

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВЫХ
ПЛАТЕЖЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа Налоговое консультирование
заочной формы обучения, группы 06001573
Корниенко Кирилла Анатольевича

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Сапрыкина Т.В.

Рецензент
Главный бухгалтер
ООО «Прохоровские
комбикорма»
Бульбина Е.А.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	8
1.1. Понятие налогов и их место в налоговой системе	8
1.2. Эволюция налога на добавленную стоимость в мире и в России.....	16
1.3. Экономическая сущность налога на добавленную стоимость.....	22
1.4. Особенности структуры элементов налога на добавленную стоимость.....	28
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ РОЛИ НДС В СИСТЕМЕ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ НА ПРИМЕРЕ ООО «ПРОХОРОВСКИЕ КОМБИКОРМА».....	39
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Прохоровские комбикорма»	39
2.2. Анализ системы налогообложения деятельности ООО «Прохоровские Комбикорма»	46
2.3. Анализ механизма формирования налоговой базы по НДС	50
2.4. Влияние налоговых вычетов на уплату НДС в ООО «Прохоровские Комбикорма».....	56
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ И ПОРЯДКА ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	63
3.1. Основные изменения в законодательстве по учету НДС	63
3.2. Оптимизация налогообложения в организации.....	68
3.3. Совершенствование налоговой базы	75
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	82
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	86
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	94

ВВЕДЕНИЕ

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. Косвенные налоги в настоящее время играют решающую роль в формировании налоговой политики государства и создании правовых основ рыночной экономики. В их составе налог на добавленную стоимость выступает одним из основных и стабильных источников поступления доходов в федеральный бюджет и одним из регуляторов перераспределения общественных благ; 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, все большее значение в последнее время приобретает совершенствование процесса управления налогом на добавленную стоимость в рамках налоговой политики 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. Данные 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**.

Проблемам налогообложения добавленной стоимости посвящены работы многих российских и зарубежных авторов. Существенный вклад в разработку концепции налогообложения добавленной стоимости внесли отечественные ученые экономисты: А.В. Аронова, О.Г. Лапина, С.Г. Пепеляев, 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.

Обобщение и анализ результатов этих исследований позволили создать базу для дальнейшего исследования НДС. В научном сообществе активно обсуждаются различные способы увеличения доходов федерального бюджета Российской Федерации за счет сбора косвенных налогов. При этом недостаточно предложений по совершенствованию налога на добавленную стоимость в условиях налогового администрирования в Российской Федерации, основанные на особенностях порядка исчисления и уплаты НДС

Целью данной работы является определение роли налога на добавленную стоимость, как одного из основных налогов, уплачиваемых предприятием в России и определение направлений его развития.

В процессе данной работы решаются следующие **задачи**:

- исследование экономической природы налога на добавленную стоимость,
- изучение развития НДС в мире и в России;
- изучение теоретических аспектов исчисления;
- анализ роли НДС в системе налоговых платежей и механизма его

исчисления в организации на примере ООО «Прохоровские Комбикорма»;

- определение направлений совершенствования НДС.

Объектом диссертационного исследования является система налоговых платежей хозяйствующих субъектов – юридических лиц.

Предметом диссертационного исследования является налог на добавленную стоимость в системе налоговых платежей организации на примере Общества с ограниченной ответственностью «Прохоровские Комбикорма».

Теоретической основой диссертационного исследования стали труды российских ученых и экономистов по проблемам теории и практики налогообложения НДС: Т.С. Беликова, Т.Н. Крутякова и др.

В качестве нормативно-правовой базы были использованы Налоговый Кодекс Российской Федерации, федеральные законы РФ, постановления Правительства РФ, приказы Министерства финансов РФ, регулирующие документы.

Информационной базой, при написании диссертации явились организационно-распорядительная документация организаций ООО «Прохоровские комбикорма», бухгалтерские отчеты, налоговые декларации, первичная документация за 2014-2016 гг. Также использовались материалы периодических источников печати, справочно-правовых систем «Консультант Плюс», «Гарант».

Гипотеза исследования состоит в определении роли налога на добавленную стоимость в развитии налоговой системы организации, формировании ее доходов и перспектив развития налоговой базы.

В диссертации использован комплекс общенаучных и специфических **методов исследования**, среди которых методы сравнительного, факторного, графического анализа, схематического представления анализируемых объектов, метод экспертных оценок и другие.

Научная новизна исследования заключается в развитии и углублении теоретических положений по расчету НДС в организации в условиях

налогового администрирования в Российской Федерации, в разработке и обосновании соответствующих практических рекомендаций по его совершенствованию.

Апробация результатов исследования. Основные научные результаты исследования докладывались на научно-практических конференциях, проводимых в НИУ «БелГУ» в 2015-2017 гг.

По результатам исследования опубликовано три статьи:

1. История возникновения и развития НДС в мире и в России;
2. Налог на добавленную стоимость в системе налоговых платежей организации;
3. Налог на добавленную стоимость: совершенствование и развитие.

Практическая значимость работы состоит в возможности дальнейшего использования полученных результатов в научной деятельности, а также в практике налогообложения деятельности ООО «Прохоровские Комбикорма».

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении обоснована актуальность исследования, определены цели и задачи, объект и предмет исследования, теоретико-методологическая и информационная база, методы и новизна исследования. В первой главе рассмотрено понятие косвенных налогов, а также эволюция и сущность налога на добавленную стоимость и его элементы. Во второй главе проведена систематизация налогообложения и определено место НДС в налоговой нагрузке в ООО «Прохоровские комбикорма», рассмотрен порядок применения налоговых вычетов. В третьей главе рассмотрена возможность совершенствования контроля и порядка исчисления налога на добавленную стоимость.

Результаты магистерской работы 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.

Магистерская работа составлена на 93 печатных листах, содержит 8 таблиц и 10 рисунков, список использованной литературы насчитывает 90 источников, к работе приложено 11 документов.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1.1. Понятие налогов и их место в налоговой системе

Обязательные платежи, в государственные или местные бюджеты, взимаемые государством с юридических и физических лиц представляют собой налоги. С появлением государства и разделением общества на классы возникла необходимость в их создании.

Ни одно государство не в состоянии обойтись без налогов. Они нужны государству для формирования государственного бюджета. Из него в последствии финансируются затраты на содержание органов управления, социально-культурные мероприятия, на оборону страны, развитие хозяйства и другие затраты. Таким образом «экономическое существование государства воплощено в налогах» [60, с. 95].

Сущность налога заключается в отчуждении государством в свою пользу принадлежащих физическим и юридическим лицам денежных средств. Для реализации публичных задач и управленческих функций, государство в одностороннем порядке, с помощью налогообложения, изымает в централизованные фонды определенную часть ВВП. При этом доля собственности частных лиц – физических или юридических – переходит в собственность государства в денежной форме.

Взимание налогов производится властью государства при наличии соответствующего налогового законодательства, т.е. в форме правовых отношений [39, с. 68].

В настоящее время налоги составляют неотъемлемую часть финансовой системы общества. При этом в научной литературе присутствуют различные определения налога. Различные авторы в разных странах и в разное время по-

своему определяли понятие налог. Их определения представлены в таблице ниже.

Таблица 1.1

Понятие налогов

Автор	Определение
1	2
С. Ю. Витте	Налоги — принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития[12, с. 34].
Жан Симонд де Сисмонди	Налог — цена, уплачиваемая гражданином за полученные им наслаждения от общественного порядка, справедливости правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности. При помощи налогов покрываются ежегодные расходы государства, и каждый плательщик налогов участвует таким образом в общих расходах, совершаемых ради него и ради его сограждан[60, с. 26].
К. Маркс	В налогах воплощено экономически выраженное существование государства [39, с. 19].
А. Смит	Налог — это бремя, накладываемое государством в форме закона, который предусматривает и его размер и порядок уплаты [39, с. 20].
Н. И. Тургенев	Налоги — это суть средства к достижению цели общества или государства, то есть цели, которую люди себе предполагают при соединении своём в общество или при составлении государств. На нем основывается и право правительства требовать податей от народа. Люди, соединившись в общество и вручив правительству власть верховную, вручили ему вместе с сим и право требовать налоги[13, с. 25].
В.Г. Пансков	Налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований[42, с. 29].

Из представленных выше определений можно сделать следующий вывод, что в разное время и в разных странах понятие налога всегда ассоциировалось с государством. Жан Симонд де Сисмонди определил налог как благо, которое получают граждане. Другие авторы определяют налог, как сбор, который необходим государству для существования. То есть без налогов нет государства, но и государство не сможет существовать без налогов.

В России законодательно закреплено понятие налога в статье 8 НК РФ: «Налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения

принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [2, с. 12].

История развития налогов насчитывает не одно столетие, и за это время на практике применялись различные формы обложения доходов, имущества, потребления. Наличие объективных отличий одних налогов от других повлекло за собой необходимость обоснованного выбора признаков классификации налогов. Исторически первой появилась классификация налогов на прямые и косвенные. Карл Маркс дал такое определение прямым и косвенным налогам: «Косвенные налоги скрывают от каждого отдельного лица сумму, которую лицо платит государству, тогда как прямой налог ничем не замаскирован, взимается открыто и не вводит в заблуждение даже самого темного человека. Прямые налоги, следовательно, побуждают каждого контролировать правительство, тогда как косвенные налоги подавляют всякое стремление к контролю».

Прямые налоги - это обязательные платежи, непосредственно уплачиваются в бюджет государства в зависимости от размера объекта налогообложения (налог на прибыль предприятий, налог на доходы физических лиц, налог с владельцев транспортных средств), причем уплата такого налога приводит к стоимостному уменьшению объекта налогообложения.

Косвенные налоги уплачиваются «косвенно». Например, реальными плательщиками налога на добавленную стоимость являются непосредственные потребители товаров и услуг, но поскольку их очень много и с каждым, государству иметь дело очень накладно, то есть еще промежуточное звено - коллектор (сборщик) разрозненных налоговых платежей воедино. Такая роль отводится предприятиям, которые в течение определенного времени, отведенного законодательством, реализуя свой товар, накапливают сумму налога на добавленную стоимость, а в конце срока платят

ее в бюджет. То есть в данном случае налог уплачивается косвенно, отсюда и его название [20, с. 241].

Ниже представлена таблица, в которой приведена сравнительная характеристика между прямыми и косвенными налогами.

Таблица 1.2

Сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов

Характеристике	Прямые налоги	Косвенные налоги
Налоговая ставка	Налоговая ставка является индивидуальным элементом каждого налога и определяется в соответствии с НК РФ.	
Объект налога	Доход, имущество	Выручка от реализации или её часть
Порядок и сроки уплаты	Для каждого налога определён свой срок уплаты (раз в год, раз в месяц и т.д.)	
Порядок исчисления налога	Прямые налоги исчисляются при получении дохода, либо с имущества.	Косвенные налоги исчисляются при купле-продаже товаров.
Субъект налога	Налогоплательщиком является непосредственно физическое или юридическое лицо, и уплачивают налоги с дохода (совокупного годового дохода) и имущества.	Различают формальных и фактических налогоплательщиков. Такое распределение возникает при переложении налогов; фактическим налогоплательщиком оказывается последний потребитель продукта.
Стабильность поступления в бюджет	Из-за сложного механизма исчисления и взимания поступления нестабильны	
Социальная справедливость	Более справедливые, так как объектом налогообложения является доход или прибыль	Менее справедливые, так как налогообложение ложится более тяжелым бременем на население с низкими доходами, поскольку основная часть их доходов расходуется на приобретение товаров первой необходимости
Возможность уклонения от уплаты	Высокая	
Факторы, определяющие величину налога	Величина налогов непосредственно зависит от финансовых результатов деятельности налогоплательщика	Величина налогов не зависит от финансовых результатов деятельности налогоплательщика

Обе формы обложения имеют как свои достоинства, так и недостатки, и только на основе их сочетания можно построить наиболее эффективную

налоговую систему. Из таблицы 1.2 можно сделать несколько взаимосвязанных выводов. Порядок исчисления прямых налогов заключается в получении дохода, а у косвенных налогов - в продаже товара. Отсюда вытекает социальная справедливость, так как чем больше доход организации, тем выше будут ее прямые налоги. При этом при уплате косвенных налогов, величина заработка никак не учитывается. Из-за сложного механизма исчисления и взимания прямых и косвенных налогов возможность уклонения от их уплаты становится высокой.

Косвенные налоги являются неотъемлемой частью любой налоговой системы страны, на долю которых приходится значительная часть государственных доходов. Различия находятся лишь в механизме их расчётов и взимания, что связано с различными представлениями в странах о сущности косвенных налогов, сложившихся в результате деления налогов на прямые и косвенные. И для правильного отнесения налогов к косвенным необходимо опираться на три критерия: их перелагаемость, способ налогообложения и взимания, и платёжеспособность [85, с. 34].

Известно, что в рыночной экономике налоги выполняют три основные функции:

1) фискальную функцию – в виде мобилизации средств в государственный бюджет для обеспечения финансирования государственных расходов;

2) социальную функцию – в качестве поддержания социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных групп с целью сглаживания неравенства между ними и более справедливого распределения доходов;

3) регулирующую функцию – в качестве рычага в управлении экономикой.

Фискальная функция является основной функцией налогообложения. Посредством данной функции реализуется главное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также

аккумуляцию в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ [60, с. 214].

Фискальную функцию в настоящее время главным образом выполняют косвенные налоги. Однако также, им присущи, пусть и в меньшей мере, социальная и регулирующая функция.

В опосредованном влиянии на экономику страны заключается особенность воздействия регулирующей функции налогов. Необходимо определенное время для достижения определенного результата в экономике государства при проведении конкретной налоговой политики. При этом, через налоговую систему, регулирующая функция призвана стимулировать:

- платежеспособный спрос населения;
- инвестиционную и предпринимательскую активность организаций и граждан;
- рост предложения товаров
- развитие социальной сферы и т. п.

Влиянием на структуру производства, через потребление, реализуется регулирующий потенциал косвенных налогов. Таким образом, роль регулирующей функции косвенных налогов реализуется в сдерживающем воздействии на экономику [43, с. 119].

Введение пониженных ставок или полное освобождение от обложения представляют собой один из способов, который позволяет понизить сдерживающее влияние косвенных налогов на потребление.

Существует нулевая ставка НДС, которая установлена для определенных товаров, например, в области космической деятельности или при строительстве судов. При этом, право на вычет НДС, у продавца данных товаров сохраняется. Он вычитает НДС со стоимости покупок, которые он осуществляет, но налог к уплате со стоимости проданного товара не исчисляет. Следовательно, сумма НДС, которую данный продавец уплатил будет возмещена ему из бюджета.

