

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНО УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
"ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ"
Юридический факультет
Кафедра финансового права**

КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учебно-методический комплекс для магистров, обучающихся по программе Налоговое и финансовое право

Автор: Пауль А.Г., докт. юрид. наук, доцент

Воронеж – 2019

Оглавление

ТЕМА 1. ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ	4
§ 1. Понятие и виды косвенных налогов	4
§ 2. Юридическое значение деления налогов на прямые и косвенные.....	5
ТЕМА 2. ПОНЯТИЕ И ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	8
§ 1. Понятие и способы определения добавленной стоимости	8
§ 2. Понятие и сущность НДС.....	9
ТЕМА 3. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ.....	11
§ 1. Общие положения о налогоплательщиках НДС.....	11
§ 2. Организации и индивидуальные предприниматели, не уплачивающие НДС.....	12
§ 3. Особые случаи приобретения статуса налогоплательщика НДС.....	15
§ 4. Налоговые агенты при исчислении и уплате НДС	17
ТЕМА 4. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ...	20
§ 1. Понятие и состав объектов налогообложения НДС	20
§ 2. Операции, не подлежащие налогообложению НДС.....	23
ТЕМА 5. НАЛОГОВАЯ БАЗА ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.....	26
§ 1. Налоговая база по НДС: понятие и порядок определения	26
§ 2. Момент определения налоговой базы по НДС	27
ТЕМА 6. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.....	29
§ 1. Основные ставки НДС	29
§ 2. Определение суммы НДС расчетным методом. Основания и порядок его применения	30
§ 3. Нулевая ставка НДС: сущность и порядок применения.....	31
ТЕМА 7. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	32
§ 1. Исчисление сумм НДС, предъявляемых покупателю	32
§ 2. Применение налоговых вычетов по НДС.....	33

ПРАКТИКУМ	36
Тема 1. Понятие и общая характеристика НДС	36
Тема 2. Налогоплательщики НДС. Налоговые агенты	37
Тема 3. Объект налогообложения НДС	40
Тема 4. Налоговая база по НДС.....	41
Тема 5. Налоговые ставки по НДС.....	42
Тема 6. Порядок исчисления и уплаты НДС	44
ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ	46

Тема 1. Понятие и особенности правового регулирования косвенных налогов

§ 1. Понятие и виды косвенных налогов

В экономической и юридической науке традиционно проводится деление налогов на прямые и косвенные. Существуют различные критерии указанной классификации:

1) критерий платежеспособности. В соответствии с этим критерием прямые налоги характеризуют показатели длительной платежеспособности плательщика, косвенные – показатели его временной (текущей) платежеспособности¹;

2) критерий переложимости. Прямые налоги являются трудно переложимыми налогами, здесь совпадает плательщик и носитель налога. Косвенные налоги – переложимые налоги, где плательщик и носитель налога различаются;

3) предмет обложения. Прямыми являются налоги, которыми облагается владение и/или приобретение дохода либо имущества. Косвенными налогами облагается потребление;

4) персональность или объектность. Прямыми являются налоги, в наибольшей степени связанные с личностью плательщика (персонально-окладные). Косвенные – налоги, связанные с объектом обложения (объектно-неокладные)².

Одним из основных признаков деления налогов, используемых в налогово-правовом регулировании, является их переложимость, возможность переложения бремени их уплаты на других лиц.

Под переложением налога понимается "такое вызванное налогом изменение цен товаров и услуг (воспрепятствование этому изменению), когда юридический плательщик налога получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц"³.

Для описания этого критерия используют понятия юридического налогоплательщика и фактического налогоплательщика.

Юридический налогоплательщик – это то лицо, на которое юридически возлагается обязанность по уплате налога, лицо, которое уплачивает его в бюджет. В статьях Налогового кодекса РФ в качестве налогоплательщика называют именно юридического налогоплательщика.

¹ Как отмечается в литературе, поскольку уплата прямых налогов завязана на получение доходов или наличие имущества, то их характеризуют показатели длительной платежеспособности, а уплата косвенных налогов завязана на осуществление текущих расходов, следовательно их характеризуют показатели его временной (текущей) платежеспособности (см.: Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 142).

² См.: Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. С. 141–148, Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 59–68.

³ Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. С. 346.

Понятие фактического налогоплательщика в налоговом законодательстве не используется. Под фактическим налогоплательщиком понимается лицо, на котором фактически лежит бремя уплаты налога, кто несет фактические расходы на его уплату, носитель налога.

В прямых налогах юридический и фактический плательщики совпадают. К прямым налогам относятся налоги на доход, налоги на имущество.

Косвенные налоги представлены в налоговом законодательстве налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизами. Исторически еще известен налог с продаж⁴.

Применительно к косвенным налогам в бюджет налог уплачивает юридический налогоплательщик, однако бремя его уплаты несет иное лицо (фактический налогоплательщик). Например, юридическим плательщиком НДС является продавец товара, но фактически бремя уплаты (расходы по уплате) несет покупатель товара, т.к. НДС включается в его стоимость.

Налоги на потребление получили общее наименование акцизов⁵, среди которых выделяется налог на добавленную стоимость, получивший наименование универсального акциза⁶.

§ 2. Юридическое значение деления налогов на прямые и косвенные

Налоговое законодательство не использует понятия прямых и косвенных налогов. Тем не менее суды учитывают указанную классификацию при рассмотрении отдельных категорий налоговых споров.

Например, Конституционный Суд РФ давно обращал внимание на то, что "по своей правовой природе акциз – налог, плательщиком которого является лицо, реализующее товары (иные материальные ценности), которое при этом относит налог на покупателя. В силу пунктов 1 и 2 статьи 198, а также абзаца первого пункта 1 и абзаца первого пункта 2 статьи 199 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизного товара соответствующую сумму акцизов с указанием в расчетных документах этой суммы отдельной строкой, причем данные суммы у налогоплательщика относятся на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а у покупателя – учитываются в стоимости приобретенного товара.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов (подпункт 5 пункта 1 статьи 21); сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном данной статьей (пункт 1 статьи 78). При этом законодатель реализацию

⁴ Налог с продаж ранее существовал в Налоговом кодексе РФ. Глава 27 НК РФ, регулирующая его взимание, вступила в действие с 1 января 2002 г. и утратила силу с 1 января 2004 г.

⁵ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. С. 8

⁶ Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. С. 467.

права налогоплательщика на зачет или возврат излишне уплаченного акциза с возвратом или невозвратом им этих сумм покупателям подакцизных товаров прямо не связывает. Тем не менее одновременный возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза означало бы неосновательное обогащение плательщика акциза"⁷.

Указанная позиция была учтена и детализирована Высшим Арбитражным Судом РФ. В п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" указывается, что при разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного налога, судам следует учитывать его косвенный характер, который проявляется в предъявлении всей суммы налога покупателю при осуществлении расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), передаваемые имущественные права. Поэтому в случае, если, заявляя требование о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога, налогоплательщик ссылается на то, что соответствующая операция не подлежала налогообложению либо должна была быть обложена налогом по более низкой ставке, судам надлежит проверять, соответствует ли уплаченная в бюджет сумма той сумме налога, которая была предъявлена по рассматриваемой операции покупателю. Необходимо иметь в виду, что возврат в данном случае налогоплательщику излишне уплаченного налога не должен повлечь на его стороне неосновательное обогащение, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю⁸.

В то же время в отдельных случаях ссылка на косвенный характер налога и на необходимость его переложения не учитывается судами. Конституционный Суд РФ в одном из определений разъяснял, что "факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания налога на добавленную стоимость, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет **собственных средств налогоплательщика** (пункт 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации). Как указал Конституционный Суд РФ, исчисление суммы налога на добавленную стоимость основано на общем правиле определения добавленной стоимости, не обусловленном какими-либо отношениями между хозяйствующими субъектами (Постановление от 20 февраля 2001 года N 3-П по делу о проверке конституционности положений абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость"). Кроме того, в случаях отсутствия оплаты покупателем товара, работы или услуги, в стоимость которых включается налог на

⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 02.10.2003 № 317-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Лукойл - Западная Сибирь" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 21 и пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации".

⁸ Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость"

добавленную стоимость, налогоплательщик вправе использовать предусмотренный налоговым законодательством компенсационный механизм в виде реализации права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытков от списания сомнительных долгов, включая начисленную сумму налога на добавленную стоимость (пункты 3 и 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ)⁹.

Другим моментом, который следует учитывать при правовом регулировании косвенного налогообложения, являются требования о необходимости соблюдения налогового суверенитета государств.

Ученые отмечают, что "в силу того что переложение косвенных налогов осуществляется в процессе обмена, косвенные налоги связаны с торговлей, в том числе с международной торговлей. В связи с этим, по сути, существует два возможных варианта установления прав государства по сбору косвенных налогов: "в стране происхождения товара" - по месту нахождения налогоплательщика и "в стране назначения товара" - по месту нахождения плательщика налога. Поскольку косвенные налоги перелаживаются в цене товара, то для обоснования прав государства необходимо установить экономическую связь носителя налога, на которого падает бремя налога, с соответствующим государством. Если установить в области обложения косвенными налогами приоритет государства, где находится налогоплательщик, и товары будут реализованы в другом государстве, то в результате переложения налог фактически будет уплачен лицами, находящимися в другом государстве. Носителями косвенного налога будут лица, пользующиеся в иностранном государстве социальными благами. Поэтому, опираясь на допущение о том, что косвенный налог включается в цену товара, право облагать налогом предоставляется той стране, где товар реализуется, то есть по "принципу страны назначения". Зачастую косвенные налоги совпадают с налогами на потребление, соответственно применение правила "страны назначения" определяет исключительное право государств облагать товары по месту их потребления"¹⁰.

