

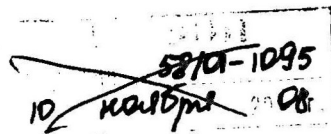
РЕПЕТУН Дарья Александровна

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В
СИСТЕМЕ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ
ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2008



Работа выполнена на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Кириллова Ольга Святославовна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Гончаров Александр Иванович
- канд. экон. наук, доцент
Жулина Елена Геннадьевна

Ведущая организация - Воронежский государственный университет.

Защита состоится 25 ноября 2008 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 22 октября 2008 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690363

Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'С.М. Богомолов'.

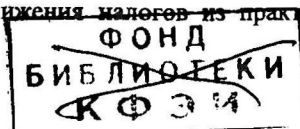
С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налог на добавленную стоимость является одним из основных федеральных налогов и играет значительную роль в формировании доходной части федерального бюджета и, соответственно, в социально-экономическом развитии нашего государства. По предварительным прогнозам Федеральной службы государственной статистики в 2008 г. доля НДС в доходах Федерального бюджета составит 16,6 %.

В настоящее время косвенные налоги играют решающую роль в формировании налоговой политики государства и создании правовых основ рыночной экономики. В их составе налог на добавленную стоимость выступает одним из регуляторов перераспределения общественных благ и одним из основных и стабильных источников поступления доходов в федеральный бюджет; а также способом распределения налогового бремени, позволяющим соблюдать экономическое и юридическое равенство налогоплательщиков.

Администрирование налога на добавленную стоимость - одна из самых острых проблем, стоящих перед налоговыми органами. В последнее время доля задолженности по НДС в общей сумме задолженности по налогам превышает 40%. Причины столь высокого уровня задолженности по НДС можно видеть в сложном механизме платежей, включающем множественность расчетов и допускающем возможность уклонения от налогов. В то же время в арбитражных судах в последнее время растет количество судебных разбирательств, связанных с неправомерным начислением налогов и наложения штрафных санкций на организации из-за ошибок налоговых органов. Поэтому неслучайно, что проблемы совершенствования налогообложения добавленной стоимости находятся в центре внимания теоретиков и практиков, которые наряду с отдельными мероприятиями по улучшению процесса функционирования НДС предлагают крайние меры вплоть до замены налога на добавленную стоимость налогом с продаж. Однако все большее значение в последнее время приобретает совершенствование процесса управления налогом на добавленную стоимость в рамках налоговой политики организаций. В начале экономической реформы в России руководители организаций рассматривали налоговую политику предприятия как систему схем, методов и способов минимизации налоговых платежей, в том числе и не совсем законных, которые применялись под общим лозунгом "налоговой оптимизации". Это привело к дискредитации таких понятий как "налоговое планирование организации", "налоговая оптимизация". Однако цивилизованное понимание налоговой оптимизации предполагает баланс интересов государства и организаций. На современном этапе развития экономики налоговая политика организаций должна быть нацелена на объективное соблюдение норм налогового законодательства, как организациями, так и налоговыми органами. Это означает исключение всех незаконных способов снижения налогов из практики



предприятий, а также предотвращение случаев нарушения и искажения налогового законодательства фискальными органами. Государство заинтересовано в развитии бизнеса, поэтому деятельность налоговых органов должна обеспечивать поступление от предприятий налоговых сумм, лишь в пределах предусмотренных налоговым законодательством. Эти задачи решаются в процессе формирования налоговой политики организации, в том числе и в отношении налога на добавленную стоимость.

В связи с выше изложенным, исследование теоретических и практических вопросов управления налогом на добавленную стоимость организаций в рамках формирования их налоговой политики с целью разработки предложений по совершенствованию процесса налогообложения добавленной стоимости является актуальным.

Степень разработанности проблемы. Проблемам налогообложения добавленной стоимости посвящены работы многих российских и зарубежных авторов. Вопросы косвенного налогообложения рассмотрены в трудах М. Панталеоне еще в конце 19 века. В мировой практике впервые налог на добавленную стоимость стал взиматься во Франции. Схема его взимания была описана М. Лоре в 1954 году.

Существенный вклад в разработку концепции налогообложения добавленной стоимости внесли отечественные ученые экономисты: Л.Ф. Катаева, О.Г. Лапина, Ю.М. Лермонтов, С.Г. Пепеляев, В.М. Пушкарева, И.В. Соколов, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина и др. Проблемы формирования налоговой политики организаций рассмотрены в работах О.Б. Веретенниковой, А.Ю. Казака, В.И. Майданик, Е.А. Приходько, В.А. Щербаковой.

