производстве моющих средств и продукции бытовой химии в аэрозольной упаковке. Позднее все разновидности спирта этилового были сведены в одну разновидность подакцизного товара — спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)¹.

Несколько изменился подход к использованию нулевой ставки акциза. Если первоначально она использовалась незначительно (например, нулевая ставка акциза была введена на табачное сырье, табачные отходы, прочий промышленно изготовленный табак и промышленные заменители табака, используемые в качестве сырья

¹ См.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 89–90.

для производства табачной продукции), то к началу 2006 года нулевая ставка применяется в отношении пива с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно и автомобилей легковых с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно. Некоторое изменение в применении нулевой ставки связано с переориентацией в сторону дополнительного контроля за учетом и отчетностью в сфере акцизного обложения, прежде всего со стороны таможенных органов.

Значительные изменения в ставках акциза коснулись начисления данного налога на автомобили легковые, автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонные бензины. Например, если с 2001 года ставки акциза на дизельное топливо были введены в размере 550 руб. за 1 тонну, то на 1 января 2006 года ставка акциза увеличилась до 1080 руб. за 1 тонну. Такая же тенденция коснулась и ставок акциза по моторным маслам для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, которые увеличились с 1 500 руб. за 1 тонну до 2 951 руб. за 1 тонну. Представляется, что в данном случае это выражение не только усиления фискальной направленности акциза, но и определенное отражение изменения составляющих налогового давления. Параллельно с увеличением данных ставок акциза были отменены некоторые обязательные платежи, связанные с использованием транспортных средств (налог на отдельные виды транспортных средств, налог на горюче-смазочные материалы, налог на приобретение автотранспортных средств), снижены ставки налога на пользователей автомобильных дорог¹. Соответственно увеличились ставки акциза на бензин, легковые автомобили.

Как уже подчеркивалось, российское и украинское налоговое законодательство исходит из того, что закрепление ставок акциза осуществляется исключительно законами. Отдельными законодательствами такое право делегировано ветви исполнительной власти. Например, Налоговым кодексом Республики Казахстан и аналогичным актом Азербайджанской Республики ставки акцизов устанавливаются правительством. В соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан ставки акцизов утверждаются Правитель-

¹ См.: *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 89–90.

ством Республики Казахстан и устанавливаются в процентах (адвалорные) к стоимости товара и (или) в абсолютной сумме на единицу измерения (твердые) в натуральном выражении¹.

Законодательное закрепление ставок акциза Налоговым кодексом Республики Казахстан связано с выделением своеобразной родовой нормы. Как уже подчеркивалось, раздел 9 «Акцизы», детализируя отдельными главами налогообложение товаров, производимых, реализуемых в Республике Казахстан, и подакцизных видов деятельности (глава 43), а также налогообложение импорта подакцизных товаров (глава 44), сосредотачивает в главе 42 «Общие положения» установления, имеющие родовой, обобщающий характер и относящиеся к моделям акцизного налогообложения в контексте глав 24 и 44. Статья, определяющая понятие ставки акциза, помещена в главе 42.

Выделение казахским налоговым законодательством в качестве подакцизных видов деятельности (игорный бизнес, организация и проведение лотерей) обусловливает довольно специфический аспект регулирования ставок акциза. Так, п. 4 ст. 258 Налогового кодекса Республики Казахстан определяет, что на объекты игорного бизнеса Правительством Республики Казахстан устанавливаются максимальный и минимальный пределы базовой ставки акциза из расчета на год. В пределах установленных базовых ставок на объекты игорного бизнеса местные правительственные органы устанавливают единую ставку акциза для всех налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на территории одной административно-территориальной единицы. Следует обратить внимание в данном случае на несколько моментов. Во-первых, если исходить из того, что акциз устанавливается на объекты игорного бизнеса, то в конечном счете мы приходим к его оценке как имущественного налога, что полностью противоречит природе данной разновидности косвенного платежа. Во-вторых, своеобразие данной нормы предполагает несколько уровней делегирований полномочий по установлению ставки: сначала — Правительству Республики Казахстан, а затем — местным правительственным органам. Такая конструкция не только ставит под сомнение возможность единой

¹ Пункт 1 ст. 258 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

организации системы налогообложения на всей территории государства, но и может породить нелогичные и необъективные преференции на местах.

Схожий подход характерен (правда, в значительно более усеченной форме) и для налогового законодательства Азербайджанской Республики. Здесь также правом установления ставок акцизов наделяются соответствующие органы исполнительной власти¹. При этом законодатель не детализирует и не уточняет ни типы, ни разновидности, ни уровень ставок акциза. Примечательно, что при этом закрепляется специфическая норма. Так, в соответствии со ст. 187 Налогового кодекса Азербайджанской Республики экспорт подакцизных товаров облагается по нулевой ставке. Это по сути единственное положение данного акта, связанное с некой определенностью ставки акциза. Трудно однозначно оценить такую норму. Экспорт подакцизных товаров традиционно входит в систему налоговых освобождений, поэтому основной массой законодательств эта норма не используется. Наличие нулевой ставки акциза обуславливает лишь сохранение учета и отчетности по данным операциям при отсутствии обязанности уплаты налога. Только в этом смысле можно рассматривать наличие такой нормы в азербайджанском налоговом законодательстве.

Имеет смысл задуматься над замечанием Г. В. Бех о перспективности введения корректировочных коэффициентов в отношении ставок акциза. «Подобные коэффициенты выравняли бы положение производителей, которые находятся в разных естественных условиях. Иначе говоря, посредством такого механизма акцизного сбора государство получило бы ту часть продукта производителя, которая ему достается по независящим от него причинам (более удачное расположение относительно рынков сырья или сбыта, более высокая естественная плодородность земли и т. п.). При этом более высокие коэффициенты взимания акцизного сбора должны действовать в регионах с лучшими естественными условиями, а низкие или нулевые — в регионах со средними условиями или ниже их»². Действительно, с помощью данных коэффициентов может происходить перераспределение в бюджеты монопольной ренты

¹ Статья 190 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

² Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 104.

или дифференциальной земельной ренты I (получаемой в зависимости от более выгодного естественного плодородия и месторасположения). Однако этого же можно достичь и простым размещением в перечне подакцизных товаров соответствующих разновидностей продукции, корректировкой уровня ставок акциза. Тем не менее, такое предложение довольно логично и при соответствующем обосновании может быть использовано в законодательстве.

Подобная конструкция использовалась в законодательстве Российской Федерации при дифференциации ставок акцизного сбора по плательщикам, добывающим нефть и газовый конденсат, которые добывались из месторождений с относительно лучшими горно-геологическими и экономико-географическими характеристиками. Система ставок акцизного сбора на нефть, включая газовый конденсат и природный газ, осенью 1992 года дифференцировалась для нефтегазодобывающих предприятий (объединений) от 5% (Юганскнефтегаз, Мегионнефтегаз, Краснодарнефтегаз) до 30% (Удмуртнефть, Грознефть, Оренбургнефть и т. д.)¹. Уже через год ставки были существенно изменены, и Постановлением Правительства Российской Федерации «Об изменении ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» они колебались от 5% (Ставропольнефтегаз, Пурнефтегаз) до 42% (АО «Черногорнефть», Грознефть, Калининградморнефтегаз)². В середине 1994 года произошло принципиальное изменение в исчислении акциза с переходом от относительных ставок к твердым. Так, размеры базовых ставок акциза на нефть и газовый конденсат стали устанавливаться в рублях на 1 тонну. При этом они были дифференцированы по отдельным предприятиям, а начиная с июля 1994 года применялась ежемесячная индексация ставки для нефтегазодобывающих предприятий, исходя из изменения курса рубля к доллару США за предыдущий месяц.

В дальнейшем ставки корректировались, и этот подход был существенно изменен. Дело в том, что дифференциация ставок

¹ Постановление Правительства Российской Федерации «Об акцизном сборе на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» от 1 ноября 1992 года № 847 // Экономическая газета. – 1992. – № 42, ноябрь. – С. 4.

² Постановление Правительства Российской Федерации «Об изменении ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» от 13 сентября 1993 года № 910 // Экономическая газета. – 1993. – № 39, сентябрь. – С. 13.

акциза, установление их на более низком уровне или, наоборот, повышение должны быть ориентированы не на конкретных плательщиков, а связывать налоговую обязанность их с условиями и особенностями отдельных месторождений. На этом и основывалось Постановление Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 14. 06. 2001 № 3419/00, в котором подчеркивалось, что Постановлением от 08. 04. 1997 № 408 Правительство Российской Федерации ввело дифференцированные ставки акциза на нефть не по месторождениям, а для конкретных предприятий. Это противоречило на тот момент Закону Российской Федерации «Об акцизах», который и закреплял дифференцированные ставки. По ставкам, закрепленным последним актом, и следовало исчислять акциз¹.

3.7. Льготы по акцизному сбору

Правовое регулирование льгот при акцизном налогообложении отличаются некоторой производностью, льготы в данном случае реализуются как определенные освобождения второго уровня. Следовало учитывать, что построение акцизного обложения предполагает формирование закрытого перечня подакцизных товаров, с реализацией которых связывается возникновение налоговой обязанности по акцизу. Поэтому какие-либо освобождения, связанные с уточнением предмета налогообложения, исключением из перечня подакцизных товаров, нелогичны. Законодатель и так довольно избирательно составляет этот перечень, чтобы впоследствии какие-либо товары исключать из него. Именно поэтому льготы по акцизному сбору касаются особенностей оборота подакцизных товаров либо специфического назначения их использования (автомобили специального назначения, спирт для производства лекарственных и ветеринарных препаратов и т. п.).

Налоговыми законодательствами используется несколько разновидностей льгот по акцизу. Наиболее востребованы следующие варианты:

а) освобождение отдельных элементов объекта налогообложения;

¹ Судебная практика по налоговым спорам // Налоги и финансовое право. – 2002. – № 11. – С. 226.

- б) льготы при определении налоговой базы;
- в) использование льготных налоговых ставок¹.

Первоначально количество льгот по акцизному сбору в Украине было очень невелико и сводилось по сути к единственной разновидности — реализации товаров на экспорт. Так, в соответствии со ст. 5 Закона Украины «Об акцизном сборе» акцизный сбор не уплачивался при реализации подакцизных товаров (продукции), если иное не предусматривалось межправительственными соглашениями². Речь шла об освобождении от уплаты акциза любого подакцизного товара при условии его реализации на экспорт. Интересно, что частью 2 этой же статьи закреплялось довольно перспективное и логичное положение. Законодатель фактически классифицировал виды льгот по акцизному сбору и выделил в ч. 1 ст. 5 основные льготы, а в ч. 2 ст. 5 — дополнительные.

«Дополнительные льготы по акцизному сбору по отдельным товарам и плательщикам устанавливаются Кабинетом Министров Украины, а также местными Советами народных депутатов в части сумм, которые зачисляются в местные бюджеты»³. Следует остановиться на нескольких положениях этой нормы. Во-первых, компетенция по установлению одного из элементов правового механизма налога делегировалась Кабинету Министров Украины. Это положение было несколько противоречиво, поскольку даже перечень товаров (продукции), на которые устанавливался акцизный сбор, и его ставки утверждались Верховной Радой Украины⁴. Закон же открывал возможность Кабинету Министров Украины изменять содержание законодательного регулирования акцизного сбора, которое осуществлялось Верховной Радой Украины. Во-вторых, закреплялось довольно логичное и, на наш взгляд, перспективное направление в оценке компетенции по введению нало-

¹ Использование льготной налоговой ставки по акцизному сбору довольно специфично. Следует учитывать, что здесь нет базовой налоговой ставки, и поэтому нельзя говорить о возможности установления пониженной налоговой ставки. По каждому виду подакцизных товаров устанавливается своя отдельная (преимущественно выраженная в твердой денежной сумме) ставка. Поэтому в качестве льготной налоговой ставки по акцизному сбору можно рассматривать, по сути, единственную — нулевую.

² Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 12. — Ст. 172.

³ Часть 2 ст. 5 Закона Украины «Об акцизном сборе».

⁴ Часть 2 ст. 1 Закона Украины «Об акцизном сборе».

говых льгот. Видимо, не совсем верно закреплять ее исключительно за Верховной Радой Украины. Это безусловно, когда речь идет о налогах или той части налога, которые поступают в Государственный бюджет, формирование которого является исключительной компетенцией данного органа государственной власти. Если же речь идет о налоговых поступлениях, за счет которых формируются местные бюджеты, то вероятнее всего решение о предоставлении освобождений по ним должен принимать представитель собственника денежных средств, представитель территориальной громады — местные советы. Именно поэтому ч. 2 ст. 5 Закона Украины «Об акцизном сборе» представляется довольно логичной и рациональной.

Декретом Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 26 декабря 1992 года был расширен перечень налоговых льгот. Так, акцизный сбор не взимался:

1) при реализации подакцизных товаров (продукции) на экспорт за иностранную валюту. Примечательно, что если универсальный акциз — налог на добавленную стоимость вообще не взимался при экспорте товаров, работ, услуг за пределы таможенных границ Украины, то при экспорте подакцизных товаров по бартерным контрактам (или по контрактам, которыми предусмотрено поступление на счет экспортера национальной валюты — гривни) акцизный сбор подлежал включению в цену отгруженной продукции и уплате в бюджет в установленные сроки. Подтверждением экспорта подакцизных товаров за иностранную валюту являлась надлежащим образом оформленная декларация и выписка о поступлении иностранной валюты за эту продукцию на валютный счет;

2) при реализации легковых автомобилей законодателем были выделены две категории данной разновидности подакцизных товаров, которые освобождались от уплаты акцизного сбора. Особенностью их являлось специальное назначение в использовании. К таким легковым автомобилям относились автомобили:

а) специального назначения (милиция, скорая медицинская помощь и т. д.) по перечню, который определялся Кабинетом Министров Украины;

б) специального назначения для инвалидов, оплата стоимости которых производилась органами социального обеспечения.

Указанная льгота по акцизному сбору распространялась как на легковые автомобили специального назначения отечественного производства, так и на легковые автомобили специального назначения, которые ввозились на таможенную территорию Украины.

К середине 90-х годов данная категория льготлируемых подакцизных товаров была несколько расширена. Так, в соответствии со ст. 4 Закона Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые транспортные средства, шины к ним» предусмотрено освобождение до 2007 года от обложения акцизным сбором оборотов от реализации легковых и грузопассажирских автомобилей, производимых украинскими предприятиями всех форм собственности¹. Кроме того, в соответствии с Законом Украины от 12 июня 1997 года «О внесении изменений в Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые транспортные средства, шины к ним»», который введен в действие с 8 июля 1996 года, предусмотрено также освобождение до 2007 года от обложения акцизным сбором оборотов от реализации мотоциклов, которые производятся украинскими предприятиями всех форм собственности².

Данные льготы детализировались Порядком, утвержденным Кабинетом Министров Украины (№ 155 от 16 февраля 1998 года)³, и распространялись на транспортные средства, выпускаемые на украинских предприятиях из импортных и изготовленных в Украине комплектующих, при условии производства не менее 1000 штук автомобилей и 1000 штук мотоциклов в год. На предприятия, которые начали производство не с начала года, указанная льгота распространялась только при условии производства автомобилей и мотоциклов из расчета 1000 штук в год пропорционально периоду первого года производства. Обороты от реализации шин для легковых автомобилей, которые производились украинскими предприятиями всех форм собственности, при условии производства не менее 100 000 шин в год, также освобождались от обложения акцизным сбором.

Некоторое время в качестве льготлируемой рассматривалась реализация этилового спирта, используемого на приготовление

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 32. – Ст. 151.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 34. – Ст. 212.

³ Офіційний вісник України. – 1998. – № 7. – Ст. 249.

лекарственных средств и ветеринарных препаратов. В соответствии с Законом Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной таможенной пошлины на спирт этиловый и алкогольные напитки»»¹ ставка акцизного сбора на такой спирт устанавливалась в размере 0,12 грн. за 1 л стопроцентного спирта. Однако Законом Украины «О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»» от 22 марта 2001 года² данная норма исчезла из действующей редакции Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе». Немногословность законодателя относительно этой стороны акцизов вполне объяснима — зачем закладывать громоздкий рычаг льгот в виде самостоятельной нормы, когда можно вносить оперативные изменения в перечень товаров (продукции), на которые устанавливается акцизный сбор, и ставки этого сбора, что и будет более приемлемым и решающим для плательщика.

К началу 2006 года система льгот по акцизному сбору несколько расширилась, сохранив при этом уже традиционные освобождения. Так, в соответствии со ст. 5 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» акцизный сбор не взимается с товаров, которые были вывезены (экспортированы) плательщиком акцизного сбора за пределы таможенной территории Украины. Товары считаются вывезенными (экспортированными) плательщиком налога за пределы таможенной территории Украины в случае, когда их вывоз (экспортирование) засвидетельствован должным образом оформленной таможенной декларацией.

Акцизный сбор не взимается с подакцизных товаров, которые импортируются на таможенную территорию Украины, если с таких товаров согласно законодательству Украины не взимается налог на добавленную стоимость в связи с освобождением, предусмотренным для транзитных товаров, товаров на таможенных складах, реэкспортируемых товаров, товаров, которые направляются в магазины беспошлинной торговли, товаров, которые предназначаются для переработки под таможенным контролем. Если в отмеченных случаях таможенным законодательством Украины предусматривается требование предоставления банковской гарантии или другое

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – № 34. – Ст. 211.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 2001. – № 20. – Ст. 97.

требование, такое требование применяется и для целей акцизного сбора. Акцизный сбор взимается органами таможенной службы Украины с таких товаров, если позже относительно них возникает обязательство по уплате налога на добавленную стоимость.

Не подлежит налогообложению оборот от реализации легковых автомобилей специального назначения для инвалидов, оплата стоимости которых осуществляется органами социального обеспечения, а также легковых автомобилей специального назначения (скорая медицинская помощь и для потребностей подразделений МЧС), оплата стоимости которых осуществляется за счет средств Государственного и местных бюджетов. Акцизный сбор не взимается также при вывозе с таможенной территории Украины подакцизной продукции, приобретенной инвестором в собственность на условиях соглашения о распределении продукции¹.

На некоторую нелогичность в расположении статей Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» указывает Г. В. Бех². Она аргументированно отмечает, что структура законодательного акта должна отражать логику налогового механизма, последовательность его элементов. Законодательному закреплению льгот по акцизному сбору (ст. 5) предшествует статья, регулирующая исчисление акцизного сбора (ст. 4). В этом случае довольно сомнительно, что можно применить последнюю норму до того, как выделить льготлируемые обороты подакцизных товаров (продукции). На стадии исчисления акцизного сбора уже должны быть четко определены плательщик, объект, ставка, использованы налоговые освобождения. Исчисление акцизного сбора предполагает своеобразную итоговую реализацию, действие законодательно определенных элементов налогового механизма. Выделение же одного из них после исчисления акцизного сбора в определенной степени противоречиво.

Конкретные льготы по соответствующим товарам (продукции) закрепляются отдельными законами, которые устанавливают перечень товаров данного вида и ставки на них. Так, например, по-

¹ Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» №18-92 от 26. 12. 1992 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

² Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 107.

ниженные ставки акцизного сбора на некоторые транспортные средства устанавливаются на новые автомобили и легковые и транспортные средства, предназначенные главным образом для перевозки людей по сравнению с автомобилями, которые использовались в течение 5 лет и больше. При этом к использовавшимся транспортным средствам законодатель относил те, на которые были или есть регистрационные документы, выданные уполномоченными государственными органами, в том числе иностранными, дающие право эксплуатировать эти транспортные средства¹. Нулевая ставка применяется при налогообложении акцизом спирта этилового и алкогольных напитков². Такая же льгота применяется и относительно высокооктановых кислородосодержащих примесей к бензинам³ и к табачным изделиям⁴.

Система льгот по акцизу в российском налоговом законодательстве более детализирована. Следует обратить внимание при этом, что следствием детализации является определенная рассредоточенность налоговых освобождений по всей главе 22 «Акцизы» Налогового кодекса Российской Федерации. В отличие от украинского налогового законодательства, которое практически все налоговые льготы по акцизному сбору концентрирует в ст. 5 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе», здесь необходимо проанализировать несколько отдельных статей, чтобы составить представление о льготах в области акцизного налогообложения.

Прежде всего, речь идет об исключениях из объекта налогообложения. Статья 183 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» закрепляет закрытый перечень следующих операций:

¹ Статья 1 Закона Украины «О ставках акцизного сбора на некоторые транспортные средства» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 32. – Ст. 151.

² Статья 1 Закона Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 28. – Ст. 131.

³ Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 208.

⁴ Статья 1 Закона Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 8. – Ст. 32.

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли, а также операции, являющиеся объектами налогообложения в соответствии с подпунктами 2, 3 и 4 пункта 1 ст. 182 настоящего Кодекса, с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под режим таможенного экспорта;

3) реализация нефтепродуктов налогоплательщиком;

4) первичная реализация (передача конфискованных) и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение¹.