Таким образом, косвенный характер налогов оказывает влияние на особенности их правового регулирования.

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 № 167-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Сотовая компания" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации".

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

Тема 2. Понятие и общая характеристика налога на добавленную стоимость

§ 1. Понятие и способы определения добавленной стоимости

Одним из важнейших элементов при установлении любого налога является объект налогообложения. В связи с этим применительно к большинству налогов объект налогообложения прямо отражается в наименовании налога (например, налог на доходы физических лиц, транспортный налог, земельный налог и т.д.). Налог на добавленную стоимость в этом отношении является исключением. Добавленная стоимость не названа в качестве объекта НДС (ст. 146 НК РФ). Однако результатом исчисления НДС в соответствии с нормами гл. 21 НК РФ, регулирующими порядок исчисления и уплаты НДС, является именно обложение добавленной стоимости¹¹.

Современное налоговое законодательство не содержит определения добавленной стоимости. Причем это характерно не только для российского, но для европейского законодательства.

Закон РСФСР от 06 декабря 1991 г. № 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость", с которого началось взимание данного налога в Российской Федерации, в статье 1 понимал под добавленной стоимостью прирост стоимости, который создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг.

Экономисты указывают, что "понятием "добавленная стоимость" следует обозначить стоимость, добавленную к стоимости потребленных в процессе производства средств производства – предметов и средств труда. Добавленная стоимость тождественна вновь созданной стоимости и не включает в себя как стоимость потребленных сырья и материалов (промежуточное потребление), так и стоимость потребленного основного капитала (амортизацию)¹²". Из этого делается вывод, что фактически "добавленная стоимость представляет собой сумму расходов фирмы на оплату труда и полученной прибыли"¹³. Есть несколько более широкое понимание элементов добавленной стоимости, которое включает в нее затраты на оплату труда производственного персонала; отчисления в социальные фонды; амортизационные отчисления; налоги, уплачиваемые за счет прибыли до налогообложения, проценты за кредиты, некоторые другие расходы; прибыль¹⁴.

Выделяют два способа исчисления добавленной стоимости:

1) на основе сложения компонентов добавленной стоимости (расходы на оплату труда, прибыль и т.д.);

¹¹ В процессе исчисления с учетом особенностей законодательства возможны определенные искажения и отступления от обложения точного размера добавленной стоимости. Однако суть налога от этого не меняется.

¹² Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 476.

¹³ Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. С. 477.

¹⁴ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учеб. Пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2015. С. 57.

2) на основе вычитания из общей стоимости товара ранее существовавшей стоимости (стоимости сырья и материалов)¹⁵.

Указанные подходы лежат в основе существующих в науке способов исчисления НДС.

§ 2. Понятие и сущность НДС

В налоговом законодательстве отсутствует понятие НДС. Однако суды такое понятие сформулировали. Конституционный Суд РФ, обращаясь в своих решениях к вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную стоимость, указывал, что данный налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения¹⁶.

Указанное определение отражает сущность НДС, обозначает, что в результате взимания данного налога облагается добавленная стоимость. Однако механизм исчисления НДС, закрепленный в законодательстве, построен несколько по-другому.

В литературе традиционно выделяют четыре метода исчисления налога на добавленную стоимость, производных от двух способов определения добавленной стоимости¹⁷:

1) прямой аддитивный метод, при котором ставка НДС применяется к добавленной стоимости, рассчитанной путем сложения ее составных элементов¹⁸.

$\text{НДС} = t \times (v + m)$, где t – ставка НДС, v – расходы на оплату труда, m – прибыль, v и m – элементы добавленной стоимости;

2) непрямым аддитивный метод, предусматривающий сложение сумм НДС, исчисленных в отношении каждого составного элемента добавленной стоимости.

$\text{НДС} = t \times v + t \times m$;

3) прямой метод вычитания, при котором ставка НДС применяется к добавленной стоимости, рассчитанной как разница между стоимостью реализованной продукции и стоимостью использованных в процессе ее производства материальных ресурсов и основных фондов.

$\text{НДС} = t \times (Q - I)$, где Q – стоимость реализованной продукции, I – стоимость использованных в процессе производства продукции материальных ресурсов и основных фондов;

4) Непрямой метод вычитания, при котором НДС, уплачиваемый в бюджет, определяется как разница между НДС, исчисленным в отношении реализованной продукции, и НДС, исчисленным в отношении

¹⁵ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. С. 58.

¹⁶ См., напр.: Постановления Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 года № 5-П и от 20 февраля 2001 года № 3-П, Определения Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О и от 4 ноября 2004 года № 324-О.

¹⁷ Способы исчисления добавленной стоимости указаны в § 1 настоящей темы.

¹⁸ Об элементах добавленной стоимости см. § 1 настоящей темы.

использованных в процессе ее производства материальных ресурсов и основных фондов.

$$\text{НДС} = t \times Q - t \times I^{19}.$$

Налоговое законодательство большинства стран использует в качестве метода исчисления НДС непрямой метод вычитания, который также именуется зачетным (инвойсным) методом. Данный метод используется также в гл. 21 НК РФ. Именно по этой причине нет необходимости в законодательном определении добавленной стоимости.

¹⁹ Подробнее см.: Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. С. 479, 480; Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения. С. 58.

Тема 3. Налогоплательщики налога на добавленную стоимость. Налоговые агенты.

§ 1. Общие положения о налогоплательщиках НДС

Состав налогоплательщиков НДС закреплен в ст. 143 НК РФ, в соответствии с которой к ним относятся:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

На первый взгляд данный перечень является несколько бессистемным, т.к. фактически два раза упоминает некоторых субъектов. Например, организации вначале прямо называются в качестве налогоплательщиков, а затем фактически еще раз упоминаются, когда речь идет о лицах, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Смысл такой классификации в том, что законодатель отдельно называет плательщиков так называемого внутреннего НДС (организации и индивидуальные предприниматели) и плательщиков внешнего НДС (лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза). Значение такого деления проявляется в том, что для плательщиков внешнего НДС существуют несколько иные правила, чем для плательщиков внутреннего. Например, на плательщиков внешнего НДС распространяются положения таможенного законодательства; предусмотренные законодательством освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС, как правило, не распространяются на плательщиков внешнего НДС и др.

Понятие организации и индивидуального предпринимателя дается в ст. 11 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (иностранские организации).

Необходимо иметь в виду, что если налогово-правовое понятие индивидуального предпринимателя практически полностью коррелирует гражданско-правовому пониманию предпринимательской деятельности, то

налогово-правовое понятие организации отличается от гражданско-правового понятия юридического лица, является более широким. Оно включает в себя помимо юридических лиц, образованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяются таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. В соответствии со ст. 50 ТК ЕАЭС плательщиками таможенных пошлин, налогов являются декларант или иные лица, у которых возникла обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов. Декларантом могут быть как организации и индивидуальные предприниматели, так и физические лица. В связи с этим плательщиками внешнего НДС могут стать физические лица, которые ввозят товары, не отнесенные к товарам для личного потребления²⁰.

§ 2. Организации и индивидуальные предприниматели, не уплачивающие НДС

1. Налоговый кодекс РФ выделяет две группы организаций и индивидуальных предпринимателей, которые могут не уплачивать НДС:

- лица, не признаваемые налогоплательщиками НДС;
- лица, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика.

В свою очередь первая группа (лица, не признаваемые налогоплательщиками НДС) может быть подразделена еще на две подгруппы:

1) лица, не признаваемые налогоплательщиками НДС, указанные в п. 3 ст. 143 НК РФ, т.е. UEFA и дочерние организации UEFA в период по 31 декабря 2020 г. включительно, FIFA и дочерние организации FIFA, а также конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, являющиеся иностранными организациями, с учетом положений Федерального закона "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года, чемпионата Европы по футболу UEFA 2020 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"²¹;

²⁰ См.: Письмо Минфина России от 11 декабря 2018 г. № 03-07-14/89850.

²¹ Федеральный закон от 07 июня 2013 г. № 108-ФЗ "О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года, чемпионата Европы по футболу UEFA 2020 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

2) лица, применяющие специальные налоговые режимы:

- упрощенную систему налогообложения (п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ);
- систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности – в отношении деятельности, переведенной на обложение ЕНВД (п. 4 ст. 346.26 НК РФ);
- применяющие патентную систему налогообложения – в отношении деятельности, переведенной на патентную систему налогообложения (п. 11 ст. 346.43 НК РФ).

К лицам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, относятся следующие:

- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- организации, освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145.1 НК РФ (участники проекта по осуществлению исследовательской и научно-технической деятельности).

Основное отличие указанных групп (подгрупп) заключается в следующем.

Лица, не признаваемые налогоплательщиками НДС, указанные в п. 3 ст. 143 НК РФ, не уплачивают ни внутренний, ни внешний НДС, не исполняют никаких иных обязанностей и не пользуются правами, предусмотренными гл. 21 НК РФ.

Лица, не признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с переходом на специальные налоговые режимы, остаются налогоплательщиками внешнего НДС, однако не обязаны исполнять иные обязанности, предусмотренные гл. 21 НК РФ.

Лица, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. ст. 145, 145.1 НК РФ, освобождаются только от исчисления и уплаты внутреннего НДС; НДС, подлежащий уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, они обязаны уплачивать. Кроме того, на них распространяются некоторые иные обязанности, предусмотренные гл. 21 НК РФ, например, обязанность выставлять счета-фактуры ("Без налога (НДС)") в соответствии с п. 5 ст. 168 НК РФ.