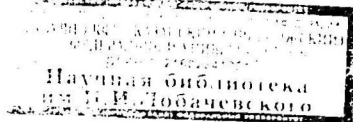
Несмотря на значительное количество исследований, посвященных процессу налогообложения добавленной стоимости, ряд вопросов данной проблемы еще окончательно не решены. Так, необходимо исследование и решение таких вопросов, как оценка возможности и целесообразности уменьшения налоговой нагрузки организаций по НДС, исследование налоговых рисков организации, связанных с уплатой НДС и определение путей их снижения.

Все выше изложенное свидетельствует об актуальности темы настоящей работы и недостаточной разработанности ее отдельных вопросов, что и определило цель и задачи исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является определение возможных направлений совершенствования процесса управления налогом на добавленную стоимость в рамках формирования налоговой политики организации.

В соответствии с целью работы в рамках исследования были поставлены следующие задачи:

- исследовать сущность и содержание налоговой политики организации в отношении налога на добавленную стоимость;
- на основе анализа и обобщения концептуальных подходов к выявлению сущности процесса налогообложения добавленной стоимости уточнить факто-



ры, определяющие влияние этого налога на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций;

- изучить российскую практику и зарубежный опыт функционирования НДС с целью разработки предложений по совершенствованию процесса управления НДС;

- сформировать организационно-методические подходы к планированию налога на добавленную стоимость в рамках налоговой политики организации;

- исследовать зоны налоговых рисков организаций, связанных с уплатой НДС, в целях выработки мероприятий по их минимизации в процессе реализации ими налоговой политики;

- исследовать возможность использования понятия необоснованной налоговой выгоды в целях исчисления налога на добавленную стоимость;

- обосновать необходимость и основные направления совершенствования механизма налога на добавленную стоимость.

Предметом исследования стали экономические отношения, возникающие между государством и хозяйствующими субъектами по поводу налогообложения их добавленной стоимости.

Объектом диссертационного исследования выступила действующая в Российской Федерации система налогообложения добавленной стоимости организаций.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую базу исследования составили труды классиков по проблемам косвенного налогообложения, работы отечественных и зарубежных экономистов в области теории и практики налогообложения добавленной стоимости, формирования налоговой политики организации, а также положения Налогового кодекса Российской Федерации, законодательные и нормативные акты.

В качестве методологической базы исследования использовались общенаучные методы экономического анализа, экономико-статистические методы.

Информационной базой исследования послужили материалы Федеральной налоговой службы России, Министерства финансов РФ, Федеральной службы государственной статистики, материалы арбитражной практики.

Научная новизна диссертационного исследования в целом состоит в разработке ряда теоретических вопросов и методических рекомендаций по управлению налогом на добавленную стоимость в рамках формирования налоговой политики организации и авторском решении проблемы снижения налоговых рисков, связанных с НДС.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- раскрыта сущность налоговой политики организаций как части их финансовой стратегии, представляющей собой совокупность методов и мероприятий регулирующего характера, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства, и заключающейся в выборе наиболее эффективного варианта планирования и уплаты налога на добавленную стоимость в целях минимизации соответствующих налоговых рисков;

- выявлены условия "обратного" переложения налога на добавленную стоимость, при которых возрастают риски незапланированного увеличения налоговой базы по НДС (в случае освобождения плательщика от уплаты НДС; в связи с отказом в возмещении НДС по экспортируемой продукции; в случаях инфляции, являющейся результатом применения НДС и др.);

- разработана и предложена методика планирования налога на добавленную стоимость организациями, основанная на аддитивном методе расчета НДС, предполагающем структурирование добавленной стоимости по элементам: фонду заработной платы, прибыли, амортизации;

- уточнено понятие налогового риска как особого вида финансового риска, характеризующего возможность возникновения непредвиденных финансовых потерь (взыскание недоимки по налогу; взыскание пени за несвоевременную уплату налога; взыскание штрафных санкций; неполучение возмещения НДС при нулевой ставке налогообложения; невозможность получить зачет по уплаченному ранее НДС, отказ в получении вычета по НДС, невозможность получения налогового кредита), связанных с изменением налогового законодательства или являющихся результатом деятельности налогоплательщика или действий налоговых органов;

- предложена классификация видов налоговых рисков по НДС в зависимости от причин их возникновения (риски по сделкам с сомнительными поставщиками; риски, связанные с различным толкованием норм налогового законодательства налогоплательщиками и налоговыми органами; риски налоговой оптимизации);