Данные операции не подлежат налогообложению только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров. Пункт 3 данной статьи делает важный акцент на исключении из системы подобных налоговых освобождений. Так, не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность. Логичность данного уточнения основывается на том, что в противном случае государство как собственник налоговых поступлений вынуждено было бы вводить налог на самого себя.

К 2006 году произошел определенный возврат к подходу законодателя к налоговым льготам по акцизу. Как и ранее Законом Российской Федерации «Об акцизах», ст. 183 Налогового кодекса Российской Федерации не относит к льготным операциям по реализации организациями денатурированного этилового спирта из всех видов сырья и денатурированной спиртосодержащей продукции. Первоначальной редакцией главы 22 Налогового кодекса

¹ Пункт 1 ст. 183 Налогового кодекса Российской Федерации.

Российской Федерации операции с такой продукцией были отнесены к объектам налогообложения только при определенных условиях (изготовление в соответствии с утвержденными нормативными и техническими документами; государственная регистрация в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти; внесение в Государственный реестр этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья или в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции)¹.

Соответствующие реестры не только детализируют условия и основания применения налоговых льгот, но фактически опредмечивают налоговую обязанность, позволяют выразить ее в конкретной сумме. Например, не любая спиртосодержащая продукция могла рассматриваться в качестве предмета начисления акцизного сбора. Значительную долю продукции, реализуемой аптеками, лечебными учреждениями и по индивидуальным рецептам, составляла спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта 70% и 90%. Однако в соответствии с Государственным реестром лекарственных средств она относилась к антисептическим лекарственным средствам, а не спиртам этиловым, поэтому в данном случае она не только не попадала под налоговую льготу, но и вообще операции с ней не рассматривались в качестве подакцизных².

Нужно иметь в виду, что в данном случае речь шла о довольно сложной конструкции использования налоговой льготы. Предоставление лицензии и регистрационного удостоверения являлось условием лишь осуществления деятельности по производству такой продукции, но не условием ее реализации, а тем более предоставления льгот при реализации. Для последнего необходимо было обеспечить легализацию условий продажи подобных товаров, иметь специальное разрешение и установленную Правительством Российской Федерации квоту³. Исчезновение из перечня подакциз-

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 177–178.

² См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 444.

³ См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. – С. 442.

ных минерального сырья и природного газа обусловило исчезновение и соответствующих разновидностей налоговых льгот.

Сложный механизм реализации налоговой льготы закреплен законодателем относительно реализации подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в рамках нормы естественной убыли. Абсолютно логично подчеркивается, что данный вид операций имеет особый правовой режим¹. Содержание реализации данного режима закреплены статьей 184 «Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации» Налогового кодекса Российской Федерации. Прежде всего, такая льгота имеет четко выраженный заявительный характер и специальный порядок налогообложения подобных операций предусматривает представление налогоплательщиком определенного перечня документов, подтверждающих обоснованность освобождения от уплаты акциза². Превышение предоставленного в этом случае 180-дневного срока для подтверждения обоснованности освобождения от акциза влекло за собой обязанность налогоплательщика уплатить акциз в общем порядке. Однако при этом сохранялось его право на возможность возмещения уплаченного налога³.

Кроме этого, налоговая льгота по данной разновидности операций предоставляется исключительно при условии фактического вывоза товаров за пределы государства и именно в таможенном режиме экспорта. Такая льгота предполагает освобождение от налогообложения подобных операций в полной мере, исключение всего комплекса обязанностей налогоплательщика (по налоговому учету, уплате, отчетности), в отличие от использования нулевой ставки, обеспечивающей освобождение только от обязанности уплаты налога. И, наконец, реализация этой налоговой льготы обуславливает расширение субъектного состава данного отношения, появление участника, выполняющего функцию поручителя.

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 179.

² Пункт 7 ст. 198 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ См.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалова. – С. 442.

Наличие этого субъекта позволяет делегировать ему обязанности уплатить сумму акциза и соответствующей пени в случае невыполнения обязанности налогоплательщиком. При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации¹.

Хотя и незначительной, но довольно специфической и важной является разновидность налоговых льгот по акцизу при регулировании налоговой ставки. Так, нулевая ставка применяется при налогообложении пива с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно и автомобилей легковых с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно².

Специфической и в некотором смысле противоречивой разновидностью налоговой льготы по акцизу являются налоговые вычеты, на которые уменьшается налоговая обязанность плательщика. Учитывая определенную сложность и важность данной конструкции, содержание правового регулирования налоговых вычетов рассмотрим отдельно.

Освобождения при уплате акцизного сбора по налоговому законодательству Азербайджанской Республики предполагают четыре категории льгот. От уплаты акциза освобождаются:

1) ввоз 3 литров алкогольных напитков и 3 блоков сигарет физическим лицом для собственного потребления, а также для лиц, въезжающих в Азербайджанскую Республику на автомобиле, — содержимое топливного бака, предусмотренное техническим паспортом того же автомобиля;

2) товары, провозимые транзитом через территорию Азербайджанской Республики;

3) временный импорт товаров на территорию Азербайджанской Республики, за исключением товаров, предназначенных для реэкспорта;

4) товары, предназначенные для реэкспорта и гарантированные залоговым обеспечением³.

¹ Пункт 2 ст. 184. Налогового кодекса Российской Федерации.

² Подробнее о нулевой ставке акциза речь шла в подразделе 3. 6.

³ Пункт 1 ст. 188 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

Подобная незначительность освобождений по акцизу вовсе не означает поверхностного подхода к регулированию льгот по акцизу, поскольку перечень подакцизных товаров и ставки (а в данном случае речь может идти и о нулевой ставке) в соответствии с п. 2 ст. 190 Налогового кодекса Азербайджанской Республики устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Примечательно, что предоставление льгот по акцизу Налоговым кодексом Азербайджанской Республики фактически объединено с предоставлением освобождений по таможенной пошлине. Так, в соответствии с п. 2 ст. 188 Налогового кодекса Азербайджанской Республики освобождения от акцизов применяются только в случае, когда выполняются условия освобождения от таможенной пошлины. Если для целей взимания таможенной пошлины импорт подпадает под действие режима возврата пошлины или если требуется оплата таможенной пошлины в случае нарушения условий освобождения, то тот же режим применяется к взиманию акциза.

Не безоговорочно можно принять такое объединение налогового и таможенного режима. Действительно, в данном случае речь идет об объединении оснований уплаты обязательных платежей (акциза и таможенной пошлины). Однако условия их уплаты, характер и способы исчисления, бюджеты, а иногда и плательщики вряд ли будут полностью совпадать. Именно поэтому трудно подобным образом их объединить в единую конструкцию.

Регулирование льгот по акцизу налоговым законодательством Республики Казахстан осуществляется преимущественно нормами глав 43 и 44 Налогового кодекса Республики Казахстан, которые детализируют применение акцизного обложения по подакцизным товарам, производимым, реализуемым в Республике Казахстан и при импорте подакцизных товаров. Конечно, возможность предоставления льгот закрепляется и главой 42 «Общие положения», когда речь идет об утверждении ставок акцизов Правительством Республики Казахстан¹.

Определенные разновидности налоговых льгот закрепляются в контексте разновидностей акциза. Так, не подлежат обложению акцизом при налогообложении подакцизных товаров, производи-

¹ Пункт 1 ст. 258 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

мых, реализуемых в Республике Казахстан, и подакцизных видов деятельности:

1) экспорт подакцизных товаров;

2) спирт этиловый в пределах квот, определяемых уполномоченным государственным органом по контролю за производством и оборотом этилового спирта, отпускаемый:

— для изготовления лечебных и фармацевтических препаратов при наличии у товаропроизводителей лицензии Республики Казахстан на право производства указанной продукции;

— государственным медицинским учреждениям;

3) спиртосодержащая продукция медицинского назначения (кроме бальзамов), розлитая в потребительскую тару емкостью не более 0,1 литра и зарегистрированная в соответствии с законодательством Республики Казахстан в качестве лекарственного средства¹.

В целях предоставления льгот отдельной статьей регулируется подтверждение экспорта подакцизных товаров, которое должно осуществляться налогоплательщиком в течение 60 рабочих дней по месту регистрации. При этом в налоговый орган должны предоставляться договор (контракт) на поставку экспортируемых подакцизных товаров; грузовая таможенная декларация; копии товаросопроводительных документов; платежные документы и выписка банка².

Относительно другого типа подакцизных товаров — обращающихся в режиме импорта, освобождение их от уплаты акциза закреплено ст. 278 Налогового кодекса Республики Казахстан³. Так, акцизами не облагаются подакцизные товары, импортируемые физическими лицами по нормам, утвержденным Правительством Республики Казахстан.

Отдельно определены импортируемые товары, которые освобождаются от уплаты акциза независимо от детализации этой льготы Правительством Республики Казахстан. К ним относятся:

1) подакцизные товары, необходимые для эксплуатации транспортных средств, осуществляющих международные перевозки во время

¹ Пункт 2 ст. 259 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

² Пункт 1 ст. 268 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

³ Статья 278 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

следования в пути и в пунктах промежуточной остановки, а также приобретенные за границей для ликвидации аварии (поломки);

2) товары, оказавшиеся вследствие повреждения до пропуска их через таможенную границу Республики Казахстан непригодными к использованию в качестве изделий и материалов;

3) товары, ввезенные для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, и освобождаемые в соответствии с международными договорами, участником которых является Республика Казахстан;

4) товары, перемещаемые через таможенную границу Республики Казахстан, освобожденные в рамках таможенных режимов, установленных таможенным законодательством Республики Казахстан, за исключением режима «Выпуск товаров для свободного перемещения»;

5) спиртосодержащая продукция медицинского назначения (кроме бальзамов), розлитая в потребительскую тару емкостью не более 0,1 литра и зарегистрированная в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан.

3.8. Исчисление акцизного сбора

Анализируя особенности исчисления и уплаты акцизного сбора, необходимо учитывать специфику данной разновидности косвенного налога. Исчисление и уплата акцизного сбора во многом совпадают с аналогичными процессами по налогу на добавленную стоимость. Принципиальная разница состоит в том, что по акцизам исчисление стоимостных форм выражения связывается только с товарами (продукцией), тогда как по налогу на добавленную стоимость помимо этих предметов налогообложения оно затрагивает также реализацию работ и услуг.

При исчислении акцизного сбора следует разграничивать такие понятия, как «сумма налога, предъявляемая покупателю», и «сумма налога, подлежащая уплате». Это связано с размежеванием

формального и реального плательщика при косвенном налогообложении. Сумма налога, предъявляемая покупателю, выражает отношения между формальным и реальным плательщиком акциза, между лицом, которое реально предоставляет деньги для уплаты акциза в цене реализации товара (продукции), и лицом, которое рассматривается законодателем в качестве плательщика акцизного сбора и перечисляет сумму налога в бюджет. Сумма налога, подлежащая уплате, характеризует отношения между формальным плательщиком акцизного сбора (то есть определенным таковым в соответствующем законодательном акте) и собственником поступлений от уплаты данного налога (государством или территориальными громадами). Законодатель, исходя из этого, преимущественно останавливается на регулировании второго аспекта отношений, делая акцент на характеристике сумм акцизного сбора, подлежащего уплате. Разграничение сумм налога, предъявляемых покупателю, и сумм налога, подлежащего уплате, связано также с использованием льгот при акцизном налогообложении, которые могут не распространяться на суммы налога, предъявляемые покупателю, и быть обязательно учтены при уплате акциза.

Российское налоговое законодательство детально анализирует этот момент и четко разграничивает отдельными статьями Налогового кодекса Российской Федерации (ст. 198 «Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю»; ст. 202 «Сумма акциза, подлежащая уплате»). Налогоплательщик, осуществляющий операции с подакцизными товарами, обязан предъявить к уплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья (материалов) соответствующую сумму акциза. В расчетных документах, первичных учетных документах и счет-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой. При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, расчетные документы, первичные учетные документы и счет-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза». При реализации (передаче) подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара. При этом на ярлыках товара и

ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется. При совершении операций с подакцизными нефтепродуктами и вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта устанавливается особый порядок исчисления и учета акциза¹.

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, определяется по итогам каждого налогового периода. В соответствии со ст. 192 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым периодом признается календарный месяц. Именно по окончании этого периода определяется сумма акциза, которую обязан уплатить налогоплательщик, осуществляющий операции с подакцизными товарами, уменьшенная на налоговые вычеты². Если сумма налоговых вычетов в каком-либо периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, то налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает. Сумма превышения налоговых вычетов над суммой, исчисленной по операциям с подакцизными товарами (продукцией), подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу. Сумма акциза, подлежащая уплате, при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию либо налогоплательщиками, осуществляющими первичную реализацию подакцизных товаров, происходящих и ввезенных с территории государств — участников Таможенного союза без таможенного оформления, определяется в особом порядке³.

Порядок исчисления акциза определяется ст. 194 Налогового кодекса Российской Федерации. Он дифференцирован законодателем в зависимости от типа ставки акцизного сбора. Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой

¹ Подпункты 5–7 ст. 198 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Статья 200 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Подпункты 3, 4 ст. 202 Налогового кодекса Российской Федерации.

базы. При комбинированной налоговой ставке сумма акциза исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости подакцизных товаров.

Общая сумма акциза представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида подакцизных товаров и облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам. Сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации которых относится к данному налоговому периоду. В случае если налогоплательщик не осуществляет раздельного учета, то сумма акциза определяется исходя из максимальной из применяемых плательщиком налоговой ставки от единой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Налоговым законодательством Республики Казахстан детализируется только исчисление суммы акциза при налогообложении подакцизных товаров, производимых, реализуемых в Республике Казахстан, и подакцизных видов деятельности. Так, ст. 269 Налогового кодекса Республики Казахстан определяет, что исчисление суммы акциза производится путем применения установленной ставки акциза к налоговой базе. Сумма акциза по игорному бизнесу определяется путем применения ставки акциза, установленной на налоговый период, к количеству объектов обложения. При изменении в налоговом периоде количества объектов обложения сумма акциза на введенный (выбывший) объект уплачивается в полном объеме¹.

Особенности исчисления акцизного сбора могут быть дифференцированы исходя не только из типа ставки акцизного сбора, но и из характера подакцизных товаров (продукции). Основываясь на этом критерии, порядок исчисления акцизного сбора разграничивается:

— с товаров (продукции), которые изготовлены и реализуются на территории Украины, акцизный сбор исчисляется в твердых ставках

¹ Закон Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

в кратной величине (ЭКЮ, евро и т. д.) с единицы (литр, килограмм, штука, сантиметры кубические) или по ставкам в процентах к обороту от реализации товаров (продукции). При этом оборот от реализации включает непосредственно сумму акцизного сбора и уплачивается в валюте Украины по курсу Национального банка Украины. В данном случае может применяться обменный курс Национального банка Украины либо ставка рефинансирования, действующие на первый день квартала, в котором осуществляется реализация товара (продукции), остающиеся неизменными на протяжении квартала;

— с товаров (продукции), которые импортируются в Украину, акцизный сбор исчисляется в твердых ставках в кратной величине (ЭКЮ, евро и т. д.) с единицы налогообложения (литр, килограмм, штука, см³ и т. д.) или в валюте Украины. В данном случае может применяться обменный курс Национального банка Украины либо ставка рефинансирования, действующие на весь день подачи таможенной декларации (исходя из таможенной (закупочной) стоимости с учетом фактически оплаченных сумм таможенных сборов, ввозной пошлины и акцизного сбора без НДС).

Использованию при определении кратной ставки евро предшествовала ориентация законодателя на применение ЭКЮ. Особенности этой процедуры уточнялись специальными письмами Государственной налоговой администрации Украины¹. Согласно принятым в 1996 году Законам Украины от 6 февраля 1996 года № 30/96_ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на табачные изделия», от 7 мая 1996 года № 178/96-ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на спирт этиловый и алкогольные напитки», от 24 мая 1996 года № 216/96-ВР на некоторые транспортные средства и шины к ним» и от 11 июля 1996 года № 313/96-ВР «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» акцизный сбор, вычисленный в ЭКЮ, с товаров (продукции), произведенных и реализуемых в Украине, платится в валюте Украины по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины, который действует на первый день квартала, в котором осуществляется реализация товара (продукции), и остается неизменным на протяжении квартала.

¹ Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 27.12.1996 г. № 16-1221 / 10 – 1813; Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 09. 09. 1997 г. № 16-1221 / 10 – 7232.

В соответствии с Положением об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине, утвержденном постановлением Кабинета Министров Украины от 3 апреля 1993 года № 250 (с внесенными изменениями и дополнениями) при ведении бухгалтерского учета предприятие имеет право самостоятельно решать, что считается реализацией: отгрузка продукции или поступление средств на расчетный счет предприятия за предварительно отгруженные товары (продукцию). При этом предприятие должно обеспечить неизменность на протяжении текущего года принятой методологии.

Если на предприятии днем реализации принят день отгрузки продукции, то исходя из этого определяется финансовый результат от реализации продукции. Суммы акцизного сбора, вычисленные в ЭКЮ и включенные в конечную цену отгруженной продукции, подлежат уплате в валюте Украины по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины, который действует на первый день квартала, в котором состоялась отгрузка товара (продукции) покупателю.

Если на предприятии днем реализации принят день поступления средств на расчетный счет предприятия за предварительно отгруженные товары (продукцию), уплата акцизного сбора производится в валюте Украины по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины, который действует на первый день квартала, в котором поступили средства на расчетный счет предприятия за предварительно отгруженные товары (продукцию). Разница, которая возникает за счет изменения валютного курса ЭКЮ, между суммой акцизного сбора, которая в определенный срок подлежит уплате в бюджет, и суммой акцизного сбора, отмеченной в оформленных документах и включенной в продажную стоимость отгруженной продукции, относится на финансовые результаты предприятия.

При этом облагаемый налогом оборот от реализации подакцизных товаров и подлежащие уплате в бюджет суммы акцизного сбора включаются плательщиками в налоговую отчетность — расчет акцизного сбора (дополнение № 1 к Положению о сроках уплаты акцизного сбора и представления расчета акцизного сбора, утвержденному приказом Главной государственной налоговой инспекции Украины от 25. 12. 1995 г. № 99) за период, в котором в

зависимости от принятого порядка состоялась реализация товаров (продукции).

В отличие от российского налогового законодательства порядок исчисления акцизного сбора в Украине определяется более лаконично. Статья 6 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» устанавливает, что суммы акцизного сбора, подлежащие уплате, определяются плательщиками самостоятельно, исходя из объема реализованных подакцизных товаров (продукции) по установленным ставкам. Как правило, законодательные акты устанавливают общие веления относительно исчисления налогов. Соблюдается это и в отношении акцизного сбора, где на уровне налоговых законодательных актов отсутствуют формулы или схемы расчета, применяемые при исчислении акцизного сбора. Содержатся они преимущественно в инструкциях, положениях, разрабатываемых налоговыми органами.

Исчисление акцизного сбора зависит не только от специфики подакцизного товара (продукции) и характера операций с ними (при производстве на территории государства или импорте), но и от разновидности цены. Необходимость определения суммы акцизного сбора может возникать на разных стадиях, что существенно влияет на исчисление размера акцизного сбора. Исходя из этого можно разграничить:

1. Исчисление акцизного сбора в цене реализации производителя (отпускной цены предприятия) (с учетом акцизного сбора) осуществляется по формуле:

$$C_a = (C + P / 100\% - A) \times 100\%,$$

где: C_a — цена товара с акцизным сбором;

A — ставка акцизного сбора;

C — себестоимость продукции;

P — прибыль.

Аналогичным образом исчисляется сумма акцизного сбора:

$$M_a = C_a \times A / 100\%;$$

где: M_a — сумма акцизного сбора;

C_a — цена товара с акцизным сбором;

A — ставка акцизного сбора;

2. Исчисление акцизного сбора в цене реализации товаров (продукции) в свободном обороте (с учетом акцизного сбора и налога на добавленную стоимость) осуществляется по формуле:

$$C_a = (C + P / 100\% - A) \times 20\%$$

где: C_a — цена товара с акцизным сбором;

A — ставка акцизного сбора;

C — себестоимость продукции;

P — прибыль;

20% — ставка налога на добавленную стоимость.

3. Исчисление акцизного сбора на подакцизные товары, ввозимые на таможенную территорию Украины, осуществляется по формулам:

а) на предметы, не облагаемые пошлиной:

$$B \times A / 100;$$

б) на предметы, которые подлежат обложению пошлиной:

$$(B + M) \times A / 100;$$

в) на транспортные средства и запчасти к ним (кроме государств СНГ):

$$(B + Z + M) \times A / 100;$$

г) на транспортные средства и запчасти к ним (из государств СНГ):

$$(B + Z) \times A / 100,$$

где: B — таможенная стоимость подакцизных товаров;

A — ставка акцизного сбора;

M — сумма пошлины, начисляемая по ставкам на момент ввоза товаров;

Z — сумма таможенных сборов, подлежащая оплате при оформлении грузов.