2. Лица, не признаваемые налогоплательщиками НДС, не уплачивают НДС в силу своего статуса (п. 3 ст. 143 НК РФ) или в силу самого факта перехода на применение специальных налоговых режимов.

Условия получения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по ст. 145 НК РФ несколько иные. Лица, у которых 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 два миллиона рублей, имеют право воспользоваться освобождением от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС²². Для организаций и

²² В п. 2 ст. 145 НК РФ указывается, что положения этой статьи не распространяются на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Однако Конституционный Суд РФ дал ограничительное толкование данной норме. В Определении Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 № 313-О было указано, что из названных положений статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с подпунктом 1 пункта 1 его статьи 146, определяющим объект обложения налогом на добавленную

индивидуальных предпринимателей, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог установлены иные пределы. Сумма их дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется указанная система налогообложения не должна превышать 100 миллионов рублей за 2018 год, 90 миллионов рублей за 2019 год, 80 миллионов рублей за 2020 год, 70 миллионов рублей за 2021 год, 60 миллионов рублей за 2022 год и последующие годы²³.

Судебная практика уточнила состав сумм, учитываемых при определении размера выручки от реализации. В п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 указывается, что *поступления по операциям, не облагаемым налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны. Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании пункта 2 статьи 145 Кодекса в отношении таких операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение*²⁴.

Налоговый кодекс предусматривает уведомительный порядок использования данного освобождения от исполнения обязанностей. Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение. Однако в соответствии с п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 *при толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление*

стоимость, следует, что при одном и том же объекте налогообложения, каковым является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, возможность освобождения лица от исполнения обязанностей плательщика данного налога исключается, если оно осуществляет операции по реализации подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, и допускается, если оно осуществляет операции по реализации других товаров (работ, услуг). Иными словами, запрет на освобождение от исполнения обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость распространяется законодателем только на операции с подакцизными товарами, но не касается операций с иными товарами (работами, услугами), осуществляемыми тем же лицом.

²³ Такое регулирование связано с переходным периодом. Ранее плательщики единого сельскохозяйственного налога не признавались налогоплательщиками НДС так же, как и лица, применяющие иные специальные налоговые режимы.

²⁴ Судебная практика сформулировала отдельные частные уточнения указанных положений. Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.11.2012 № 10252/12 по делу № А06-1871/2011 разъясняется, что *изложенный подход о применении показателя выручки только в отношении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, поскольку применительно только к ним и испрашивается соответствующее освобождение, корреспондирует правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 18.03.2003 № 9579/02, согласно которой при расчете указанной выручки не учитываются не облагаемые налогом на добавленную стоимость обороты по реализации товаров, совершенные в рамках деятельности, переведенной на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.*

может быть произведено и после начала применения освобождения. Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов. Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (пункт 4 статьи 145 Кодекса)²⁵.

Участники проекта по осуществлению исследовательской и научно-технической деятельности могут получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145.1 НК РФ²⁶. Освобождение приобретает силу самого статуса участника проекта.

§ 3. Особые случаи приобретения статуса налогоплательщика НДС

Налоговое законодательство в отдельных случаях возлагает обязанности по уплате НДС на лиц, которые на первый взгляд не относятся к налогоплательщикам НДС или имеют право его не уплачивать.

1. С учетом положений ст. 143 НК РФ, а также ст. 19 НК РФ **публично-правовые образования** формально налогоплательщиками НДС не являются. Однако они могут участвовать в сделках по реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектами налогообложения НДС. Ситуация усложняется тем, что публично-правовые образования выступают в имущественных отношениях в лице соответствующих государственных или муниципальных органов, которые, как правило, обладают правами юридического лица (организации). Кроме того, реализуемое государственное или муниципальное имущество может одновременно находиться на праве хозяйственного ведения или оперативного управления у этих организаций. В результате, не всегда понятно, кто является действительным продавцом товара (работы, услуги) и чей товар реализуется.

Можно выделить два варианта участия публично-правовых образований в отношениях, связанных с НДС:

- 1) когда осуществляется реализация товаров (работ, услуг), связанных с государственным или муниципальным имуществом, составляющим казну;
- 2) когда осуществляется реализация товаров (работ, услуг), связанных с государственным или муниципальным имуществом, закрепленным

²⁵ Частный случай указанного подхода отражен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.09.2013 № 3365/13 по делу № А52-1669/2012, в котором указывается, что для случаев, когда о необходимости уплаты налога на добавленную стоимость предпринимателю становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, проведенных инспекцией, порядок реализации права на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость Кодексом не предусмотрен. Однако отсутствие установленного порядка не означает, что указанное право не может быть реализовано предпринимателем.

²⁶ Наличие статуса участника проекта определяется в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково" либо Федеральным законом "Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

на праве хозяйственного ведения или оперативного управления за организациями.

В первом случае, при реализации товаров (работ, услуг), связанных с государственным или муниципальным имуществом, составляющим казну, НДС перечисляется налоговыми агентами. При реализации данного имущества и при сдаче его в аренду НДС перечисляют покупатели или арендаторы, соответственно (п. 3 ст. 161 НК РФ)²⁷. Налоговые агенты пытались оспорить соответствующие нормы в судебном порядке со ссылкой на то, что публично-правовые образования не названы в качестве налогоплательщиков НДС, в связи с чем не может быть и налоговых агентов по соответствующим операциям. Однако Конституционный Суд РФ указал, что *взимание налога на добавленную стоимость при предоставлении публичного имущества в аренду обусловлено тем, что при этом появляется объект налогообложения, т.е. операции по реализации услуг, имеющие стоимостную характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Освобождение таких операций от налогообложения означало бы изъятие из общего правового режима, несовместимое с конституционными принципами экономической нейтральности налогов и признания и защиты равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности*²⁸.

При реализации товаров (работ, услуг), связанных с государственным или муниципальным имуществом, закрепленным на праве хозяйственного ведения или оперативного управления за организациями, существует несколько иное регулирование. В данном случае организации, обладающие правом хозяйственного ведения или оперативного управления, являются самостоятельными налогоплательщиками и могут самостоятельно исполнять обязанности по уплате НДС. Например, в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 указывается, что *государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), в силу пункта 1 статьи 143 Кодекса могут являться плательщиками налога по совершаемым ими финансово-хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном статьей 125 Гражданского кодекса Российской Федерации*.

2. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, не названы прямо среди налогоплательщиков в ст. 143 НК РФ. Однако могут возникнуть обстоятельства, при которых на них может

²⁷ Налоговыми агентами могут быть организации и индивидуальные предприниматели. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, не являются налоговыми агентами. При реализации муниципального имущества, составляющего муниципальную казну, физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, налог на добавленную стоимость уплачивают органы местного самоуправления, осуществляющие операции по реализации данного имущества (Письмо Минфина России от 31 мая 2012 г. № 03-07-14/56).

²⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 02.10.2003 № 384-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Дизайн-группа "Интерьер Флора" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации".

быть возложена обязанность по уплате НДС. Одним из таких случаев является фактическое осуществление физическим лицом предпринимательской деятельности. В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями²⁹.

3. Выставление счета-фактуры само по себе может повлечь возникновение обязанности по уплате НДС.

В соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ НДС должен быть исчислен и уплачен в бюджет следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Появление данной нормы связано с тем, что выставление лицом счета-фактуры покупателю влечет появление у этого покупателя права на получение налоговых вычетов применительно к соответствующей операции.

При применении указанной нормы необходимо учитывать, что возникновение обязанности по исчислению и уплате НДС не всегда одновременно влечет возникновение права на получение налоговых вычетов.

Из положений п.п. 5, 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 следует, что право на вычет появляется лишь у лиц, которые обладали статусом налогоплательщика, т.е. тех, которые указаны в пп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ. Лица, не являющиеся плательщиками налога, а также лица, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков налога, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога (пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ), право на получение вычета не приобретают.

§ 4. Налоговые агенты при исчислении и уплате НДС

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (п. 1 ст. 24 НК РФ).

Некоторые особенности статуса налоговых агентов даются в п. п. 1 и 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

²⁹ См., напр.: п. 28 Обзора судебных актов, принятых конституционным судом Российской Федерации и Верховным судом Российской Федерации по вопросам налогообложения во втором полугодии 2015 года (Письмо ФНС России от 24 декабря 2015 г. № СА-4-7/22683@ "О направлении судебной практики").

В гл. 21 НК РФ правовому положению налоговых агентов по НДС посвящена ст. 161 НК РФ. Налоговый кодекс РФ выделяет следующие виды налоговых агентов:

- организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;
- арендаторы федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества при предоставлении на территории Российской Федерации его в аренду органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления;
- покупатели (получатели) за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями имущества, составляющего государственную казну Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, или муниципальную казну³⁰;
- органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (за исключением реализации, предусмотренной подпунктом 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ), бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству³¹;
- состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с не состоящими на учете в налоговых органах иностранными лицами при реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, в качестве налогоплательщиков;
- лицо, в собственности которого находится судно по истечении сорока пяти календарных дней с момента такого перехода права

³⁰ Следует иметь в виду, что Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении от 17.04.2012 № 16055/11 сделал вывод о том, что при реализации не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями муниципального имущества, составляющего казну муниципального образования, физическим лицам, не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, обязанность по перечислению суммы налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет возлагается на продавца такого имущества (Постановление Президиума ВАС РФ от 08.04.2014 № 17383/13 по делу № А12-23300/2012).