- уточнено понятие необоснованной налоговой выгоды в процессе исчисления НДС как результата действий налогоплательщика, направленных на снижение налоговых платежей, а не на достижение производственных целей организации; предложено закрепить в законодательстве признаки необоснованной налоговой выгоды в отношении плательщика НДС: причастность покупателя к построению схемы незаконного изъятия НДС из бюджета; выбор налогоплательщиком недобросовестных контрагентов на систематической основе; отсутствие у сделки эффективной деловой цели;

- обоснована неправомерность включения в состав налоговой базы по НДС сумм штрафных санкций, поскольку сущность этих платежей не определяет содержание операций по реализации товаров (работ, услуг), а, напротив, искажает сам принцип налогообложения НДС;

- предложено внести в Налоговый кодекс РФ положение, в соответствии с которым суммы "входного" НДС организации должны приниматься к вычету независимо от учета стоимости приобретённых товаров (работ, услуг) в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

Теоретическая и практическая значимость работы. Результаты диссертационного исследования позволяют решить ряд теоретических вопросов налогообложения добавленной стоимости организаций и разработать основные направления совершенствования процесса управления налогом на добавленную стоимость в рамках налоговой политики организации.

Основные положения диссертации могут быть использованы в работе Федеральной налоговой службы России, органами государственной власти при разработке законодательных и нормативных актов, а также в практической деятельности организаций при формировании их налоговой политики в отношении НДС. Материалы диссертации могут быть использованы в учебном процессе при подготовке специалистов по налогам и налогообложению.

Апробация работы. Основные результаты диссертационной работы были доложены на научно-практических конференциях по итогам НИР Саратовского государственного социально-экономического университета за 2006-2007 гг. и на международной научно-практической конференции, проходившей на базе Саратовской государственной академии права 18 апреля 2008 г.

Основные положения диссертации нашли отражение в 6 публикациях автора общим объемом 2,9 п.л., в том числе в 2 статьях в изданиях, рекомендованных ВАК - 0,9 п.л.

Положения и выводы диссертационной работы нашли применение в деятельности ООО "Стрела" (г.Саратов) и используются в учебном процессе кафедры финансов СГСЭУ в учебных курсах "Налоги и налогообложение", "Налогово-бюджетная система Российской Федерации", что подтверждено соответствующими справками о внедрении.

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В первой главе "Теоретические основы формирования налоговой политики организаций в области налогообложения добавленной стоимости" рассматривается сущность и содержание налоговой политики организаций, специфика налога на добавленную стоимость в системе налоговой политики организации, а также исследуется российская и зарубежная практика взимания НДС.

Вторая глава "Управление налогом на добавленную стоимость организаций" посвящена вопросам планирования НДС в рамках ее налоговой политики, прогнозирования налоговых рисков и выработки мероприятий по их снижению.

В третьей главе "Основные направления развития налога на добавленную стоимость" разработаны рекомендации по совершенствованию налогооблагаемой базы НДС, обоснована необходимость внесения изменений в налоговое законодательство в целях упорядочения системы налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

Список использованной литературы содержит 130 источников. В работе 4 приложения, 16 таблиц. Объем диссертации составляет 135 страниц.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Научные результаты, основные положения и выводы диссертационного исследования можно условно разделить на ряд взаимосвязанных групп теоретических, методологических и организационно-методических проблем.

В рамках **первой группы исследуемых проблем** рассматривается сущность и содержание налоговой политики организации в области налогообложения добавленной стоимости. Понятие "налоговая политика организации" вошло в практику управления организацией в начале экономической реформы. В тот период под налоговой политикой предприятия понималась целая система схем, методов и способов минимизации налоговых платежей, в том числе и не соответствующих законодательству. Это привело к существенным потерям бюджета в следствие совершенных налоговых правонарушений и преступлений и к дискредитации сущности самого процесса налогового планирования в организациях. По мере стабилизации экономических условий деятельности российских предприятий, роста собственного капитала укрепилось цивилизованное понимание налоговой политики организации, которое предполагает баланс интересов государства и организаций на основе объективного соблюдения налогового законодательства, как со стороны организаций, так и со стороны налоговых органов.

По нашему мнению, налоговая политика организации - это часть его финансовой стратегии, представляющей собой совокупность методов и мероприятий регулирующего характера, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства, и заключающейся в выборе наиболее эффективного варианта планирования и уплаты налога на добавленную стоимость в целях минимизации соответствующих налоговых рисков..