С середины 1996 года был несколько изменен порядок исчисления акцизного сбора с импортных товаров, к которым применяются процентные ставки. Если ранее исчисление акцизного сбора производилось исходя из таможенной стоимости товара, пересчитанной по курсу НБУ, с учетом фактически оплаченных сумм пошлины и таможенных сборов (с включенным акцизным сбором), то с 12 августа 1996 года акцизный сбор исключался при подобной схеме определения цены. Так, до 12 августа 1996 года акцизный сбор определялся по формуле:

$$(C+Tc+Bn) \times A/100\%,$$

то, начиная с указанной даты, акцизный сбор исчисляется по формуле:

$$(C+Tc+Bn) \times A/100\% - A,$$

где: С — таможенная стоимость, пересчитанная в национальную валюту,

Tc — таможенные сборы;

Bn — ввозная пошлина;

A — ставка акцизного сбора в процентах.

Как уже подчеркивалось выше, исчисляться акцизный сбор может по ставкам в процентах к обороту с продаж и в твердых суммах с единицы реализованного товара. В первом случае акцизный сбор рассчитывается:

— по свободным ценам — исходя из их стоимости с учетом акцизного сбора, без налога на добавленную стоимость;

— по регулируемым ценам — исходя из стоимости товаров, реализуемых по государственным фиксированным и регулируемым ценам, без учета торговых скидок и НДС;

— при закупке импортных товаров — исходя из их таможенной стоимости. В этом случае использование твердых сумм с единицы реализованной продукции связывается в основном с ввозимыми товарами.

Необходимо при этом иметь в виду, что если в середине 90-х годов XX века практически в равной мере были востребованы все три подхода к исчислению акцизного сбора, то в современных условиях основной упор приходится на первый и третий. Переход к рыночному регулированию, определение налоговой обязанности исходя из свободных цен, уменьшение государственного вмешательства в управление экономическими процессами в значительной мере сузили основания использования регулируемых цен и применение государственных фиксированных цен.

3. 9. Уплата акцизного сбора

Действующее налоговое законодательство Украины не детализирует такой элемент правового механизма налога, как его уплату.

Показательно, что Налоговый кодекс Российской Федерации содержит определенные исходные начала, связанные с данным понятием. Так, ст. 58 этого акта устанавливает, что уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога или в ином порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. Уплата налога может осуществляться в наличной или безналичной форме в установленные сроки как непосредственно налогоплательщиком, так и налоговым агентом¹. Безусловно, данные установления касаются любого платежа, входящего в налоговую систему, хотя это и не означает абсолютной идентичности модели уплаты налога или сбора. Специфика уплаты определяется типом налога, характером и особенностями реализации обязанности по данному виду обязательного платежа.

Уплата акцизного сбора в полной мере отражает его особенности как специфического косвенного налога. Такая его характеристика связана не только с налогообложением операций по реализации специфичной группы товаров (продукции) — подакцизных, на что делается основной упор при характеристике специфики акциза, но и с особым способом уплаты. В системе налогообложения Украины, да и практически во всех налоговых системах, это единственный налог, уплата которого осуществляется своеобразным, только ему присущим способом — бандерольным. Содержание данного способа уплаты состоит фактически в авансовом перечислении суммы денежных обязательств по акцизу при приобретении марок акцизного сбора. Без оклеивания акцизными марками подакцизных товаров невозможна их реализация. Таким образом, приобретение марок происходит еще до непосредственной реализации подакцизной продукции, является фактически предпосылкой данной реализации. Правда, бандерольный способ уплаты акциза сочетается с традиционным, не вся подакцизная продукция связана с оклеиванием марками акцизного сбора перед продажей. Акциз с целого ряда подакцизных товаров уплачивается в традиционной форме.

Особенности перечисления денежных средств в бюджеты определяются видом акцизного сбора. Если это платеж от реализации импортных товаров, то срок его зависит от даты пересечения та-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации.

моженной границы или момента выпуска товара со склада в свободное использование на таможенной территории Украины в установленном порядке (при других таможенных режимах — в соответствии с этими режимами). Если средства поступают от производства и реализации подакцизных товаров, то уплата акцизного сбора зависит от даты совершения реализации.

Ставки акцизного сбора едины на всей территории государства и обеспечивают поступление средств в местный бюджет — частично с товаров, произведенных на данной территории (за исключением доли акцизного сбора, направленной в Государственный бюджет), и в Государственный бюджет — с товаров, ввезенных на территорию Украины. Данный критерий распределения поступлений от акцизного сбора достаточно логичный. Когда уплата акцизного сбора связана с пересечением таможенной границы (зависит от одной из характеристик, признаков государства в целом), то акцизный сбор поступает государству. Если же уплата акцизного сбора связана с положением, действиями и государства, и территориальных громад (при производстве и реализации подакцизных товаров на местах), то акцизный сбор пропорционально распределяется между государственным и соответствующим местным бюджетом. Обычно акцизный сбор перечисляется в бюджет по мере реализации товаров, продукции, исходя из ее фактических оборотов за истекший период. Если оборот не достигает высокого уровня, то перечисление акциза может осуществляться ежедекадно или ежемесячно.

Налоговое законодательство Украины в области регулирования акцизного обложения не принципиально корректировало нормы, связанные с закреплением порядка уплаты акцизного сбора. Так, Законом Украины об акцизном сборе было установлено, что суммы акцизного сбора по ввезенным на территорию Украины товарам засчитываются в республиканский бюджет, а по товарам, произведенным в Украине, — в местный бюджет по месту их производства и республиканский бюджет в соотношениях, установленных Верховной Радой Украины¹. Редакция ст. 4 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» фактически не изменила данное установление, заменив только понятие республиканского

¹ Часть 3 ст. 4 Закона Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 12. — Ст. 172.

бюджета на государственный бюджет, что соответствовало коррективке бюджетного законодательства¹. Неизменной осталась данная норма и в действующей редакции Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе».

Уплата акцизного сбора может быть дифференцирована в зависимости от оснований возникновения обязанности по уплате данного налога:

1. При производстве и реализации подакцизных товаров на территории Украины суммы акцизного сбора, подлежащие уплате, определяются плательщиком самостоятельно и уплачиваются в бюджет в такие сроки:

а) предприятиями-производителями, реализующими алкогольные напитки, включая спирт питьевой или этиловый, пиво, — на 3-й рабочий день после осуществления оборота с реализации;

б) предприятиями-производителями, реализующими табачные изделия, — ежемесячно до 16–20 числа месяца, следующего за отчетным, исходя из фактического объема реализации табачных изделий за прошедший месяц;

в) собственниками (заказчиками) алкогольных напитков, включая спирт питьевой или этиловый, пиво и табачные изделия, изготовленные на территории Украины с использованием давальческого сырья, — не позднее дня получения готовой продукции;

г) предприятиями (кроме предприятий-производителей), реализующими алкогольные напитки (включая спирт питьевой или этиловый, пиво, табачные изделия) и собственниками давальческого сырья, у которых среднемесячные суммы акцизного сбора за прошедший год составляли более 25 тысяч гривень, — ежедекадно 15–25 числа текущего месяца, 5 числа месяца, следующего за отчетным, исходя из фактического налогооблагаемого оборота за соответствующую декаду;

д) предприятиями (кроме предприятий-производителей), реализующими алкогольные напитки (включая спирт питьевой или этиловый, пиво, табачные изделия), и собственниками (заказчиками) таковых, изготовленных в пределах Украины с использованием давальческого сырья, у которых среднемесячные суммы акцизного сбора за прошедший год составляли до 25 тысяч гривень включи-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 12. – Ст. 172.

тельно, а также лицами, которые занимаются предпринимательской деятельностью без создания юридического лица и имеют постоянное местожительство на территории Украины, — ежемесячно, не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным, от фактического налогооблагаемого оборота за прошедший месяц. В такой же срок уплачивается в бюджет разница между суммами акцизного сбора, начисленными по месячному расчету, и суммами акцизного сбора, перечисленными декадными платежами, а также платежами, перечисленными предприятиями-производителями, реализующими алкогольные напитки (включая спирт питьевой или этиловый, пиво, табачные изделия) и собственниками (заказчиками) алкогольных напитков (включая спирт питьевой или этиловый, пиво и табачные изделия), изготовленных на территории Украины с использованием давальческого сырья.

2. При ввозе подакцизных товаров (продукции) на таможенную территорию Украины. Основанием для уплаты акцизного сбора является грузовая таможенная декларация, начисленная сумма акцизного сбора указывается отдельной строкой. В случае последующей реализации (обмена или передачи), включая реализацию за иностранную валюту импортных подакцизных товаров, ввезенных на территорию Украины, и товаров, приобретенных временно или на правах комиссии, по которым был уплачен акцизный сбор одновременно с уплатой таможенных платежей до или во время проведения таможенных процедур, перерасчет акцизного сбора, исходя из фактической цены реализации этих товаров, не проводится, а фактически уплаченные суммы акцизного сбора за реализованные товары на территории Украины за иностранную валюту не возмещаются.

В особом режиме происходит налогообложение импортных подакцизных товаров, ввезенных для производства подакцизных товаров, по которым до или во время проведения таможенных процедур не был уплачен акцизный сбор. Если они используются не для производства подакцизных товаров или реализуются не для производства подакцизных товаров, то исчисление акцизного сбора проводится, исходя из таможенной стоимости, пересчитанной по курсу Национального банка Украины. За основу берется курс, который действовал на день подачи грузовой таможенной декла-

рации, с учетом фактически уплаченных сумм пошлины и таможенных сборов.

Налоговое законодательство Российской Федерации более существенно детализирует сроки уплаты акциза. Так, ст. 204 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами. Уплата акциза при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, в отношении нефтепродуктов производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз:

— по нефтепродуктам, за исключением прямогонного бензина, — не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

— по прямогонному бензину — не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом налогоплательщики должны вести отдельный учет объема реализации указанной продукции.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на переработку прямогонного бензина, уплачивают акциз не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. При совершении операций с нефтепродуктами уплата суммы налога производится налогоплательщиком по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений исходя из доли налога, приходящейся на эти обособленные подразделения. Она определяется как величина удельного веса объема реализации

нефтепродуктов (в натуральном выражении) указанным обособленным подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов в целом по налогоплательщику. Исчисление сумм налога, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. Если указанные операции осуществляются налогоплательщиком через свои обособленные подразделения, расположенные на территории одного субъекта Российской Федерации и на одной территории с головным подразделением, сумма акциза может определяться налогоплательщиком централизованно и уплачиваться по месту нахождения головного подразделения.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, — не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию, — не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливаются таможенным законодательством Российской Федерации на основе положений главы 22 Налогового кодекса Российской Федерации¹. Аргументированно в данном случае проводится параллель между спецификой уплаты этой разновидности таможенного сбора и таможенными режимами, подчеркивается рациональность сочетания таможенного и налогового регулирования². Перемещение подакцизных товаров (продукции) через таможенную границу Российской Федерации осуществляется в условиях таможенного режима, который представляет собой совокупность положений, определяющих для таможенных целей положения товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу. Он определяет порядок перемещения товаров (продукции), особен-

¹ Статья 205 Налогового кодекса Российской Федерации.

² См.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. — С. 118–127.

ности таможенного оформления и контроля, периодичность и размеры таможенных платежей.

Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 185) устанавливаются три разновидности порядка уплаты акциза при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу:

1. При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию в зависимости от избранного таможенного режима. Количество таможенных режимов, закрепляемое Таможенным кодексом Российской Федерации, ориентировано на открытый перечень (15 разновидностей). При этом за Правительством Российской Федерации и Государственным таможенным комитетом России закреплено право в пределах своей компетенции устанавливать иные таможенные режимы. В данном случае уплата акциза осуществляется в следующем порядке:

а) при выпуске подакцизных товаров для свободного обращения и при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны акциз уплачивается в полном объеме;

б) при помещении подакцизных товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

в) при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;

г) при помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных Таможенным кодексом Российской Федерации;

д) при помещении подакцизных товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации.

Пересечение подакцизными товарами таможенной границы предусматривает не только наличие комплексных документов учета и отчетности, но и реализацию фактически комплексной компетенции специальных органов, осуществляющих контроль. Г. В. Бех разграничивает субъектов контроля при уплате акцизного сбора по подакцизным импортным товарам, подчеркивая, что в данной ситуации таможенные органы контролируют таможенное оформление подакцизных товаров, не подлежащих обозначению марками акцизного сбора, тогда как контроль за движением импортных подакцизных товаров, подлежащих обозначению марками акцизного сбора, осуществляется уже совместно таможенными органами с органами государственной налоговой службы¹.

Подтверждением уплаты акцизного сбора во время таможенного оформления таких товаров является заявление-расчет на получение марок с отметкой о полной уплате сумм акцизного сбора. Такие исчисления должны осуществляться исходя из ставок акцизного сбора и официального курса валют, установленного Национальным банком Украины на момент приобретения марок акцизного сбора. Отметку об уплате акцизного сбора ставит продавец марок. Товары, по которым не был уплачен акцизный сбор, таможенному оформлению не подлежат, кроме случаев, когда они освобождаются от налогообложения акцизным сбором в целом².

Уплатой акцизного сбора в данном случае считается момент оформления грузовой таможенной декларации³. При этом следует иметь в виду, что перемещение подакцизных товаров через таможенную границу Украины предполагает использование специфических форм учета на границе налогового и таможенного регулирования. В качестве такого комплексного документа используется

¹ См.: Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 114–115.

² Пункт 20 Положения о порядке начисления, сроках уплаты и предоставления расчета акцизного сбора: Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 19 марта 2001 года // Офіційний вісник України. – 2001. – № 14. – Ст. 636.

³ О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке взимания акцизного сбора в случае ввоза товаров субъектами внешнеэкономической деятельности на таможенную территорию Украины: Приказ Государственной таможенной службы Украины от 13 октября 2000 года // Офіційний вісник України. – 2000. – № 47. – Ст. 2055.

акцизная грузовая таможенная декларация, которая заполняется на унифицированном бланке и содержит сведения о грузе, ввозимом на территорию Украины с целью импорта. Этот документ используется таможенными органами для усиления контроля за таможенным оформлением подакцизного товара, на который установлен акцизный сбор. Акцизная декларация оформляется на одну партию товара. Оформление следующей акцизной декларации осуществляется после оформления в полном объеме грузовой таможенной декларации на импорт товара в Украину по предыдущей акцизной декларации.

Акцизные декларации подаются в таможенно по месту государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности вместе со следующими документами:

- 1) внешнеэкономическим контрактом;
- 2) двумя копиями платежного поручения, заверенными субъектом предпринимательской деятельности на сумму установленных платежей;
- 3) экземпляром заявки расчета с отметкой налоговой инспекции о сумме фактически уплаченного акцизного сбора во время покупки марок акцизного сбора.

Перечисление сумм акцизного сбора осуществляется на соответствующий счет таможенного органа. Следует согласиться с некоторой нелогичностью и противоречием данного положения¹. Действительно, Таблица кодов платежей бюджетной классификации Украины по доходам предполагает наличие специального счета, поступление на который обеспечивается действиями органов налоговой службы и на которые перечисляются суммы акцизного сбора по импортным товарам в зависимости от наименования группы подакцизных товаров. Таким образом, плательщик акцизного сбора обязан уплатить акцизный сбор на соответствующие счета таможенных органов, но только после того, как осуществлено перечисление средств в соответствии с налоговым законодательством на счета соответствующего отделения Государственного казначейства при приобретении марок акцизного сбора.

Уплата акциза данным способом предполагает использование налоговых освобождений. Существенные освобождения от обло-

¹ См. подробнее: *Бех Г. В.* Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: Монография. – С. 115–116.

жения акцизами предусматривает таможенный режим транзита товаров, который представляет собой перемещение товаров через территорию государства между двумя точками ее таможенной границы. В соответствии со ст. 35 Таможенного кодекса Российской Федерации транзит товаров — таможенный режим, при котором товары перемещаются под таможенным контролем между двумя таможенными органами Российской Федерации, в том числе через территорию иностранного государства, без взимания таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам мер экономической политики. Для помещения товаров под этот таможенный режим они должны:

— оставаться в неизменном состоянии, кроме изменений вследствие естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения, и не использоваться в каких-либо иных целях, кроме транзита;

— доставляться в таможенный орган назначения в сроки, установленные таможенным органом отправления, исходя из возможностей транспортного средства, намеченного маршрута и других условий перевозки, но не превышающие предельный срок, определяемый из расчета две тысячи километров за один месяц¹.

2. При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории Российской Федерации уплата акциза осуществляется следующим образом:

а) при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта за пределы таможенной территории Российской Федерации акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами Российской Федерации;

Указанный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны;

б) при вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы таможенной территории Российской Федерации уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации суммы акциза возвращаются плательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

¹ Подробнее см.: Шепенко Р. А. Акцизы. — С. 121–122.

в) при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории Российской Федерации в соответствии с иными таможенными режимами освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм акциза производятся, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Российской Федерации¹.

3. Особенность уплаты акциза при перемещении физическими лицами подакцизных товаров имеет две особенности. Во-первых, речь идет о подакцизных товарах, которые предназначены для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Во-вторых, порядок внесения сумм акциза регулируется таможенным законодательством². В данном случае есть основания применять упрощенный порядок уплаты акциза либо использовать целую систему налоговых льгот.

При отнесении подакцизных товаров к категории не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности таможенные органы основываются на их характере, частоте перемещения через таможенную границу, анализе обстоятельств поездки физического лица. Согласно п. 3 Положения «О перемещении товаров физическими лицами», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 10 июля 1999 года № 783, без уплаты таможенных пошлин и налогов физические лица могут ввозить при следовании через таможенную границу Российской Федерации товары (за исключением автомобилей), общая стоимость которых в эквивалентном выражении не превышает 1 тыс. долл. США включительно и общий вес которых не превышает 50 кг включительно. В случае ввоза физическими лицами при следовании через таможенную границу Российской Федерации товаров, общая стоимость и/или общий вес которых превышает эти размеры, но не более стоимости, эквивалентной 10 тыс. долл. США, и общим весом не более 200 кг, в части такого превышения применяется единая ставка таможенных пошлин и налогов в размере 30% таможенной стоимости указанных товаров, но не менее 4 евро за 1 кг. При превышении этих параметров (общей стоимости и/или общего веса) меры экономической политики не применяются, но в отношении указанных товаров дейс-

¹ Пункт 2 ст. 185 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Пункт 3 ст. 185 Налогового кодекса Российской Федерации.

твует не льготный, а общий порядок и условия тарифного регулирования и налогообложения, предусмотренные для участников внешнеэкономической деятельности¹.

В значительной мере схожий подход относительно сроков уплаты акциза закреплен казахским налоговым законодательством. Так, в соответствии со ст. 271 Налогового кодекса Республики Казахстан акциз на все виды спирта, алкогольную продукцию, табачные изделия, прочие изделия, содержащие табак, подлежит перечислению в бюджет не позднее чем на 10-й день после дня совершения операции. В день передачи продукции акциз уплачивается по подакцизным товарам, произведенным из давальческих сырья и материалов, а также при передаче сырой нефти, включая газовый конденсат, добытой на территории Республики Казахстан, на промышленную переработку. На иные виды подакцизных товаров акциз подлежит перечислению в бюджет не позднее чем:

- 1) на 13-й день месяца по операциям, совершенным в течение первых десяти дней налогового периода;
- 2) на 23-й день месяца по операциям, совершенным в течение вторых десяти дней налогового периода;
- 3) на 3-й день месяца, следующего за отчетным месяцем, по операциям, совершенным за оставшиеся дни налогового периода.

При производстве подакцизных товаров из сырья собственного производства, которое подлежит обложению акцизом, акциз на данное сырье уплачивается в сроки, установленные для уплаты акциза по готовым подакцизным товарам. Акциз от осуществления деятельности по организации и проведению лотерей уплачивается до или в день регистрации выпуска в продажу лотерейных билетов.

Уплата акциза осуществляется по месту регистрации плательщика акциза за исключением плательщиков, имеющих структурные подразделения. Последние уплачивают акциз по местонахождению структурных подразделений, которые обязаны встать на регистрационный учет в налоговых органах по месту своего нахождения и уведомить налоговые органы по месту своей регистрации. Сумма акциза, подлежащего уплате за структурное подразделение, определяется на основе расчета акциза по каждому структурному подразделению, составленному отдельно. При составлении подобного

¹ См.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. – С. 123–124.

расчета учитываются операции, облагаемые акцизом в течение налогового периода. Уплата акциза за структурные подразделения производится юридическим лицом-плательщиком акциза непосредственно со своего расчетного счета или возлагается на структурное подразделение. Уплата акциза индивидуальным предпринимателем производится по месту осуществления им деятельности¹.