Серьезного понижения влияния сдерживающего воздействия на экономику можно достичь путем увеличения списка облагаемых по нулевой ставке товаров и услуг. Например, услуги по перевозке пассажиров городским транспортом, освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость. Это служит стимулом для развития городского транспорта за счет освобождения от уплаты за проезд, путем снятия давления косвенных налогов. Также освобождены от уплаты НДС работы по сохранению и восстановлению объектов культурного наследия. Это в свою очередь способствует развитию непроизводственной сферы. Другим примером, развития непроизводственной сферы, можно представить использование пониженной ставки НДС к книжной продукции, которая связана с образованием и наукой [13, с. 245].

Рассмотрим преимущества и недостатки косвенного налогообложения. В настоящее время в качестве преимущества косвенных налогов выделяют следующее

1) обложение предметов широкого потребления, что представляет собой высокую доходность для государства;

2) для потребителя факт уплаты налога является относительно «незаметным», так как налог уже включен в цену. С помощью этого утрачивается связь между уплатой налогом и осознанием этого платежа [40, с. 25].

Косвенные налоги являются не столь обременительными для потребителя, так как они распределены по времени и уплачиваются небольшими суммами. Также у покупателя существует право выбора, уплачивать или нет налог при приобретении налогооблагаемого товара. Поскольку косвенные налоги, с теоретической точки зрения, не могут сопровождаться недоимками, их преимуществом является удобное взимание суммы налога с налогоплательщика. Так как он уплачивает налог в момент приобретения товара. К тому же, при использовании только прямого обложения доходов невозможно достичь общности налогообложения. Помогают решить данную задачу косвенные налоги.

Однако свои недостатки имеет и косвенное налогообложение. Необходимо отметить, что косвенные налоги ложатся на бедные слои населения наиболее тяжелым бременем. В этом заключается их главный недостаток, они обратно пропорциональны к платежеспособности потребителя. Также, косвенные налоги являются причиной инфляции издержек, что негативно влияет на рыночную экономику и противоречит интересам предпринимателей.

При всех достоинствах и недостатках косвенных налогов, эффективность бюджетно-налоговой системы зависит от них. При разработке эффективной налоговой системы, научная мысль прошла долгий путь, и особое внимание, экономисты уделяли следующим двум требованиям.

1. Налоговой системе необходимо быть экономически эффективной, и она не должна препятствовать эффективному распределению ресурсов. Необходимо выбирать налоги так, чтобы они не имели влияния на принятие решений на экономических рынках. Вмешательство, которое налагает «излишнее бремя», со стороны налоговой системы нужно свести к минимуму.

2. В соответствующем подходе к разным индивидуумам, налоговая система должна быть справедливой, то есть ко всем плательщикам равное отношение [72, с. 32].

Одним из инструментов, благодаря которому можно довести налоговую систему до оптимального состояния является косвенное налогообложение.

На выбор экономических субъектов оказывает влияние любой налог на товар. Уменьшив покупки определенного товара, можно сократить налоговые обязательства. В случае, если к разным товарам используются различные ставки налога, при этом определенные товары вовсе освобождены от налогообложения, устранить воздействие косвенных налогов становится невозможным.

У справедливости есть два различных понятия: горизонтальное и вертикальное равенство. Горизонтально равной налоговой системой называется, в случае если налогоплательщики, равные во всех отношениях,

облагаются налогом в равной степени. Вертикально равной налоговой системой, когда часть экономических субъектов платят по более высоким ставкам налога, чем другие [60, с. 216].

Подводя итог обзору теоретических основ косвенного налогообложения, подчеркнем, что эта группа платежей в бюджет является неотъемлемой частью налоговой системы любого государства. Косвенные налоги выполняют преимущественно фискальную функцию, однако, им также присущи и другие функции налогов.

1.2. Эволюция налога на добавленную стоимость в мире и в России

Налог на добавленную стоимость — является одним из самых молодых налогов в мире. Его широкое применение началось лишь в 60-х годах прошлого века. Там, где он прижился, власти, как правило, не мыслят себе без него доходную часть госбюджетов и уверены, что НДС — это необходимость и бюджетное благо. Однако США и Япония прекрасно обходятся без этого налога. Билл Клинтон в пору своего президентства как-то раз рискнул поднять вопрос о вводе НДС, но тут же получил в ответ хладнокровный отпор: американские экономисты заявили ему, что в странах, где действует НДС, налоговое бремя в целом почти на 40% превышает аналогичный показатель тех государств, где этот налог не применяется. Может быть поэтому в России есть сторонники замены НДС налогом с продаж [62, с. 219].

После завершения Первой мировой войны в Германии впервые был поднят вопрос о возможности взимании косвенного налога. Вильгельм фон Сименс, один из директоров компании «Сименс», был первым кто поднял этот вопрос. В то время компания «Сименс» успела превратиться в крупную транснациональную компанию. Но к 1919 году корпорация «Сименс» утратила часть своего иностранного имущества, также были утрачены практически все патентные права за рубежом и в целом были понесены

серьезные финансовые убытки, общей стоимостью почти в половину ее капитала. Остальные организации Германии находились не в лучшем положении, так как страна, после поражения в Первой мировой войне оказалась в экономической зависимости от победителей.

Немецкая экономика нуждалась в стимулировании. Необходим был налог, который бы обеспечил значительный приток средств в государственную казну. И Вильгельм фон Сименс предложил внедрить косвенный налог, уплата, которого возлагалась бы на конечного потребителя, а не на производителей. Разработка этой идеи прервалась после смерти фон Сименса, и об НДС было забыто почти на полвека [65, с.153].

По окончании Второй Мировой войны, во Франции, вновь возродилась идея введения косвенного налога. В 1954 году французский экономист Морис Лоре, будучи руководителем Дирекции по налогам и сборам Министерства экономики, финансов и промышленности, подробно разработал схему обложения НДС и предложил использовать ее правительству. Данная схема обложения существует и используется по сей день.

Идея введения этого налога возродилась уже во Франции после Второй мировой войны. В 1954 году французский экономист, руководитель Дирекции по налогам и сборам Министерства экономики, финансов и промышленности Франции Морис Лоре детально разработал и предложил правительству схему обложения НДС в том виде, в котором она существует по сей день.

Появление нового налога не стало большой неожиданностью. Ему предшествовали два эволюционных скачка французской налоговой системы. В 1937 году страна перешла от взимания налога с оборота на единый налог на производство. Спустя 11 лет, в 1948 году, была внедрена система отдельных платежей, когда производители платили общий налог с суммы продаж за вычетом налога, который входит в стоимость приобретаемых ими комплектующих. А еще через шесть лет, к 1954 году, уже окончательно оформилась идея нового налога, призванного заменить собой предыдущие схемы [19, с. 265].

Инициатива Лоре имела под собой и еще одно очень веское основание. В 50-60-е годы XX века в Западной Европе велась активная работа по созданию общего рынка, который в дальнейшем послужил фундаментом для строительства Евросоюза. Необходимо было оформить экономические взаимоотношения между странами, входящими в этот альянс, и, в частности, урегулировать все нюансы налогообложения.

Действовавшие в тот момент налоги, например, налог с оборота или налог с продаж, не способствовали тому, чтобы все страны-участницы в результате оказывались в равном положении. Ведь если комплектующие для товара производились в одной стране, материалы для них — в другой, а конечная продукция выпускалась в третьей, то основной доход от взимания налога с оборота получал тот, кто оказывался в конце этой цепочки.

Новый налог на добавленную стоимость позволял не только адекватно распределить налоговые сборы между всеми взаимодействующими сторонами, но еще и «скрыть» новое бремя от прямого взгляда конечного потребителя, который был и остается его основным плательщиком. Для человеколюбивой Европы психологический фактор был не менее важен, чем экономический. Косвенный НДС так надежно спрятан в цене товара или услуги, что в условиях свободного рынка рассчитать его реальную итоговую величину довольно сложно.

После недолгого обсуждения правительство Франции приняло решение для начала «обкатать» схему взимания нового налога на одной из тогдашних французских колоний — в Кот-д'Ивуаре. Эксперимент был признан настолько успешным, что уже в 1958 году Франция ввела НДС в собственную налоговую систему, а в 1967 году директивой Совета ЕЭС налог на добавленную стоимость был признан основным косвенным налогом в Европе. Этот же документ обязывал страны, входившие в европейское сообщество, в пятилетний срок, до конца 1972 года, законодательно утвердить новый сбор для субъектов экономической деятельности на своей территории. При этом размер ставки этого налога национальные правительства могли определять

самостоятельно. Достаточно сказать о важности этого налога, что НДС является важным источником бюджетной базы Европейского сообщества: на данный момент каждая страна - участница ЕС перечисляет 1,4 % поступлений от налога в «европейский» бюджет [62, с.287].

Нельзя не отметить тот факт, что этапы распространения НДС, теоретические и практические, прослеживаются довольно отчетливо. Однако в каждом отдельном случае мотивация принятия НДС была различной.

Например, из-за экономической интеграции, усиливающейся среди стран-членов Европейского Экономического Сообщества (далее – ЕЭС), было связано принятие НДС в Западной Европе. Создание общего рынка, для европейских стран, обусловило потребность в использовании добавленной стоимости как объекта налогообложения. Римский договор 1957 г. о создании ЕЭС предполагал с этой целью меры по гармонизации систем косвенного налогообложения (то есть тенденции к выравниванию ставок и стандартизации налогообложения). Одним из обязательных критериев вступления в ЕЭС было применение НДС в налоговой системе, так как налог на добавленную стоимость в не малой мере способствует устранению деформаций торговли.

Не считая возможности вхождения в состав ЕЭС, основными причинами роста востребованности НДС в Европе также являлись и остаются:

- 1) желание увеличить пополнения в государственную казну. Потому что НДС за счет потенциально широкой базы обложения способен гораздо больше увеличить доходы бюджета страны в соотношении с другими налогами;
- 2) эффективное проведение операций по НДС с применением технических средств и определенной системы документооборота;
- 3) обложению подлежат не расходы производителей, а затраты конечных потребителей;
- 4) высокая степень нейтральности налога [63, с. 145].

До сих пор ставка НДС в разных странах Евросоюза существенно отличается. Наиболее высокая ставка НДС действует в Швеции, Дании и

Норвегии — 25%. Во Франции, которая считается родиной этого налога, ставка по нему не унифицирована и различается в зависимости от группы товаров или услуг. К примеру, НДС на отдельные медикаменты здесь составляет всего 2,2%, на продовольственные товары — 5,5%, а на предметы роскоши может доходить и до 33%. Кроме того, здесь полностью освобождены от НДС предприятия, занятые в сфере медицины, образования и страхования, а также общественные и благотворительные организации. В среднем размер налога на добавленную стоимость во Франции сейчас составляет 20,6% [86, с.54].

Решение французского правительства о том, какие группы товаров и услуг заслуживают льготной ставки НДС, а какие должны платить все по полной, зависит исключительно от эффективности работы лоббистов. В итоге к предметам первой необходимости — получателям льготы — здесь отнесены цветы и кабельное телевидение, а, например, мыло облагается налогом на общих основаниях. Иногда доходит даже до курьезов. Обычные рождественские елки во Франции облагаются НДС по ставке 5,5%, а те из них, что украшены искусственным снегом, — уже по 20,6%.

В Германии НДС давит на налогоплательщиков чуть меньше: его ставка равна 19%. И также для большого числа товаров действует льготная ставка в размере 7%. Не решаясь в целом увеличить этот налог, германское правительство время от времени предпринимает усилия по сокращению этого льготного перечня или хотя бы по повышению ставки для него.

В настоящее время НДС введен в налоговую систему в 135 странах мира. Однако этого налога нет, например, в США, Канаде и Австралии, где вместо него действует налог с продаж по ставке от 2 до 11%, а также в Японии, где действует примерный аналог НДС, — так называемый потребительский налог, ставка которого равна всего лишь 5% [51, с. 68].

Во многих европейских странах, как и в России, небольшие предприятия с доходом ниже определенного уровня освобождены от уплаты НДС. А в Бельгии и Греции мелкие предприниматели могут избавиться от этого налога

даже просто на основании своего вида деятельности. Речь идет, например, об уличной торговле, торговле вразнос или о магазинах, торгующих товарами по сниженным ценам.

Кроме того, в настоящее время НДС является важным бюджетообразующим налогом не только на уровне отдельных государств, но и на уровне Европейского сообщества: каждая страна, являющаяся членом ЕС, обязана перечислять 1,4% своих сборов от НДС в общеевропейский бюджет. А наличие НДС в налоговой системе является обязательным условием для вступления страны в Европейский союз [86, с. 95].

В России переход к обложению НДС был обусловлен необходимостью решения таких задач, как:

- 1) ориентация на гармонизацию налоговых систем стран Европы;
- 2) обеспечение стабильного источника доходов в бюджет;
- 3) систематизация доходов [13, с. 78].

Во время перехода к рыночной экономике в России произошли изменения налога с оборота, который был действителен до 1992 г., и более чем на 80% стекался в бюджет в виде суммовой разницы фиксированных государством розничными и оптовыми ценами. В такой ситуации, предполагающей неограниченное ценообразование в основе, которой лежит спрос и предложение, нет возможности формировать бюджет посредством налога с оборота в таком виде, котором он применялся во времена Советского Союза. В тот же момент государству необходимо так же иметь стабильный и надежный источник дохода бюджета, что и послужило толчком введения в России с 1 января 1992 г. налога НДС, что повлияло на вовлечение в процесс формирования бюджетных средств всех хозяйствующих субъектов, несмотря на их организационно-правовую форму собственности [62, с.201].

Но опыт применения на практике налога на добавленную стоимость в России не совпадал с мировой практикой введения этого налога: он был введен в тот период, когда наблюдался значительный спад производства и сокращения потребительского рынка; имеет место быть не постепенный рост

ставок налога с min. возможных до max, а, напротив, изначально были введены max возможные ставки с последующим принудительным их понижением (с 28% в 1992 г. до 20% в 1993 г., а по товарам продовольственного назначения и детским товарам – до 10%). Помимо того, утверждение применения НДС предварительно не подготавливалось Государственной налоговой службой, так как она начала появляться параллельно с введением этого налога непосредственно после принятия Закона РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», существовавшим на протяжении 1992-2000 гг. С 1 января 2001 г. данный закон заменил Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ, в котором прописано, что порядок расчета и уплаты НДС регламентируется главой 21 «Налог на добавленную стоимость» второй части Налогового кодекса Российской Федерации [72, с.62].

1.3. Экономическая сущность налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость - это федеральный налог, который взимается на всей территории Российской Федерации. Он формирует федеральный бюджет и обязателен для уплаты всем участникам рынка, за исключением выделенных в особые группы освобождающихся и льготников.