Процесс управления налогом на добавленную стоимость в системе налоговой политики организации включает формирование учетной политики организации в области налогообложения ее добавленной стоимости, планирование расчетной суммы налоговых платежей по НДС, прогнозирование налоговых рисков организации, связанных с уплатой НДС, и разработку мероприятий по их снижению.

Налоговая политика организации в рассматриваемой нами области налогообложения включает порядок ведения раздельного учета элементов налоговой базы при совершении организацией операций, не облагаемых НДС, при совершении операций, облагаемых НДС по различным ставкам, а также порядок формирования документов, необходимых для подтверждения права на применение налоговой ставки 0%.

Налоговое планирование позволяет предвидеть размеры налоговых платежей к уплате и контролировать правильность их начисления. В случае возникновения новых условий хозяйствования, планирование даёт возможность анализировать налоговые факторы и учитывать их в процессе реализации налоговой

политики. Затраты на налоговое планирование должны быть ниже полученной экономии на налогах. Экономия может быть выражена не только в снижении налогового бремени организаций, но и в виде дополнительного эффекта от снижения налоговых рисков, сокращения размера штрафных санкций и т.д. Одной из целей налогового планирования является снижение налоговых рисков и предотвращение ситуаций по неправомерному начислению штрафных санкций со стороны налоговых органов.

Под налоговым риском в работе мы понимаем особый вид финансового риска, характеризующий возможность возникновения непредвиденных финансовых потерь, связанных с изменением налогового законодательства или являющихся результатом деятельности налогоплательщика и(или) действий налоговых органов.

К числу финансовых потерь, связанных с изменением налогового законодательства, можно отнести потери в результате введения новых видов налогов, увеличения размеров налоговых ставок по действующим налогам, отменой используемых предприятием налоговых льгот или налоговых освобождений, изменением порядка и сроков внесения налоговых платежей. К числу потерь, являющихся результатом деятельности налогоплательщика или действий налоговых органов, можно отнести потери в результате различной трактовки налогоплательщиком и налоговыми органами действующих норм законодательства. Налоговые риски, связанные с изменением налогового законодательства сложно поддаются управлению в рамках налоговой политики организации. Поэтому основное внимание в процессе формирования налоговой политики организации должно уделяться рискам, возникающим в результате действий налогоплательщика и налоговых органов. Эти риски, на наш взгляд, можно классифицировать в зависимости от причин их возникновения на риски по сделкам с сомнительными контрагентами, риски, связанные с различным пониманием норм налогового законодательства налогоплательщиком и налоговыми органами, и риски налоговой оптимизации. Данные риски влекут за собой возникновение таких финансовых последствий для организации как взыскание недоимки по налогу, взыскание пени за несвоевременную уплату налога, взыскание штрафных санкций, неполучение возмещения НДС при нулевой ставке налогообложения, невозможность получения зачета по уплаченному ранее НДС, отказ в получении вычета по НДС и т.д.

В процессе формирования налоговой политики организации в отношении НДС необходимо учитывать специфику данного налога. НДС как косвенный налог обладает свойством переложения. В работе нами рассмотрены варианты простого и сложного, прямого и обратного переложения налога на добавленную стоимость в современных условиях ведения финансово-хозяйственной деятельности организациями. Сложное переложение, предполагающее несколько этапов на протяжении всей цепочки производства и реализации товаров и услуг, свойственно НДС. Под обратным переложением нами в работе понимается процесс, при котором носитель налога перелагает его на налогоплательщика. Для

организаций существенным является эффект обратного переложения НДС, т.к. он ведет к снижению их прибыли

В диссертационном исследовании определены условия возникновения обратного переложения НДС: в случае освобождения плательщика от НДС он не сможет зачесть уплаченный ранее по приобретенным товарам налог; в связи с отказом в возмещении НДС по экспортируемой продукции; в случаях инфляции, являющейся результатом применения НДС, возможно падение спроса на товар и, соответственно, снижение, прибыли от его реализации.

Учет данных причин при формировании налоговой политики предприятия в отношении НДС позволит прогнозировать нежелательные для организации финансовые последствия обратного переложения НДС и принять необходимые меры по их минимизации или предотвращению.