В особом порядке уплачивается акциз по игорному бизнесу. Суммы акциза подлежат уплате в бюджет по местонахождению объектов обложения ежемесячно, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным. При наличии у налогоплательщика нескольких игорных заведений (стационарных точек) в области (городе) акциз исчисляется отдельно по объектам обложения, находящимся в пределах одного района².

Уплата акциза по импортируемым подакцизным товарам фактически повторяет конструкцию российского налогового законодательства. Она основывается на использовании отсылочных норм к соответствующим таможенным законодательным актам. Акцизы на импортируемые товары уплачиваются в день, определяемый таможенным законодательством для уплаты таможенных платежей, за исключением акциза на импортируемые подакцизные товары, подлежащие маркировке. Последний уплачивается до или в день получения марок акцизного сбора³.

Несколько упрощенным и противоречивым выглядит регулирование уплаты акцизов азербайджанским налоговым законодательством (ст. 191 «Уплата акцизов и отчетный период по акцизам» Налогового кодекса Азербайджанской Республики). Прежде всего, в данном случае логичнее говорить о налогах, а не об отчетном периоде. Последний ориентирован на исполнение обязанности по предоставлению налоговых деклараций и иных форм отчетности, тогда как уплата акциза связана с завершением налогового периода, что и обуславливает поступление денежных средств от него в бюджеты. Видимо, в ст. 191 Налогового кодекса Азербайджанской

¹ Статьи 272, 273 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

² Статья 395 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

³ Статья 277 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

Республики они смешиваются, и период, по истечении которого возникает обязанность уплатить акциз, фигурирует под названием отчетного и составляет один календарный месяц. При производстве подакцизных товаров акциз подлежит уплате не позднее 20 числа следующего за отчетным периодом месяца. При импорте подакцизных товаров акциз взимается таможенным органом в том же порядке, что и таможенные пошлины.

3.10. Марки акцизного сбора

Маркировка предметов налогообложения представляет собой более сложный процесс, чем действия, непосредственно и исключительно связанные с уплатой налога. Она предполагает комплекс учетно-отчетных действий, реализацию предпосылок, обуславливающих надлежащую транспортировку, передачу и оформление предметов в процессе налогообложения акцизным сбором. В этих условиях маркировка подакцизных товаров исполняет и специфические контрольные функции¹.

Использование маркировки при уплате акциза является спецификой данного вида налогового платежа. Сейчас это действительно единственный случай, когда при уплате налога используется бандерольный способ. В недавнем прошлом в Украине применялась еще одна разновидность данного способа уплаты — гербовый сбор², который, однако, просуществовал короткое время.

Использование марок акцизного сбора достаточно традиционно для налоговых законодательств. Чаще всего законодательные акты, непосредственно регулирующие элементы правового механизма акциза, содержат отсылочные нормы к актам органов исполнительной власти, детализирующим порядок и условия использования акцизных марок. Так, например, налоговым законодательством Азербайджанской Республики закрепляется общее установление при детализации налогового контроля в области акцизного обложения. Статьей 194 Налогового кодекса Азербайджанской Республики закрепляется, что порядок применения акцизных марок

¹ См.: Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 128.

² Указ Президента Украины «О гербовом сборе» // Офіційний вісник України. – 1998. – № 45. – Ст. 1663.

к подакцизным товарам, в том числе импортным товарам, подлежащим обложению акцизом, устанавливается соответствующим органом исполнительной власти. Запрещается импорт, хранение (за исключением хранения в личных целях) или реализация таких подакцизных товаров без акцизных марок, указанные товары конфискуются в пользу государства.

Обязательная маркировка подакцизных товаров впервые была введена в Российской Федерации постановлением Правительства Российской Федерации «О введении на территории Российской Федерации марок акцизного сбора» от 14 апреля 1994 года. Использовались два вида марок:

а) специальные марки — марки, подтверждающие легальность производства подакцизных товаров и являющиеся свидетельством внесения авансового платежа по акцизам конкретным плательщиком;

б) марки акцизного сбора — марки, подтверждающие легальность ввоза подакцизных товаров и дающие право реализации данных товаров, произведенных за рубежом.

В зависимости от вида марки определялся и режим ее обращения. Алкогольная продукция, табак и табачные изделия, которые ввозятся на таможенную территорию Российской Федерации, подлежат обязательной маркировке марками акцизного сбора. Во исполнение Постановления Правительства Российской Федерации от 4. 09. 1999 № 1008 «О марках акцизного сбора» была разработана и принята Инструкция ГТК и МНС России от 3 марта 2000 года № 01-100/4/57 «О порядке применения акцизов в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации». Наряду с расчетными формами, определяющими исчисление сумм акцизов, подлежащих уплате при таможенном оформлении, была установлена и цена одной марки, которая составляла:

— на алкогольную продукцию — 0,75 руб;

— на табак и табачные изделия — 0,075 руб¹.

В 1996 году акцизные марки появляются и в Украине. В соответствии с Указом Президента Украины от 18 сентября 1995 года № 849/95 «О введении марок акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия» реализация на территории Украины

¹ См.: Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 129–131.

импортных алкогольных напитков и табачных изделий без наличия марок акцизного сбора была запрещена. В случае их отсутствия товары подлежали конфискации или уничтожению.

Хранение, транспортировка и реализация алкогольных напитков и табачных изделий без марок акцизного сбора (при наличии документов, которые подтверждают дату их изготовления и/или ввоза) позволялась:

- до 15 декабря 1995 года по товарам, ввезенным на таможенную территорию Украины не позже 15 октября 1995 года;
- до 1 апреля 1996 года по товарам, изготовленным в Украине не позже 1 февраля 1996 года.

С этого момента запрещалось производство субъектами предпринимательской деятельности алкогольных напитков и табачных изделий, с целью реализации на территории Украины, без обозначения марками акцизного сбора. Запрещались также ввоз на таможенную территорию Украины, транспортировка, хранение, принятие на комиссию и консигнацию для продажи и реализации алкогольных напитков и табачных изделий, на которых нет марок акцизного сбора установленного образца. При этом алкогольные напитки и табачные изделия, изготовленные с целью экспорта, не подлежали маркировке украинскими марками акцизного сбора.

Наличие марки акцизного сбора на бутылке (упаковке) или на единице другой тары, в которую разливались алкогольные напитки, а также на пачке (упаковке) табачных изделий — одно из оснований для ввоза на таможенную территорию Украины, реализации их потребителям, перевозки по территории Украины (кроме международного транзита) и хранения на территории Украины (кроме хранения производителем к маркировке изделий согласно технологическому процессу или хранения для вывоза с таможенной территории Украины). Алкогольные напитки и табачные изделия, не обозначенные украинскими марками акцизного сбора (кроме товаров, предназначенных для вывоза за пределы таможенной территории Украины), рассматриваются как предназначенные для реализации на территории Украины. Эти требования не распространяются на алкогольные напитки и табачные изделия, которые ввозятся (пересылаются) гражданами на территорию Украины в пределах норм, определенных таможенным законодательством Украины,

для беспощлиного ввоза этих видов товаров, а также на алкогольные напитки и табачные изделия, которые реализуются в магазинах беспощлиной торговли.

Украинские импортеры сырья для изготовления алкогольных и табачных изделий (включая давальческое сырье) получают от государственных налоговых инспекций (продавцов марок) акцизного сбора справку об объеме и стоимости товаров, которые ввозятся с этой целью. Такая справка подается таможенному органу во время таможенного оформления товаров. Реализация на территории Украины алкогольных напитков и табачных изделий (в том числе на товарообменной (бартерной) основе, выполненных по заказу, в частности, с использованием давальческого сырья), произведенных на территории Украины для экспорта, которые не обозначены украинскими марками акцизного сбора, запрещается. Таможенное оформление алкогольных напитков и табачных изделий, изготовленных для экспорта, проводится лишь по месту их производства соответствующими таможенными органами. Транспортировка и хранение таких товаров на территории Украины осуществляется под таможенным контролем.

В соответствии с п. 2 Положения «О марках акцизного сбора», утвержденного Указом Президента Украины «О введении марок акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия»¹ марка акцизного сбора представляет собой специальный знак, которым маркируются алкогольные напитки и табачные изделия и наличие которого подтверждает уплату акцизного сбора или надлежащее оформление векселя, в случае осуществления операций с данными товарами на территории Украины. Марки акцизного сбора отличаются между собой дизайном и цветом и существуют двух видов:

- а) внутренняя акцизная марка — акцизная марка для алкогольных напитков и табачных изделий украинского происхождения;
- б) импортная акцизная марка — акцизная марка для импортированных алкогольных напитков и табачных изделий.

Марки акцизного сбора изготавливаются по заказу Главной государственной налоговой инспекции Украины, хранятся и реализуются государственными налоговыми инспекциями. Покупателями

¹ Урядовий кур'єр. – 1995. – № 145–146. – С. 9.

марок акцизного сбора могут быть субъекты предпринимательской деятельности, которые в соответствии с законодательством Украины являются плательщиками акцизного сбора с алкогольных напитков и табачных изделий. Марки акцизного сбора передаются покупателям только после внесения ими платы за эти марки и представления простых векселей на полную сумму акцизного сбора. Последний показатель рассчитывается на основе условных фиксированных ставок акцизного сбора для соответствующих видов алкогольных напитков или табачных изделий или авансовой оплаты покупателем марок полной суммы акцизного сбора в денежной форме. Учет векселей ведется продавцами акцизных марок. Реализация марок акцизного сбора их покупателям проводится в соответствии с заявкой-расчетом потребности в этих марках.

Для получения марок акцизного сбора покупатель подает продавцу заявку-расчет в двух экземплярах (в случае осуществления импорта — в трех экземплярах) количества необходимых марок акцизного сбора по установленной продавцом форме, платежные документы, которые подтверждают внесение платы за марки, а также документы об авансовой уплате суммы акцизного сбора в денежной форме или должным образом оформленный простой вексель на эту сумму. Срок выдачи марок определяется по согласованию между их продавцом и покупателем. Однако он не должен превышать 3 рабочих дней со дня представления покупателем марок вышеуказанных документов. Продавец марок несет полную имущественную ответственность перед покупателем марок (включая прямые убытки и неполученную прибыль) за нарушение установленного срока выдачи акцизных марок.

Приобретенные марки акцизного сбора используются покупателями марок — производителями алкогольных напитков и табачных изделий непосредственно в процессе производства для осуществления маркировки. Покупатели марок — заказчики (импортеры) алкогольных напитков и табачных изделий передают приобретенные марки для использования в процессе выполнения заказа производителям (поставщикам) отмеченных изделий. Марки акцизного сбора, которые вывозятся за пределы таможенной территории Украины для передачи иностранному производителю (поставщику) алкогольных напитков и табачных изделий, оформляются

ся органами таможенного контроля Украины в порядке, установленном Государственным таможенным комитетом Украины. Маркировка алкогольных напитков и табачных изделий осуществляется таким способом и в таком месте, чтобы марка разрывалась во время раскупоривания (раскрытия) бутылки (другой тары), пачки (упаковки).

Уплата акцизного сбора по алкогольным напиткам и табачным изделиям может проводиться по выбору покупателя марок акцизного сбора: в денежной форме или в форме обязательств по простому векселю на сумму акцизного сбора. В последнем случае отсрочка платежа должна составлять не более 90 дней с момента подачи заявки на получение марок. Суммы акцизного сбора, которые уплачиваются в денежной форме или в форме обязательств по простым векселям, выданными покупателями марок акцизного сбора во время их приобретения, рассчитываются покупателями марок самостоятельно. При этом исходят из объемов производства (импорта) на основе условной фиксированной (специфической) ставки акцизного сбора. Сумма к уплате по векселю отмечается в нем соответственно в евро и подлежит взысканию по векселю в случае несвоевременной уплаты акцизного сбора по приобретенным маркам. Денежная обязанность определяется в данном случае в украинской валюте по официальному курсу Национального банка Украины на дату платежа согласно обязательствам по векселю. Условные фиксированные ставки акцизного сбора для соответствующих видов алкогольных напитков и табачных изделий определяет Кабинет Министров Украины. Вексель берется на учет при условии письменного подтверждения независимым аудитором или аудиторской фирмой Украины возможности покупателя марок акцизного сбора (векселедателя) оплатить отмеченную в векселе сумму в указанный в векселе срок.

Покупатели марок акцизного сбора полностью отвечают по финансовым обязательствам, связанным с получением марок акцизного сбора, к моменту наступления одного из следующих событий:

а) уплаты сумм акцизного сбора в полном объеме;

б) возвращения неиспользованных марок акцизного сбора продавцу марок, у которого они были приобретены (если марки

возвращены на протяжении 90 дней с момента их приобретения). Плата за приобретенные марки в таком случае покупателю марок не возмещается;

в) взыскания с покупателя марок акцизного сбора суммы по векселю, выданному во время получения этих марок.

Фактическая уплата акцизного сбора по реализованным (импортированным) алкогольным напиткам и табачным изделиям осуществляется в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством Украины. При этом в случае авансовой уплаты расчетного акцизного сбора в денежной форме при получении марок акцизного сбора суммы засчитываются в зачет фактической суммы акцизного сбора, подлежащей уплате, с доплатой в случае необходимости к его фактической сумме. Если фактическая сумма акцизного сбора меньше оплаченной суммы расчетного акцизного сбора, разница между этими суммами возмещается покупателю марок в порядке, установленном законодательством Украины для возмещения излишне оплаченных сумм налогов.

В случае предшествующей уплаты расчетного акцизного сбора путем выдачи векселя неуплата акцизного сбора к сроку, отмеченному в векселе, означает признание сбора неуплаченным своевременно. При этом расчетная сумма акцизного сбора, а также пеня за каждый день просрочки, исключая день уплаты, взимается государственными налоговыми инспекциями с покупателя акцизных марок по векселю, выданному во время приобретения акцизных марок. Осуществляется это в бесспорном порядке на протяжении 2 рабочих дней после наступления срока платежа по отмеченному векселю. Для этого в банк векселедателя продавцом марок подается вексель и распоряжение о бесспорном взыскании неуплаченных сумм. После списания банком средств вексель возвращается к продавцу марок для его погашения. Погашение векселя в случае своевременной и полной уплаты покупателем марок осуществляется на основании соответствующей справки, выданной государственной налоговой инспекцией по месту регистрации плательщика, об уплате акцизного сбора с товаров, для которых были приобретены марки акцизного сбора.

При реализации маркированных алкогольных напитков, табачных изделий украинского производства или ввезенных в Украину

импортером маркированных алкогольных напитков, табачных изделий с превышением срока, на который выдан вексель, взысканная сумма засчитывается в зачет фактической суммы акцизного сбора, которая подлежит уплате, с доплатой в случае необходимости к его фактической сумме. Происходит это в случае, если с покупателя марок акцизного сбора уже были соответственно взысканы в полном объеме средства по векселю, поданному им во время приобретения марок акцизного сбора. При превышении взысканных сумм над суммой фактического акцизного сбора разница не возвращается.

В случае импорта алкогольных напитков и табачных изделий акцизный сбор в сумме превышения его фактического размера, рассчитанного на основе действующих ставок сбора и данных грузовой таможенной декларации, над расчетной суммой, оплаченной в денежной форме во время получения марок акцизного сбора или взысканной по векселю, рассчитывается импортером самостоятельно и платится в бюджет во время таможенного оформления алкогольных напитков и табачных изделий. После уплаты в бюджет полной суммы акцизного сбора с импортированных товаров продавец марок делает соответствующую отметку на каждом экземпляре заявки-расчета. Основанием для таможенного оформления импортированных алкогольных напитков и табачных изделий является наличие на бутылке, пачке, упаковке марки акцизного сбора установленного образца, а также представление органам таможенного контроля заявки-расчета на получение марок с отметкой их продавца о полной уплате акцизного сбора.

При изготовлении алкогольных напитков или табачных изделий на основании соглашения с использованием сырья заказчика с целью дальнейшей реализации в Украине марки акцизного сбора в количестве, необходимом для маркировки готовой продукции, получает производитель алкогольных напитков и табачных изделий или заказчик в соответствии с соглашением. Запрещается выполнять отмеченные соглашения без получения (самостоятельно или от заказчика) марок акцизного сбора, кроме случаев изготовления (в том числе с использованием сырья заказчика) алкогольных напитков и табачных изделий при условии следующего экспорта отмеченных товаров. В случае оставления у производителя алкогольных напитков и табачных изделий как платы за работу (услуги),

связанную с производством товаров, при условии реализации этой продукции в Украине их маркировка проводится внутренними акцизными марками.

Марки акцизного сбора хранятся как документы строгой отчетности. Неиспользованные марки акцизного сбора должны предоставляться покупателем марок для проверки по требованию их продавца. Марки акцизного сбора, не использованные из-за их повреждения, принимаются от их покупателей для утилизации в соответствии с Правилами изготовления, хранения и продажи марок акцизного сбора и маркировки алкогольных напитков и табачных изделий. Если маркированные алкогольные напитки и табачные изделия признаны непригодными для употребления и подлежат повторной переработке или уничтожению, оплаченные суммы акцизного сбора возмещаются покупателям марок в соответствии с Правилами изготовления, хранения и продажи марок акцизного сбора и маркировки алкогольных напитков и табачных изделий. Плата за марки акцизного сбора при этом не возмещается.

Передача или продажа приобретенных марок акцизного сбора другим субъектам предпринимательской деятельности (кроме передачи заказчиками (импортерами) марок акцизного сбора производителям (поставщикам) с целью маркировки алкогольных напитков и табачных изделий) запрещается, за исключением передачи или продажи акцизных марок вместе с соответствующими правами и обязанностями относительно подакцизных товаров при условии регистрации у продавца марок акцизного сбора и авалирования векселя, выданного во время приобретения марок акцизного сбора. Контроль за наличием марок акцизного сбора по алкогольным напиткам и табачным изделиям во время их перевозки, хранения и реализации (в том числе для импортированных — после таможенного оформления) осуществляют государственные налоговые инспекции, государственная контрольно-ревизионная служба и органы внутренних дел.

С 1 июля 2003 года были введены марки акцизного сбора нового образца с голографическими защитными элементами для маркировки алкогольных напитков и табачных изделий. Постановлением Кабинета Министров Украины «О введении марок акцизного сбора нового образца с голографическими защитными эле-

ментами для маркировки алкогольных напитков и табачных изделий» от 23 апреля 2003 года № 567¹ было поручено Государственной налоговой администрации обеспечить:

а) продажу марок акцизного сбора нового образца с голографическими защитными элементами для маркировки алкогольных напитков и табачных изделий начиная с 25 июня 2003 года;

б) проведение на 1 ноября 2003 года инвентаризации марок акцизного сбора предыдущего образца у продавцов марок, на предприятиях-производителях, у импортеров алкогольных напитков и табачных изделий, а также остатков алкогольной и табачной продукции, маркированных акцизными марками предыдущего образца, на предприятиях-производителях, у импортеров и у субъектов предпринимательской деятельности, которые осуществляют оптовую и розничную торговлю ими;

в) до 30 ноября 2003 года выдачу и обмен марок акцизного сбора нового образца с голографическими защитными элементами предприятиям-производителям, импортерам, субъектам предпринимательской деятельности, которые осуществляют оптовую и розничную торговлю алкогольными напитками и табачными изделиями.

Марки акцизного сбора для маркировки алкогольных напитков и табачных изделий изготавливаются из бумаги весом 70 ± 3 г/кв. м и имеют такие размеры:

— для алкогольных напитков — длина 160 мм $\pm 0,25$ мм, ширина 20 мм $\pm 0,25$ мм;

— для табачных изделий — длина 44 мм $\pm 0,25$ мм, ширина 20 мм $\pm 0,25$ мм.

Образцы марок разрабатываются Минфином вместе с Государственной налоговой администрацией, СБУ, МВД и Минюстом. Заказ оформляется в соответствии с правилами изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учета, утвержденными Минфином, СБУ и МВД. Государственная налоговая администрация ежемесячно подает предприятию-производителю сводную заявку-расчет на изготовление необходимого количества марок и оплачивает расходы, связанные с их производством. Предприятия-производители и импортеры алкогольных напитков и табачных изделий ежемесячно подают органу государственной налоговой

¹ Офіційний вісник України. – 2003. – № 17. – Ст. 761.

службы, уполномоченному Государственной налоговой администрации, предыдущую заявку-расчет о потребности в марках по их видам и платежный документ с отметкой учреждения банка, который подтверждает оплату стоимости заказанных марок акцизного сбора с голографическими защитными элементами.

Марки изготавливаются блоками, которые упаковываются в пачки. Формат блоков, количество марок в блоке и количество блоков в пачке могут изменяться по согласованию с Государственной налоговой администрацией. Марки по предоставлению Государственной налоговой администрации поставляются в экземплярах или в блоках.