³¹ Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 в приведенный перечень не включены операции по принудительной реализации имущества на основании исполнительных документов, выданных не судами, а иными органами (например, на основании постановлений налоговых органов, вынесенных согласно статье 47 НК РФ), в связи с чем налог по таким операциям уплачивается по общим правилам, то есть самим налогоплательщиком.

Кроме того, в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 обращается внимание на то, что при решении вопроса о том, кто именно по перечисленным в пункте 4 статьи 161 НК РФ операциям является налоговым агентом – публичный орган, принимающий решение о реализации конкретного имущества, или организатор торгов (лицо, фактически проводящее торги), необходимо исходить из того, что таковым является орган (лицо), которому первоначально поступают денежные средства от продажи имущества.

собственности, в случае, если в течение сорока пяти календарных дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена.

Обязанности налогового агента возлагаются на организации и индивидуальных предпринимателей, в том числе тех, которые не уплачивают НДС в качестве налогоплательщиков (освобожденных на основании ст. 145 НК РФ, применяющих специальные налоговые режимы).

Тема 4. Объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость

§ 1. Понятие и состав объектов налогообложения НДС

Несмотря на названия налога, добавленная стоимость не обозначена в законодательстве в качестве объекта налогообложения по НДС.

Налоговый кодекс РФ выделяет 4 объекта по НДС:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав;
- 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций³²;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Первые три объекта налогообложения представляют собой объекты внутреннего НДС, а четвертый является объектом внешнего НДС.

С учетом того, что обязанность по уплате налога возникает с появлением объекта налогообложения значению и определению понятий, используемых для описания объекта НДС, уделяется особое внимание. Определения терминов, используемых при описании объектов налогообложения НДС, даются как в части первой Налогового кодекса РФ, так и в гл. 21 НК РФ.

1. Наиболее развернутое регулирование осуществляется в отношении реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, т.к. она является основным объектом налогообложения.

Часть 1 НК РФ закрепляет следующие определения:

- реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем – соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе (ст. 39 НК РФ). Последнее исключение актуально в первую очередь для НДС. В целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результатов

³² Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли организацией закреплены в ст. 270 НК РФ.

Относительно взаимозависимости между включением затрат в расходы, не учитываемые при исчислении налога на прибыль, и возникновением объекта по НДС в виде передачи товаров (работ, услуг) для собственных нужд Высшим Арбитражным Судом РФ в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19.06.2012 № 75/12 по делу № А56-5139/2011 указывается, что *то обстоятельство, что общество ошибочно не использовало законодательно установленное право отнесения в состав расходов названных затрат и неправильно отражало их в бухгалтерском и налоговом учете, не могло привести к возникновению объекта обложения налогом на добавленную стоимость, определенного подпунктом 2 пункта 1 статьи 146 Кодекса.*

выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается реализацией товаров (работ, услуг);

- товар – любое имущество³³, реализуемое либо предназначенное для реализации (ст. 38 НК РФ);

- работы – деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (ст. 38 НК РФ);

- услуги – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (ст. 38 НК РФ). Положения гл. 21 НК РФ могут корректировать определения, данные в части 1 НК РФ. С учетом этого в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 указывается, что статья 148 Кодекса исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств.

С учетом особого понимания в налоговом законодательстве имущества (исключающего из его состава имущественные права), ст. 146 НК РФ отдельно обозначает реализацию имущественных прав в качестве составной части объектов налогообложения по НДС.

Налог на добавленную стоимость должен взиматься в пределах территории Российской Федерации. Это связано с косвенным характером НДС, его переложимостью и при этом необходимостью соблюдения налогового суверенитета других государств. Иными словами, НДС не должен облагать потребителей, находящихся на территории иных государств. В связи с этим большое значение имеет определение места совершения операций, признаваемых объектами налогообложения.

Территория Российской Федерации включает территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними (ст. 67 Конституции РФ).

Территориальным морем признается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 31.07.1998 № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации"). Внешняя граница территориального моря является государственной границей Российской Федерации (п. 3 ст. 2 указанного Закона).

Налоговый кодекс РФ отдельно определяет место реализации товаров и место реализации работа (услуг).

Применительно к месту реализации товаров существуют два основных правила (ст. 147 НК РФ). Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

³³ Под имуществом в Налоговом кодексе РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (п. 2 ст. 38 НК РФ).

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Относительно места реализации работ (услуг) существуют более подробные правила, что связано с многообразием их разновидностей. Место реализации работ (услуг) в зависимости от их вида может определяться в соответствии с одним из следующих обстоятельств:

- по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет (оказывает) (пп. 5 п. 1, п. 2 ст. 148 НК РФ). С учетом формулировок ст. 148 НК РФ это правило сформулировано как общее, т.е. при отсутствии конкретного указания отдельных видов работ (услуг) должно применяться оно;

- по месту деятельности покупателя этих работ (услуг) (пп. 4 п. 1, пп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ). В литературе предлагается рассматривать именно это правило как общее, т.к. оно отражает налогообложение по принципу "страны назначения"³⁴. В соответствии с этим подходом, облагаются услуги, оказываемые иностранными организациями в электронной форме (ст. 174.2 НК РФ) (так называемый "налог на Google").

- по месту нахождения имущества, в отношении которого выполняются (оказываются) работы (услуги) (пп. 1, 2 п. 1, пп. 1, 2 п. 1.1 ст. 148 НК РФ);

- по месту выполнения (оказания) работ (услуг) (пп. 3 п. 1, пп. 3 п. 1.1 ст. 148 НК РФ);

Существует особое регулирование в отношении следующих видов работ (услуг):

- услуг (работ) по перевозке и транспортировке, а также непосредственно связанных с ними услуг (работ) (пп. 4.1, 4.2, 4.4 п. 1, пп. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ);

- услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории РФ (пп. 4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ);

- работ (услуг), осуществляемых на участках недр, расположенных на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья (п. 2.1 ст. 148 НК РФ).

2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Данный объект налогообложения возникает в случае передачи организацией своим структурным подразделениям (обслуживающим производствам и хозяйствам, в том числе обособленным подразделениям) для собственных нужд товаров (работ, услуг), расходы по приобретению или производству которых не соответствуют условиям, предусмотренным нормами гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ в отношении принятия таких расходов к вычету при исчислении налога на прибыль организаций³⁵.

Фактически здесь имеет место потребление товаров (работ, услуг) самим производителем. В связи с этим такие операции облагаются НДС, являющимся налогом на потребление. Юридически самостоятельность потребление как признак данного объекта налогообложения отображается в том,

³⁴ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Просвещение, 2017. С. 344.

³⁵ Письмо Минфина России от 16 июня 2005 г. № 03-04-11/132.

что, что расходы на такую операцию (передачу) не учитываются в расходах для целей налога на прибыль³⁶.

Признание передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд в качестве объекта налогообложения одновременно создает возможность для налогоплательщика принятия к вычету сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления такой передачи.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Этот объект налогообложения близок к предыдущему. В данном случае также имеет место потребление соответствующих работ самим их производителем.

4. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, является объектом внешнего, трансграничного НДС.

Причиной появления этого объекта налогообложения является то, что "НДС должен обеспечивать горизонтальную нейтральность – одинаковое обложение всех аналогичных товаров и услуг, произведенных как внутри страны, так и за рубежом. Поэтому на границе при ввозе товаров взимается НДС по ставке, которая существует для аналогичных товаров внутри государства-импортера"³⁷.

Трансграничный НДС одновременно приобретает статус таможенного платежа и на него распространяются положения таможенного законодательства³⁸.

В отличие от ст. 146 НК РФ в соответствии со ст. 51 ТК ЕАЭС объектом обложения таможенными пошлинами, налогами названы товары, перемещаемые через таможенную границу Союза.

§ 2. Операции, не подлежащие налогообложению НДС

Налоговый кодекс РФ предусматривает несколько групп операций, не подлежащих налогообложению НДС.

³⁶ Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли организацией закреплены в ст. 270 НК РФ.

Относительно взаимозависимости между включением затрат в расходы, не учитываемые при исчислении налога на прибыль, и возникновением объекта по НДС в виде передачи товаров (работ, услуг) для собственных нужд Высшим Арбитражным Судом РФ в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19.06.2012 № 75/12 по делу № А56-5139/2011 указывается, что *то обстоятельство, что общество ошибочно не использовало законодательно установленное право отнесения в состав расходов названных затрат и неправильно отражало их в бухгалтерском и налоговом учете, не могло привести к возникновению объекта обложения налогом на добавленную стоимость, определенного подпунктом 2 пункта 1 статьи 146 Кодекса.*

³⁷ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Просвещение, 2017. С. 326.

³⁸ К таможенным платежам относятся ввозная и вывозная таможенная пошлина, НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Союза, акцизы (акцизный налог или акцизный сбор), взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза и таможенные сборы (п. 1 ст. 46 ТК ЕАЭС).

Первая группа операций содержится в п. 2 ст. 146 НК РФ и относится к операциям, не признаваемым объектом налогообложения³⁹.

Вторая группа операций определена в ст. 149 НК РФ. Эти операции делятся на две группы:

- 1) те, освобождение которых от налогообложения является обязательным (п. 2 ст. 149 НК РФ);
- 2) те, от освобождения которых налогоплательщик может отказаться (п. 2 ст. 149 НК РФ).