Налог на добавленную стоимость часто называют "европейским налогом", определяя его роль в развитии западноевропейской интеграции. Наличие НДС в налоговой системе страны является обязательным условием для вступления государства в члены Евросоюза. Общие принципы построения НДС являются универсальными для всех стран, что обеспечивает конкурентные преимущества этого фискального инструмента. Однако способы их реализации на практике имеют свои особенности, определяемые спецификой институциональной среды, бюджетно-налоговых традиций, а также тех стратегических и текущих задач, которые приходится решать национальным правительствам на данном этапе социально-экономического развития. В частности, это находит отражение в дифференциации применяемых в мире ставок налога и льготах по НДС.

Средний уровень ставки в ЕС достаточно высокий примерно 20%. Пониженная ставка НДС представляет собой льготу для некоторых видов налогооблагаемых товаров и услуг. Например, в Германии пониженная ставка в 7%; применяется для продуктов питания (кроме спиртных напитков, а также оборотов кафе, ресторанов, гостиниц), для средств массовой информации, для городского и пригородного общественного транспорта, для оздоровительных, благотворительных, церковных организаций, для произведений искусства и т.д. Наряду с пониженными ставками применяются повышенные ставки налога. Например, во Франции для таких товаров, как автомобили, предметы роскоши и т.п., налоговая ставка составляет 22%. В странах ЕС используются два вида льгот по данному налогу - освобождение от НДС и использование так называемой нулевой ставки. Дифференциация ставок НДС составляет одну из нерешенных в настоящее время проблем, т.к. с одной стороны, является стимулом для развития отдельных отраслей экономики, а с другой, ведет к сложной и нерациональной с административной точки зрения налоговой системе. На практике европейские налоговые органы все больше приходят к выводу, что выгоды от применения множественности ставок не перекрывают издержек административного характера

Вторая группа проблем, поднимаемых в диссертации, посвящена исследованию процесса управления налогом на добавленную стоимость российских организаций в рамках формирования и реализации их налоговой политики. Веду-

шая роль в данном процессе принадлежит налоговому планированию. У специалистов в области налогообложения на сегодняшний день отсутствует единое мнение о содержании налогового планирования в организации. Очень часто это понятие отождествляют с оптимизацией налогообложения или рассматривают его как синоним налоговой политики организации. На наш взгляд, налоговое планирование является материальной основой реализации налоговой политики организации путем разработки и осуществления мероприятий, обеспечивающих достижение целей ее налоговой политики. В качестве приоритетных магистральных направлений налогового планирования организаций нами определены обеспечение невозможности иммобилизации денежных средств на неправомерное налогообложение организации, отвлечения денежных средств на возможные налоговые потери в форме санкций, вернуть которые можно только в судебном порядке.

На практике налоговое планирование сводится к выбору нормы права, наиболее выгодно отвечающей интересам налогоплательщика в применении желаемой модели поведения или отказу от применения той или иной модели поведения, поскольку норма права не позволяет прийти к желаемому результату либо применение ее может привести к негативным последствиям.

Налоговое планирование НДС - это совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью оптимизации платежей по НДС, а также с целью предотвращения неправомерных санкций со стороны налоговых органов. Развитие института налогового планирования организации оказывает позитивное влияние на развитие хозяйственной деятельности предприятий, расширение его производства, что в конечном счете приводит к увеличению налоговых поступлений в бюджет в результате расширения налоговой базы по НДС.

Налоговая политика организации предполагает выбор налогоплательщиком совокупности допускаемых Налоговым кодексом РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В работе рассмотрен способ ведения раздельного учета облагаемых и необлагаемых НДС операций на примере деятельности условного предприятия.

В результате для определения расчетной суммы налоговых платежей по НДС в работе предложена методика, основанная на аддитивном методе расчета, который предполагает определение компонентов добавленной стоимости организации в планируемом периоде (зарботной платы, амортизации, налогов и т.д.). Для расчета используются данные управленческого налогового учета, основанные на информации по заключенным договорам с покупателями и поставщиками на планируемый период. Алгоритм расчета налоговых платежей по НДС следующий. Определяется расчетная сумма добавленной стоимости путем сложения предварительной суммы амортизации, предполагаемых расходов на оплату труда, а также прочих предполагаемых расходов. Полученная сумма до-

бавленной стоимости умножается на ставку НДС. В работе приведен вариант расчета НДС по аддитивному методу, включающий следующие этапы:

- формирование отчета по доходам от реализации, в который включаются все доходы, полученные налогоплательщиком от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

- формирование отчета по всем затратам на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав.

- формирование отчета по расчету добавленной стоимости на основании данных предыдущих двух отчетов. В данный отчет включается выборка по тем счетам и субсчетам бухгалтерского учета, которые являются составляющими добавленной стоимости.