Марки акцизного сбора отличаются по цвету:

а) на табачные изделия импортного производства — фиолетовый, отечественного — зеленый;

б) на алкогольные напитки импортного производства — фиолетовый, отечественного — зеленый для ликеро-водочной продукции, красный — для винодельной продукции.

При этом они должны иметь сквозную нумерацию. Такая нумерация наносится параллельно более длинной стороне марки и состоит из двух цифр индекса региона Украины по местонахождению производителя продукции, серии и отдельного для каждой марки номера. За регионами Украины закреплены следующие индексы:

01 Автономная Республика Крым

области:

02 Винницкая

03 Волынская

04 Днепропетровская

05 Донецкая

06 Житомирская

07 Закарпатская

08 Запорожская

09 Ивано-Франковская

10 Киевская

11 Кировоградская

12 Луганская

13 Львовская

14 Николаевская

15 Одесская

- 16 Полтавская
- 17 Ровенская
- 18 Сумская
- 19 Тернопольская
- 20 Харьковская
- 21 Херсонская
- 22 Хмельницкая
- 23 Черкасская
- 24 Черновицкая
- 25 Черниговская
- 26 г. Киев
- 27 г. Севастополь

Каждая марка характеризуется наличием обязательных дополнительных реквизитов:

– для табачных изделий — надпись «ТЕ» («ТВ»), который состоит из начальных букв слов «табак импортный» («табак отечественный»), двузначного и однозначного чисел (год и квартал, в котором произведены марки), разделенного линиями скосов;

– для алкогольных напитков импортного производства — надпись «АІ», которая состоит из начальных букв слов «алкоголь импортный», двузначного и однозначного чисел (год и квартал, в котором произведены марки), разделенных линиями скосов. На марку для алкогольных напитков импортного производства с содержанием спирта этилового от 1,2 к 8,5% объемной единицы наносятся также цифры «1,2–8,5%»;

– для алкогольных напитков отечественного производства — надпись «ЛГП» и «ВП», которая состоит из начальных букв слов «ликеро-водочная продукция» и «винодельная продукция», двузначного и однозначного чисел (год и квартал, в котором произведены марки), разделенных линиями скосов;

– для винодельной продукции отечественного и импортного производства — надпись «вино сухое», «вино марочное», «вино полусухое и полусладкое», «вино с добавлением спирта (крепкое)», «вино игристое», «вино газированное», «плодово-ягодное вино», «вермут», «коньяк», «бренди»;

– для водки и ликеро-водочных изделий отечественного и импортного производства с содержанием спирта этилового свыше

8,5% объемных единиц — надпись «содержание спирта этилового до 25% объемных единиц» и «содержание спирта этилового 25% и больше объемных единиц».

В зависимости от вместимости тары, в которую разливается алкогольная продукция отечественного производства, на марки наносятся дополнительные надписи параллельно более короткой стороне:

– для водки и ликеро-водочных изделий: «0,05 л», «0,1 л», «0,2 л», «0,25 л», «0,37 л», «0,375 л», «0,4 л», «0,45 л», «0,5 л», «0,61 л», «0,7 л», «0,75 л», «1,0 л и больше»;

– для других алкогольных напитков с содержанием спирта этилового свыше 8,5% объемных единиц: «0,05 л», «0,1 л», «0,2 л», «0,25 л», «0,275 л», «0,35 л», «0,375 л», «0,4 л», «0,45 л», «0,5 л», «0,61 л», «0,7 л», «0,75 л», «1,0 л и больше».

Продавец хранит марки в своих помещениях или в помещениях банковских учреждений. Помещения, в котором хранятся марки, должны быть изолированными, технически укрепленными, оборудованными средствами пожарной охранной сигнализации. Во время продажи марок двери должны быть закрыты изнутри. Доступ к помещению лицам, не причастным к продаже марок, запрещается.

Марки должны храниться в металлических шкафах, которые по окончании работы закрываются и опечатываются. Материально ответственное лицо, которое занимается продажей марок, хранит ключи от металлических шкафов и печать и обязано обеспечивать осуществление мероприятий по их сохранности. Ключи и печать запрещается передавать посторонним лицам или изготавливать дубликаты. Ключи от помещения, где находятся марки, хранятся в порядке, определенном руководителем органа государственной налоговой службы, который осуществляет их продажу. Аналогичные условия хранения марок должны обеспечить и их покупатели.

Обязанности по продаже марок возлагаются на материально ответственное лицо приказом руководителя органа государственной налоговой службы. Это лицо под расписку знакомится с порядком продажи марок и ведения учета, после чего они передаются ему под отчет. При этом оно несет полную индивидуальную материальную ответственность за обеспечение сохранности принятых марок и за какое-либо причинение им вреда как в результате преднамеренных

действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. Выполнение обязанностей материально ответственного лица по продаже марок должно быть возложено при необходимости на другое должностное лицо.

В случае замены материально ответственного лица марки, которые находятся под отчетом, немедленно пересчитываются работником, которому они передаются. Происходит это в присутствии членов комиссии, назначенных руководителем органа государственной налоговой службы или его заместителем. О результатах пересчета и передачи марок составляется акт с подписями указанных лиц.

В сроки, установленные руководителем органа государственной налоговой службы или его заместителем (но не реже одного раза в квартал), проводится ревизия с полной проверкой наличия марок и ведения их учета. Для проведения ревизии приказом руководителя органа государственной налоговой службы или его заместителя назначается комиссия, которая составляет соответствующий акт. В случае выявления ревизией недостатка или избытка марок в акте отмечается количество марок, которых не хватает, или избыточных и связанные с этим обстоятельства.

Марки продаются субъектам предпринимательской деятельности, которые в соответствии с законодательством являются плательщиками акцизного сбора по алкогольным напиткам и табачным изделиям. Продажа марок украинским производителям алкогольных напитков и табачных изделий проводится исходя из плановых ежемесячных объемов их производства (реализации) в соответствии с заявкой-расчетом на необходимое количество марок. В соответствии с п. 2 Положения «О марках акцизного сбора», утвержденного Указом Президента Украины от 18 сентября 1995 года № 849/95, плата за марки акцизного сбора представляет собой плату, которая вносится заказчиками (импортерами) и украинскими производителями алкогольных напитков и табачных изделий для покрытия расходов государства на изготовление, хранение и реализацию этих марок¹. В соответствии с Постановлением Кабинета Министров Украины «О размерах платы за марки акцизного сбора для алкогольных напитков и табачных изделий» от 20 июня 2003 года № 926 размер платы за марки акцизного сбора устанавливается:

¹ Урядовий кур'єр. – 1995. – № 145–146. – С. 9.

- за одну марку акцизного сбора для алкогольных напитков — 0,037 гривни;
- за одну марку акцизного сбора для табачных изделий — 0,022 гривни¹.

Плата за марки засчитывается на отдельный специальный счет Государственной налоговой администрации и используется исключительно на финансирование расходов, связанных с производством, транспортировкой и созданием материально-технической базы для хранения марок.

Для получения марок отечественные производители подают такие документы:

а) заявку-расчет на приобретение марок по форме, утвержденной Государственной налоговой администрацией, в двух экземплярах, один из которых остается у продавца марок, второй (с отметкой продавца) — у производителя;

б) расчет мощности предприятия-производителя с определением возможного объема производства и реализации алкогольных напитков и табачных изделий;

в) платежный документ с отметкой учреждения банка, который подтверждает внесение платы за марки;

г) оригинал и копию лицензии, подтверждающей право предприятия-производителя на производство продукции.

Производители алкогольных напитков, для производства которых используется спирт этиловый неденатурированный, дополнительно подают справку об уплате акцизного сбора. Форма справки утверждается Государственной налоговой администрацией. Производители алкогольных напитков и табачных изделий, которые платят акцизный сбор во время приобретения марок акцизного сбора, дополнительно подают платежный документ с отметкой учреждения банка, подтверждающей уплату акцизного сбора.

Субъекты предпринимательской деятельности, включая граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, которые заключили внешнеэкономические договоры (контракты) с иностранными производителями на поставку в Украину алкогольных напитков и табачных изделий,

¹ Офіційний вісник України. – 2003. – № 26. – Ст. 1277.

подлежат регистрации у продавца марок как импортеры с получением удостоверения.

Для регистрации подаются такие документы:

а) оригинал и копия свидетельства о государственной регистрации;

б) оригинал и копия устава (в случае необходимости) или документа, являющегося основанием для осуществления деятельности (учредительного договора и т. п.);

в) справка о наличии счетов и их реквизитах, заверенная соответствующим учреждением банка;

г) оригинал и копия внешнеэкономического договора (контракта) на поставку в Украину алкогольных напитков или табачных изделий.

Регистрация импортеров (заказчиков) проводится продавцом марок в отдельном журнале. Для получения марок импортеры (заказчики) подают продавцу марок:

а) заявку-расчет на приобретение марок по форме, утвержденной Государственной налоговой администрацией, в трех экземплярах, один из которых остается у продавца марок, второй (с отметкой продавца об уплате акцизного сбора) передается импортером (заказчиком) таможенным органам во время оформления грузовой таможенной декларации, третий (с отметкой продавца марок) — остается у импортера (заказчика);

б) платежные документы, которые подтверждают внесение платы за марки и уплату акцизного сбора;

в) оригинал и копию внешнеэкономического договора (контракта), в соответствии с которым в Украину ввозятся алкогольные напитки и табачные изделия, для отметки продавца о выдаче марок;

г) оригинал и копию грузовой таможенной декларации о ввозе предыдущей партии товаров;

д) оригинал и копию лицензии на право осуществления импорта алкогольных напитков или табачных изделий.

Сроки получения марок по каждому договору (контракту) определяются импортером (заказчиком) по согласованию с продавцом марок в зависимости от объемов импортируемых товаров. На оригинале внешнеэкономического договора (контракта) продавцом марок делается отметка о количестве выданных марок. Продажа

марок для ввоза следующей партии изделий осуществляется после представления продавцу копии ввозной грузовой таможенной декларации о ввозе предыдущей партии товаров и копии платежных документов об уплате акцизного сбора в полном объеме. Приобретенные марки передаются импортерами (заказчиками) иностранным производителям для маркировки алкогольных напитков и табачных изделий в процессе их производства. Передача или продажа приобретенных марок другим субъектам предпринимательской деятельности (кроме передачи их заказчиками (импортерами) производителям (поставщикам) с целью маркировки алкогольных напитков и табачных изделий) запрещается, за исключением передачи или продажи марок вместе с соответствующими правами и обязанностями относительно подакцизных товаров при условии регистрации у продавца марок. В случае ликвидации предприятия покупатель должен вернуть неиспользованные марки продавцу без возмещения их стоимости. В случае окончания у предприятия-производителя (импортера) срока действия лицензии марки сдаются им продавцу на ответственное хранение на период до 365 календарных дней. Если на протяжении этого периода предприятие-производитель не получило новой лицензии, продавец имеет право осуществить продажу таких марок.

Маркировка алкогольных напитков и табачных изделий осуществляется производителями этой продукции. Марки наклеиваются производителями на каждую бутылку, пачку (упаковку) таким способом, чтобы они разрывались во время откупорки (раскрытия) изделий. Для алкогольных напитков отечественного производства используются лишь марки, которые отвечают виду продукции и вместимости тары. Немаркированные алкогольные напитки и табачные изделия, которые хранятся или транспортируются в товарных объемах (кроме товаров, предназначенных для вывоза за пределы таможенной территории Украины и для реализации магазинами беспощинной торговли), считаются предназначенными для реализации на территории Украины.

Алкогольные напитки и табачные изделия, маркированные с отклонением от требований или марками, которые не отвечают виду продукции и вместимости тары или не выдавались непосредственно производителю (импортеру) отмеченной продукции, счи-

таются немаркированными. Для прикрепления марок должен использоваться клей (дисперсионный, дескрин и т. п.), который не дает возможности снять их с изделий без повреждения и смывается в случае необходимости при мойке бутылок для повторного их использования. Марки наклеиваются на бутылку П- или Г-подобным способом через горловину.

В случае реализации напитков в упаковках (типа «Tetra Pak») марки наклеиваются по оси упаковки на верхней плоскости.

На табачные изделия марки наклеиваются:

– на пачки сигарет и папирос серийного производства, сигар, сигарилл, а также папирос, упакованных в сувенирные коробки (независимо от их размера), — так, чтобы они обязательно разрывались во время открытия;

– на табачные изделия в упаковке, подлежащие обертыванию в полипропиленовую пленку, — под пленку.

В случае нарушения порядка маркировки импортных алкогольных напитков и табачных изделий или неполной уплаты акцизного сбора товар не допускается к таможенному оформлению (проведению таможенных процедур). Алкогольные напитки и табачные изделия отечественного производства, маркированные отечественными марками установленного образца, не могут быть реализованы предприятиями-производителями на экспорт и магазинам беспошлинной торговли. Неиспользованные (в результате повреждения) марки принимаются для уничтожения. Оплаченная сумма акцизного сбора возмещается покупателям или по их желанию засчитывается в счет будущих платежей, кроме суммы акцизного сбора, оплаченной в счет погашения налогового векселя. Стоимость марок не возмещается. Поврежденные марки должны быть наклеены на отдельном листе бумаги формата А3 (290 x 420 мм) так, чтобы четко была видна центральная часть марки, отдельные части разорванных марок должны быть соединены, а общая часть каждой возвращенной импортером (заказчиком, производителем) марки должна составлять не менее 60% начального размера.

Анализ процедуры использования марок акцизного сбора и в российском, и в украинском налоговом законодательстве, несмотря на ее существенные различия, позволяет выделить принципиально схожие моменты. Использование марок акцизного сбора при

маркировке подакцизных товаров предполагает наличие следующих стадий¹:

1. Продажа-покупка марок акцизного сбора. В данном случае речь идет не о разновидности гражданско-правовой сделки, а об особенностях регулирования одного из элементов правового механизма налога, публичного по содержанию, которое осуществляется императивными методами. Покупка марок акцизного сбора предполагает осуществление ряда действий по подготовке определенного пакета документов, включая заявление на покупку марок, платежное поручение и т. д. Предоставление определенного набора документов соответствующему органу (таможенному, налоговому) создает формальные основания для продажи плательщику акциза марок акцизного сбора. Они не подлежат перепродаже, передаче или отчуждению в иных формах, за исключением передачи производителю подакцизных товаров или возврата органу, который их предоставил.

2. Выдача марок акцизного сбора. На этом этапе плательщик получает марки акцизного сбора по предъявлению соответствующего документа. В данном случае законодательно детализируются действия как плательщика (перечень документов, которые он представляет, и т. д.), так и действия органов, предоставляющих данные марки (контроль за предоставленными документами, оформление соответствующих квитанций и т. д.).

3. Маркировка подакцизных товаров (продукции). На этой стадии приклеивание марок на подакцизные товары осуществляется по специальным правилам, обеспечивающим сохранность марки акцизного сбора при маркировке и невозможность ее сохранности при непосредственном использовании подакцизного товара при его потреблении, невозможность снятия марки с подакцизного товара без ее повреждения.

4. Доставка маркированных подакцизных товаров (продукции). Этот этап гарантирует доведение маркированных подакцизных товаров (продукции) до потребления в установленные законодательством сроки. При этом контролируется не только соблюдение всех условий попадания маркированной продукции потребителю, но и соответствие региону, куда должны попасть подакцизные товары.

¹ См.: *Шепенко Р. А.* Акцизы. – С. 132–138.

5. Возврат неиспользованных марок акцизного сбора. Невыполнение или частичное выполнение условий при поставке подлежащих маркировке подакцизных товаров (продукции) порождает обязанность возврата плательщиком неиспользованных марок органу, который осуществил их продажу. Происходит это при предоставлении комплекта документов, подтверждающих законность приобретения этих марок и поясняющих причины возврата. После приема данных документов контролирующий орган с соответствующими отметками направляет их в вышестоящий орган. В схожем специальном режиме осуществляется возврат поврежденных марок акцизного сбора. В зависимости от оснований и обстоятельств возврата происходит возврат суммы стоимости марок или разницы между их стоимостью и расходами на их изготовление, транспортировку, хранение, страхование и уничтожение.

Примечательными являются нормы Налогового кодекса Республики Казахстан (ст. 264), определяющие последствия порчи, утраты марок акцизного сбора. При порче, утрате марок акцизного сбора акциз не уплачивается, если:

1) порча, утрата марок акцизного сбора возникли в результате чрезвычайных ситуаций;

2) испорченные марки акцизного сбора приняты налоговыми органами на основании акта списания к уничтожению.

В других случаях при порче или утрате марок акцизного сбора акциз уплачивается в размере заявленного ассортимента. Исчисление акциза по испорченным или утерянным (в том числе похищенным) маркам акцизного сбора, предназначенным для маркировки алкогольной продукции, производится исходя из установленных ставок, применяемых к объему емкости (тары), указанному на марке. В случае отсутствия на марке обозначения объема емкости (тары) исчисление акциза по утерянным или испорченным маркам акцизного сбора производится исходя из наибольшего объема емкости (тары), в которую производился разлив (упаковка) продукции в течение налогового периода, предшествующего периоду, в котором произошли порча или утрата марок акцизного сбора.

6. Контроль за использованием марок акцизного сбора. Данный этап характеризуется некоторой двойственностью, поскольку контролирующие действия, связанные с выпуском и реализацией ма-

рок акцизного сбора, маркировкой подакцизных товаров, осуществляются на каждой стадии их движения. Одновременно они уступают в качестве итогового контролю, который имеет определенное назначение в области налоговой отчетности.

3.11. Акцизное возмещение (зачет, возврат)

Механизм бюджетного возмещения является отличительной чертой косвенных налогов в целом. В налоговых системах постсоветских государств он применяется с определенными видовыми особенностями, касающимися налога на добавленную стоимость и акцизного сбора. Не во всех государствах сложились одинаковые режимы налогового возмещения. Особенности характерны как для вида налога, так и для его восстребованности. Если по налогу на добавленную стоимость бюджетное возмещение используется практически везде, то в сфере акцизного обложения есть существенные отличия в различных государствах. Наиболее законодательно детализирован этот механизм налоговым законодательством Российской Федерации.

Р. А. Шепенко считает, что там «где существует обязанность плательщика налогов уплатить, там присутствует и право требования возврата излишне уплаченного или не подлежащей уплате суммы, равно как и право требования произведения зачета, хотя для реализации таких прав необходимо соблюдение ряда условий»¹. Между тем обязанность уплачивать налог отнюдь не автоматически предполагает право плательщика требовать возврата излишне уплаченной или не подлежащей уплате суммы. Такое право должно быть закреплено в соответствующей норме закона. К тому же режим бюджетного возмещения по косвенным налогам (в том числе и по акцизу) не является производным от обязанности плательщика по уплате налога.

Анализ бюджетного возмещения при исполнении налоговой обязанности свидетельствует о существовании двух схожих, но различных по содержанию конструкций. С одной стороны, речь может идти о передаче денежных средств налогоплательщику

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. – С. 173.

вследствие излишне уплаченного или незаконно взысканного налога или сбора из бюджета, в который они поступили. С другой стороны, возврат денежных средств из бюджета обязанному лицу может происходить как подведение итогов при сравнении доли косвенного налога в цене приобретения и цене реализации у налогоплательщика, в результате которой у государства возникает обязанность возместить ему размер такого превышения. Безусловно, и по содержанию, и по особенностям правового регулирования это принципиально разные режимы перехода денежных средств из бюджета налогоплательщику. Примечательно, что и в Налоговом кодексе Российской Федерации (статьи 78, 79) возврат денежных средств плательщику при излишне уплаченных налогах и сборах и разница между суммой акциза, исчисленной по операциям с подакцизными товарами и суммой налоговых вычетов, подлежащая возмещению налогоплательщику¹, регулируется различными главами.

Исходя из этого, следует рассмотреть два типа возмещения денежных средств, полученных бюджетами при уплате налогов. Первый тип связан с возвратом незаконно взысканных или переплаченных сумм налогов. Действующим налоговым законодательством Украины не предусмотрено автоматического учета (зачета) в текущем или последующем отчетном периоде сумм акцизного сбора, которые считаются переплатой акцизного сбора плательщику.

Налогоплательщик, который до начала его проверки контролирующим органом самостоятельно выявил факт занижения налоговой обязанности истекших налоговых периодов, обязан:

а) либо переслать уточняющий расчет и уплатить сумму такой недоплаты и штраф в размере 5% от этой суммы до предоставления такого уточняющего расчета;

б) либо отразить сумму такой недоплаты в составе декларации, которая подается за последующий налоговый период, увеличенную на сумму штрафа в размере 5% от этой суммы, с соответствующим увеличением общей суммы налоговой обязанности².