В российском законодательстве налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесённых на издержки производства и обращения. Обширная география распространения НДС свидетельствует о его жизнеспособности и соответствии требованиям рыночной экономики [25, с. 32].

Глава 21 Налогового кодекса регулирует учет по налогу на добавленную стоимость. В законодательно-нормативные акты уже внесены

многочисленные поправки, но при этом НДС остается одним из самых сложных налогов для расчета в налоговой системе РФ. Целый перечень нормативных документов регламентирует порядок учета налога на добавленную стоимость. Учет НДС рассматривается во втором разделе «Учет материалов» в утвержденных приказом Минфина от 28.12.2001 Методических указаниях [35, с. 45].

Назначение НДС – это уплата налога продавцом с той части цены товара, которая была добавлена к себестоимости товаров и услуг до реализации. В процессе всего цикла производства создается добавленная стоимость, включая стадию их производства и заканчивая сбытом конечному потребителю. В связи с этим на каждой стадии производства или обращения налог уплачивается.

Налог на добавленную стоимость обладает широкой налоговой базой. Все разновидности товаров и услуг охватываются базой, так как в стоимость продукции и услуг, продавец включает НДС. При этом сам продавец, также уплачивает НДС за товары, которые он покупает в ходе производственной деятельности. Таким образом, сумма налога, уплачиваемого им составляет разницу между суммой налога полученного при уплате за его продукцию и суммой налога, заплаченного им поставщикам за товары и услуги, которые использовались в производстве. Это связано с тем, что плательщики НДС имеют право на вычет уплаченного ими НДС при покупке товаров.

Вычеты регламентируются п. 2 ст. 171 НК РФ и подлежат суммы НДС, которые:

- 1) предъявили поставщики (подрядчики, исполнители) при приобретении товаров (работ, услуг);
- 2) уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;
- 3) уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, с территории государств - членов Таможенного союза [2, с. 564].

Для применения вычетов необходимо иметь:

- счета-фактуры;
- первичные документы, подтверждающие принятие товаров (работ услуг) к учету.

В отдельных случаях вместо счетов-фактур применяются другие документы, подтверждающие уплату налога.

Налог на добавленную стоимость принадлежит к косвенным налогам, для которых в основном характерна фискальная функция. Появление косвенных налогов как правило связано с ростом потребности государства в связи с высоким уровнем расходом. Акциза были первыми косвенными налогами в истории налоговых систем государств. Но они взимались с определенных видов товаров. В отличие от акцизов НДС представляется более универсальным налогом, так как он облагает все виды товара.

В настоящее время, существующие в России порядок и условия сбора НДС, делают его смешанным налогом. Так как помимо общих правил расчета и уплаты НДС, исчисление налога на добавленную стоимость регламентируется специальными правилами. Например, когда возникает оборот продукции внутри организации для внутрихозяйственных нужд, расходы по которым не относятся на издержки собственного производства, осуществляется реализация товаров по цене не выше себестоимости. При продаже товара по цене не выше себестоимости, экономический субъект обязан увеличить свою выручку, для целей налогообложения, до уровня рыночных цен, составить определенный расчет, до начислить налог и уплатить его в бюджет.

В России налогом на добавленную стоимость облагаются многие денежные операции, которые в других странах не являются объектом обложения НДС (штрафы, пени, некоторые банковские операции и т.д.). Это является принципиальным отличием обложения НДС в России от западных аналогов [47, с.238].

Плательщиками НДС признаются:

- организации (в том числе некоммерческие)
- предприниматели,

В соответствии с абз. 3 ст. 143 НК РФ с 1 января 2001 г. индивидуальные предприниматели включены в число плательщиков НДС наряду с организациями и лицами, признаваемыми налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу России, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

Определенными особенностями обложения НДС имеют предприниматели, которые являются его плательщиками. В рамках своей предпринимательской деятельности, они должны уплачивать НДС, в отличие от юридических лиц, когда совершают определенные операции. В связи с этим, совершение любых операций предпринимателем в иных случаях (то есть в качестве физического лица) не приводит к образованию у него обязательств по уплате налога с данных операций, в случае даже если данные операции являются объектом налогообложения [77, с. 69].

Как и любой налог, НДС выполняет определенные функции. Основными функциями налогов являются фискальная, социальная, регулирующая и контрольная. Функции налогов представлены на рис. 1.1.

Из представленных четырех функций основными для НДС являются фискальная и регулирующая.

Образование финансовых ресурсов страны, с помощью фискальной функции, является главным общественным назначением НДС. С помощью этой функции происходит аккумулирование, необходимых государству ресурсов в бюджетной системе для осуществления внешних и внутренних функций (экономических, политических, оборонных, социальных и других).



Рис. 1.1. Функции налогов

Через механизм обложения НДС реализуется регулирующая функция. С помощью системы построения ставок НДС оказывает влияние на инфляцию и ценообразование. Так как через эти процессы НДС увеличивает цену товара на сумму налога. До сих пор вопрос остается открытым о положительной стороне этого влияния, так как рост цен способствует инфляции. С другой стороны, налог на добавленную стоимость не препятствует развитию производства, так как его плательщиком является не производитель, а потребитель. Так как НДС затрагивает расходы населения, а не доходы, то с психологической точки зрения, этот налог в меньшей степени оказывает влияние на стимул к труду, в отличие от подоходного налога. Таким образом, потребитель, приобретая товар, не замечает завышение цены товара на сумму налога, в то время как вычет суммы подоходного налога из заработной платы более ощутим.

Регулирующую функцию НДС можно подразделить на стимулирующую и дестимулирующую подфункцию. Они, прежде всего, проявляются в том, что НДС стимулирует необлагаемые виды деятельности и дестимулирует облагаемые [39, с. 168].

Налогообложение экспорта может служить ярким примером. При экспорте товара используется принцип страны назначения. Он применяется в международной практике, в том числе и в России. Состоит он в том, что товар облагается налогом на добавленную стоимость в той стране, где он потребляется. Поэтому, экспортируемые товары, в стране производства, облагаются по ставке 0%. При этом уплаченный предприятием-экспортером НДС на внутреннем рынке своим поставщикам, возмещается из бюджета. В связи с чем, принцип страны назначения может служить дестимулирующим фактом для производителей, которые работают на внутренний рынок, а не на экспорт.

Стимулирующая функция, наиболее выражено, реализуется посредством системы налоговых льгот и преференций. С помощью использования льгот на конкретные операции или отдельные виды товаров, а также льгот, предоставляемых налогоплательщикам, государство осуществляет поддержку определенных видов деятельности.

НДС также выполняет распределительную и контрольную функции.

Сущность распределительной функции состоит в том, что путем налогообложения осуществляется перераспределение ВВП. Благодаря налоговому механизму посредством использования ставок и льгот по НДС, может изыматься определенная часть дохода от высокорентабельных видов деятельности. И использоваться в убыточных, но необходимых для жизни общества сферах, посредством бюджетной системы.

Распределительную функцию НДС также называют социальной. Она заключается в перераспределении различным категориям граждан общественных доходов (от состоятельных к неимущим). Это обеспечивает социальную стабильность в обществе [14, с. 85].

В многократном обложении НДС всех стадий производства продукции заключается контрольная функция. Благодаря этой функции достигается равенство всех участников рынка. В свою очередь, появляется возможность у государства осуществлять контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков. Помимо этого, получаемая из бухгалтерской отчетности полная и точная информация, позволяет государственным финансовым и налоговым органам осуществлять более точное планирование доходов бюджета.

1.4. Особенности структуры элементов налога на добавленную стоимость

Элементы налогообложения – это составные части налога, которые в обязательном порядке определяет налоговое законодательство. Элементы налогообложения помогают понять:

1. Возникновение обязанности по уплате налога;
2. Случаи, в которых возникает обязанность по уплате налога;
3. Расчет суммы налога;
4. Порядок и срок уплаты налога.

Элементы налогообложения законодательно закреплены в ст. 17 НК [60, с. 318].

Схематично элементы налога представлены на рис. 1.2.

Свое назначение и содержание имеет каждый элемент налогообложения.

Для определения, в каком случае и при каких обстоятельствах возникает у налогоплательщика обязанность уплачивать налог, предназначается объект налогообложения. Объектом налогообложения, согласно ст. 38 НК, признается реализация товаров (работ, услуг), доход, прибыль, расход, имущество или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с возникновением которой у налогоплательщика появляется обязанность по уплате налога.

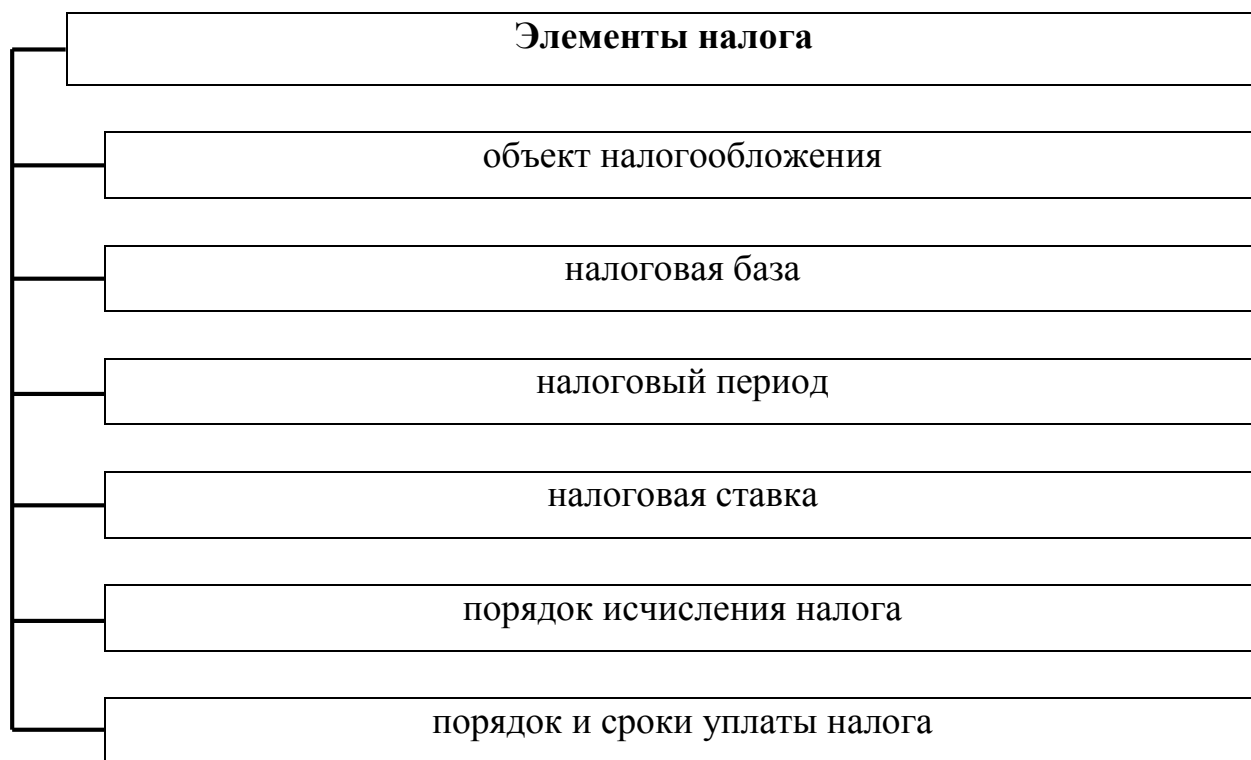


Рис. 1.2. Элементы налога

Таким образом, объект налогообложения – это юридическое обстоятельство, действие или юридический факт, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает необходимость уплатить налог.

Сумма, к которой будет применена налоговая ставка, называется налоговой базой. Налоговая база, согласно ст. 53 НК, представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения [70, с. 114].

Налоговая база позволяет определить ту величину, к которой будет применена налоговая ставка. Согласно ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Статья 53 НК определяет налоговую ставку как величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

НК РФ предусмотрены три формы налоговых ставок:

– твердая, или специфическая;

- адвалорная, или процентная;
- комбинированная (налоговая ставка сочетает твердую и адвалорную формы).

Период времени, за который экономическому субъекту следует рассчитать сумму налога называется налоговый период. Под налоговым периодом, согласно ст. 55 НК РФ, понимается календарный год или иной промежуток времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого рассчитывается налоговая база и определяется сумма налога, которую необходимо уплатить в бюджет. В налоговом периоде может быть один или несколько отчетных периодов.

Налоговый период - это отрезок времени за который налогоплательщику необходимо рассчитать сумму налога. В соответствии со ст. 55 НК под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Порядок исчисления налога предусмотрен в статье 52 НК РФ. В данной статье описаны три возможных варианта исчисления налога:

- налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не установлено НК. Такой порядок исчисления налога известен в теории налогов как способ уплаты налога по декларации;
- обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налогового агента;
- в определенных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган.

Сроки уплаты налогов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями в соответствии со ст. 57 НК РФ.

В случае нарушения срока уплаты налога налогоплательщик обязан уплатить пеню. Так в соответствии со ст. 75 НК РФ, пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Размер пени определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Способы уплаты налога описывает порядок уплаты налога. Статьей 58 НК РФ предусмотрено, что уплату налога возможно производить в наличной или безналичной форме. Сумму налога возможно уплатить разово в размере всей суммы налогового платежа или в другом порядке, предусмотренном НК и другими законодательными актами о налогах и сборах. Сумму налога, подлежащую уплате, налогоплательщику необходимо заплатить в строго установленные сроки. Также предусмотрена оплата, в соответствии НК, в течении налогового периода предварительных платежей по налогу [70, 115-119].

Субъект налогообложения является первым элементом любого налога, в том числе и НДС. В системе налога на добавленную стоимость понятие плательщик является центральным. Данное понятие означает налогового субъекта, который держит под контролем все экономические объекты – товары и услуги, подлежащие обложению налогом. Он ведет бухгалтерский учет и несет ответственность перед налоговыми органами. Также этот субъект имеет право на различные льготы по налогу, на зачет авансового налога. Он обязан выставлять счета по требованию своих клиентов и именно оборот данного субъекта подлежит обложению НДС.

Физическое лицо может быть экономическим субъектом, в случае если оно удовлетворяет признакам понятия предпринимателя. Это лицо самостоятельно осуществляет коммерческую, производственную, профессиональную деятельность с целью получения прибыли. В системе НДС, понятие «предприниматель», имеет самый широкий смысл. Предпринимателем может являться любая хозяйственная структура, соответствующим образом оформленная, которая признается законодательством и принимает участие в экономической жизни страны.