- расчет налога на добавленную стоимость путем сложения всех компонентов добавленной стоимости и умножения полученной суммы на ставку НДС.

При прочих равных условиях НДС, рассчитанный по рекомендуемой нами методике, и НДС, рассчитанный в соответствии с применяемой на практике методикой, должны совпадать. Но это происходит достаточно редко, поскольку существуют суммы, которые включаются в налогооблагаемую базу по НДС, но не включаются в доходы от реализации. Основными причинами расхождения в исчисленном НДС на основании отчета с фактическими цифрами в соответствии с налоговой декларацией являются НДС с суммы поступивших авансовых платежей, НДС с суммы безвозмездной передачи (с суммы внереализационных расходов, не принимаемых для налогообложения прибыли), НДС, начисленный с суммы СМР для собственного потребления (хозяйственный способ).

Предлагаемая методика расчета НДС позволяет предприятию контролировать правильность начисления налоговых платежей.

Важное место в процессе формирования налоговой политики организации по НДС принадлежит мерам по снижению налоговых рисков организации, связанных с НДС. В работе предложена система мероприятий, направленных на снижение налоговых рисков, которая представлена в следующей таблице:

Таблица. Причины возникновения и меры снижения налоговых рисков, связанных с уплатой НДС

Причины возникновения рисков	Меры предупреждения рисков
1	2
<i>Внутренние причины</i>	
Осуществление сделки с сомнительными контрагентами	осуществление юридического и финансового мониторинга потенциального партнера, проведение мероприятий по проверке юридического статуса организации, ее деловой репутации, экономической состоятельности

1	2
Различное понимание норм налогового законодательства налогоплательщиком и налоговыми органами	повышение квалификации работников организации - налогоплательщика, изучение арбитражной практики, обеспечение доказательной базы налоговым работникам, в обращение в арбитражный суд
Осуществление налоговой оптимизации	применение абсолютно законных методов оптимизации, получение консультаций у юристов и налоговых работников
<i>Внешние причины</i>	
Изменение налогового законодательства	мониторинг налогового законодательства, анализ нововведений в области налогообложения НДС на предмет их влияния на деятельность предприятия.

Первая группа рисков, связанных с НДС, включает риски по сделкам с недобросовестными контрагентами организации. Для предотвращения рисков в отношении сделок с недобросовестными налогоплательщиками предлагается осуществление юридического и финансового мониторинга потенциального партнера. Это предполагает проведение мероприятий по проверке юридического статуса организации, ее деловой репутации, экономической состоятельности.

В число обязательных мероприятий по оценке добросовестности контрагента необходимо включить такие мероприятия, как проверка в базе Единого государственного реестра юридических лиц данных о контрагенте, определение места нахождения поставщика по юридическому адресу, по месту государственной регистрации, подтверждение фактов сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности контрагента в налоговые органы.

Вторая группа налоговых рисков - это риски, связанные с различным пониманием норм налогового кодекса государственными органами и налогоплательщиками.

В арбитражной практике накопилось достаточно большое количество дел, связанных с различной трактовкой одних и тех же положений Налогового кодекса работниками организаций и налоговых органов. В работе рассмотрены практические ситуации проявления таких рисков и меры по их предотвращению.

Особое место в системе налоговых рисков занимает риск налоговой оптимизации, под которым понимается возможность обвинения налоговыми органами организации, применившей способ снижения налога, в уклонении от уплаты налога со всеми вытекающими последствиями для организации. В соответствии с существующей концепцией недобросовестного налогоплательщика законодательно не определен статус "добросовестного (недобросовестного) налогоплательщика". Эти понятия введены Конституционным судом РФ и используются в

российской судебной практике. Отсутствие законодательной основы в определении "недобросовестного налогоплательщика", широкая его интерпретация на основе этических норм привели к возникновению ситуаций, когда одни и те же действия организаций приводят к прямо противоположным оценкам в судах. Во многих зарубежных странах суды руководствуются специальными концепциями, позволяющими разграничить на практике налоговую оптимизацию и уклонение от налогов. Так, доктрина приоритета существа сделки над ее формой означает, что при наличии у налоговых органов веских подозрений налоговые последствия определяются экономическим существом сделки, а не ее правовой формой. Согласно доктрине деловой цели сделки, любая сделка должна иметь разумную деловую (экономическую, коммерческую) цель. Если сделка не несет в себе такой цели, а направлена лишь на уменьшение налогов, она не признается при исчислении налогов. Уменьшение налогов само по себе деловой целью не признается и совершение сделки не оправдывает. Российские суды уже используют эти доктрины: на выявление разумной цели сделки, проверку ее на предмет фиктивности (соответствие формы содержанию) и согласованности действий поставщиков и покупателей. В работе уточнено понятие необоснованной налоговой выгоды по НДС. В качестве необоснованной налоговой выгоды рассматривается результат действий налогоплательщика, направленных на снижение налоговых платежей, а не на достижение производственных целей организации. Предложено закрепить законодательно признаки необоснованной налоговой выгоды по НДС, в качестве которых рассматриваются: причастность покупателя к построению схемы незаконного изъятия НДС из бюджета; выбор налогоплательщиком недобросовестных контрагентов на систематической основе; отсутствие у сделки разумной деловой цели.