Отказ налогоплательщика от освобождения предоставляет ему возможность применять налоговые вычеты в отношении сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления данных операций. Следует учитывать, что не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Можно подразделить операции, указанные в ст. 149 НК РФ, на те, которые имеют конструкцию налоговых льгот, и те, которые таковыми не являются. С учетом положений п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 определение понятия "налоговая льгота", данное в п. 1 ст. 56 НК РФ предполагает, что льготами по налогам признаются **предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков** преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками. В связи с этим характер налоговых льгот имеют те из перечисленных в ст. 149 НК РФ оснований освобождения от налогообложения, в описании которых обозначается та или иная категория налогоплательщиков⁴⁰.

Налоговый кодекс РФ может предусматривать определенные условия получения освобождения от налогообложения НДС отдельных видов операций. Основным условием является ведение раздельного учета освобождаемых и неосвобождаемых операций.

На практике возникли вопросы о последствиях исчисления налогоплательщиками НДС по операциям, освобождение которых является обязательным, т.е. перечисленным в п. 2 ст. 146 и п. 2 ст. 149 НК РФ. Ученые отмечают, что "анализ действующих положений ст. ст. 146, 149 и 173 НК РФ позволяет квалифицировать правовую природу операций, перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ, как аналогичную операциям, не формирующим объект обложения"⁴¹.

³⁹ В подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ закреплено освобождение от НДС операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных несостоятельными (банкротами). В одном из дел Верховный Суд РФ пришел к выводу о том, что норма пп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ, исключая из объекта налогообложения НДС операции по реализации имущества и (или) имущественных прав банкротов, не охватывает операции по реализации продукции, изготовленной должником в процессе своей текущей деятельности. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.10.2018 по делу № А27-11046/2017.

⁴⁰ Практическая значимость такого деления проявляется, в частности, при решении вопроса о возможности истребовать дополнительные документы у налогоплательщиков при проведении камеральных проверок (п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33).

⁴¹ Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Возмещение возврата налога на добавленную стоимость: сравнительно-правовое исследование зарубежного и российского законодательства: учебное пособие. М.: Финансовый университет, 2012.

Проблемы применения указанных освобождений касаются двух моментов, во-первых, может ли этот налогоплательщик, исчисливший НДС по необлагаемым операциям, использовать налоговые вычеты по товарам, приобретенным для соответствующих операций, а, во-вторых, может ли покупатель таких товаров (работ, услуг) уплативший стоимость с учетом НДС, претендовать на получение налоговых вычетов.

В основе решения этого вопроса лежат позиции, сформулированные Конституционным Судом РФ, который указывал, что "одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу п. 5 ст. 173 НК РФ возлагает на таких лиц обязанность выставлять покупателю счет-фактура с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислять сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно п. 1 ст. 169 НК РФ, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в нем сумм налога к вычету"⁴². Конституционный Суд РФ подчеркнул, что предоставление налогоплательщикам возможности выставить контрагенту счета-фактуры с выделением в них НДС при реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению НДС, при условии уплаты НДС в бюджет, направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг), определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, что не может рассматриваться как нарушение их конституционных прав.

С учетом указанной позиции Верховный Суд РФ признал право покупателей услуг, освобожденных от налогообложения на основании п. 2 ст. 149 НК РФ, на вычет в том случае, если лицо, оказывающее эти услуги, несмотря на существующее освобождение, тем не менее выставило ему счет-фактуру с НДС⁴³. Данные позиции были подробно рассмотрены Федеральной налоговой службой РФ⁴⁴.

⁴² Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Камснаб".

⁴³ Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 №№ 305-КГ16-6640, 305-КГ16-8642, 305-КГ16-7096 (Дело ООО Авиакомпания "Когалымавиа"); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27.11.2017 № 307-КГ17-12461 по делу N А56-42572/2016 (дело ООО "Новая Голландия Девелопмент").

⁴⁴ Письмо ФНС России от 14.06.2018 № СА-4-7/11482 "О направлении рекомендаций по вопросу применения вычетов по налогу на добавленную стоимость с учетом судебной практики".

Тема 5. Налоговая база по налогу на добавленную стоимость

§ 1. Налоговая база по НДС: понятие и порядок определения

Налоговой базой по НДС является стоимостная характеристика объектов налогообложения. Конкретная стоимость, принимаемая при определении налоговой базы, зависит от вида объекта налогообложения и других обстоятельств.

1. При реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации налоговая база определяется по общему правилу как стоимость этих товаров (работ, услуг), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. Стоимость товаров (работ, услуг) определяется исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ. В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 105.3 НК РФ цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными. Иными словами, по общему правилу для целей налогообложения применяются цены, указанные сторонами сделки.

Есть случаи, когда стоимость товаров (работ, услуг) определяется с учетом НДС, например, в некоторых случаях уплаты НДС налоговыми агентами (ст. 161 НК РФ).

2. При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету 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 (п. 1 ст. 159 НК РФ).

3. 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) организации (п. 2 ст. 159 НК РФ).

4. При ввозе товаров на 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).

Особенности определения таможенной стоимости товаров и порядок расчета таможенной пошлины определяются таможенным законодательством.

Отметим, что налоговая база подлежит увеличению на суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), указанные в ст. 162 НК РФ.

§ 2. Момент определения налоговой базы по НДС

Большое значение для исчисления НДС имеет момент определения налоговой базы. Момент определения налоговой базы может не совпадать с моментом реализации товаров (работ, услуг). Однако несмотря на это для целей исчисления НДС во внимание принимается именно момент определения налоговой базы.

В соответствии со ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по общему правилу 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.

Указанные моменты определения налоговой базы требуют некоторых уточнений. Налоговое законодательство прямо не определяет понятие отгрузки (передачи) товаров. В связи с этим Министерство финансов РФ разъясняло, что датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика для доставки товара покупателю⁴⁵. Аналогичная позиция применяется в отношении выполнения работ и оказания услуг. Разъяснено, что документом, подтверждающим сдачу результатов работ и, соответственно, факт их выполнения, является акт сдачи-приемки. В связи с этим в целях определения момента определения базы по НДС днем выполнения работ следует признавать дату, когда заказчик подписал акт сдачи-приемки работ⁴⁶. Применительно к услугам было разъяснение о том, что датой отгрузки (передачи) работ, услуг признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на заказчика⁴⁷.

Понятие оплаты товаров (работ, услуг) также требует уточнения. В соответствии с п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 при толковании пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ судам необходимо иметь в виду, что для целей его применения оплату следует считать произведенной как в случае уплаты соответствующей суммы денежными средствами, так и в случаях исполнения обязательства по оплате в неденежной форме, в том числе прекращения денежного обязательства зачетом встречных однородных требований.

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последнее число каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 НК РФ).

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 11 ст. 167 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает некоторые особые случаи

⁴⁵ См., напр.: Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-11/68585.

⁴⁶ См., напр.: Письмо Минфина России от 18.05.2015 № 03-07-ПЗ/28436.

⁴⁷ См., напр.: Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-11/68585.

определения момента определения налоговой базы:

- при реализации товаров (работ, услуг), облагаемой по ставке 0 % (за некоторыми исключениями) моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных в ст. 165 НК РФ (п. 9 ст. 167 НК РФ);

- моментом определения налоговой базы при реализации услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении, облагаемых по ставке 0 %, является последнее число каждого налогового периода (п. 9.2 ст. 167 НК РФ);

- в случае получения налогоплательщиком-изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ), налогоплательщик-изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 13 ст. 167 НК РФ).

Тема 6. Налоговые ставки по налогу на добавленную стоимость

§ 1. Основные ставки НДС

Российское налоговое законодательство, как и законодательство многих иных стран, предусматривает стандартную и пониженную ставку НДС.

Следует учитывать, что налоговая ставка, в том числе нулевая ставка по налогу на добавленную стоимость, является обязательным элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения⁴⁸.

Основная ставка НДС составляет 20 %. Она применяется во всех случаях, если Налоговый кодекс РФ не предусматривает основания для применения пониженной, нулевой ставки или определение суммы НДС расчетным методом.

Льготная ставка установлена в размере 10 %. В Налоговом кодексе РФ определяются товары (работы, услуги), в отношении которых установлена пониженная ставка. Одновременно Правительству РФ предоставлено право по определению кодов видов таких товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

В п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ № 33 поясняется, что *пунктом 2 статьи 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10 процентов при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства Российской Федерации по определению кодов видов таких товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.*

При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу пункта 1 статьи 4 Кодекса при осуществлении указанных полномочий Правительство Российской Федерации не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений пункта 2 статьи 164 НК РФ.

В частности, применение налоговой ставки 10 процентов в отношении конкретного вида товара не может быть поставлено в зависимость от того, имела ли место реализация этого товара на территории Российской Федерации либо товар был ввезен на территорию Российской Федерации, поскольку из пункта 2 статьи 164 Кодекса не вытекает возможность различного

⁴⁸ См., напр.: Определения Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П, от 2 апреля 2009 г. № 475-О-О, от 28 февраля 2017 г. № 468-О и др.).

налогообложения операций с одним и тем же товаром в зависимости от приведенного критерия.

Учитывая изложенное, для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством Российской Федерации со ссылкой хотя бы на один из двух источников – Общероссийский классификатор продукции или Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности.

Перечень товаров, по которому применяется ставка 10%, является казуистичным. В связи с этим возникают проблемы, связанные с отнесением товаров к указанным в них видам⁴⁹.