Если после подачи расчета за отчетный период плательщик акцизного сбора подает уточняющий расчет до окончания предель-

¹ Статьи 200–203 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Пункт 17. 2 ст. 17 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

ного срока подачи расчета, то штраф в размере 5% от суммы недоплаты не применяется. При этом при подаче уточняющего расчета, увеличивающего или уменьшающего налоговые обязанности истекших налоговых периодов, начисление в особом счете плательщика проводится датой его подачи¹. К уточняющему расчету прилагается справка о суммах акцизного сбора, которые увеличивают или уменьшают налоговую обязанность отчетного периода, вследствие исправления самостоятельно выявленной ошибки, допущенной в предыдущих отчетных периодах. По результатам уточняющего расчета может осуществляться возврат переплаченных сумм акцизного сбора.

Переплаченная сумма акцизного сбора представляет собой сумму, которая на определенную дату зачислена в бюджет сверх согласованной суммы налоговой обязанности (в том числе штрафных санкций), предельный срок уплаты которой наступил. В то же время, если предприятие при получении марок акцизного сбора уплачивает акцизный сбор в счет погашения выданного им налогового векселя, то суммы акцизного сбора поступают в бюджет еще до наступления предельного срока погашения такого векселя и соответственно до согласования и проведения начисления на особом счете плательщика².

Плательщик самостоятельно определяет сумму акцизного сбора, подлежащую возврату из бюджета или зачету. Переплаченная сумма налоговой обязанности подлежит зачету или возврату из бюджета только при условии подтверждения ее по результатам обязательной налоговой проверки³. Начисление платежей в бюджет

¹ Пункт 4. 4 Положения о порядке начисления, сроках уплаты и подаче расчета акцизного сбора от 19. 03. 2001 г. № 111 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 14. – Ст. 636.

² Приказ ГНА Украины от 25. 04. 2003 г. № 197 «Об утверждении обобщающего налогового разъяснения» положений п. 15. 3 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» в части определения термина «чрезмерно уплаченные налоги, сборы (обязательные платежи)» и предельных сроков их возврата» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

³ Положение о порядке начисления, сроках уплаты и подаче расчета акцизного сбора от 19. 03. 2001 г. № 111 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 14. – Ст. 636.

на особых счетах налогоплательщика осуществляется в зависимости от вида соответствующего налога. Начисление согласованных налоговых обязательств осуществляется датой предельного срока уплаты налогов¹.

Заявления на возврат сумм ошибочно или чрезмерно уплаченных налоговых платежей могут быть поданы не позднее 1095 дней, следующих за днем осуществления такой переплаты. Налоговый орган решает вопрос в отношении списания ошибочно или чрезмерно уплаченных сумм налогов, которые учитываются на особых счетах плательщика более 1095 дней без движения, при условии отсутствия заявления плательщика о возврате только в установленном законом порядке. По требованию налогоплательщика работником налогового органа на основании данных карточек личных счетов осуществляется сверка расчетов налогоплательщиков с бюджетом за соответствующий отчетный период. По письменному требованию налогоплательщика такая сверка оформляется актом. Акт с расходами данных карточек личного счета и данных налогоплательщика является основанием для осуществления детальной проверки².

Если производитель алкогольных напитков, по сведениям личного счета которого присутствует переплата, не подтвержденная проверкой, в отчетном налоговом периоде осуществил экспортную операцию и за этот период согласовывает сумму акцизного сбора, не подлежащую уплате в бюджет в связи с применением льготы по экспорту, то он несет ответственность и ему начисляется штраф относительно этой суммы. Это происходит тогда, когда экспортная операция документально не под-

¹ Пункт 4. 3. Инструкции о порядке ведения органами государственной налоговой службы оперативного учета платежей в бюджет, контроль за взиманием которых осуществляется органами государственной налоговой службы Украины, от 18. 07. 2005 г. № 276 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1965.

² Пункты 9. 3 и 9. 4 Инструкции о порядке ведения органами государственной налоговой службы оперативного учета платежей в бюджет, контроль за взиманием которых осуществляется органами государственной налоговой службы Украины, от 18. 07. 2005 г. № 276 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1965.

тверждается и основания для применения льготы по акцизному сбору отсутствуют¹.

Второй тип бюджетного возмещения определяется превышением доли акцизного сбора в цене приобретения по сравнению с ценой реализации. Данная ситуация практически не регулируется налоговым законодательством Украины. В то же время Налоговым кодексом Российской Федерации закреплен довольно логичный режим использования налоговых вычетов, акцизного возмещения. Возмещение акцизного сбора происходит в случае, если по итогам налогового периода сумма акциза, исчисленная по операциям с подакцизными товарами, являющимися объектом налогообложения, превышает сумму налоговых вычетов. Указанные суммы в отчетном налоговом периоде (и в течение трех последующих налоговых периодов) могут направляться в счет исполнения обязанностей по уплате налогов или сборов (включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации) на уплату пени, погашение недоимки, санкций, присужденных налогоплательщику и подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно. По налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации, зачет осуществляется по согласованию с таможенными органами. В течение 10 дней о нем сообщается налогоплательщику. По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы

¹ Статья 3, пп. 17. 1. 7. ст. 17 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2001. – № 10. – Ст. 44; пп. 6. 1. 7 п. 6 Инструкции о порядке применения штрафных (финансовых) санкций органами государственной налоговой службы от 17. 03. 2001 г. № 110 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 13. – Ст. 578; п. 5. 2 Инструкции о порядке ведения органами государственной налоговой службы оперативного учета платежей в бюджет, контроль за взиманием которых осуществляется органами государственной налоговой службы Украины, от 18. 07. 2005 г. № 276 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1965.

налогоплательщику из соответствующего бюджета. В этот же срок он направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Возврат указанных сумм осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. Если такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом. При нарушении сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки¹.

В соответствии с российским налоговым законодательством плательщик имеет право уменьшить сумму акциза на установленные налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком:

— при приобретении подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов);

— уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на таможенную территорию Российской Федерации и выпущенных в свободное обращение, если в дальнейшем они используются в качестве сырья для производства подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов).

В случае безвозвратной утери указанных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в процессе их хранения, перемещения и последующей технологической обработки суммы акциза также подлежат вычету. При этом вычету подлежит сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утеранных в пределах норм естественной убыли.

При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на таможенную территорию Российской Федерации. Это происходит также в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакциз-

¹ Части 1–3 ст. 203 Налогового кодекса Российской Федерации.

ные товары, выпущенные в свободное обращение (за исключением нефтепродуктов), и касается и сумм акциза, уплаченных собственником давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов) при его производстве.

Вычетам подлежат:

— суммы акциза, уплаченные на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов и в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции;

— суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них;

— суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке;

— суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, и (или) свидетельство на оптовую реализацию, и (или) свидетельство на оптово-розничную реализацию, при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство. Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежат;

— суммы акциза, начисленные налогоплательщиком при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при разливе и (или) смешении;

— суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, при дальнейшем использовании этого бензина в качестве сырья для производства продукции нефтехимии;

— суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию Российской Федерации;

— суммы акциза, начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имею-

щим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции;

— суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции¹.

Суммы, относящиеся к налоговым вычетам и подлежащие возмещению путем зачета (возврата), требуют обоснованного документального подтверждения. Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счет-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы акциза.

Это касается только сумм акциза, фактически уплаченных продавцам при приобретении подакцизных товаров либо предъявляемых налогоплательщиком и уплаченных собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченных при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение.

При оплате подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других товаров третьими лицами, налоговые вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата. Если в качестве давальческого сырья использовались подакцизные товары (по которым на территории Российской Федерации уже был уплачен акциз), то налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья (материалов) либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз. Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакциз-

¹ Части 2–12 ст. 200 Налогового кодекса Российской Федерации.

ных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм акциза производятся при представлении налогоплательщиками платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты продавцом, производящим виноматериалы, спирта этилового, произведенного из пищевого сырья по ценам, включающим акциз. При этом вычету подлежит сумма акциза в размере, не превышающем сумму акциза, исчисленную по формуле:

$$C = (A \times K) : 100\% \times O,$$

где: С — сумма акциза, уплаченная по спирту этиловому, использованному для производства вина;

А — налоговая ставка за 1 литр 100%-ного (безводного) этилового спирта;

К — крепость вина;

О — объем реализованного вина.

Сумма акциза, превышающая сумму акциза, исчисленную по указанной формуле, относится за счет доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщиков после уплаты налога на прибыль организаций.

Вычеты сумм акциза производятся в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других реализованных (переданных) подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров (сырья) отнесена на расходы по производству других реализованных (переданных) подакцизных товаров без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, суммы акциза подлежат вычету в том

отчетном периоде, в котором проведена его уплата продавцам. Вычеты сумм акциза в отношении подакцизных товаров, вывезенных в режиме экспорта за пределы территории Российской Федерации, осуществляются при наличии документального подтверждения таможенными органами факта вывоза соответствующих подакцизных товаров с таможенной территории Российской Федерации и не распространяются на вывоз товаров для переработки вне таможенной территории Российской Федерации.

Вычеты сумм акциза производятся в полном объеме только после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров. Вычеты осуществляются при окончательном определении налогоплательщиком суммы акциза, подлежащей уплате при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Налоговые вычеты производятся после отражения в учете операций по реализации подакцизных товаров.

Налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих факт передачи самим налогоплательщиком и (или) организацией, оказывающей налогоплательщику услуги по переработке (производству), нефтепродуктов в производство (накладная на внутреннее перемещение, накладная на отпуск материалов на сторону, лимитно-заборная карта, акт приема-передачи сырья на переработку, акт приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика, акт списания в производство и другие).

Реализация налоговых вычетов происходит при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов:

- 1) копии договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
- 2) реестров счет-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов.

Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счет-

фактур. Она проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации.

Для подтверждения права на вычет акциза, уплаченного при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, налогоплательщик должен предоставить в налоговый орган следующие документы:

- 1) контракт (его копию) на приобретение импортируемых нефтепродуктов;
- 2) грузовую таможенную декларацию (ее копию);
- 3) платежные документы, подтверждающие факт оплаты акциза при выпуске в свободное обращение на территории Российской Федерации ввезенных нефтепродуктов.

Вычет сумм акциза, уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, производится после оприходования ввезенных подакцизных нефтепродуктов.

Налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции:

- 1) свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции;
- 2) копии договора с производителем денатурированного этилового спирта;
- 3) реестров счет-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта;
- 4) накладной на внутреннее перемещение;
- 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика;
- 6) акта списания в производство и других документов.

Налоговые вычеты производятся при предоставлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции:

- 1) свидетельства на производство денатурированного этилового спирта;
- 2) копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

3) реестров счет-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) денатурированного этилового спирта. Такая отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счет-фактур. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации;

4) накладных на отпуск денатурированного этилового спирта;

5) актов приема-передачи денатурированного этилового спирта¹.

Возмещение при этом производится не позднее 3-х месяцев со дня представления соответствующих документов. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. Если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения соответствующего решения. Если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) соответствующее заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм, по которым не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

Если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику. Если налоговым органом принято решение о возмещении, при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не

¹ Статья 201 Налогового кодекса Российской Федерации.

превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

В ином случае суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по акцизу и (или) иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров (работ, услуг) через таможенную границу Российской Федерации по согласованию с таможенными органами либо возврату налогоплательщику по его заявлению.

Возврат сумм акциза осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. Если указанное решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления его налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом. При нарушении сроков, установленных настоящим пунктом, на сумму акциза, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки¹.

3.12. Особенности исчисления и уплаты акцизного сбора по операциям с отдельными видами товаров и продукции

Использование акцизного сбора по отдельным категориям операций с подакцизными товарами имеет определенные особенности. Они касаются как вида подакцизного товара (продукции) и особого режима налогообложения в данном случае, так и особых методов учета и контроля, деятельности контролирующих органов. Традиционно в качестве таких разновидностей выделяют алкогольную продукцию, табачные изделия, нефтепродукты. Специфичность применения акциза в данной ситуации обуславливает зачастую и применение специальных зако-

¹ Часть 4 ст. 203 Налогового кодекса Российской Федерации.

нодательных актов, закрепляющих особенности акцизного налогообложения¹.

3.12.1. Особенности исчисления и уплаты акцизного сбора по операциям с алкогольными напитками и табачными изделиями

Операции с алкогольной продукцией (как производство, так и ее оборот) давно являлись объектом налогообложения. Фактически возникновение акцизного налогообложения во многом было связано именно с данным видом продукции. Специфический характер алкогольной продукции обусловил и особые методы государственного контроля. Он отличался на отдельных этапах использованием монопольных форм государственного регулирования, когда производство алкогольной продукции и ее оборот монополизировались непосредственно государством. Однако более перспективным и востребованным стало применение специальных режимов акцизного налогообложения.

Примечательно, что до середины 2005 года Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 196) было предусмотрено закрепление особой конструкции, обеспечивающей существование специального правового режима — «налогового склада»². Следует иметь в виду, что в данном случае речь шла не об определенном помещении или строении, а о правовом режиме, охватывающем

¹ Закон Украины «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1995. – № 40. – Ст. 297; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» от 7 мая 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 28. – Ст. 131; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия» от 6 февраля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 8. – Ст. 32; Закон Украины «О ставках акцизного сбора на некоторые транспортные средства» от 24 мая 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 32. – Ст. 151; Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» от 11 июля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

² Статья 196 Налогового кодекса Российской Федерации; Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 198–201; *Леонов В. Ф., Николаева Н. С., Свириденко И. В.* Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – С. 96–98.

совокупность действий в области налогового контроля по хранению, транспортировке, поставке (передаче) покупателям или структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему розничную реализацию алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, производимой на территории Российской Федерации. В данном режиме наиболее четко увязывалось возникновение налоговой обязанности с моментом реализации алкогольной продукции и соответственно моментом уплаты акциза.

Режим налогового склада предполагал как территориальные, так и временные характеристики. Территориально он включал производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, территорию акцизных складов. Именно эти объекты, а в большей степени продукция, находящаяся на них, были под контролем налогового органа. Временные рамки действия режима налогового склада определялись датой реализации подакцизных товаров, которая совпадала с моментом отгрузки (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада покупателям либо собственному структурному подразделению налогоплательщика, которое осуществляло ее розничную реализацию.

Нахождение в режиме налогового склада предполагало определенные исключения. Алкогольная продукция в данном случае не могла быть допущена в торговый оборот в полном объеме. Это обуславливало исключение полной уплаты акциза при передаче продукции на акцизный склад. В этом случае необходимо было разграничивать такие понятия, как «режим налогового склада» и «акцизный склад». В последнем случае речь шла о специально учреждаемом складе для хранения алкогольной продукции, которые создавали производители алкогольной продукции вне территории, на которой были расположены производственные помещения.

Особенности начисления и уплаты акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия регулируются в Украине Законом «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия»¹. В соответствии со ст. 1 данного акта к алкогольным напиткам относятся продукты, полученные путем спиртового брожения сахаросодержащих материалов или изготовленные на основе пищевых спиртов с содержанием спирта этилового более 1,2%

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1995. – № 40. – Ст. 297.

объемных единиц, которые относятся к товарным группам Гармонизированной системы описания и кодировки товаров под кодами 2204, 2205, 2206, 2208. В свою очередь, к табачным изделиям относятся сигареты, папиросы, сигары, сигариллы, а также трубочный, нюхательный, сосательный, жевательный табак и другие изделия из табака и его заменители, которые влияют на физиологическое состояние человека во время употребления.

Фактически дублируются нормы данного Закона, определяющие алкогольные напитки и табачные изделия, в Положении о марках акцизного сбора¹. Некоторое уточнение касается принципов отнесения и характера использования данных видов товаров (продукции). Так, к табачным изделиям относятся изделия, частично или полностью изготовленные из листьев или других частей табака и/или других растений, которые принадлежат к роду *Nicotiniana* семьи пасленовых, в том числе сигареты, папиросы, сигары, сигариллы, а также трубочный, нюхательный, сосательный, жевательный табак и другие табачные изделия, которые физиологически влияют на организм человека во время потребления (курение, нюхание, жевание, сосание и тому подобное), расфасованные в пачки (упаковки) с конечной целью осуществления розничной торговли без дополнительной обработки или переработки.

Плательщиками акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия являются следующие категории:

а) субъекты предпринимательской деятельности — украинские производители алкогольных напитков и табачных изделий, а также заказчики, по поручению которых изготавливается эта продукция на давальческих условиях;

б) субъекты предпринимательской деятельности (включая предприятия с иностранными инвестициями, независимо от даты их регистрации) и граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица, которые ввозят алкогольные напитки и табачные изделия на таможенную территорию Украины как для собственных, так и для производственных потребностей с целью продажи или реализации на условиях комис-

¹ Положение «О марках акцизного сбора», утвержденное Указом Президента Украины «О введении марок акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия» // Урядовий кур'єр. — 1995. — № 145–146. — С. 109.

сии и реэкспорта. Выделение в качестве плательщиков предприятий с иностранными инвестициями во второй половине 90-х годов XX века породило определенную коллизию при применении акцизного законодательства. Анализируя эту ситуацию, Государственная налоговая администрация Украины в своем Письме от 12 октября 1998 года № 11706/10/16-2217 относительно применения к предприятиям с иностранными инвестициями законодательства Украины об акцизном сборе исходила из следующего: Закон Украины от 13 марта 1992 года № 2198-12 «Об иностранных инвестициях» обеспечивал определенные гарантии неизменности законодательства. Однако акцизный сбор в Украине был введен Законом Украины от 18 декабря 1991 года № 1996-12 «Об акцизном сборе», то есть до принятия Закона Украины «Об иностранных инвестициях». Поэтому обязанность по акцизному сбору не изменяла возникающие с 13 марта 1992 года гарантии относительно иностранных инвестиций. Исходя из этого, предприятия с иностранными инвестициями (независимо от даты их регистрации) для ввоза на таможенную территорию Украины алкогольных напитков и табачных изделий обязаны были уплачивать акцизный сбор в полном объеме. Это и являлось одним из условий для приобретения марок акцизного сбора;

в) физические лица, которые ввозят алкогольные напитки и табачные изделия на таможенную территорию Украины в объемах, подлежащих обложению ввозной (импортной) пошлиной;

г) юридические и физические лица, международные организации, их филиалы, отделения и другие обособленные подразделения, которые осуществляют реализацию алкогольных напитков и табачных изделий на таможенной территории Украины, включая операции по ввозу (импорту) в Украину алкогольных напитков и табачных изделий, при условии, что их реализация на территории Украины осуществляется указанными субъектами через постоянные представительства, расположенные на территории Украины¹.

Налоговым законодательством Российской Федерации для данной категории плательщиков акцизного сбора установлен особый порядок регистрации. Так, ст. 179² Налогового кодекса Рос-

¹ Статья 2 Закона Украины «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1995. – № 40. – Ст. 297.

сийской Федерации закрепляет условия выдачи свидетельств о регистрации организациям, совершающим операции с денатурированным этиловым спиртом. Такие свидетельства выдаются организациям, осуществляющим следующие виды деятельности:

1) производство денатурированного этилового спирта — свидетельство на производство денатурированного этилового спирта;

2) производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт, — свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

В свидетельстве указываются:

1) наименование налогового органа, выдавшего свидетельство;

2) полное и сокращенное наименования организации, местонахождение организации и адрес (место фактической деятельности) осуществления организацией вида деятельности;

3) идентификационный номер налогоплательщика;

4) вид деятельности;

5) реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на производственные мощности, и местонахождение указанных мощностей;

6) реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по хранению денатурированного этилового спирта, и местонахождение указанных мощностей;

7) срок действия свидетельства (до одного года);

8) условия осуществления указанных видов деятельности;

9) регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи.

Свидетельства выдаются организациям при соблюдении следующих требований:

1) свидетельство на производство денатурированного этилового спирта — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта;

2) свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

Налоговый орган обязан выдать свидетельство либо уведомить заявителя об отказе в выдаче свидетельства не позднее 30 дней с момента представления налогоплательщиком заявления о выдаче свидетельства и представления копий предусмотренных документов. Уведомление направляется налогоплательщику в письменной форме с указанием причин отказа. Для получения свидетельства организация представляет в налоговый орган заявление о выдаче свидетельства, сведения о наличии у нее необходимых для осуществления заявленного вида деятельности мощностей и копии документов, подтверждающих право собственности налогоплательщика на указанные мощности (копии документов, подтверждают право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления закрепленным за ним имуществом).

Налоговые органы имеют право приостановить действие свидетельства в ряде случаев. К ним относятся:

— неисполнение организацией действующего законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты акцизов;

— непредставление организацией реестров счет-фактур, представляемых в налоговые органы. В указанном случае приостанавливается действие свидетельства организации-покупателя (получателя) денатурированного этилового спирта;

— использование технологического оборудования по производству, хранению и реализации денатурированного этилового спирта, не оснащенного контрольными приборами учета его объема, а также оснащенного вышедшим из строя контрольным и учетно-измерительным оборудованием, нарушения работы и условий эксплуатации контрольного и учетно-измерительного оборудования, установленного на указанном технологическом оборудовании.