Третья группа проблем, рассматриваемых в диссертации, связана с определением возможных направлений развития налога на добавленную стоимость.

В работе рассмотрен ряд дискуссионных вопросов организационно-правового характера исчисления и взимания налога на добавленную стоимость. Особое внимание уделено правомерности включения организациями отдельных элементов в расчет налога на добавленную стоимость в силу того, что перечень сумм, связанных с расчётами по оплате товаров (работ, услуг) содержащийся в Кодексе, является открытым.

На основе анализа современной арбитражной практики урегулирования проблем формирования налоговой базы по НДС мы пришли к выводу, что полученные плательщиком штрафные санкции по налогу за нарушение хозяйственных договоров не должны участвовать в формировании налоговой базы, поскольку не связаны с расчётами за товары (работы, услуги) и не влияют на их стоимость. Вследствие того, что неустойка является способом обеспечения обязательства и не является основным обязательством по договору, она не является и оплатой по договору. Штрафные санкции ни при каких обстоятельствах не включаются в добавленную стоимость продукта (ни у производителя, ни у сбытовика) и не увеличивают стоимость продукта. Включение таких сумм в стоимость продукта противоречило бы законам рыночных отношений, поскольку

суммы неустоек не являются стоимостью какой-либо деятельности (в широком понимании продукта). Также включение таких сумм в добавленную стоимость приводило бы к неверным макроэкономическим показателям, т.к. включение их стоимости в ВВП или ВВП искажало бы прирост имущества (штрафные санкции ничем не обеспечены) в рамках создания продукта. Кроме того, сам механизм исчисления НДС говорит о том, что от производителя до конечного потребителя на всех стадиях формирования (продвижения) продукта покупатель возмещает ту часть налога, которую уплатил поставщик. И только часть добавленной стоимости будет оставаться в бюджете. В соответствии с НК РФ по оплаченным штрафным санкциям покупатель не имеет налогового права на вычет сумм НДС. В случае, когда продавец, получая суммы штрафных санкций, исчисляет с них налог и уплачивает в бюджет, а покупатель не может принять к вычету эту сумму, возникает ситуация, когда в бюджет попадает сумма по сути являющаяся не добавленной стоимостью, а чем-то дополнительным. Иначе говоря, искажается сам принцип налогообложения НДС. Поэтому, на наш взгляд, необходимо законодательно исключить из налогооблагаемой базы по НДС суммы штрафных санкций.

Серьезные проблемы существуют у организаций в связи с получением вычетов по НДС.

В общем случае, чтобы принять к вычету "входной" НДС по приобретённым товарам (работам, услугам) не следует увязывать этот процесс с отнесением стоимости приобретённых товаров (работ, услуг) в состав расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций. Такое требование устанавливается Налоговым кодексом лишь в отношении нормируемых расходов, вычеты НДС по которым осуществляются только в части расходов, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Для всех остальных расходов такого требования в главе 21 НК РФ нет. Поэтому суммы "входного" НДС должны приниматься к вычету, независимо от того, учитывается стоимость приобретённых товаров (работ, услуг) в составе расходов для целей налогообложения прибыли или нет.

Однако налоговые органы практически всегда увязывают право на вычет с тем, учитываются ли те или иные расходы при налогообложении прибыли. Если при проведении налоговой проверки налоговики не принимают какие-либо расходы в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, то автоматически не принимается к вычету и сумма "входного" НДС, относящаяся к этим расходам.