Понятие экономического субъект-плательщик НДС, в западноевропейских странах, имеет широкий смысл, охватывающий большое число налогоплательщиков, которое создает широкую налоговую базу НДС. Кроме того, понятие «экономический субъект-плательщик НДС», его ясность и признаки закрепляют права и обязанности плательщиков налога на добавленную стоимость. Также данное понятие позволяет рассчитывать на лояльность и сотрудничество государственных органов при взимании налога.

Второй элемент налога на добавленную стоимость - объект обложения и связанное с ним определение основы налога - облагаемой базы.

В законодательстве российской федерации об развитии НДС отмечается тенденция к расширению сферы действия налога за счет включения в налоговую базу новых видов товаров и услуг. Так же в число объектов обложения входит и выполнение работ. Первый закон об НДС ограничивал список объектов оборотами по реализации товаров, работ и услуг только на территории страны. Позднее к списку облагаемых оборотов вошли товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, обороты по реализации залога, обмен товаров и услуг, их безвозмездная передача средства, полученные от других организаций и предприятий [42, с. 268].

В настоящее время объектами налогообложения по НДС являются разнообразные юридические факты:

- 1) обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг);

- 2) обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

При этом объектом налогообложения по НДС признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства, в силу того, что предприятие в данном случае одновременно выступает и производителем товаров (работ, услуг), и его потребителем. Иными словами, создавая добавленную стоимость в форме увеличения стоимости товара, предприятие не продает его, то есть не перекладывает сумму налога на покупателя, а уплачивает НДС за счет собственных средств. В данном случае НДС взимается в форме прямого налогообложения.

В соответствии с западноевропейской концепцией НДС облагаемый оборот подразделяется на следующие виды:

- поставки товаров (услуг) и другие коммерческие операции, осуществляемые в процессе любой предпринимательской деятельности;
- собственное потребление товаров (услуг) на непредпринимательские цели (личные, семейные т. п.) в процессе осуществления предпринимательской деятельности, которое может выступать в разных формах (как изъятие товаров в целях личного потребления, продажа товаров или оказание услуг своим работникам, натуральная оплата труда, специальные затраты на непредпринимательские цели);
- импорт товаров [86, с. 98].

Перечисленные виды облагаемого оборота обеспечивают самую широкую основу обложения и охватывают практически все возможные случаи коммерческого оборота. Следует подчеркнуть, что западные понятия облагаемого оборота в отличие от российского - обороты по реализации -

носят более широкий и всеохватывающий характер, и в то же время виды облагаемого оборота четко конкретизированы.

Понятие «поставки» товаров и услуг является существенным в понимании механизма действия НДС.

В большинстве случаев синонимом этого понятия является «продажа». Однако, кроме продажи этот термин может означать передачу, реализацию имущества или сдачу в аренду, выполнение работ, оказание услуг, договор в отношении товаров (услуг). Предметом поставки в самом общем виде является все то, что воспринимается на рынке как вещь, имеющая стоимостную оценку.

Поставка имеет место, если налогоплательщик передает право распоряжения или владения предметом поставки получателю (покупателю, заказчику) или, по его поручению, третьему лицу. Вся система налога фактически основывается на передаче этого права. Оборот становится облагаемым и возникает налоговая ответственность, как только поставка происходит. Как правило, передача права распоряжения совпадает с передачей права собственности, но на практике бывают случаи их несовпадения. Именно поэтому для избегания спорных моментов западное законодательство берет за основу передачу права распоряжения.

Следует отметить, что для целей налогообложения и налогового права особое значение имеет несовпадение налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость с объектом налогообложения. Налогооблагаемая база состоит из следующих показателей:

- 1) объекта налога (обороты по реализации товаров, работ, услуг);
- 2) будущего объекта (авансы полученные);
- 3) иные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (средства, перечисляемые в фонды развития предприятия, сумма штрафов по хозяйственным договорам) [44, с. 62].

Для определения, облагаемого оборота важны два критерия: во-первых, стоимость реализуемых товаров (услуг); во-вторых, исчисление стоимости. Первый закон об НДС не давал расшифровки этого термина, поэтому на

первых порах российский законодатель указывал, что для исчисления стоимости реализуемых товаров используется понятие «применяемых цен».

Налогообложение будущего объекта (авансов полученных) не приводит к двойному налогообложению, так как в момент появления оборота по реализации суммы НДС, уплаченные ранее с авансов, возвращаются налогоплательщику.

Включение в налогооблагаемую базу по НДС иных сумм, получение которых связано с осуществлением расчетов по оплате товаров (работ, услуг), является вынужденной мерой. Благодаря этому налогоплательщики лишаются существовавшей на первых порах возможности ухода от НДС, когда стороны по договору умышленно занижали цену продукции, а получали оставшуюся сумму в виде перечисления во всевозможные фонды развития либо в виде штрафов.

Законодательство об НДС во всех странах устанавливает перечень товаров и услуг, освобождаемых от уплаты налога. Обычно при этом применяется принцип освобождения так называемых приоритетных товаров и услуг. В первую очередь к ним относятся продовольственные товары. Практика освобождения весьма разнообразна. Некоторые из европейских стран облагают налогом продовольственные товары; другие руководствуются принципом освобождения от налога тех продовольственных товаров, которые являются наиболее важными для потребления семей с низкими доходами. К числу освобождаемых от уплаты НДС товаров относятся лекарственные средства. В некоторых странах льготы распространяются на периодическую печать, книги.

К приоритетным услугам, освобождаемым от уплаты НДС, обычно относят медицинские услуги, транспортные услуги, почтовую связь. Не облагаются налогом жилье, учебные заведения, водоснабжение, культурно - просветительные мероприятия, радио, телевидение и целый ряд других услуг (кремация, захоронение). При этом не имеет значения государственные или

частные организации оказывают эти услуги. Важна значимость для общества вида деятельности [49, с. 87].

Российское законодательство содержит широкий перечень товаров, работ и услуг, освобождаемых от НДС. В статье закона, перечисляющей льготы, использованы все буквы русского алфавита, кроме последней. Некоторые особенности льгот по НДС в России обусловлены проходящими в ней процессами приватизации. Закон освобождает от НДС стоимость приобретаемых гражданами жилых помещений в домах государственного и муниципального жилищного фонда, а также стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий. Российский закон освобождает от уплаты НДС квартирную плату. Не облагается этим налогом изделия народных промыслов, а также продукция собственного производства колхозов, совхозов. Освобождаются от налога операции по страхованию и операции связанные с обращением валюты и ценных бумаг. При этом российский законодатель при установлении льгот исходит из общего принципа: перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС, является единым на всей территории России [22, с. 87].

В концепции НДС существенная роль отводится вопросу установления ставок налога. Принцип нейтральности налогового обложения, стимулирующий конкурентные позиции предпринимателей, наиболее полно выдерживается, если в сферу обложения включены все товары (услуги), а налог взимается по единой стандартной ставке. Кроме того, установление единой ставки налога значительно снижает затраты в процессе взимания НДС и упрощает систему налогообложения.

Большинство западных специалистов склонны считать, что теоретические аргументы, без сомнения, говорят в пользу единой ставки НДС. Они подчеркивают, что, кроме ослабления нейтральности, система НДС с дифференцированными ставками будет обладать и другими недостатками более практического характера: товары и услуги, подпадающие под

обложение по разным ставкам, должны быть четко классифицированы, что технически трудно выполнимо и поэтому ведет к двусмысленности и, соответственно - налоговым нарушениям, росту издержек на соблюдение налоговой дисциплины, уклонению от обложения, распространению налоговой скидки на лиц и семьи с повышенными доходами, понижению (до нулевой) ставок налогов или освобождению от обложения по отдельным видам товаров и услуг. Кроме перечисленного, издержки по предоставлению налоговых льгот могут быть относительно большими и потребовать повышения ставок на основную массу товаров и услуг [80, с. 152].

Однако практика применения налога на добавленную стоимость ставит практически все страны, применяющие НДС, перед необходимостью дифференциации ставок налога для достижения социальных, перераспределительных целей и обеспечения конкурентоспособности своей продукции на мировом рынке. Более низкие ставки НДС на товары (услуги), потребление которых важно для низкодоходных групп, и более высокие, чем стандартные ставки, на отдельные блага и предметы роскоши, потребляемые в основном высокодоходными категориями населения, применяют почти все страны. Следовательно, вносится элемент прогрессивности налога в зависимости от потребления и уменьшается его регрессивность в зависимости от дохода.

Особенностью НДС является так называемая нулевая ставка. Нулевая ставка и освобождение от уплаты - не одно и то же. Нулевая ставка - это ставка налога, который в принципе взимается, но по ставке, равной 0 процентов. В этом случае нулевая ставка имеет то же последствие, что и освобождение от налога. Однако предприниматель, уплачивающий нулевую ставку, получает право на возврат всей суммы НДС, входящей в стоимость товаров и услуг, приобретаемых им в процессе производства товаров. Подобная льгота ставит его в более выгодное положение по сравнению с теми предпринимателями, которые просто освобождены от уплаты налога [66, с. 381].

В некоторых странах круг товаров, к которым применяется нулевая ставка, чрезвычайно широк; в других - весьма ограничен. В Великобритании с помощью нулевой ставки фактически освобождены от уплаты налога почти все продовольственные товары (за исключением шоколада, алкогольных напитков, кондитерских изделий). По нулевой ставке облагаются и такие услуги, как канализация и водоснабжение (если они не для промышленных целей). Нулевая ставка применяется к книгам (в их число включаются и книги для слепых), перевозке пассажиров, периодическим изданиям, снабжению лекарствами и пр. В целом в этой стране облагаются по нулевой ставке около 30 % товаров частного потребления.

Подводя итог, можно отметить, что в эволюции размера ставки в странах, устанавливающих НДС, отмечаются две тенденции: во-первых, к дифференциации и введению нескольких ставок налога; во-вторых, к повышению размера стандартной ставки.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ РОЛИ НДС В СИСТЕМЕ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ НА ПРИМЕРЕ ООО «ПРОХОРОВСКИЕ КОМБИКОРМА»

2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Прохоровские комбикорма»

Общество с ограниченной ответственностью «Прохоровские комбикорма» создано в соответствии с законодательством об обществах с ограниченной ответственностью. Общество с ограниченной ответственностью «Прохоровские комбикорма» является хозяйственным субъектом. Срок деятельности Организации — не ограничен во времени. Форма собственности Общества — частная. Общество может быть участником других коммерческих и некоммерческих организаций в России и за границей.

ООО «Прохоровские комбикорма» является юридическим лицом по законодательству России. Оно как юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации 15 октября 2010 г. в соответствии с установленным порядком государственной регистрации юридических лиц. Учредительным документом ООО «Прохоровские комбикорма» является его Устав. Общество является коммерческой организацией.

Место нахождения Общества: 309026, Белгородская область, Прохоровский район, с. Холодное.

Общество создано путем объединения имеющихся в распоряжении Участников средств, в целях удовлетворения потребностей населения в товарах и услугах, которые предоставляет компания.

Правовое положение ООО «Прохоровские комбикорма» определяется законодательством Российской Федерации, в том числе Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Общество с ограниченной ответственностью «Прохоровские комбикорма» при регистрации внесено в единый государственный реестр

юридических лиц. Обществу были присвоены коды учета налогоплательщиков:

- ИНН 3115006491
- КПП 311501001

Организация имеет самостоятельный бухгалтерский баланс (приложение 3) и отчет о финансовых результатах (приложение 4), расчетный и иные счета в учреждениях банков, фирменное наименование, круглую печать с наименованием и фирменным знаком, также вправе иметь штампы и бланки со своим фирменным наименованием и другие средства индивидуализации.

Организация через расчетный, или иные счета в банках, производит кассовые и кредитно-расчетные операции в рублях (иностранной валюте) по наличному и безналичному расчету, и иными платежными средствами.

ООО «Прохоровские комбикорма» может приобретать, строить, отчуждать, брать и сдавать в аренду во временное пользование оборудование, здания, сооружения, земельные участки, приобретать у граждан и юридических лиц материалы, сырье, товары и иную продукцию, не запрещенную к обороту законодательством Российской Федерации законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Организация обеспечивает передачу документов на государственное хранение, имеющих научно-историческое значение, в центральные архивы субъекта РФ, на территории которого находится.

ООО «Прохоровские комбикорма» несет самостоятельно ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество не отвечает по обязательствам его Участников.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени заключать сделки, приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности.

Основными видами деятельности организации в соответствии с учредительными документами являются:

- производство готовых кормов (смешанных и несмешанных) для животных, содержащихся на фермах;
- оптовая торговля зерном, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных;

А также согласно устава Общество занимается:

- производством кормового микробиологического белка, премиксов, кормовых витаминов, антибиотиков, аминокислот и ферментов;
- хранением и складированием зерна;
- хранением и складированием прочих грузов;
- испытанием и анализом состава и чистоты материалов и веществ: анализ химических и биологических свойств материалов и веществ;
- контролем качества пищевых продуктов.

Также организация осуществляет другие виды экономической деятельности: коммерческая, посредническая, торгово-закупочная, дилерская деятельность на территории РФ в соответствии с действующим законодательством.

Общество может осуществлять и другие виды деятельности, в порядке и на условиях, определяемых действующим законодательством, с получением соответствующих разрешений и лицензий.

Организация самостоятельно планирует свою производственную и хозяйственную деятельность. Общество реализует свои работы и услуги, по ценам и тарифам, устанавливаемым на договорной основе или самостоятельно, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, по государственным ценам.

Структура управления организацией представлена ниже (рис. 2.1.)