В случае приостановления действия свидетельства налоговый орган обязан установить срок устранения нарушений, которые привели к приостановлению действия свидетельства. Этот срок не может превышать шести месяцев. Организация, действие свидетельства которой приостановлено, обязана уведомить в письменной форме налоговый орган об устранении нарушений. Налоговый орган, выдавший свидетельство, в этом случае принимает решение о возобновлении его действия. Об этом сообщается соответствующей организации, имеющей свидетельство, в письменной форме в течение трех рабочих дней после проверки устранения нарушений. Если по истечении установленного срока нарушения не были устранены — свидетельство аннулируется. Срок действия свидетельства на время приостановления его действия не продлевается.

Налоговые органы аннулируют свидетельство в случаях:

— производства спиртосодержащей продукции организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

— передачи организацией, имеющей свидетельство на производство спиртосодержащей продукции, денатурированного этилового спирта, другому лицу;

— представления организацией соответствующего заявления;

— передачи организацией свидетельства иному лицу;

— завершения реорганизации организации, если в результате реорганизации данная организация утратила право собственности на мощности, заявленные при получении свидетельства;

— завершения реорганизации организации в форме выделения или разделения;

— изменения наименования организации;

— изменения места нахождения организации;

— прекращения права собственности на весь объем мощностей, указанных в свидетельстве.

Налоговый орган, выдавший свидетельство, обязан уведомить организацию о приостановлении действия или об аннулировании соответствующего свидетельства в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

Особенностей регулирования объекта налогообложения при уплате акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изде-

лия действующее законодательство не предусматривает. При этом используется отсылочная норма к соответствующей статье Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе», в которой и закрепляется общий, концептуальный подход к определению объекта налогообложения, применяемый в том числе и относительно производства и оборота алкогольных напитков и табачных изделий.

В соответствии со ст. 5 Закона Украины «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия»¹ ставки акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия устанавливаются Верховной Радой Украины и являются едиными на всей территории Украины. В данном случае эта норма имеет некоторое промежуточное, переходное положение. С одной стороны, она дублирует норму ст. 4 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе», имеющего более выраженный общий характер. С другой стороны, детализируется это положение специальными законами, направленными на еще более узкое и специальное регулирование именно ставок акцизного сбора по алкогольным напиткам и табачным изделиям. Развернутая система ставок закреплена: по спирту этиловому и алкогольным напиткам — Законом Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки»; по табачным изделиям — Законом Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия». При исчислении акцизного сбора на табачные изделия следует иметь в виду, что сумма налога в данном случае определяется из расчета на каждую 1000 штук реализованного товара (продукции). В случае одновременного применения ставок акцизного сбора в твердых суммах на каждую 1000 штук реализованного товара (продукции) и процентных ставок относительно оборота по реализации табачных изделий, сумма акцизного сбора не может быть менее 22% максимальной розничной цены. В данном случае сумма налога на добавленную стоимость и акцизного сбора не учитывается².

В отличие от отдельного законодательного акта, регулирующего размер и порядок установления ставок акциза в данном случае, казахское налоговое законодательство закрепляет основные под-

¹ Ведомости Верховной Рады Украины. – 1995. – № 40. – Ст. 297.

² Статья 1 Закона Украины «О ставках акцизного сбора на табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 8. – Ст. 32.

ходы к определению ставок акциза на алкогольную продукцию в разделе Налогового кодекса, охватывающего нормы общего характера. Так, ставки акцизов на алкогольную продукцию утверждаются Правительством Республики Казахстан в процентах или в абсолютной сумме в зависимости от объемного содержания в ней безводного (стопроцентного) спирта. На все виды спирта ставки акциза дифференцируются в зависимости от целей его дальнейшего использования. На спирт, реализуемый для производства алкогольной продукции, ставка акциза может быть установлена ниже базовой ставки, устанавливаемой на спирт, который реализуется лицам, не использующим его для производства алкогольной продукции¹.

Более четко в данном случае закреплены налоговые льготы, которые применяются в Украине в основном как исключение из объекта налогообложения. При исчислении акцизного сбора на алкогольные напитки и табачные изделия не подлежат налогообложению:

а) стоимость и объемы ввезенных и конфискованных на территории Украины алкогольных напитков и табачных изделий, относительно которых не определен владелец, а также перешедших государству по праву наследования;

б) стоимость и объемы алкогольных напитков и табачных изделий, которые перевозятся через территорию Украины транзитом;

в) стоимость и объемы импортированной продукции или обороты по реализации (передаче) украинского сырья, которое ввозится или используется для производства подакцизных товаров;

г) стоимость алкогольных напитков и табачных изделий, экспортированных за пределы таможенной территории Украины за иностранную валюту, при условии поступления этой валюты на валютный счет предприятия;

д) стоимость и объемы алкогольных напитков и табачных изделий, которые ввозятся (пересылаются) физическими лицами на территорию Украины в пределах норм, определенных законодательством Украины для беспощинного ввоза этих видов товаров;

е) стоимость и объемы образцов алкогольных напитков и табачных изделий, ввезенных на территорию Украины с целью показа или демонстрации, если они остаются собственностью иностранных юридических лиц и их использование на территории Украины не имеет

¹ Пункты 2, 3 ст. 258 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

коммерческого характера. При этом образцы алкогольных напитков и табачных изделий, ввезенные в Украину, должны быть предназначены для показа или демонстрации во время проведения выставок, конкурсов, совещаний, семинаров, ярмарок и т. п., пропускаются через таможенную границу по решению таможенного органа;

ж) стоимость и объемы образцов алкогольных напитков и табачных изделий при отгрузке их непосредственно украинскими производителями. Основанием для освобождения от уплаты акцизного сбора продукции, предназначенной для реализации магазинами беспошлинной торговли, является должным образом оформленная грузовая таможенная декларация, которая оформляется при отгрузке этой продукции от производителя¹.

Специфической формой освобождения можно рассматривать и освобождение от оклейки марками акцизного сбора баков, бачков, автомобильных и железнодорожных цистерн, иных емкостей, вместимостью более 5 л при ввозе алкогольных напитков с целью реализации или обмена. Фактически в данном случае речь идет об упрощенном режиме учета подакцизной продукции, освобождении от авансовой формы внесения акцизного сбора. Однако уплата акцизного сбора осуществляется в общем порядке в соответствии с действующим налоговым законодательством².

Марки акцизного сбора изготавливаются, хранятся и продаются в соответствии с Положением о производстве, хранении, продаже марок акцизного сбора, маркировки алкогольных напитков и табачных изделий, утвержденном Кабинетом Министров Украины. Производители алкогольных напитков и табачных изделий проводят маркировку каждой бутылки (упаковки) алкогольных напитков и каждой пачки (упаковки) табачных изделий таким способом, чтобы марка разрывалась во время откупорки (раскрытия) товара в соответствии с Положением о производстве, хранении, продаже марок акцизного сбора, маркировки алкогольных напитков и табачных изделий. Маркировка алкогольных напитков осуществля-

¹ Часть 2 ст. 3 Закона Украины «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1995. – № 40. – Ст. 297.

² Часть 5 ст. 3 Закона Украины «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1995. – № 40. – Ст. 297.

ется марками акцизного сбора, которые отличаются по дизайну для отдельных видов продукции. Каждая марка акцизного сбора на алкогольные напитки должна иметь отдельный номер и наименование вида продукции (для винодельной продукции: «вино сухое», «вино марочное», «вино полусухое и полусладкое», «вино с добавлением спирта (крепкое)», «вино игристое», «вино газированное», «плодово-ягодное вино», «вермут», «коньяк», «бренди»).

В соответствии с вместимостью тары (посуды) применяются марки акцизного сбора с такими обозначениями: для водки и ликеро-водочных изделий с содержанием спирта этилового свыше 8,5% объемных единиц: 0,05 л, 0,1 л, 0,2 л, 0,25 л, 0,37 л, 0,375 л, 0,4 л, 0,45 л, 0,5 л, 0,61 л, 0,7 л, 0,75 л, 1,0 л и больше; для других алкогольных напитков с содержанием спирта этилового свыше 8,5% объемных единиц: 0,05 л, 0,1 л, 0,2 л, 0,25 л, 0,275 л, 0,35 л, 0,375 л, 0,4 л, 0,45 л, 0,5 л, 0,61 л, 0,7 л, 0,75 л, 1,0 л и более.

В соответствии с содержанием спирта этилового для маркировки водки и ликеро-водочных изделий применяются марки акцизного сбора с такими обозначениями: «содержание спирта этилового до 25% объемных единиц» и «содержание спирта этилового 25% и больше объемных единиц».

Маркировка табачных изделий также осуществляется марками акцизного сбора. Каждая марка акцизного сбора на табачные изделия должна иметь отдельный номер.

Не подлежат маркировке марками акцизного сбора алкогольные напитки и табачные изделия, которые поставляются для реализации магазинами беспошлинной торговли непосредственно украинскими производителями этой продукции по прямым договорам, заключенным между украинскими производителями алкогольных напитков и табачных изделий и владельцами магазинов беспошлинной торговли. При этом таможенное оформление алкогольных напитков и табачных изделий, которые направляются в магазины беспошлинной торговли, осуществляется в момент отгрузки такой продукции от производителя.

Наличие марки акцизного сбора на бутылке (упаковке) алкогольных напитков и пачке (упаковке) табачных изделий является одним из условий для ввоза на таможенную территорию Украины и реализации их потребителям. Запрещается ввоз, хранение, транспортировка, принятие на комиссию с целью продажи и реализация

на территории Украины алкогольных напитков и табачных изделий, на которых нет марок акцизного сбора установленного образца.

Предприятия, которые осуществляют производство вин виноградных с добавлением спирта, сброженных плодовых и ягодных напитков (сидр, перри и другие) с добавлением спирта, напитков смешанных, содержащих алкоголь, и смесей алкогольных напитков с безалкогольными (кроме сброженных плодов и ягодных напитков (сидра, перри и других) без добавления спирта), уплачивают акцизный сбор при приобретении марок акцизного сбора на сумму, рассчитанную исходя из ставок акцизного сбора на готовую продукцию, произведенную из виноматериалов или суслу, при изготовлении которых используется спирт этиловый. Предприятия, которые осуществляют производство вин виноградных натуральных с содержанием сахара не более как 3 г/дм^3 (сухих), вин виноградных натуральных с содержанием сахара более чем 3 г/дм^3 (полусухих, полусладких), вин марочных и сброженных плодовых и ягодных напитков (сидр, перри и другие) без добавления спирта, уплачивают акцизный сбор на третий рабочий день после осуществления оборота по реализации такой винодельной продукции.

Ответственность за несоблюдение порядка маркировки, реализации алкогольных напитков и табачных изделий, несвоевременную уплату акцизного сбора несут производители, импортеры, продавцы этих товаров и их должностные лица. Работу в отношении изготовления марок акцизного сбора, их хранения и продажи, представления расчетов и других документов, связанных и исчислением акцизного сбора, осуществляют государственные налоговые инспекции. Контроль за наличием акцизных марок на упаковках, пачках и т. д. во время их реализации осуществляется налоговыми органами, контрольно-ревизионной службой и органами внутренних дел, а во время ввоза данных товаров на таможенную территорию Украины — таможенными органами. Конфискованные алкогольные напитки подлежат уничтожению или промышленной переработке, табачные изделия — только уничтожению. Порядок этого устанавливается Кабинетом Министров Украины¹.

¹ Статьи 8, 9 Закона Украины «Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия» // Ведомости Верховной Рады Украины— 1995. — № 40. — Ст. 297.

3.12.2. Налоговый вексель при исчислении и уплате акцизного сбора

Особенность технологического цикла при производстве данной продукции и ориентированность налогообложения именно на стадию производства, а не реализации обусловили применение специфической формы — налогового векселя. Налоговый вексель, который представляет собой особую форму налоговой расписки, выдается предприятиям первичного виноделия, изготавливающим виноградные, плодовые и другие виноматериалы и сусла при получении спирта этилового из акцизного состава. Он предоставляется на сумму акцизного сбора, исчисленную исходя из объема этилового спирта и ставки акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки. Срок выдачи авалированного налогового векселя не может превышать 180 календарных дней.

Законодатель устанавливает особый учет и детализацию подакцизных товаров, оборот которых связан с выдачей налогового векселя. В данном случае речь идет о парфюмерных жидкостях, которые фасуются во флаконы объемом не более 255 куб. сантиметров; спирте этиловом, который используется как лекарственное средство, спиртовые и водно-спиртовые настои, реализуемые в розницу только через аптеки во флаконах из медицинского стекла объемом не более 100 куб. сантиметров, за исключением таких лекарственных средств, как бальзам.

Применяются в данном случае и специальные налоговые льготы. Так, акцизный сбор исчисляется в размере 0 грн за 1 литр 100%-ного спирта этилового при отгрузке спирта этилового денатурированного (спирта технического), который реализуется субъектам предпринимательской деятельности. Обязательным условием при этом является определенная цель использования данного спирта. Налоговая льгота предоставляется только в случае использования его как сырья для производства продуктов органического синтеза, которые содержат в своем составе не более 0,1% остаточного этанола. Специальный перечень производителей спирта технического для потребностей предприятий, которые производят продукты органического синтеза, перечень предприятий-производителей продуктов органического синтеза и порядок отпуска спирта технического утверждаются Кабинетом Министров Украины.

До получения спирта этилового техническому субъектам предпринимательской деятельности при изготовлении продуктов органического синтеза выдается налоговый вексель, авалированный банком. Подобная налоговая расписка выдается на сумму акцизного сбора, исчисляемую исходя из объема спирта этилового и ставки акцизного сбора. Ставка акцизного сбора при этом определяется как разница между полной ставкой акцизного сбора на спирт этиловый и ставкой 0 грн за 1 литр 100%-ного спирта. Налоговый вексель может быть выдан только субъектом предпринимательской деятельности — производителем продуктов органического синтеза, который является производителем данного вида подакцизных товаров (продукции).

Отгрузка спирта производится в пределах, установленных Кабинетом Министров Украины. Данный процесс предполагает обязательное наличие специальных технических устройств, которые фиксируют в электронном виде данные об объеме спирта и использовании денатурирующей примеси. На предприятиях, которые производят продукты органического синтеза, устанавливаются налоговые посты.

Налоговый вексель, авалированный банком, может быть выдан предприятиям первичного виноделия только в том случае, если оно является непосредственным производителем виноградных, плодовых и других виноматериалов и сула. Выдача налогового векселя, авалированного банком, осуществляется к моменту получения спирта этилового из акцизного состава. Обязанности по погашению налогового векселя не могут передаваться другим лицам, независимо от их взаимоотношений с векселедателем. Проценты или иные виды платы, предусмотренные действующим законодательством для других видов векселей, за пользование налоговым векселем не начисляются. Векселедержателем считается орган государственной налоговой службы (налоговая инспекция) по месту регистрации векселедателя. Порядок выпуска, обращения и погашения налоговых векселей, авалированных банком, которые выдаются при получении спирта этилового из акцизного состава, используемого предприятиями первичного виноделия для изготовления виноградных, плодовых и других виноматериалов и сула, устанавливается Кабинетом Министров Украины.

Налоговый вексель, авалированный банком, считается погашенным в случае документального подтверждения факта целевого использования спирта этилового для изготовления виноградных, плодовых и других виноматериалов и сула. Если налоговый вексель, авалированный банком, не погашается в срок, векселедержатель имеет право опротестовать такой вексель в связи с неплатежом и на протяжении одного рабочего дня обратиться в банк, который осуществил аваль этого векселя, с опротестованным векселем. Банк-авалист обязан не позднее одного операционного дня, следующего за днем обращения векселедержателя с опротестованным векселем, перечислить сумму, указанную в данном векселе, векселедержателю¹.

3.12.3. Особенности исчисления и уплаты акцизного сбора по операциям с нефтепродуктами

Специфичность налогообложения акцизом операций с нефтепродуктами определяется, прежде всего, высокими доходами от оборота данной разновидности подакцизных товаров (продукции). Это и обуславливает такую форму государственного контроля в области производства и оборота нефтепродуктов.

Налоговыми законодательствами в данном случае предполагается наличие либо специального законодательного акта, закрепляющего особенности исчисления и уплаты акциза по данным операциям, либо особого режима применения данного вида косвенного налога. В Украине исчисление акцизного сбора по нефтепродуктам регулируются Законом Украины «О ставках на акцизный сбор и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)»². Законодательство Российской Федерации предполагает детализацию подхода к определению лица, у которого в принципе может возникнуть налоговая обязанность по акцизу в данном случае. Показательно, что непосредственно после статьи, определяющей налогоплательщика по акцизу, в Налоговом кодексе Российской Фе-

¹ Статья 3 Закона Украины «О ставках акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 28. – Ст. 131.

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

дерации размещена статья, определяющая особенности легализации специального субъекта именно по операциям с нефтепродуктами¹.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды деятельности:

— производство нефтепродуктов — свидетельство на производство;

— оптовую реализацию нефтепродуктов — свидетельство на оптовую реализацию;

— оптово-розничную реализацию нефтепродуктов — свидетельство на оптово-розничную реализацию;

— розничную реализацию нефтепродуктов — свидетельство на розничную реализацию;

— производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, — свидетельство на переработку прямогонного бензина.

В случае осуществления организацией и индивидуальным предпринимателем операций по оптовой или оптово-розничной реализации нефтепродуктов, произведенных ими из собственного сырья (в том числе из подакцизных нефтепродуктов) либо полученных в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов (в зависимости от осуществляемого вида деятельности), такому лицу выдается свидетельство на оптовую реализацию или свидетельство на оптово-розничную реализацию. При этом свидетельство на производство организациям и индивидуальным предпринимателям не выдается.

В свидетельстве указываются:

— наименование налогового органа, выдавшего свидетельство;

— полное и сокращенное наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), местонахождение организации (место жительства индивидуального предпринимателя) и адрес (место фактической деятельности) осуществления организацией (индивидуальным предпринимателем) видов деятельности;

¹ Статья 179¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

- идентификационный номер налогоплательщика;
- вид деятельности и марки (номенклатура) нефтепродуктов;
- реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на производственные мощности, и местонахождение указанных мощностей;
- реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по хранению нефтепродуктов, и местонахождение указанных мощностей;
- местонахождение и количество стационарных топливораздаточных колонок, реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на стационарные топливораздаточные колонки;
- реквизиты договора на оказание услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки с организацией, осуществляющей эту переработку (при наличии указанного договора);
- реквизиты договора на оказание услуг по переработке прямогонного бензина с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии (при наличии указанного договора);
- срок действия свидетельства (до одного года); условия осуществления указанных видов деятельности; регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи.

Свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям при соблюдении следующих требований:

1) свидетельство на производство — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов;

2) свидетельство на оптовую реализацию — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оператив-

ного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов, и (или) при наличии договора на оказание услуг по переработке принадлежащей данному налогоплательщику сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, и (или) при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью (для акционерных обществ, имеющих в уставном капитале долю государства не менее 50%);

3) свидетельство на оптово-розничную — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов и стационарных топливораздаточных колонок и (или) при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью (для акционерных обществ, имеющих в уставном капитале долю государства не менее 50%);

4) свидетельство на розничную реализацию — при наличии в собственности организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по хранению и отпуску со стационарных топливораздаточных колонок нефтепродуктов (за исключением моторных масел для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей) и (или) мощностей (помещений) хранению и реализации моторных масел;

5) свидетельство на переработку прямогонного бензина — при наличии, в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель

владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску продукции нефтехимии и (или) при наличии договора на оказание услуг по переработке принадлежащего налогоплательщику прямогонного бензина с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии.

Налоговые органы имеют право приостановить действие свидетельства в случаях:

— невыполнения организацией или индивидуальным предпринимателем положений действующего законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты акцизов;

— непредставления организацией или индивидуальным предпринимателем — покупателем (получателем) подакцизных нефтепродуктов в течение трех последовательных налоговых периодов реестров счет-фактур, представляемых в налоговые органы. В указанном случае приостанавливается действие свидетельства организации или индивидуального предпринимателя — покупателя (получателя) подакцизных нефтепродуктов;

— использования технологического оборудования по производству, хранению и реализации нефтепродуктов, не оснащенного контрольными приборами учета их объемов, а также оснащенного вышедшим из строя контрольным и учетно-измерительным оборудованием, нарушения работы и условий эксплуатации контрольного и учетно-измерительного оборудования, установленного на указанном технологическом оборудовании.

В случае приостановления действия свидетельства налоговый орган обязан установить срок устранения нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства. Указанный срок не может превышать шести месяцев. Если в установленный срок нарушения не были устранены, свидетельство аннулируется¹.