§ 2. Определение суммы НДС расчетным методом. Основания и порядок его применения

В отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, сумма НДС должна определяться расчетным методом.

К таким случаям относятся следующие:

- 1) получение денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ;
- 2) получение оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, предусмотренных пп. 2–4 ст. 155 НК РФ;
- 3) при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с п.п. 1–3 ст. 161 НК РФ;
- 4) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ;
- 5) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ;
- 6) при реализации автомобилей в соответствии с п. 5.1 ст. 154 НК РФ;
- 7) при передаче имущественных прав в соответствии с п.п. 2–4 ст. 155 НК РФ.

В таких случаях в соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст. 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Иными словами, налоговая ставка в этом случае составляет 18/118 (приблизительно 15,25 %) или 10/110 (приблизительно 9,09 %).

⁴⁹ В одном из своих постановлений Конституционный Суд РФ относительно одного из товаров (детских колясок) сформулировал позицию, в соответствии с которой "из приведенных нормативных положений в их взаимосвязи, в том числе с оспариваемыми положениями, вытекает, что в отношении колясок детских положения подпункта 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых при ввозе на территорию Российской Федерации налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов, не предполагают отказ от применения этой ставки в случаях поставки таких колясок в комплектации, согласующейся с их обычным использованием (в которой принадлежности связаны с обычным использованием главной вещи и разумно соотносятся с нею по стоимости)" (Постановление Конституционного Суда РФ от 10.07.2017 № 19-П).

Данный способ определения налоговой ставки позволяет определить сумму НДС не сверх стоимости товара, а найти НДС "внутри" этой стоимости.

§ 3. Нулевая ставка НДС: сущность и порядок применения

Налоговая ставка 0 % представляет собой наиболее выгодный для налогоплательщика вариант налоговой льготы по НДС. В данном случае, с одной стороны, при совершении облагаемых операций сумма НДС к уплате составляет 0 р. С другой стороны, налогоплательщик сохраняет право на применение налоговых вычетов по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операции, облагаемой по ставке 0%. Этим (возможностью получения налогового вычета) налогообложение по ставке 0% отличается от освобождения от налогообложения отдельных операций (ст. 149 НК РФ) и от освобождения налогоплательщиков (напр., ст. 145 НК РФ). При освобождении от налогообложения одновременно теряется право на применение налоговых вычетов (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Закрытый перечень случаев применения налоговой ставки 0 % установлен в п. 1 ст. 164 НК РФ.

Основной целью установления нулевой ставки НДС является введение льготного режима в отношении соответствующих операций. Однако в отдельных случаях может быть и дополнительная цель. Например, обложение по ставке 0 % экспортных операций преследует соблюдение принципов налогового суверенитета государств. С учетом косвенного характера НДС при обложении экспортных операций фактический налогоплательщик будет находиться за границей Российской Федерации. Фактически налог будет взиматься с территории иного государства. Для исключения таких ситуаций была установлена нулевая ставка НДС⁵⁰.

Применение ставки 0 % с одновременной возможностью использования налоговых вычетов создает ситуацию, при которой у налогоплательщика появляется возможность возмещения НДС из бюджета. В связи с этим государство с особым вниманием подходит к контролю за соблюдением налогового законодательства в данном случае. В Налоговом кодексе РФ есть специальная статья, закрепляющая расширенный перечень документов, которые необходимо представить для подтверждения получения вычетов при налогообложении по ставке 0 % (ст. 165 НК РФ). В судебной практике имеется специальное постановление Пленума ВАС РФ, разъясняющее особенности рассмотрения соответствующих категорий дел⁵¹.

⁵⁰ Следует учитывать, что нулевая ставка НДС устанавливается по экспортным операциям в большинстве государств. При этом в соответствующих странах (так же как и в Российской Федерации) облагается ввоз товаров на территорию государства. Такая система позволяет не нарушать налоговый суверенитет другого государства (ставка 0 %) и одновременно не создавать экономические преимущества для иностранных товаров (обложение ввоза).

⁵¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов".

Тема 7. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость

§ 1. Исчисление сумм НДС, предъявляемых покупателю

НДС по общему правилу исчисляется налогоплательщиками самостоятельно. Исключением являются случаи, при которых НДС исчисляется налоговыми агентами (ст. 161, п. 3 ст. 166 НК РФ)⁵².

С учетом зачетного (инвойсного) механизма расчета НДС, порядок его исчисления складывается из двух этапов:

- 1) исчисление НДС, предъявляемого покупателю (т.е. исчисление НДС, включаемого в стоимость товаров (работ, услуг);
- 2) использование налоговых вычетов по НДС.

Первый этап исчисления НДС с юридической точки зрения является обязательным (в отличие от второго этапа). Налогоплательщик (налоговый агент) обязан исчислить НДС, предъявляемый покупателю товаров (работ, услуг). Использование налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика.

НДС определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

При исчислении НДС принимается во внимание момент возникновения налоговой базы⁵³ и налоговый период⁵⁴. Налогоплательщик (налоговый агент) при исчислении НДС учитывает ту налоговую базу, которая возникла в течение налогового периода, за который определяется сумма НДС.

При определении налоговой базы для целей исчисления НДС следует учитывать правила о необходимости ведения отдельного учета отдельных видов операций в случаях, предусмотренных в Налоговом кодексе РФ. Необходимость отдельного учета связана с тем, что для отдельных видов облагаемых операций Налоговый кодекс РФ устанавливает различные ставки, различный порядок применения относящихся к этим операциям налоговых вычетов (напр., п. 3 ст. 172 НК РФ), другие особенности налогообложения.

Необходимость отдельного учета предусмотрена в следующих случаях:

1) если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения) (п. 4 ст. 149 НК РФ, п. 4 ст. 170 НК РФ);

2) если налогоплательщик осуществляет операции реализации товаров (работ, услуг), облагаемые в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ по налоговой ставке 0 процентов. НДС в этом случае исчисляется отдельно по каждой такой операции (п. 6 ст. 166 НК РФ). Причиной отдельного учета здесь является особый порядок (момент) получения права на налоговые вычеты (п. 3 ст. 172 НК РФ). На практике выделяют несколько способов ведения отдельного учета:

- отражение сумм экспортного НДС на отдельных счетах и субсчетах бухгалтерского учета;

⁵² Подробнее см.: § 4 темы 2.

⁵³ Подробнее см.: § 2 темы 4.

⁵⁴ Согласно ст. 163 НК РФ налоговый период устанавливается как квартал.

- исходя из фактических затрат на реализованную продукцию;
- исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции к общему объему продукции;
- пропорционально отношению стоимости товаров, отгруженных на экспорт, к общей стоимости отгруженных товаров⁵⁵;

3) если налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (п. 3 ст. 160 НК РФ).

4) при осуществлении участником товарищества, ведущим общий учет операций в целях налогообложения, концессионером или доверительным управляющим иной деятельности право на вычет сумм налога возникает при наличии раздельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором инвестиционного товарищества, концессионным соглашением или договором доверительного управления имуществом и используемых им при осуществлении иной деятельности (п. 3 ст. 174.1 НК РФ).

С учетом косвенного характера НДС его сумма добавляется к стоимости реализуемых товаров (работ, услуг). Порядок выполнения этого правила закреплен в ст. 168 НК РФ.

Исчисление суммы НДС отражается в документах, составляемых налогоплательщиком (налоговым агентом). Основным документом, иллюстрирующим предъявление НДС покупателю, является счет-фактура. Требования к счету-фактуре закреплены в ст. 169 НК РФ. Выставленные налогоплательщиком счета-фактуры регистрируются в книге продаж в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

§ 2. Применение налоговых вычетов по НДС

Применение вычетов по НДС является элементом (вторым этапом) исчисления налога. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную и предъявленную покупателю, на установленные в Налоговом кодексе РФ налоговые вычеты. Благодаря возможности использования налоговых вычетов НДС облагает именно добавленную, а не полную стоимость⁵⁶.

Налогоплательщики имеют право уменьшить исчисленный НДС на сумму так называемого "входного" НДС, т.е. НДС, включенного в стоимость приобретенных налогоплательщиком товаров (работ, услуг), которые были использованы для производства облагаемых товаров (работ, услуг) самим налогоплательщиком.

Юридически налоговые вычеты (входной НДС) определены в ст. 171 НК РФ, согласно которой вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные

⁵⁵ См.: Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по НДС. Подготовлен специалистами АО "Консультант Плюс" // СПС "Консультант Плюс".

⁵⁶ О способах исчисления НДС см.: тему 1.

налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в отношении:

1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС;

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

Порядок применения налоговых вычетов определены в ст. 172 НК РФ. Налоговый кодекс РФ предусматривает несколько условий применения налоговых вычетов по НДС:

1) предназначение приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав для осуществления операция, облагаемых НДС;

2) принятие на учет приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав;

3) наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры, выставленного продавцом товара (работы, услуги), имущественного права налогоплательщику.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации дополнительным условием получения налогового вычета является фактическая уплата сумм НДС.

Налоговый кодекс РФ не содержит иных условий получения налоговых вычетов. Однако судебная практика с учетом общих принципов налогообложения устанавливает дополнительные требования. В настоящее время основным актом по этому вопросу является Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"⁵⁷.

В п. 1 указанного Постановления говорится, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, **если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.**

В указанном контексте налоговый вычет также рассматривается в качестве налоговой выгоды. В связи с этим большинство споров, связанных с применением налоговых вычетов по НДС, начинаются с того, что налоговые органы доказывают (пытаются доказать) недостатки в документах, имеющих у налогоплательщика. Для признания правомерности использования налоговых вычетов налогоплательщик должен доказать, в частности, получение налоговой выгоды в связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности; учет операций в соответствии с их действительным экономическим смыслом, их обусловленность разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); проявление налогоплательщиком осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов и т.д.