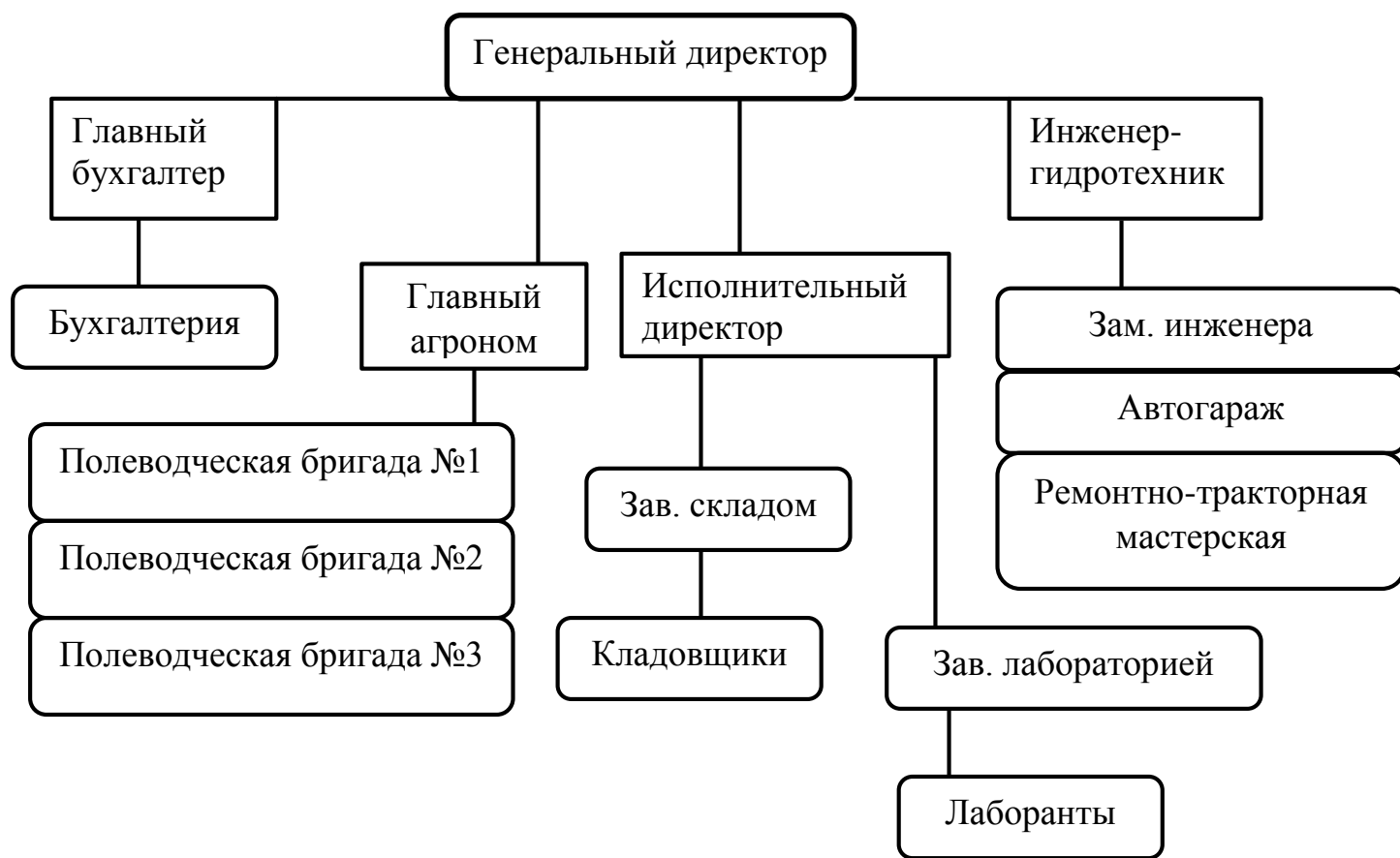


Рис. 2.1. Структура управления организации

Из структуры управления организации, мы видим, что в ООО «Прохоровские комбикорма» используется функциональная организационная структура. То есть, распределение работ происходит по функциям.

При функциональной структуре происходит деление организации на элементы, каждый из которых имеет определенную функцию: бухгалтерия, инженерное подразделение и т.д. В данной организации имеет место вертикаль: руководитель — функциональные руководители: главный бухгалтер, исполнительный директор, главный агроном, инженер. Присутствуют вертикальные и межуровневые связи.

На основе данных бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах проанализированы основные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации, которые представлены ниже в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Основные экономические показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Прохоровские комбикорма» за 2014-2016 гг.

№ п/п	Наименование показателей	Годы			Отклонение			
		2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)		Темп роста (%)	
					2015 г от 2014г	2016 г от 2015 г	2015г к 2014г	2016г к 2015г
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Выручка, млн. руб.	4044	5582	6059	1538	477	138,03	108,55
2	Себестоимость продаж, млн .руб.	3862	5335	5686	1473	351	138,14	106,58
3	Валовая прибыль	182	246	372	64	126	135,16	151,22
4	Чистая прибыль, млн. руб.	11	38	79	27	41	345,45	207,89
5	Среднегодовая стоимость основных средств, млн. руб.	1422	1225	1028	-197	-197	86,15	83,92
6	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, млн. руб.	2836	4733	6473	1897,5	1740	166,91	136,76
7	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, млн. руб.	1031	2854	3863	1823,5	1009	276,87	135,35
8	Среднесписочная численность работников, чел.	526	542	551	16	9	103,04	101,66
9	Оборачиваемость дебиторской задолженности	1,43	1,18	0,94	-0,25	-0,24	82,70	79,37
10	Оборачиваемость кредиторской задолженности	3,92	1,96	1,57	-1,97	-0,39	49,85	80,20
11	Производительность труда, млн. руб.	2967	1294	1091	-1673	-203	43,61	84,31
12	Фондоотдача, руб.	3,05	4,95	6,52	1,90	1,56	162,16	131,54
13	Фондоёмкость, руб.	0,33	0,20	0,15	-0,13	-0,05	61,67	76,02
14	Рентабельность продаж по валовой прибыли, %	4,5	4,4	6,1	-0,1	1,7	97,9	139,3

В 2014 году производительность труда составляла 2967 млн. руб. Это на 1673 млн. руб. больше, чем в 2015 году. В 2016 году данный показатель

снизились еще на 203 млн. руб. Снижение производительности труда связано с тем, что на протяжении трех лет численность персонала увеличилась. С 2014 года численность возросла на 24 человека. При этом выручка за три года, также увеличивалась. В 2015 она составила 5 582 млн. руб., что на 1 538 млн. руб. больше чем в 2014 году. В 2016 году выручка увеличилась еще на 477 млн. руб. и составила 6 059 млн. руб. Увеличение выручки связано с тем, что холдинг постоянно осваивает новые рынки сбыта. Из-за этого растет спрос на корма для животных и соответственно выручка от продаж.

На протяжении трех лет валовая прибыль неизменно показывала рост. В 2015 году относительный рост составил 38 % по сравнению с 2014 годом. А по сравнению с 2015 годом в 2016 относительный рост составил 51 %, и валовая прибыль составила 372 млн. руб. Но при устойчивом росте валовой прибыли рентабельность продаж по валовой прибыли не всегда показывала рост. В 2014 году показатель был выше на 0,1 чем в 2015 году. Однако в 2016 году показатель вырос на 39 % по сравнению с 2015 годом. Это говорит о том, что темпы роста выручки ООО «Прохоровские комбикорма» опережают темпы роста затрат, что в свою очередь свидетельствует о том, что происходит рост объема продаж.

Фондоотдача за исследуемый период имела тенденцию к росту и в 2016 году достигла показателя в 6,52 млн. руб., что говорит о том, что на один рубль вложенных в основные средства приходится 6, 52 рублей, полученных с продажи продукции. При этом самый большой скачок данного показателя произошел в 2015 году по сравнению с 2014 годом. В этот период фондоотдача выросла на 62 %, для сравнения в 2016 рост составил всего 31%. Неуклонный рост данного показателя связан главным образом с тем, что на протяжении трех лет стоимость основных средств снижалась. Это связано с выбытием основных средств из эксплуатации, а также с начислением амортизации. Фондоёмкость является обратной величиной от фондоотдачи. Соответственно за три исследуемых года она снижалась. В 2014 данный показатель был равен

0,33, в 2015 0,2 и в 2016 0,15. Это означает, что на 15 копеек, вложенных в основные средства, приходится 1 рубль от выручки.

Оборачиваемость дебиторской задолженности не имеет конкретной тенденции за исследуемый период. Наиболее низким этот показатель был в 2016 году и составлял 0,94. Наибольшей величины он достиг в 2014 году, когда равнялся 1,43. А как известно, чем выше коэффициент, тем быстрее покупатели погашают свою задолженность, что в свою очередь лучше для организации. Сама же дебиторская задолженность за три года увеличивалась. В 2016 году она составила 6 473,5 млн. руб. Это на 1 740 млн. рублей выше чем в 2015 году и на 3 637,5 млн. руб. больше чем в 2014 году. Это означает, что покупатели задерживают платежи, но так как выручка росла, то оборачиваемость дебиторской задолженности не показала этого.

Кредиторская задолженность в 2015 году составила 2 854,5 млн. руб. Это на 1 823,5 млн. больше чем в 2014 году, когда она равнялась 1 031 млн. руб. В 2016 году кредиторская задолженность выше, чем в 2015 и составляет 3 863,5 млн. руб. Оборачиваемость кредиторской задолженности имела наибольшее значение в 2014 году и равнялась 3,92, что является наиболее выгодным для кредиторов. В последующие годы этот показатель снизился. В 2015 году он равнялся 1,96, а в 2016 1,57. Для организации это более выгодно, так как низкий коэффициент позволяет иметь остаток неоплаченной кредиторской задолженности в качестве бесплатного источника финансирования своей текущей деятельности.

В целом, финансовые показатели организации имеют положительную тенденцию. Это говорит о том, что организация проводит успешную деятельность на рынке и постоянно развивается.

2.2. Анализ системы налогообложения деятельности ООО «Прохоровские Комбикорма»

Налогообложение деятельности ООО «Прохоровские Комбикорма» осуществляется по общей системе.

Налоговый учет в организации ведется на базе бухгалтерского учета. Данный вариант предполагает максимальное сближение налогового и бухгалтерского учета. Специальные налоговые регистры ведутся лишь в тех случаях, когда налоговое законодательство предусматривает иные правила учета. Учетом налога на добавленную стоимость в ООО «Прохоровские комбикорма» занимается отдельный бухгалтер по учету НДС.

Учетная политика (приложение 1) общества была принята на основании приказа (приложение 2), подписанного генеральным директором. Ответственным лицом, на которое был возложен контроль за исполнением положений учетной политики, является главный бухгалтер.

Утверждена учетная политика была 30.12.2015 г., так как способы ведения бухгалтерского и налогового учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующим за годом утверждения.

Согласно НК РФ, общество признается плательщиком следующих налогов:

- Налог на доходы физических лиц;
- Налог на добавленную стоимость;
- Налог на прибыль;
- Налог на имущество;
- Земельный налог;
- Транспортный налог.

Рассмотрим структуру сумм уплаченных налогов ООО «Прохоровские Комбикорма».

Таблица 2.2

Структура налоговых платежей ООО «Прохоровские Комбикорма»

Вид налога	2014 г., тыс. руб.	2015 г., тыс. руб.	2016 г., тыс. руб.	Абсолютное отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %	
				2015 от 2014	2016 от 2015	2015 от 2014	2016 от 2015
1	2	3	4	5	6	7	8
НДФЛ	5 629	5 551	5 056	-78	-495	98,61	91,08
НДС	145 026	200 637	252 059	55 611	51 422	138,35	125,63
Налог на прибыль	7 521	29 199	8 030	21 678	-21 169	388,23	27,50
Налог на имущество	30 031	26 296	22 174	-3 735	-4 122	87,56	84,32
Прочие налоги	67	61	56	-6	-5	91,04	91,80
Итого	188 274	261 744	287 375	73 470	25 631	139,02	109,79

Сформировав таблицу 2.2, мы видим, что налоговые отчисления за 2016 год были самыми высокими и составили 287 375 тыс. руб. Это на 99 101 тыс. руб. больше, чем в 2014 году. В 2015 году отчисления выше чем в 2014 и составили 261 744 тыс. руб. Отчисления по НДФЛ на протяжении исследуемого периода неуклонно снижались. Особенно в период 2015-2016 год произошло снижение с 5 551 тыс. руб. до 5 056 тыс. руб. Это связано с тем, что некоторые подразделения были переведены на сдельный вид оплаты труда. Из-за этого средний заработок работников снизился.

Налог на прибыль в 2014 году составлял 7 521 тыс. руб. В 2015 году он резко вырос до 29 199 тыс. руб. В относительном отношении это составило 388,23 %. При этом размер отчислений в 2016 году относительно 2015 года составил 27,50 %. Помимо роста выручки это связано с тем, что затраты росли с более медленным темпом, чем выручка.

Отчисления по налогу на имущество снижались на протяжении всего исследуемого периода. Это связано с тем, что стоимость ОС на протяжении этого периода, так же неуклонно снижалась.

Как видно из таблицы, основную часть налоговых отчислений занимает НДС. Для того, чтобы понять какую долю НДС занимает в налоговых платежах, сформируем диаграмму (рис. 2.2) по показателям за 2016 год.

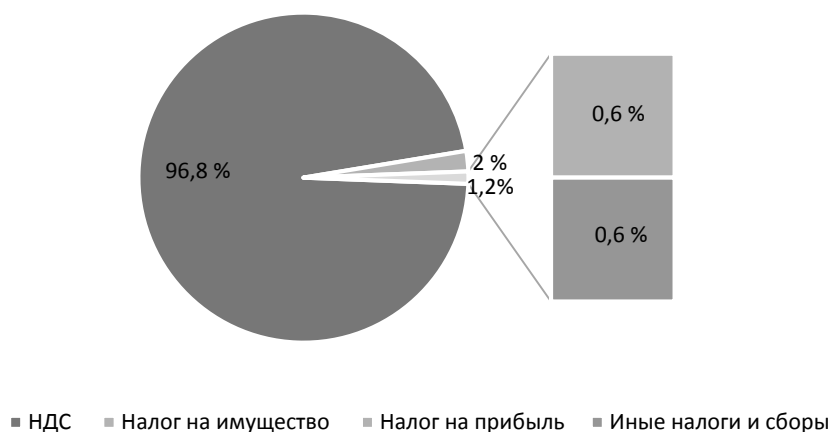


Рис. 2.2. Структура налоговых платежей за 2016 год

Диаграмма показывает, что сумма начисленного НДС, в общей сумме налоговых отчислений, составляет 96,8 %. Следом идет налог на имущество, который занимает 2 % в общей сумме налоговых платежей. Налог на прибыль и налог на доходы физических лиц занимают 0,6 % и 0,6 % соответственно. Из этого следует, что НДС занимает наибольшую долю в налоговых платежах. Этот факт лишний раз подтверждает, что изучение налога на добавленную стоимость и поиск оптимизации, является важным вопросом для любой организации, которая использует НДС.

Отдельно рассмотрим отчисления по НДС в бюджет за три исследуемых года. Чтобы увидеть размер отчислений, сформируем оборотно-сальдовую ведомость по счету 68.22 (приложение 11). Для этого составим диаграмму на основании табл. 2.4. (рис.2.3.).