Важно при этом не ставить знак равенства между двумя разновидностями специальных документов — лицензией и свидетельством. Лицензия на осуществление определенного вида деятельности порождает право лица на осуществление операций с нефтепродуктами, тогда как свидетельство не порождает и не ограничи-

¹ Статья 179¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

вает подобные права, а направлено лишь на регистрацию лиц, совершающих операции с нефтепродуктами¹.

Специфичность налогообложения подобных операций отражается и в налоговом законодательстве Республики Казахстан. Так, ст. 265 Налогового кодекса Республики Казахстан закрепляет критерии отношения к оптовой и розничной реализации бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива, осуществляемой на территории Республики Казахстан. Реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива относится к сфере оптовой реализации, если по договору купли — продажи покупатель обязуется принять указанные подакцизные товары и использовать их для дальнейшей реализации при условии, что поставщиками по данному договору купли-продажи (мены) являются:

1) производитель бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива;

2) налогоплательщик, осуществивший приобретение либо импорт бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива с целью их дальнейшей реализации;

К сфере розничной реализации бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива относятся следующие операции, осуществляемые поставщиками:

1) реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива осуществляется юридическим лицам (в том числе иностранным юридическим лицам) и индивидуальным предпринимателям для их производственных нужд;

2) реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива физическим лицам;

3) использование на собственные производственные нужды производственного или приобретенного для дальнейшей реализации бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива.

На рубеже XX–XXI веков в Украине возникли трудности при уплате акцизного сбора с оборотов по реализации нефтепродуктов специфической группой плательщиков. К ним относятся нефтеперерабатывающие предприятия, изготавливающие нефтепродукты из давальческого сырья. Особенность ситуации была связана как с

¹ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 192.

особенностями плательщиков в данном случае, так и специфичностью объекта налогообложения. Для преодоления трудностей в сфере правоприменения, разрешения споров потребовались как специальные разъяснения¹, так и изменения действующего законодательства².

Плательщиками акцизного сбора в данном случае являлись субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) — производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины, в том числе и из давальческого сырья. Объектом обложения при этом признавались обороты по реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции) путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию), бесплатной передачи или с частичной оплатой. Предприятия — производители нефтепродуктов принимают участие как в процессе производства соответствующей продукции, так и в процессе ее реализации путем отгрузки предприятию-заказчику или, по его указанию, конечному потребителю с осуществлением соответствующих расчетов. При этом следует определять, на каких условиях осуществлялась переработка и реализация нефтеперерабатывающими предприятиями нефтепродуктов, изготовленных из давальческого сырья, условия перехода права собственности на нефтепродукты, расчеты за реализованные нефтепродукты.

Принципиальной в этом случае явилась трактовка понятия «давальческое сырье» и, исходя из этого, определение того, кто являлся носителем обязанности по уплате акцизного сбора в случае изготовления нефтепродуктов из нефти сырой, когда и ее владелец-заказчик и исполнитель-переработчик являются резидентами Украины. Очень

¹ Постановление Конституционного Суда Украины об отказе в открытии конституционного производства в деле по конституционному представлению Кабинета Министров Украины относительно официального толкования пункта «а» статьи 2, пункта «а» части первой статьи 3 и частей третьей, четвертой статьи 6 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 21 марта 2002 года № 8-у/2002; Информационное письмо Высшего арбитражного суда Украины «О некоторых вопросах практики решения споров, связанных с применением Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»» от 23 апреля 2001 года № 01-8/482.

² С 13 декабря 2001 года в ст. 1 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» появляется трактовка таких понятий, как «давальческое сырье» и «давальческие условия».

часто в данном случае исходили из того, что договор переработки нефти по своей правовой природе рассматривался как договор подряда (глава 28 Гражданского кодекса УССР). При этом понятия «давальческое сырье» и «сырье заказчика по договору подряда» не являлись тождественными, а законодатель допустил пробел, не дав законодательного определения понятия «давальческое сырье» в операциях между резидентами. Позиция Верховного Суда Украины была в целом схожа с вышеизложенной, и значение термина «давальческое сырье», который употреблялся в налоговом законодательстве, подпадало под гражданско-правовое определение «материалы заказчика». Настоятельно необходима была трактовка данной ситуации именно с позиций публичного налогово-правового регулирования, а не путем заимствования конструкций частного права.

Со вступлением в силу изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»¹ плательщики акцизного сбора — производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, а также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, уплачивают акцизный сбор производителю. Объектом налогообложения в данном случае считаются обороты по реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции), в том числе из давальческого сырья, при их продаже, обмене, бесплатной передаче или с частичной оплатой, а также объемы отгруженных подакцизных товаров (продукции), изготовленных из давальческого сырья.

Владелец готовой продукции, на которую установлена ставка акцизного сбора в твердой сумме, изготовленной на давальческих условиях, платит акцизный сбор производителю (переработчику) не позднее дня отгрузки готовой продукции его заказчику или по его поручению другому лицу. Условием отгрузки производителем (переработчиком) готовой продукции, изготовленной из давальческого сырья, его владельцу или по его поручению другому лицу является документальное подтверждение банковского учреждения

¹ Закон Украины «О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе»» от 22. 03. 2001 № 2324-III.

о перечислении соответствующей суммы акцизного сбора на расчетный счет производителя (переработчика).

Возникновение налоговой обязанности по данной разновидности акцизного сбора традиционно связывается с особенностями производственного процесса. В Украине к плательщикам относятся только те предприятия, которые принимают участие в изготовлении нефтепродукта на всех стадиях технологического процесса. Перечень данных предприятий определяется Кабинетом Министров Украины. Примечательно, что плательщиками акцизного сбора по операциям с нефтепродуктами могут оказаться и государственные спиртовые заводы, производящие высокооктановые кислородсодержащие добавки к бензинам с обязательной их денатурацией бензином, но только в том случае, если они также входят в специальный перечень, утвержденный Кабинетом Министров Украины¹.

Российское налоговое законодательство к продукции нефтехимии относит продукцию, получаемую в результате переработки (химических превращений) компонентов нефти (в том числе прямогонного бензина) и природного газа в органические вещества и фракции. Последние должны являться конечными продуктами технологического цикла и использоваться в дальнейшем для выпуска на их основе других продуктов. К продукции нефтехимии относятся также отходы, получаемые при переработке прямогонного бензина².

К нефтепродуктам относятся:

- а) автомобильный бензин;
- б) дизельное топливо;
- в) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных инжекторных двигателей;
- г) прямогонный бензин³.

При определении налоговой базы по данной разновидности акциза следует исходить из того, что предметами налогообложения могут выступать только те виды нефтепродуктов, которые указаны

¹ Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» от 11 июля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

² Часть 1 ст. 179¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – С. 192.

в свидетельстве о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Приобретение же налогоплательщиком нефтепродуктов, не указанных в свидетельстве для собственных нужд, не может быть объектом налогообложения, поскольку сумма акциза включается в стоимость подакцизных товаров (продукции) и оплачивается при их приобретении¹.

Украинское налоговое законодательство несколько по-иному выделяет группы подакцизных товаров в данном случае, разграничивая: специальные бензины (уайт-спирит и т. д.); бензины прямогонные (бензин авиационный, топливо бензиновое реактивное, другие легкие фракции); средние дистилляты (керосин, топливо реактивное и т. д.); тяжелые дистилляты (дизельное горючее); высокооктановые кислородсодержащие примеси к бензинам².

Объектом налогообложения акцизом по операциям с нефтепродуктами являются операции по получению нефтепродуктов в случае:

1) оприходования организацией или индивидуальным предпринимателем (не имеющими свидетельств) нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов, получения нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. Оприходованием в данном случае признается принятие к учету в качестве готовой продукции подакцизных нефтепродуктов;

2) получение на территории Российской Федерации нефтепродуктов организациями или индивидуальными предпринимателями, имеющими свидетельства. Получением в данном случае считается:

а) приобретение нефтепродуктов в собственность;

б) оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов);

в) оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов);

¹ См.: *Шекин Д. М.* Судебная практика по налоговым спорам. 2003–2004 гг. – С. 377.

² Закон Украины «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)» от 11 июля 1996 года // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

г) получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов в качестве готовой продукции, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

3) передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов, собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства¹.

Особенностью налогообложения нефтепродуктов акцизом является попадание под налоговое давление не завершающей стадии реализации продукции, а этапа их получения (оприходования). Именно с этим связана специфика учета и исчисления акциза при осуществлении операций с подакцизными нефтепродуктами. Она обусловила существование особого режима налогового контроля посредством налоговых постов. Постоянно действующие налоговые посты у налогоплательщика имеют право создавать налоговые органы по решению руководителя². Под налоговым постом понимается комплекс контрольных мер и мероприятий, осуществляемых налоговым органом, который выдал свидетельство, в целях проверки правильности исчисления и уплаты акциза.

Налоговые посты выполняют следующие функции:

а) обеспечение контроля за соответствием объемов сырья, поступившего для производства нефтепродуктов и (или) продукции нефтехимии, фактическим объемам произведенных из этого сырья нефтепродуктов и (или) продукции нефтехимии;

б) обеспечение контроля за соответствием объемов фактического производства и реализации нефтепродуктов данным учета налогоплательщика и данным, отраженным налогоплательщиком в налоговых декларациях;

в) проведение сверки объемов реализации нефтепродуктов на основании данных учета и отчетности налогоплательщика с объемами фактически отгруженных партий нефтепродуктов;

г) проведение сверки соответствия фактических остатков нефтепродуктов, находящихся в складских помещениях и (или) резервуарах налогоплательщика, данным учетам налогоплательщика;

¹ Часть 1 ст. 182 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Статья 197¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

д) проверку свидетельств, предъявленных покупателем (покупателями) нефтепродуктов, в том числе по запросу налогоплательщика, у которого создан налоговый пост¹.

При осуществлении функций в режиме налогового поста сотрудники налоговых органов не имеют права вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность налогоплательщиков. В то же время они имеют право доступа в административные, производственные, складские и иные помещения на территории организаций, осуществляющих производство и реализацию нефтепродуктов. Налогоплательщик обязан по письменному требованию налогового органа предоставить помещение с ограниченным доступом, оборудованное программно-техническими средствами, позволяющими осуществлять сбор и систематизацию информации для целей налогообложения.

3.13. Отчетность по акцизному сбору

Исходным критерием при построении конструкции налоговой отчетности по акцизному сбору, ее оснований, форм и особенностей является понятие налогового периода. По акцизу налоговый период определяется преимущественно сроком в один календарный месяц². Принципиальность данного положения придает отчетности по акцизному сбору более мобильный характер. Она приобретает не итоговую форму подведения результатов по окончании финансового или календарного года, а предполагает подведение итогов ежемесячно, что позволяет оперативно учитывать содержание данной налоговой обязанности и особенности ее реализации.

Именно с этим связывается представление налоговой декларации Налоговым кодексом Республики Казахстан. Так, в соответствии со ст. 275 этого акта по окончании каждого налогового периода налогоплательщик обязан представить в налоговые органы по месту своей регистрации декларацию по акцизу не позднее 15-го числа месяца, следующего за налоговым периодом. Плательщики акциза, имеющие структурные подразделения, одновременно с декларацией представляют расчеты по акцизу за структурные под-

¹ Часть 3 ст. 197¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

² Статья 192 Налогового кодекса Российской Федерации.

разделения. И декларация, и данные расчеты представляются в налоговый орган в те же сроки, что и в общем порядке¹.

В соответствии со ст. 6 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» субъекты предпринимательской деятельности, которые импортируют подакцизные товары (продукцию), должны в обязательном порядке при пересечении таможенной границы их декларировать. При этом они подают органам таможенного контроля декларацию в двух экземплярах, один из которых пересылается в налоговые инспекции по месту нахождения субъектов предпринимательской деятельности².

Субъекты предпринимательской деятельности, которые ввезли (импортировали) на таможенную территорию Украины подакцизные товары (продукцию) без уплаты акцизного сбора, подают в налоговые органы налоговой службы до 15 числа месяца, следующего за отчетным, ежемесячный отчет об объемах продажи таких подакцизных товаров (продукции). Кроме этого, они отчитываются и относительно сумм акцизного сбора, полученных от покупателей и перечисленных в бюджет, а также объемов переданных товаров, ввезенных (импортированных), если это осуществлялось в интересах других субъектов предпринимательской деятельности. В последнем случае они обязаны указать и удержанную сумму акцизного сбора, что фактически свидетельствует об осуществлении ими функций налогового агента.

Предоставление декларации по акцизному сбору выступает не только в качестве учетно-отчетной меры, но и является индикативной формой влияния на процесс ценообразования. Так, установление максимальных розничных цен на подакцизные товары осуществляется производителями или импортерами этих товаров путем декларирования таких цен. Декларация об установленных производителем или импортером максимальных розничных ценах на подакцизные товары подается в центральный орган государственной налоговой службы Украины или центральный орган государственной таможенной службы Украины. Предоставление данных отчетных сведений осуществляется в форме, которая явля-

¹ Статьи 272, 274, 275 Закона Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

² Ведомости Верховной Рады Украины. – 1992. – № 12. – Ст. 172.

ется результатом комплексного налогового и таможенного регулирования и определяется совместно органами налоговой и таможенной службы по согласованию с комитетом Верховной Рады Украины, который отвечает за проведение налоговой политики.

В декларации должны содержаться сведения об установленных производителем или импортером максимальных розничных ценах на все подакцизные товары, производимые им в Украине, или на все подакцизные товары, которые импортируются им в Украину. В ней также указывается дата, с которой вводятся максимальные розничные цены, установленные в декларации. Декларация должна быть подана производителем или импортером подакцизных товаров в центральный орган государственной налоговой службы Украины или центральный орган государственной таможенной службы Украины не позднее чем за пять календарных дней до момента введения установленных в декларации максимальных розничных цен.

В принятии декларации может быть отказано в следующих случаях:

— если декларация подается позднее чем за пять календарных дней до момента введения установленных в ней максимальных розничных цен;

— если декларация подается в другой форме, чем совместно определенная центральным органом государственной налоговой службы Украины и центральным органом государственной таможенной службы Украины.

Перечень оснований отказа в принятии декларации является исчерпывающим.

Декларация подается в двух экземплярах уполномоченным лицом производителя или импортера. Один экземпляр декларации возвращается производителю или импортеру с отметкой о дате принятия и регистрационном номере принятой декларации. Происходит это обязательно в день представления данной декларации. Экземпляр, возвращаемый производителю или импортеру, должен быть засвидетельствован печатью центрального органа государственной налоговой службы Украины или центрального органа государственной таможенной службы Украины.

Установленные производителем или импортером максимальные розничные цены на перечисленные в декларации товары вво-

дятся с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была подана соответствующая декларация. Эти цены являются действующими до их изменения в порядке, предусмотренном налоговым законодательством. В случае необходимости изменения любых сведений, которые содержатся в декларации о максимальных розничных ценах на подакцизные товары, поданной их производителем или импортером, он должен подать в центральный орган государственной налоговой службы Украины или центральный орган государственной таможенной службы Украины новую декларацию. Изменение любых сведений, которые содержатся в декларации о максимальных розничных ценах на подакцизные товары, поданной их производителем или импортером, может осуществляться не чаще одного раза на протяжении календарного месяца.

Особые требования предъявляются законодательством к субъектам предпринимательской деятельности, осуществляющим розничную торговлю подакцизными товарами, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту. В данном случае в месте торговли такими товарами на видном месте должны быть размещены засвидетельствованные производителем или импортером копии действующих деклараций о максимальных розничных ценах на подакцизные товары, которые были поданы их производителем или импортером. Установленные производителем или импортером максимальные розничные цены на подакцизные товары могут наноситься на потребительскую упаковку таких товаров вместе с датой их производства¹.

Нередко законодателем используется при регулировании налоговой отчетности и совокупность отсылочных форм к таможенному законодательству либо к нормам актов органов исполнительной власти, регулирующих налогообложение. Так, в соответствии со ст. 192 Налогового кодекса Азербайджанской Республики налогоплательщик обязан представить декларацию в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, в сроки, установленные для уплаты налога, с указанием налогооблагаемых операций за отчетный период. Одновременно с представле-

¹ Статья 6 Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

нием декларации об уплате акциза в налоговый орган поступает и заявка на зачет акциза¹.

Кроме декларации по акцизному сбору азербайджанское налоговое законодательство предусматривает обязанность поставщика представлять счет-фактуру. Налогоплательщик, поставляющий подакцизный товар, обязан в соответствии с существующими инструкциями выписать и выставить получателю товара налоговую счет-фактуру. Она представляет собой документ строгой отчетности, составленный по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти, и содержащий следующую информацию:

- 1) фамилию, инициалы или наименование налогоплательщика и покупателя (заказчика);
- 2) идентификационные номера налогоплательщика и покупателя (заказчика);
- 3) наименования отгруженных товаров, выполненных работ или оказанных услуг;
- 4) сумму вознаграждения за налогооблагаемую операцию, а также объем налогооблагаемой операции;
- 5) сумму акцизного сбора с подакцизных товаров;
- 6) сумму налога, подлежащего уплате с данной налогооблагаемой операции;
- 7) дату выдачи налоговой счет-фактуры;
- 8) порядковый номер счет-фактуры;
- 9) наименование налогового органа, выдавшего регистрационное уведомление, дату выдачи уведомления и порядковый номер; должность, фамилию, имя, отчество ответственного лица, подписавшего налоговую счет-фактуру².

¹ Налоговый кодекс Азербайджанской Республики.

² Статьи 176, 195 Налогового кодекса Азербайджанской Республики.

Содержание

Вступление	5
Глава 1. Правовая природа косвенного налогообложения	7
1.1. Место косвенных налогов в системе налогообложения	7
1.2. Особенности косвенных налогов	17
1.3. Виды косвенных налогов	28
Глава 2. Налог на добавленную стоимость	32
2.1. Понятие налога на добавленную стоимость	32
2.2. Плательщик налога на добавленную стоимость	47
2.3. Регистрация плательщиков налога на добавленную стоимость	62
2.4. Объект налогообложения	78
2.5. База налогообложения	107
2.6. Ставки налога на добавленную стоимость	136
2.7. Льготы по налогу на добавленную стоимость	153
2.8. Налоговый период	219
2.9. Порядок исчисления налога на добавленную стоимость	221
2.10. Учет по налогу на добавленную стоимость	237
2.11. Налоговая накладная	251
2.12. Уплата налога на добавленную стоимость	276
2.13. Налоговый кредит	281
2.14. Бюджетное возмещение	295
2.15. Налоговый вексель	314
2.16. Отчетность по налогу на добавленную стоимость. Налоговая декларация	323

2.17. Ответственность за нарушение исполнения обязанности по налогу на добавленную стоимость	335
2.18. Уплата налога на добавленную стоимость специальными плательщиками	341
2.18.1. Уплата налога на добавленную стоимость в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства	341
2.18.2. Уплата налога на добавленную стоимость при осуществлении поставок туристических услуг	347
2.18.3. Уплата налога на добавленную стоимость субъектами свободных экономических зон	349

Глава 3. Акцизный сбор

3.1. Понятие акцизного сбора	354
3.2. Плательщики акцизного сбора	366
3.3. Объект налогообложения	383
3.4. Подакцизные товары	395
3.5. База налогообложения	408
3.6. Ставки акцизного сбора	417
3.7. Льготы по акцизному сбору	434
3.8. Исчисление акцизного сбора	447
3.9. Уплата акцизного сбора	455
3.10. Марки акцизного сбора	469
3.11. Акцизное возмещение (зачет, возврат)	489
3.12. Особенности исчисления и уплаты акцизного сбора по операциям с отдельными видами товаров и продукции	501
3.12.1. Особенности исчисления и уплаты акцизного сбора по операциям с алкогольными напитками и табачными изделиями	502

3.12.2. Налоговый вексель при исчислении и уплате акцизного сбора	514
3.12.3. Особенности исчисления и уплаты акцизного сбора по операциям с нефтепродуктами.....	516
3.13. Отчетность по акцизному сбору	527

Наукове видання

КУЧЕРЯВЕНКО
Николай Петрович

Курс
налогового права
В шести томах

Особенная часть

Том IV
Косвенные налоги

(російською мовою)

Редактор *А. В. Єфименко*
Коректор *Т. Ф. Зуб*
Комп'ютерна верстка *В. М. Зеленька*

Підписано до друку з оригінал-макета 18.12.06.
Формат 84x108 ¹/₃₂. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Ум. друк. арк. 27,3. Обл.-вид. арк. 30. Вид. № 262.
Тираж 300 прим.

Видавництво «Право» Академії правових наук України
Україна, 61002, Харків, вул. Чернишевська, 80
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції: серія ДК № 559 від 09.08.2001 р.

Виготовлено у ТОВ «Навчальний друк»
Україна, 61001, Харків, вул. Державінська, 38
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру:
серія ХК № 58 від 10.06.2002 р.