Применение налоговых вычетов по НДС отражается в документах, составляемых налогоплательщиком (налоговым агентом). Как было указано

⁵⁷ Вестник ВАС РФ. 2006. № 12, декабрь.

ранее, основным документом, предоставляющим право на получение налогового вычета, является счет-фактура. Полученные налогоплательщиком счета-фактуры регистрируются в книге покупок.

§ 3. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Возмещение НДС из бюджета

По общему правилу уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением ввоза товара на территорию Российской Федерации), полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Налоговый кодекс РФ устанавливает определенную процедуру и сроки возмещения НДС (ст. 176 НК РФ). Решение о возмещении суммы налога (об отказе в возмещении) принимается после проведения камеральной проверки соответствующей налоговой декларации, представленной налогоплательщиком.

С учетом положений ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка может продолжаться 3 месяца. С учетом продолжительного срока на возмещение НДС законодателем были введены специальные правила, позволяющие получить суммы возмещения до окончания камеральной налоговой проверки. Соответствующая процедура получила наименование заявительного порядка возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ).

Право на применение заявительного порядка возмещения НДС имеют крупные налогоплательщики, некоторые льготные категории налогоплательщиков, а также налогоплательщики, предоставившие банковскую гарантию.

При применении заявительного порядка возмещения НДС налогоплательщик имеет право получить сумму возмещения до окончания камеральной налоговой проверки. Однако в случае выявления по ее результатам нарушений, налогоплательщик обязан возвратить соответствующие суммы.

Практикум

Тема 1. Понятие и общая характеристика НДС

1. Понятие и способы определения добавленной стоимости.
2. Понятие и сущность НДС. Способы определения НДС. НДС – косвенный налог. НДС – универсальный акциз. НДС – налог на потребление. Место НДС в системе косвенных налогов.

Задача 1

Что такое добавленная стоимость? Опишите известные способы определения добавленной стоимости.

Какой способ определения добавленной стоимости воспринят российским налоговым законодательством?

Задача 2

Организация реализовывала продовольственные товары, подлежащие обложению по ставке 10 %. Ошибочно она предъявляла покупателям НДС, рассчитанный по ставке не 10 %, а 18 %.

Обнаружив указанную ошибку, организация обратилась в налоговый орган и заявлением о возврате излишне уплаченного НДС.

Налоговый орган отказал в возврате, сославшись на то, что НДС является косвенным налогом, в связи с чем расходы по его уплате фактически понесли покупатели товаров, а не сама организация.

Организация обратилась в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возврате ошибочно уплаченного НДС. В качестве основания своих требований она сослалась на то, что ст. 78 НК РФ не устанавливает каких-либо ограничений на возврат излишне уплаченных налогов в зависимости от того, являются ли они прямыми или косвенными.

Какое решение должен вынести суд?

Задача 3

Сравните особенности исчисления НДС и налога с продаж.

Каковы современные перспективы замены НДС на налог с продаж?

Нормативные и иные правовые акты, акты судебных органов

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 02.10.2003 № 317-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Лукойл-Западная Сибирь" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 21 и пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации".
3. Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Тема 2. Налогоплательщики НДС. Налоговые агенты

1. Общие положения о налогоплательщиках НДС. Понятие организации, индивидуального предпринимателя.
2. Организации и индивидуальные предприниматели, не уплачивающие НДС.
3. Особые случаи приобретения статуса налогоплательщика НДС. Исчисления и уплата НДС по операциям с государственным (муниципальным) имуществом. Исчисления и уплата налога физическими лицами. Исчисление и уплата НДС при выставлении покупателям счетов-фактур.
4. Налоговые агенты при исчислении и уплате НДС.

Задача 1

Выручка организации за три предшествующих последовательных календарных месяца от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС составила в совокупности один миллион рублей. В связи с этим она направила в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение.

В течение последующих налоговых периодов по НДС организация не исчисляла и не уплачивала внутренний и ввозной НДС, не вела книгу покупок и книгу продаж, не выставляла счетов-фактур, не исполняла обязанностей налогового агента.

Налоговый орган при проведении проверки правильности исчисления и уплаты налогов за указанные налоговые периоды указал в акте проверки на нарушения, связанные с исполнением обязанностей по исчислению и уплате НДС. Организация заявила, что не является (не признается) налогоплательщиком, в связи с чем не может совершить каких-либо нарушений, связанных с исчислением и уплатой НДС.

Какие нарушения мог обнаружить налоговый орган в отношении организации?

Задача 2

Индивидуальный предприниматель имел в течение трех последовательных календарных месяцев выручку от реализации неподакцизных товаров (работ, услуг) в общей сумме 5 млн. р. Из них 2 млн. р. было получено от реализации трех земельных участков, а еще 2 млн. р. – от деятельности, облагаемой ЕНВД. Кроме того, в течение того же периода времени выручка от реализации подакцизных товаров составила 1 млн. р.

Индивидуальный предприниматель направил в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС. Однако налоговый орган направил письмо о невозможности его освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

Правомерно ли решение налогового органа? Как следует поступить индивидуальному предпринимателю?

Задача 3

Организация в течение двух лет применяла упрощенную систему налогообложения. При проведении налоговой проверки выяснилось, что у нее отсутствовали основания для ее применения в связи с тем, что в составе ее участников числится лишь одна другая организация.

В процессе проведения налоговой проверки организация подала заявление об освобождении от НДС в связи с тем, что сумма ее выручки не превышала 2 млн. р. Однако налоговый орган отказался предоставить данную льготу, сославшись на нарушение срока подачи заявления.

Правомерны ли действия налогового органа?

Задача 4

Организация арендовала у Департамента имущественных и земельных отношений помещение, принадлежащее на праве собственности Воронежской области.

В дальнейшем указанное помещение было реализовано Департаментом и перешло в собственности организации.

Налоговый орган доначислил организации НДС на сумму уплаченной ею арендной платы за арендованное помещение и на стоимость, уплаченную ею при приобретении этого помещения.

Организация решение налогового органа оспорила, сославшись на то, что при сдаче государственного имущества в аренду отсутствует налогоплательщик, т.к. публично-правовые образования не названы в качестве таковых в ст. 143 НК РФ. При этом сама организация реализацию товаров (работ, услуг) не осуществляла.

Кроме того, организация указала, что при сложившихся обстоятельствах обязанность по уплате НДС могла исполняться Департаментом имущественных и земельных отношений.

Какое решение должен вынести суд?

Задача 5

Организация, являющаяся налогоплательщиком НДС, осуществляющая в том числе необлагаемые операции, ошибочно выставила счет-фактуру при осуществлении необлагаемой операции.

Налоговый орган при проведении проверки доначислил НДС на указанную операцию. Организация в возражениях по акту проверки потребовала предоставления вычета по НДС в отношении приобретения товаров, использованных для указанной спорной операции. Налоговый орган отказался применить вычет, сославшись на то, что соответствующие суммы входного НДС учтены организацией в расходах по налогу на прибыль организаций.

Как разрешить спор?

Изменилось бы ли решение, если счет-фактуру выставила бы организация, применяющая ЕНВД?

Задача 6

Судебные приставы-исполнители во исполнение решения суда общей юрисдикции произвели реализацию имущества физического лица. Налоговый орган доначислил службе судебных приставов-исполнителей НДС, сославшись на то, что при реализации у нее возник объект налогообложения

по НДС. Судебные приставы-исполнители отказались уплачивать НДС, указав на то, что они реализовывали не свое имущество, а имущество, принадлежащее другому лицу.

Кто прав в споре? Оцените аргументы сторон.

Изменится ли решение, если судебные приставы осуществляли реализацию имущества организации на основании решения арбитражного суда?

Изменится ли решение, если судебные приставы осуществляли реализацию имущества организации на основании решения налогового органа, вынесенного на основании ст. 47 НК РФ?

Изменится ли решение, если реализация производилась Федеральным агентством по управлению государственным имуществом, которое было привлечено судебными приставами-исполнителями?

Нормативные и иные правовые акты, акты судебных органов

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 01.10.2009 № 1345-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 4 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации".
3. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 № 313-О "По жалобе гражданки Паутовой Людмилы Ивановны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации".
4. Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2012 № 873-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Филиала Государственной коммерческой корпорации "Эмирейтс" на нарушение конституционных прав и свобод положением абзаца первого подпункта 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации".
5. Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 1856-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Элак" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 1 и 6 статьи 168, а также пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации".
6. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2011 № 1338-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Трубицина Юрия Яковлевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 8 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации".
7. Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Товарищ" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации".
8. Определение Конституционного Суда РФ от 01.10.2009 № 1345-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 4 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации".
9. Определение Конституционного Суда РФ от 02.10.2003 № 384-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Дизайн-группа

"Интерьер Флора" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации".

10. Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Тема 3. Объект налогообложения НДС

1. Понятие и состав объектов налогообложения НДС. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, передача имущественных прав. Товар, работа, услуг, передача имущественных прав, реализация: особенности налогово-правового понимания. Территории Российской Федерации. Правила определения места реализации товаров, работ (услуг). Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

2. Операции, не подлежащие налогообложению НДС. Операции, не признаваемые объектами налогообложения НДС. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения). Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения).