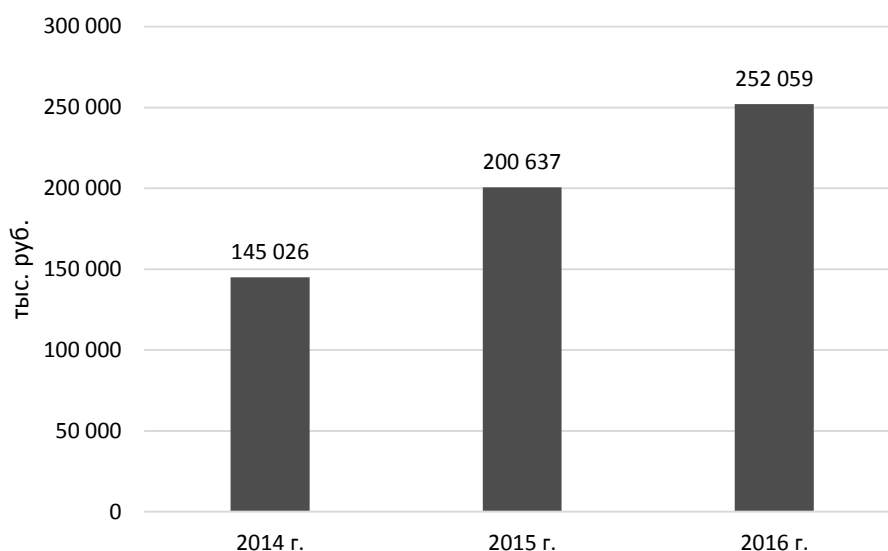


Рис.2.3. Тенденция налоговых отчислений по НДС.

Из диаграммы мы видим, что в 2014 году размер отчислений составил 145 026 тыс. руб. Это на 55 611 тыс. меньше, чем в 2015 году. Это повышение связано с ростом выручки в 2015 году. В 2016 году выручка по сравнению с 2015 годом выросла на 477 млн. руб., поэтому и размер налоговых платежей увеличился до 252 059 тыс. руб.

Рассчитаем налоговую нагрузку в ООО «Прохоровские комбикорма». Налоговая нагрузка используется для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние организации.

Если значение налоговой нагрузки ниже средних показателей по отрасли, то ИФНС может включить организацию в план выездных проверок. ФНС ежегодно определяет такие показатели и публикует их до 5 мая на своем официальном сайте. Формула расчета налоговой нагрузки:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Сумма начисленных за календарный год налогов}}{\text{Сумма выручки за год}} * 100$$

Ниже представлен расчет налоговой нагрузки в организации.

Налоговая нагрузка в ООО «Прохоровские комбикорма»

Наименование показателей	Годы			Отклонение			
				Абсолютное(+,-)		Относительное (%)	
	2014	2015	2016	2015г от 2014г	2016г от 2015г	2015г к 2014г	2016г к 2015г
Выручка, млн. руб.	4 044	5 582	6 059	1 538	477	138,03	108,55
Налоги, млн. руб.	188	261	287	73	26	138,83	109,96
Налоговая нагрузка, %	4,65	4,68	4,74	0,03	0,06	100,58	101,30
Средняя налоговая нагрузка по отрасли	3,6	3,7	3,7	0,1	0		

Из данных таблицы, мы можем сделать вывод, что налоговая нагрузка в 2014 году в ООО «Прохоровские комбикорма» составила 4,64 % при средней налоговой нагрузке по отрасли 3,6 %. Данное отклонение является несущественным, так как допустимая норма отклонения равна 1 %. В 2015 г. году налоговая нагрузка выросла до 4,68 % и до 4,74 % в 2016 г. Данное отклонение также осталось в пределах нормы.

2.3. Анализ механизма формирования налоговой базы по НДС

Налог на добавленную стоимость является одним из самых сложных для исчисления. Следуя классификации, его нельзя отнести к какой-либо одной категории налогов. Данный налог, пожалуй, самый сложный налог в смысле понимания его сущности, порядка исчисления и уплаты в бюджет.

В связи с тем, что бремя уплаты НДС переносится на конечных потребителей, он относится к разряду косвенных. Однако при реализации продукции внутри организации для нужд собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, и в некоторых иных случаях НДС приобретает признаки прямого налога.

Налоговым периодом по НДС является квартал.

ООО «Прохоровские комбикорма» согласно статье 143 НК РФ является плательщиком НДС. Исчисление и уплату налогов, сборов, обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды осуществляет бухгалтерия организации, возглавляемая главным бухгалтером. Исчисление налогов ведется на основе регистров бухгалтерского учета и иной дополнительной информации, необходимой для ведения налогового учета.

Для исчисления налогов организация применяет общий режим налогообложения. Организация осуществляет облагаемые НДС операции с применением ставок налога в размере 10%, 18% и освобожденные от налогообложения НДС операции. Раздельный учет операций с применением различных ставок налога ведется в программе «Navision» с использованием субсчетов к счету 90.1 «Продажи», 91.1 «Прочие доходы», в результате обеспечивается раздельное формирование налоговых баз при применении различных ставок налога и по необлагаемым НДС операциям.

Налогообложение по основным видам деятельности в организации производится в соответствии с постановлением правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908 и при продаже готовой продукции используется ставка 10 %. А также при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Ставка 18 % используется при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 настоящего Кодекса, при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 настоящего Кодекса, а также при передачи имущественных прав, предусмотренных пунктами 2 - 4 статьи 155 настоящего Кодекса, при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ и оказания услуг, при реализации автомобилей в соответствии с пунктом 5.1 статьи 154 настоящего Кодекса, при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1 - 3 статьи 161 настоящего Кодекса, а также в иных случаях, когда в соответствии с настоящим Кодексом сумма налога должна определяться расчетным

методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или пунктом 3 настоящей статьи, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Порядок исчисления налога в ООО «Прохоровские комбикорма»:

1. Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров или услуг, если иное не предусмотрено законом, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105 настоящего Кодекса, без включения в них налога.

2. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. Налоговая база при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, определяется налогоплательщиком в том же порядке, который описан в первом пункте.

3. При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, с учетом налога, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

4. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1-3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 НК РФ, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

На территории Российской Федерации сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) уплачивается по месту учета

налогоплательщика в налоговых органах, и оплата производится в период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая база НДС определяется в зависимости от особенностей реализации товаров. При передаче для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения НДС согласно ст. 146 НК РФ, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ.

При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база НДС определяется в соответствии с гл. 21 НК и таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Рассмотрим порядок формирования налоговой базы, в бухгалтерском учете, на примере реализации готовой продукции сторонней организации. Все продажи организация отражает в книге продаж (приложение 6). 17.08.2017 ООО «Прохоровские Комбикорма» продали ООО«Свинокомплексу Калиновский» комбикорм СПК 5 гранулированный на сумму 329 696,40 руб., ставка НДС при продаже составила 10% и сумма НДС равна 29 972,40 руб., С этой реализацией были сформированы следующие проводки:

Дт 62.1000 Кт 90.1100 – 329 696,40 руб. – отражена выручка;

Дт 90.2100 Кт 43.0010 – 299 724,00 руб. – списана продукция по фактической себестоимости

Дт 90.3100 Кт 68.2200 – 29 972,40 руб. – начислен НДС.

В следующем примере будет разобран порядок формирования НДС со ставкой 18% при реализации материалов. ООО «Прохоровские Комбикорма» реализовал ООО «Агрохолдинг Ивнянский» ленту упаковочную полипропиленовую 15мм x 2000м на сумму 14 750 руб. Сумма НДС составила 2 250 руб.

Дт 62.1000 Кт 91.1020 – 14 750 руб. – отражена выручка;

Дт 91.2023 Кт 10.040 – 10 593,22 руб. – списаны товары по фактической себестоимости;

Дт 91.2153 Кт 68.2200 – 2 250 руб. – начислен НДС.

Как было описано выше, ООО «Прохоровские Комбикорма» применяют при реализации товаров различные налоговые ставки. При этом налоговая база НДС, облагаемых по разным ставкам, определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг). При передаче имущественных прав налоговая база НДС определяется с учетом особенностей, установленных гл. 21 НК РФ.

При определении налоговой базы НДС выручка от передачи имущественных прав, реализации товаров, определяется исходя из всех доходов организации, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной или натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

В случае, если выручка получена в иностранной валюте, то налоговая база по НДС пересчитывается в рубли по курсу валюты Центрального банка РФ соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы НДС при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному ст. 167 НК РФ, или на дату фактического осуществления расходов.

Далее проанализируем формирование НДС от облагаемой базы за 2014 – 2016 гг. Формирование данных о суммах НДС с реализации осуществлено на основании оборотов по счету 90.3 «НДС с продаж».

Из данных таблицы 2.4 мы видим, что за весь исследуемый период сумма налога за реализацию товаров составляет наибольший удельный вес в общей сумме отчислений. В 2014 году наибольшая сумма отчислений была в четвертом квартале и составила 105 485 тыс. руб. В 2015 году средняя сумма отчислений за все кварталы выросла по сравнению с 2014 годом и наибольший размер отчисления был во втором квартале, а общая сумма налоговых отчислений за год составила 558 101 тыс. руб.

Таблица 2.4.

Анализ формирования НДС от облагаемой базы за 2014 – 2016 гг.

тыс. руб.

Налоговый период	Сумма налога от реализации товаров	Сумма налога по оказанным услугам	НДС с услуг по сдаче в аренду	НДС от продажи материалов	Всего начислено
1	2	3	4	5	6
2014 год					
1 квартал	91 848	3 067	–	40	94 955
2 квартал	101 047	3 137	11	130	104 325
3 квартал	101 604	1 309	12	381	103 306
4 квартал	105 485	565	12	55	106 117
Итого за год	399 984	8 078	35	606	408 703
2015 год					
1 квартал	114 711	18	12	707	115 448
2 квартал	148 434	8	1 507	29	149 978
3 квартал	147 002	61	17	3 334	150 414
4 квартал	147 954	34	12	627	148 627
Итого за год	558 101	121	1 548	4 697	564 467
2016 год					
1 квартал	152 589	31	12	151	152 783
2 квартал	155 234	31	12	410	155 687
3 квартал	149 787	33	–	407	150 227
4 квартал	148 220	30	–	2 084	150 334
Итого за год	605 830	125	24	3 052	609 031

В 2016 году данный показатель составил 605 830 тыс. руб. Этот факт говорит о том, что за три исследуемых года общий объем реализации товаров с каждым годом увеличивался.

Сумма налога за оказание услуг в 2014 году составила 8 078 тыс. руб. Это наибольшее значение за три года, так как в 2015 году данный показатель составлял 121 тыс. руб., а в 2016 году 126 тыс. руб. соответственно. Из этого можно заключить, что компания стала отказываться от предоставления каких-либо услуг и нацелилась на увеличение объемов продаж.

Налог на добавленную стоимость с услуг по сдаче в аренду за три исследуемых года не имел сильных колебаний кроме второго квартала 2015 года. В этот период он составил 1 507 тыс. руб. При этом итоговая сумма налога в 2014 году и 2016 составила 35 тыс. руб. и 24 тыс. руб. соответственно.

Сумма налога с продажи материалов резко выросла в 2015 году по сравнению с 2014 годом и составила 4 697 тыс. руб. Это связано с тем, что произошла ошибка отдела логистики при закупке материалов и увеличение производственных оборотов не сопоставили с увеличением закупки материалов. В связи с этим компания была вынуждена продать не использованные материалы. В 2016 году ситуация несколько стабилизировалась, и сумма налога снизилась до 3 052 тыс. руб., при том что объем продаж вырос. Но все равно уровня 2014 года достичь не удалось.

2.4. Влияние налоговых вычетов на уплату НДС в ООО «Прохоровские Комбикорма»

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные налоговые вычеты. Условия получения вычетов отображены на рис. 2.4.

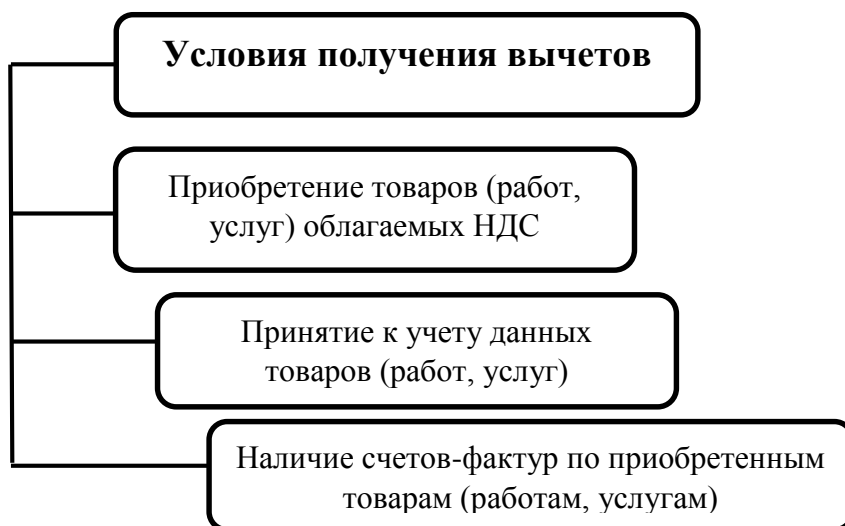


Рис. 2.4. Условия получения вычетов

Далее рассмотрим по подробнее условия, при которых организация вправе получить вычеты по НДС. К вычетам подлежат суммы налога,

предъявленные налогоплательщику при приобретении имущественных прав на территории Российской Федерации, а также товаров (работ, услуг), либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении:

1. Товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 настоящего Кодекса;

2. Товаров, приобретаемых для перепродажи.

3. Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику - иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах Российской Федерации, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные им при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для его производственных целей или для осуществления им иной деятельности.

4. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ, в случае отказа от этих работ.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

5. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке, монтаже основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

В случае реорганизации вычетам у правопреемника подлежат суммы налога, предъявленные реорганизованной организации по товарам, приобретенным реорганизованной организацией для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления, принимаемые к вычету, но не принятые реорганизованной организацией к вычету на момент завершения реорганизации.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками в соответствии с пунктом 1 статьи 166 настоящего Кодекса при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с настоящей главой, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств в порядке, предусмотренном настоящей главой, подлежат восстановлению в случаях и порядке, предусмотренных статьей 171.1 настоящего Кодекса.

6. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и

представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

7. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

8. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком в случае отсутствия документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса, по операциям реализации товаров (работ, услуг).

9. Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров, имущественных прав.

10. При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цен (тарифов) или уменьшения количества отгруженных товаров, переданных имущественных прав, вычетам у продавца этих товаров, имущественных прав подлежит разница между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров, переданных имущественных прав до и после такого уменьшения.

В ООО «Прохоровские комбикорма» все покупки отражены в книге покупок (приложение 7).

При изменении в сторону увеличения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае увеличения объема отгруженных товаров или увеличения цены (тарифа), переданных имущественных прав, разница между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого увеличения, подлежит вычету у покупателя этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Далее проанализируем величины вычетов по НДС за три года. Для этого составим таблицу где будут представлены эти данные.

Таблица 2.5.