Арбитражная практика свидетельствует, что в большинстве случаев, судьи признают за налогоплательщиками право на вычет НДС по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении облагаемой НДС деятельности, независимо оттого, учитывается ли их стоимость в составе расходов в целях налогообложения прибыли. Это свидетельствует о необходимости законодательного разделения процесса уменьшения налоговой базы по прибыли и процесса формирования суммы вычета "входного" НДС. Это позволит организациям суммы "входного" НДС принимать к вычету, независимо от того, учитывается

ли стоимость приобретённых товаров (работ, услуг) в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

С 1 января 2007 г. в Налоговом кодексе появилось новое положение: при проведении зачёта взаимных требований уплата суммы НДС, предъявляемой налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 1, 3, 4 ст. 168 НК РФ), осуществляется на основании платёжного поручения на перечисление денежных средств.

В налоговом законодательстве понятия "зачет взаимных требований" нет, оно определено в статье 410 Гражданского кодекса (п. 1 ст. 11 НК РФ).

В связи с внесением изменений в п. 4 ст. 168 НК РФ между налоговым и гражданским законодательством появилось разночтение, которое выражается в том, что для проведения зачета в настоящее время необходимо наличие денежных средств на счетах предприятий, а согласно ст. 410 ГК РФ для взаимозачета достаточно заявления одной из сторон.

Необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что требование об уплате НДС деньгами распространяется на случаи, когда контрагенты заключают договор мены, договариваются о взаимозачете или расплачиваются ценными бумагами. При этом в законодательстве (п. 4 ст. 168 НК РФ) не указаны такие бартерные сделки, когда по условиям договора в обмен на товар выполняется работа или оказывается услуга.. Таким образом, если покупатель по условиям договора должен "заплатить" за товар работой или услугой, НДС деньгами перечислять не надо. К сожалению, в п. 4 ст. 168 НК РФ не указан срок, в течение которого покупатель должен перечислить НДС своему поставщику по товарообменной сделке или взаимозачете. Из чего напрашивается вывод, что налог можно заплатить спустя несколько месяцев или даже лет после оприходования товаров.

На наш взгляд, у процедуры "обмена" НДС между организациями при проведении взаимозачёта, нет экономического основания. Она привнесла разногласия между гражданским и налоговым законодательством. Поэтому необходимо убрать данную норму из Налогового кодекса. Поскольку она создаёт только проблемы компаниям, а на бюджет государства не оказывает никакого влияния.

Выводы, представленные в работе, не претендуют на исчерпывающую полноту раскрытия всех аспектов формирования и реализации налоговой политики организаций в отношении налога на добавленную стоимость. В то же время результаты анализа, теоретические выводы и практические рекомендации могут способствовать совершенствованию процесса налогового планирования НДС, снижению налоговых рисков организаций, повышению налоговой культуры организаций, а также предотвращению неправомерных начислений налоговых платежей и штрафных санкций со стороны налоговых органов.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Репетун Д.А.* Совершенствование процесса налогообложения НДС российских организаций. // Вестник СГСЭУ. - 2008. - №6. - 0,5 п.л.
2. *Репетун Д.А.* Налоговые риски организации и пути их минимизации. // Вестник СГСЭУ. - 2008. - №10. - 0,4 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. *Репетун Д.А.* Формирование налоговой политики организации. / Сборник научных трудов: Финансы, налоги, кредит: Сб. науч. тр.: Выпуск 2. / Под ред. канд. экон. наук, профессора В.В. Степаненко. - Саратов: СГСЭУ, 2006. - 0,4 п.л.
4. *Репетун Д.А.* Проблемы начисления налога на добавленную стоимость со штрафных санкций по хозяйственным договорам. / Сборник научных трудов: Финансы, налоги, кредит: Сб. науч. тр.: Выпуск 4. / Под ред. канд. экон. наук, профессора В.В. Степаненко. - Саратов: СГСЭУ, 2007. - 0,6 п.л.
5. *Репетун Д.А.* Проблемы переложения налога на добавленную стоимость. / Сборник научных трудов: Финансы, налоги, кредит: Сб. науч. тр.: Выпуск 5. / Под ред. канд. экон. наук, профессора В.В. Степаненко.- Саратов: СГСЭУ, 2007. - 0,5 п.л.
6. *Репетун Д.А.* Совершенствование налогооблагаемой базы НДС. Реализация финансовой, банковской и таможенной политики: современные проблемы экономики и права. / Сборник научных трудов (по материалам межвузовской научно-практической конференции. Саратов, 18 апреля 2008г.) / Под ред. Е.В. Поначаловой, О.Ю. Бакаевой. - Саратов: СГСЭУ, 2008. - 0,5 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 21.10.2008 г.

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 363

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

u z