Задача 1

Организация осуществляет сдачу имущества в аренду. Должна ли она исчислять НДС? Измениться ли ситуация, если это же имущество сдается в безвозмездное пользование?

В процессе пользования были произведены неотделимые улучшения. Надо ли платить НДС от стоимости произведенных улучшений?

Задача 2

У индивидуального предпринимателя был похищен товар, предназначенный для реализации. Налоговый орган доначислил НДС на стоимость украденного товара.

Индивидуальный предприниматель решение налогового органа оспорил, сославшись на то, что при хищении отсутствует передача права собственности на товар от одного лица другому, а также волеизъявление на такую передачу.

Кто прав в споре?

Задача 3

Иностранная организация, зарегистрированная в российских налоговых органах, продала другой иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в России, земельный участок, расположенный на территории Российской Федерации, и находящиеся на нем объекты недвижимости.

Налоговый орган доначислил НДС в связи с реализацией земельного участка и расположенной на нем недвижимости.

Правомерны ли действия налогового органа?

Задача 4

Организация выдает молоко всем своим работникам. Выдачу молока организация не облагает НДС. Налоговый орган при проведении налоговой проверки указал, что половина рабочих мест не является вредными. В связи с этим выдачу молока работникам, занимающим эти места, следовало облагать НДС. Организация в своих возражениях по акту проверки сослалась на то, что обязанность по выдаче молока всем работникам закреплена в коллективном договоре.

Кто прав в возникшем споре?

Нормативные и иные правовые акты, акты судебных органов

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 01.11.2007 № 719-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб государственных учреждений Республики Марий Эл "Волжский лесхоз" и "Руткинский лесхоз" на нарушение конституционных прав положениями статей 143, 246 и пункта 1 статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 2 статьи 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации".
3. Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2011 № 273-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Амрита" на нарушение конституционных прав и свобод рядом положений статей 39, 146, 167 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 73 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации".
4. Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2012 № 873-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Филиала Государственной коммерческой корпорации "Эмирейтс" на нарушение конституционных прав и свобод положением абзаца первого подпункта 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации".
5. Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1717-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "ИНТРАРОС" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации".
6. Определение Конституционного Суда РФ от 22.04.2010 № 588-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Дальневосточный завод "Звезда" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации".

Тема 4. Налоговая база по НДС

1. Налоговая база по НДС: понятие и порядок определения.
2. Момент определения налоговой базы по НДС.

Задача 1

Индивидуальный предприниматель осуществлял реализацию товаров с отсрочкой платежа. Покупатель своевременно приобретенный товар не оплатил, в связи с чем на него была взыскана неустойка.

Налоговый орган доначислил индивидуальному предпринимателю НДС на суммы полученной им неустойки.

Правомерны ли действия налогового органа?

Задача 2

Организация получила предоплату 30.09.2012. Счет-фактура был выставлен 01.10.2012.

Налоговый орган привлек организацию к ответственности за неуплату НДС за 3 квартал 2012 г. Организация оспорила решение налогового органа, сославшись на то, что НДС на предоплату подлежал уплате за 4 квартал 2012 г.

Кто прав в споре?

Задача 3

Организация реализует товар с условием о предварительной оплате. Получив предоплату, организация исчислила и уплатила НДС. В дальнейшем товар был отгружен покупателю.

Налоговый орган при проведении проверки указал организации на неправильное исчисление НДС в связи с тем, что организация не исчислила НДС в момент отгрузки товара покупателю. Организация возразила, сославшись на то, что исчислила НДС в момент предоплаты, т.к. это была наиболее ранняя дата. В связи с этим у нее отсутствует недоимка по НДС.

Оцените доводы сторон. Возникнет ли в данном случае недоимка по НДС у организации?

Нормативные и иные правовые акты, акты судебных органов
Налоговый кодекс РФ.

Тема 5. Налоговые ставки по НДС

1. Основные ставки НДС.
2. Определение суммы НДС расчетным методом. Основания и порядок его применения.
3. Нулевая ставка НДС: сущность и порядок применения.

Задача 1

Налогоплательщик осуществляет экспорт товаров за границу. Для подтверждения экспорта товаров он представил в налоговый орган документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, за исключением грузовой таможенной декларации и коносамента.

Налоговый орган отказал признать подтвержденным право на получение возмещения по налоговой ставке 0%.

Налогоплательщик предложил вместо отсутствующих документов представить иные документы, подтверждающие экспорт товара.

Правомерны ли действия налогового органа и налогоплательщика?

Задача 2

Организация осуществляла реализацию товаров на экспорт. Представительские услуги, связанные с реализацией, оказывал индивидуальный предприниматель. Индивидуальным предпринимателем был выставлен счет-фактура за оказанные услуги с НДС, рассчитанным по ставке 18 %.

Организация полностью оплатила услуги индивидуального предпринимателя. В дальнейшем организация предъявила НДС, уплаченный в стоимости представительских услуг, к вычету. Однако налоговый орган отказал в предоставлении вычета, сославшись на то, что услуги предпринимателя подлежали обложению по ставке 0 %. В связи с этим НДС к вычету отсутствует.

Правомерны ли действия налогового органа?

Нормативные и иные правовые акты, акты судебных органов

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО "Папирус", ОАО "Дальневосточное морское пароходство" и ООО "Коммерческая компания "Балис".
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.2009 № 20-П "По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации".
4. Определение Конституционного Суда РФ от 04.04.2006 № 98-О "По жалобе общества с ограниченной ответственностью "Производственная фирма "ЛАГОМ" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации".
5. Определение Конституционного Суда РФ от 02.04.2009 № 475-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "ТНК-Нягань" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации".
6. Определение Конституционного Суда РФ от 05.02.2009 № 367-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Нижневартовское нефтегазодобывающее предприятие" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации".
7. Определение Конституционного Суда РФ от 05.03.2009 № 468-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности статей 21 и 23, подпунктов 10

и 11 пункта 5 статьи 169, подпункта 1 пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации".

8. Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 № 372-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов "Транснефтепродукт" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации".

Тема 6. Порядок исчисления и уплаты НДС

1. Исчисление сумм налога, предъявляемого покупателю.
2. Применение налоговых вычетов по НДС.
3. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Возмещение НДС из бюджета. Механизмы и порядок возмещения НДС. Сроки подачи налоговой декларации для возмещения НДС. Заявительный порядок возмещения НДС.

Задача 1

Организация приобрела у поставщика оборудование стоимостью 10 тыс. р., включая НДС. В дальнейшем указанное оборудование было реализовано за 15 тыс. р, включая НДС.

Какую сумму НДС организация должна уплатить в бюджет?

Задача 2

Индивидуальный предприниматель приобрел сельскохозяйственную продукцию у организации-посредника. При проведении выездной налоговой проверки налоговый орган отказал индивидуальному предпринимателю в признании вычета в отношении НДС, предъявленного индивидуальному предпринимателю организацией-посредником, сославшись на то, что данная организация-посредник НДС в бюджет не перечисляет уже в течение трех лет.

Правомерны ли действия налогового органа? Какие существуют условия получения вычета по НДС?

Задача 3

Организация приобрела оборудование и предъявила к вычету НДС, включенный в стоимость данного оборудования. Налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки установил, что организация в течение налогового периода не поставила данное оборудование на учет по счету 01, оставив на счете 08. Кроме того, организация не осуществляла в течение налогового периода хозяйственной деятельности, в связи с чем не использовала приобретенное оборудование. Организация возражала, сославшись на то, что в течение налогового периода она осуществляет строительство и подготовку производства к изготовлению продукции.

Имеет ли организация право на получение вычета по НДС?

Нормативные и иные правовые акты, акты судебных органов

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 № 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс".
3. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 266-О "По жалобе закрытого акционерного общества "Производство продуктов питания" на нарушение конституционных прав и свобод отдельными положениями статей 88, 171, 172 и 176 Налогового кодекса Российской Федерации".
4. Определение Конституционного Суда РФ от 16.11.2006 № 467-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Янникова Владимира Леонидовича на нарушение его конституционных прав пунктами 1, 2 и 5 статьи 169, пунктами 1 и 2 статьи 171 и пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации".
5. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 № 966-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Лаборатория Касперского" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации".
6. Определение Конституционного Суда РФ от 03.07.2008 № 630-О-П "По жалобе муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства "Дирекция единого заказчика" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации".
7. Определение Конституционного Суда РФ от 01.10.2008 № 675-О-П "По жалобе общества с ограниченной ответственностью "ММК-Транс" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации".
8. Определение Конституционного Суда РФ от 14.06.2006 № 196-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Машиностроительное предприятие "Курс" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации".
9. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Вопросы к экзамену

1. Понятие и особенности косвенных налогов.
2. Понятие и способы определения добавленной стоимости.
3. Налогоплательщики НДС.
4. Лица, не являющиеся плательщиками НДС.
5. Лица, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС.
6. Особые случаи приобретения статуса налогоплательщика НДС.
7. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации как объект налогообложения НДС.
8. Операции, не подлежащие налогообложению НДС.
9. Налоговая база НДС.
10. Налоговые агенты по НДС. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами.
11. Момент определения налоговой базы по НДС.
12. Налоговые ставки по НДС.
13. Порядок исчисления НДС.
14. Порядок и условия применения налоговых вычетов по НДС.
15. Порядок и условия возмещения НДС.
16. Объекты налогообложения акцизами. Подакцизные товары.
17. Особенности определения налоговой базы по акцизам. Налоговые ставки акцизов.
18. Порядок исчисления акцизов.