Размер вычетов по НДС в ООО «Прохоровские комбикорма»

Сумма налога	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное отклонение	
				2015г. от 2014г.	2016г. от 2105 г.
НДС к вычету, тыс. руб.	263 677	363 830	356 972	100 153	-6 858

НДС к вычету формируются на 19 счете, оборотно-сальдовая ведомость по счету 19 представлена в приложениях (приложение 10). В ООО «Прохоровские Комбикорма» используют несколько субсчетов для формирования сумм к вычетам:

- 19.1000 - НДС при приобретении ОС;
- 19.1001 - НДС инвестиционный ОС 18%;
- 19.1002 - НДС инвестиционный МРУ 18%;
- 19.3000 - НДС для расходов будущих периодов;
- 19.4000 - НДС по товарам на внутреннем рынке, 10%;
- 19.4001 - НДС по товарам на экспорт 10%;
- 19.4020 - НДС по МПЗ, работам и услугам, 10%;
- 19.5000 - НДС по товарам на внутреннем рынке, 18%;
- 19.5001 - НДС по товарам на экспорт 18%;
- 19.5020 - НДС по МПЗ, работам и услугам, 18%;
- 19.6000 - НДС –уплачиваемый таможенным органам, 10%;
- 19.7000 - НДС –уплачиваемый таможенным органам, 18%

Составим диаграмму (рис. 2.5), чтобы проследить динамику НДС к вычету за исследуемый период:

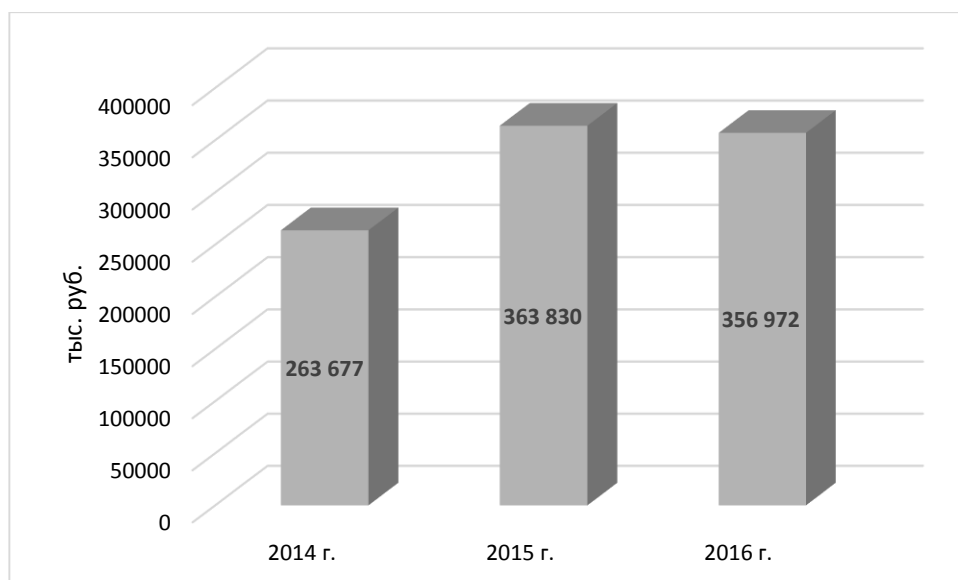


Рис. 2.5. Динамика НДС к вычету за 2014-2016 гг.

Из рис. 2.5 видно, что в период с 2014-2015 года размер НДС к вычету возрастал с каждым годом и в 2015 году равнялся 363 830 тыс. руб. В 2016 году данный показатель снизился и составил 356 972 тыс. руб.

Проведя анализ вычетов по НДС можно сделать вывод, что организация при получении возможности, всегда использует право на уменьшение выплат по налогу на добавленную стоимость.

По НДС отчитываются поквартально (ст. 174 НК РФ). К этому виду декларации нужно относиться очень внимательно, ведь любую неточность ФНС легко обнаружит. С особой бдительностью следует заносить данные по всем счетам-фактурам, чтобы в дальнейшем не пришлось сдавать уточненки.

В 2017 году главный бухгалтер в ООО «Прохоровские комбикорма» сдавал декларацию по НДС в прописанные законодателем сроки:

- за IV квартал 2016 года — до 25 января;
- за I квартал 2017 года — до 25 апреля;
- за II квартал 2017 года — до 25 июля;
- за III квартал 2017 года — до 25 октября.

В 2017 году отчетность по НДС всегда выпадала на рабочие дни, поэтому сроки никуда не сдвигались. Декларация по НДС сдавалась в электронной форме.

В целом по приведенному выше анализу экономических показателей ООО «Прохоровские комбикорма» можно сделать вывод, что организация успешно развивалась на протяжении анализируемого периода.

Из приведенного выше анализа можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость занимает значительную долю от общей суммы налоговых платежей организации. Но как мы знаем, налог на добавленную стоимость является косвенным налогом, что означает, что его уплачивает конечный потребитель. А значит, размер уплат НДС не влияет на финансовый результат организации.

Но как уже отмечалось, доля НДС в общей сумме налоговых платежей весьма значительна, а значит правильный расчет размера НДС и применение вычетов очень важен для организации, чтобы максимально уменьшить сумму уплаченного НДС в бюджет.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ И ПОРЯДКА ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СОИМОСТЬ

3.1. Основные изменения в законодательстве по учету НДС

В 2017 году вступили в силу следующие изменения в законодательстве, которые коснулись НДС. Так, с 1 января 2017 года:

- вступил в силу порядок уплаты НДС с интернет-услуг, которые иностранные организации оказывают физическим лицам (например, доступ к базам данных, рекламные услуги, доменные имена, хостинг, администрирование информационных систем, сайтов и др.);
- налоговая инспекция больше не принимает пояснения от компаний после камеральной проверки в бумажном виде;
- действует система штрафов за не предоставление или неправильное предоставление пояснений по НДС после камеральной проверки;
- применяется обновленный перечень продовольственных товаров, облагаемых НДС по ставке 10%;
- применяется обновленный перечень детских товаров, облагаемых НДС по ставке 10%;
- поменялся бланк декларации по НДС;
- минимальный срок банковской гарантии для ускоренного возмещения НДС увеличен на два месяца;
- получателям региональных и местных субсидий придется восстанавливать НДС.

Ниже подробно рассмотрим только те изменения, которые непосредственно коснутся учета НДС в ООО «Прохоровские комбикорма».

В 2017 году правила работы бухгалтерии кардинально поменялись: платить взносы надо в ИФНС по новым кодам бюджетной классификации, стало больше отчетности, утвердили новые сроки сдачи.

В 2017 году изменились правила подачи пояснений по НДС от организаций в ходе камеральной проверки. С 1-го января 2017 года налоговая инспекция не будет больше принимать пояснения после камеральных проверок по НДС в бумажном виде. Пояснения на бумажном носителе не считаются представленными. Такие положения отражены в абзаце 4, которым дополнен п. 3 ст. 88 НК РФ. Если при камеральной проверке налоговый орган запросил пояснения у лица, обязанного сдавать электронную декларацию по НДС, направить их можно только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в формате, утвержденном ФНС.

Если компания отправит пояснения на бумаге, контролеры их не примут. Появились штрафы за не сдачу пояснений на камеральных проверках по НДС в 2017 году и сдачу пояснений на бумаге. Исключение составляют только организации, работающие по спец режиму и освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в 2017 году. Данное положение отражено в статье 145, 145.1 НК РФ. До 2017 года требования к форме пояснений не были установлены. ФНС разъясняла, что их допустимо представить в свободной форме на бумажном носителе либо в формализованном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Появились штрафы за неправильную подачу пояснений по НДС в 2017 в ходе камеральной проверки. Раньше инспекторы отправляли требование по расхождениям сначала покупателю и только через две недели продавцу. Теперь это делают одновременно. Если у компании налоговые разрывы и с продавцом, и с покупателем, ей может прийти сразу два требования. В первую очередь на каждое требование организации должна отправить квитанцию о приеме, иначе инспекторы заблокируют счет.

За не предоставление пояснений на камеральных проверках по НДС в 2017 году введен штраф – 5 тыс. рублей за первое и 20 тыс. рублей за

повторное нарушение. Штраф также возможен, если компания сдаст после 1 января 2017 года пояснения по НДС на бумаге. Изменения вступили в действие только с нового отчетного периода, то есть с 1-го января 2017 года и не распространялись на пояснения, касающиеся уплаты НДС за 4-й квартал 2016 года.

Декларацию по НДС в 2017 году готовят компании, список которых представлен в параграфе 5 статьи 174 НК РФ:

- плательщики НДС;
- налоговые агенты по НДС;
- посредники, которые от своего имени выставляют счета-фактуры с выделенной суммой НДС (кроме посредников, которые не являются плательщиками НДС и налоговыми агентами).

Декларация заполняется на основании книги продаж и книги покупок, данных регистров бухгалтерского учета, регистров налогового учета налогоплательщика (налогового агента).

С 1-го января 2017 года начнет действовать новая декларация по НДС. Ее главные изменения касаются страницы со штрих-кодом 00309127 Раздела 8 «Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период».

В частности, полностью изменена строка 150, где налогоплательщики указывали номера ГТД. Раньше она вмещала в себя только тысячу знаков, что иногда бывало недостаточным. В новой декларации по НДС 2017 года для каждого номера ГТД будет своя отдельная строка. Таким образом, организации смогут вписывать туда любое необходимое им количество. Новая форма декларации представлена на рисунке ниже (см. рис. 3.1)

Приложение № 5
к приказу ФНС России
от "___" _____ 2016 г. № _____

Продолжение раздела 8 декларации

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
ИНН / КПП продавца ¹	130 /
ИНН / КПП посредника (комиссионера, агента, экспедитора, застройщика)	140 /
Регистрационный номер таможенной декларации	150
Регистрационный номер таможенной декларации	150
Регистрационный номер таможенной декларации	150
Регистрационный номер таможенной декларации	150

Рис. 3.1. Новая форма раздела 8 в декларации

В декларации НДС в 2017 году также изменятся 16 штрих-кодов. Также в новой редакции были изменены следующие разделы, которые представлены в табл. 3.1:

Таблица 3.1.

Основные изменения в декларации НДС

Раздел декларации	Изменения
Раздел 3	Общую сумму исчисленного налога вместо строки 110 указывают в строке 118 раздела 3. В строке 125 надо расшифровать НДС, который предъявили подрядчики. Строки 110, 041, 042, 115, 185 заполняют компании - участники СЭЗ в Калининградской области. В приложении 1 к разделу 3 не надо заполнять адрес недвижимости, по которой компания восстанавливает НДС в течение 10 лет (п. 4 ст. 171.1 НК РФ). По каждому объекту необходимо включить в декларацию приложение 1, где заполняется дата ввода и стоимость объекта, дата начала амортизации и другие реквизиты.
Раздел 8	В разделе 8 заполняют номер таможенной декларации в каждой отдельной строке 150.

Раздел 9	В разделе 9 появилась новая строка 035 «Регистрационный номер таможенной декларации». Компании, которые продают импортные товары или экспортируют продукцию, эту строку не заполняют.
Раздел 7	ФНС скорректировала коды необлагаемых операций, которые компании отражают в разделе 7 (приложение 1 к Порядку, утв. приказом № ММВ7-3/558@). В список добавили новые коды по операциям, которые не облагаются НДС с 1 октября 2016 года. Например, реализация макулатуры - 1010230. Другие коды изменили название. Например, по коду 1010235 надо отражать перевозки на пригородных электричках.

Из данных таблицы, мы видим, что самые большие изменения произошли в третьем разделе. В частности, в строке 125 надо расшифровать НДС, который предъявили подрядчики, а также общую сумму исчисленного налога вместо строки 110 указывают в строке 118 раздела 3. Четвертый, пятый и шестой разделы не подверглись каким-либо изменениям.

Минимальный срок банковской гарантии увеличен на два месяца для ускоренного возмещения НДС.

Для возмещения НДС в заявительном порядке может потребоваться банковская гарантия. По правилам, которые вступили в силу с 2017 года, срок ее действия должен истекать не ранее чем через 10 месяцев со дня подачи декларации с суммой налога к возмещению (по старым правилам - не ранее чем через 8 месяцев). Изменения внесены в пп. 1 п. 4 ст. 176.1 НК РФ.

Как и прежде, возместить налог можно и без банковской гарантии, если совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и НДСПИ за три календарных года, предшествующих году, в котором подано заявление о возмещении НДС в заявительном порядке, составляет не менее 7 млрд руб. При этом налоги, уплаченные в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, в расчет не берутся.

Получателям региональных и местных субсидий, которым является ООО «Прохоровские комбикорма», придется восстанавливать НДС.

Новшество касается субсидии на возмещение затрат по оплате товаров, работ или услуг, в которую включен НДС. Даже если такая субсидия получена

из регионального или местного бюджета, потребуется восстанавливать «входной» НДС, принятый ранее к вычету (пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Сейчас принятый к вычету НДС нужно восстанавливать только в случае, когда субсидия получена из федерального бюджета. Этот вывод подтверждают ВС РФ, ФНС и Минфин.

3.2. Оптимизация налогообложения в организации

Налог на добавленную стоимость к уплате рассчитывается следующим образом (рис. 3.2.):

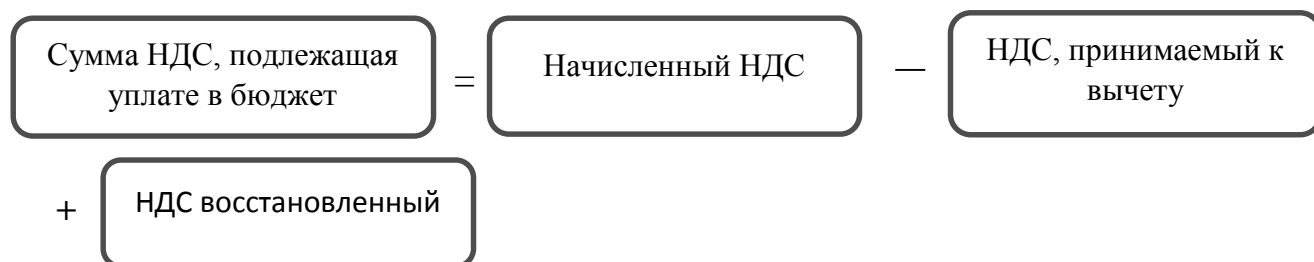


Рис. 3.2. Расчет НДС

Соответственно, одним из средств снижения затрат на платежи по налогу на добавленную стоимость является снижение начисленного НДС, путем снижения себестоимости продукции. Так как снижение себестоимости продукции приведет к снижению размера суммы начисления налога на продаваемую продукцию.

Снизить себестоимость продукции можно несколькими способами. Например, снизить затраты на приобретаемое сырье, но это скажется на качестве выпускаемой продукции. Или снизить общепроизводственные и общехозяйственные затраты, такие как зарплата экономического или инженерного подразделения, путем сокращения штата при повышении производительности труда.

В связи с снижением расходов на оплату труда вспомогательному персоналу, общепроизводственные расходы снизятся, что повлечет снижение

себестоимости продукции. Соответственно сумма начисленного налога на добавленную стоимость снизится.

При этом на размер вычетов по НДС данная оптимизация никак не скажется.

К тому же, важнейшим конкурентным преимуществом производственных компаний является отлаженная производственная система. И для того, чтобы снизить себестоимость продукции, я считаю, в ООО «Прохоровские Комбикорма» необходимо ввести систему «Бережливое производство».

Бережливое производство – это концепция организации и ведения бизнеса, направленная на повышение эффективности за счет снижения потерь. Эта концепция вбирает в себя все аспекты деятельности компании – от проектирования и производства, до сбыта продукции. Основная цель бережливого производства состоит в выявлении потребностей рынка, понимании предпочтений потребителя и создании продукта, который соответствует требованиям потребителя.

Главным идеологом бережливого производства считается Тайити Оно, начавший работу в Toyota Motor Corporation в 1943 году. Именно он интегрировал лучший мировой опыт повышения эффективности производства и, на базе разработок уже существовавших научных школ, построил свою собственную, уникальную систему организации производства.

Суть бережливого производства заключается в устранении потерь. Потери – это любое действие, которое потребляет ресурсы, но не создает ценности для потребителя. Например, устранение дефектов продукции, простой оборудования, большое расстояние между производственными участками или просто оформление лишней бумажки.

Согласно концепции бережливого производства – все, что не добавляет ценности для потребителя, классифицируется как потери, и должно быть устранено. Таким образом, стоит задача, проанализировать каждый участок процесса создания конечного продукта, найти лишние операции и устранить

их. На рисунке 3.3 изображена как должна выглядеть производственная система организации, при введении в использование системы «Бережливое производство».



Рис. 3.3. Производственная система организации

Чтобы избавиться от потерь и добиться успешного развития ООО«Прохоровские Комбикорма», следует использовать следующие пять принципов:

1. Определить, что создает ценность продукта с точки зрения конечного потребителя
2. Определить все необходимые действия в цепочке производства продукции, выявить потери
3. Перестроить действия в цепочке производства таким образом, чтобы они представляли собой поток работ и максимально снижали потери
4. Делать только то, за что конечный потребитель готов заплатить
5. Стремиться к совершенству за счет постоянного сокращения ненужных действий

Принципы бережливого производства подразумевают постоянную длительную работу по совершенствованию качества и сокращению потерь.

Знание основных видов потерь является одним из базовых в области бережливого производства. Бережливое производство выделяет восемь видов потерь:

1. Неиспользованный человеческий потенциал
2. Транспортировка
3. Запасы
4. Движение
5. Ожидание
6. Перепроизводство
7. Излишняя обработка
8. Дефекты

Остановимся более подробно на тех видах потерь, на по которым компания несет наиболее высокие издержки. Их устранение приведет к общему снижению затрат в ООО «Прохоровские Комбикорма», что в свою очередь приведет к снижению себестоимости. И как говорилось выше, все это приведет к снижению суммы начисляемого налога на добавленную стоимость на продаваемую продукцию.

Транспортировка – это перемещение материалов из одной части компании в другую. Каждое перемещение увеличивает риски связанные с повреждением продукции, задержек с доставкой, увеличение времени производственного цикла.

Чтобы избежать данных рисков компании необходимо сократить лишние перемещения за счет оптимизации технологического процесса, перепланировок, перераспределение обязанностей, а также сокращение расстояний между крайними точками пути перемещения.

Запасы – это любые материалы в рабочей зоне кроме тех, которые немедленно необходимы для выполнения следующей операции. Для хранения запасов требуются дополнительные площади. Из-за этого на производстве возникают следующие виды потерь: затраты на содержание складских помещений и ухудшение свойств материалов вследствие их длительного

хранения. Пути улучшения данной проблемы заключается в налаживании поставок точно вовремя.

Ожидание – это простои и бездействие. Этот вид потерь вызван простоем работников или оборудования в ожидании предыдущей или последующей операции. Причины могут быть разные:

- перебои с поставкой сырья;
- поломки оборудования;
- отсутствие необходимых документов;
- ожидание распоряжений руководства;
- неполадки с программным обеспечением.

Пути улучшения данной проблемы заключаются в следующем:

- гибкое планирование и гибкий график работников;
- остановка производства при отсутствии заказов.

Перепроизводство – это производство объемов продукции, превышающих необходимое количество. Это самый опасный вид потерь, так как влечет за собой потери других видов: ожидание, запасы и другие потери.

Причины потерь от перепроизводства:

- 1) планирование полной загрузки оборудования и рабочей силы;
- 2) работа с большими партиями;
- 3) производство объема продукции, превышающего уровень спроса;
- 4) изготовление продукции, спрос на которую отсутствует.

Пути улучшения данного вида потерь заключается в налаживании производства мелкими партиями под конкретный заказ.

Также мы считаем, что в ООО «Прохоровские Комбикорма» для улучшения контроля за первичными документами, то есть счета фактуры, необходимо ввести «Электронный документооборот». Помимо усиления контроля введение данной системы на мой взгляд также приведет к снижению затрат.

Электронный документооборот — это совокупность автоматизированных процессов по работе с документами, представленными в электронном виде, с реализацией концепции «безбумажного делопроизводства».

Проблемы внедрения системы электронного документооборота с которыми может столкнуться организация:

1. Низкая образованность, нежелание обучаться и переобучаться, консерватизм персонала, боязнь прозрачности собственной деятельности для руководства, которая возникает после внедрения системы электронного документооборота;

2. Нежелание непосредственно работать с компьютером, редактировать и просматривать документы;

3. Постоянные структурные изменения в организации, слабая формализация бизнес-процессов;

4. Необходимость обеспечения юридической силы документов (после принятия закона об электронной подписи этот фактор начнет терять свою значимость);

5. Необходимость взаимодействовать с внешним «бумажным» миром, в особенности если это касается параллельных структур в ассоциированных организациях или ведомствах, с которыми идет постоянная работа.

Преимуществом электронного документооборота является экономия времени: служащие тратят меньше времени на поиск бумажных документов. Благодаря центральной базе данных, регулярно создаются резервные копии файлов, поэтому исключается возможность того, что документ будет безвозвратно потерян.

Более адекватное использование физического пространства и техники: ценные квадратные метры, занятые лишними серверами и прочими устройствами для хранения документов могут быть освобождены. В зависимости от актуальности информации и статуса, файлы и документы

могут безопасно удаляться по истечении срока их хранения. Управление данными не только помогает соответствовать корпоративным нормам, но и способствует более адекватному использованию места для хранения.

Повышение прозрачности внутренней работы предприятия: система электронного документооборота позволяют руководителям наблюдать за статусом документа, на протяжении всех этапов его согласования и утверждения. В дополнение к этому, система электронного документооборота позволяет моментально и легко вызвать не только запрашиваемый файл, но также и полный отчёт о том, кто его создал, кто имел к нему доступ и, кто его редактировал.

Ведение личной истории каждого файла и сопутствующей документации: система электронного документооборота позволяют централизованно управлять взаимоотношениями с клиентами и поставщиками. К примеру, достаточно лишь одного щелчка мыши, чтобы вызвать все необходимые документы, которые содержат требования, связанные с различными типами взаимоотношений между организацией и внешними субъектами.

Больше гибкости в отношении физического местонахождения сотрудников: благодаря возможностям электронного доступа и коммуникаций, служащие получают возможность работать удалённо. И даже находясь в одном и том же географическом месте, служащим больше не потребуется дожидаться, пока бумажные копии файлов будут пересылаться из соседнего офиса.

Повышение безопасности информации и документов: центральная база данных позволяет делать резервные копии документов, благодаря чему снижается риск случайной или умышленной потери файлов. При этом, меньше времени тратится на поиски необходимого документа, если его местонахождение по какой-то причине изменилось.

Снижение затрат на распечатку, почтовые марки, конверты и пересылку: бумажные документы, которые пересылаются между отделами или поставщиками, могут пересылаться в электронном виде.

Организовать электронный документооборот можно также работая и с бумажными носителями. При получении первичного документа, бухгалтер сканирует его и заносит в электронную базу документооборота. Затем после проведения документа в базе, документ отправляется в отдел первичной документации, где правильность его оформления и проведения в учете еще раз проверяет бухгалтер по первичной документации.

Введение электронного документооборота позволит избежать ошибок в учете по вине бухгалтера, который первый принимает документ, а также проведение в учете документов, которые неверно оформлены.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что снижение затрат на производство позволит снизить себестоимость продукции. Это в свою очередь повлечет за собой снижение суммы НДС, начисляемой при продаже продукции. При этом сумма НДС, подлежащая вычету, не изменится.

3.3. Совершенствование налоговой базы

Дальнейшее развитие и совершенствование налогового законодательства становится в ряде случаев причиной возникновения новых проблем, требующих, в свою очередь, тщательного анализа специалистами для последующего принятия мер по устранению таких проблем.

Можно выделить три статьи НК РФ, на которые следует опираться при определении налоговой базы по НДС:

1. Статья 146 «Объект налогообложения» НК РФ. Данная статья является основополагающей по отношению к другим нормам главы 21 настоящего Кодекса, если иметь в виду смысловую последовательность: в ст.

146 НК РФ установлен, по существу, закрытый перечень операций, относящихся к объекту налогообложения;

2. Статья 153 «Налоговая база» НК РФ. Так, как только после определения объекта налогообложения можно решать вопрос об определении конкретного размера налоговой базы;

3. Статья 167 «Момент определения налоговой базы» НК РФ. Данной статьей устанавливается время начала расчета размера налоговой базы.

Представленные статьи завершают эту взаимосвязанную цепочку законодательных норм. Таким образом, вышеуказанные статьи НК РФ дают возможность последовательно ответить на вопросы, необходимые для исчисления и уплаты в бюджет НДС: что, в каком размере и в какой момент облагать НДС.

Разумеется, если в этой цепочке выпадает какое-либо звено, то определить налоговое обязательство налогоплательщика невозможно. К сожалению, введение с 1 января 2006 года Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» возник новый порядок момента определения налоговой базы. Данное введение стало причиной возникновения налоговых споров, и даже поставило под сомнение незыблемость действия вышеназванной трехзвенной системы.

Суть споров состоит в том, что финансовые и налоговые органы предлагают налогоплательщикам определять момент возникновения обязательств по НДС без учета наличия на этот момент объекта налогообложения - по дню отгрузки товара (работ, услуг), имущественных прав, что выглядит абсолютно неправомерно.

Изначально законодательно было предусмотрено, что налоговая база определяется только в случае, если осуществлена реализация товаров (работ, услуг), то есть только при появлении объекта налогообложения. Без этого объекта налоговой базы нет. Это связано с тем, что в ст. 146, 153, 167 НК РФ

речь идет об одном и том же объекте налогообложения. В ст. 146 говорится о том, что является объектом налогообложения. В ст. 153 речь идет о том же объекте налогообложения, но только с точки зрения того, как он подсчитывается, как определяется его размер (объем) в качестве налоговой базы. А в ст. 167 - с какого момента вышеуказанный объект налогообложения становится налоговой базой и налоговым обязательством.

Справедливость данного вывода подтверждается тем, что слово «выручка» в начале текста п. 3 ст. 153 НК РФ становится доказательством того, что все-таки в ст. 167 НК РФ под днем отгрузки следует понимать не только сам момент отгрузки, но и факт состоявшейся реализации. Поскольку в п. 3 ст. 153 настоящего Кодекса выручка непосредственным образом увязывается с датой, соответствующей моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров, работ, услуг, имущественных прав, установленному статьей 167 НК РФ. Других условий для возникновения налоговой базы законодатель не предусмотрел.

При этом следует отметить, что процесс отгрузки товара не всегда в обязательном порядке предполагает реализацию этого товара. На практике встречаются ситуации, при которых товары отгружаются, но право собственности на них не переходит, то есть товары отгружаются, а реализации не происходит.

Таким образом, можно выделить следующую технологическую цепочку:

- 1) момент отгрузки товара;
- 2) момент установления факта реализации товара;
- 3) момент определения налогооблагаемой базы.

Начальной стадией этой технологической цепочки является отгрузка товара, оформляемая продавцом следующей проводкой:

- Д-т 45 «Товары отгруженные» К-т 43 «Готовая продукция» – отгружена готовая продукция.

Именно с этого момента и начинается отсчет пятидневного срока, в течение которого продавец должен выставить покупателю счет-фактуру (приложение 9). После возникновения права собственности у покупателя, то

есть после осуществления факта реализации, оформляются следующие проводки:

- Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 90 «Продажи» – отражена выручка от продажи товаров;
- Д-т 90 «Продажи» К-т 45 «Товары отгруженные» – отражены расходы по реализации.

В этот же момент должно начисляться в пользу бюджета налоговое обязательство по НДС:

- Д-т 90 К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисление суммы НДС.

В самом деле, если день отгрузки товара является наиболее ранней датой, то начисление налогового обязательства (через кредитовые обороты счета 68), при условии отсутствия на эту дату факта реализации, будет означать прекращение действия норм ст. 39, 146 и 153 НК РФ и отмену понятий «объект налогообложения» и «налоговая база». В этом случае, момент возникновения налогового обязательства устанавливается без выявления наличия объекта налогообложения и размера налоговой базы.

Следовательно, можно сделать вывод, что объект налогообложения не может заменяться понятием «налоговая база» и, конечно, понятием «момент определения налоговой базы».

Если в ст. 146 НК РФ в качестве объекта налогообложения установлен объем реализации товаров (работ, услуг), то этот базовый показатель должен иметься в наличии, так как без него невозможно определить налоговое обязательство налогоплательщика. Только от стоимости реализованных товаров зависят конкретная налогооблагаемая база и момент исчисления НДС к уплате в бюджет.

В этой связи нельзя не учитывать также требования Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, где говорится о том, что для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности. Доходами от

обычных видов деятельности являются выручка от продажи товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

На этом основании можно сделать следующие выводы:

- для установления налоговой базы и момента ее определения используется объект налогообложения в виде стоимости реализации товаров и отражаемой в бухгалтерском учете и отчетности по признанным доходам от обычных видов деятельности;

- дата реализации товара устанавливается как конкретный день, на который возникает обязанность налогоплательщика определить конкретную налоговую базу и начислить к уплате в бюджет НДС через кредитовые обороты счета 68, субсчет «НДС».

Все это свидетельствует о невозможности возникновения обязанности организации по уплате налога (налоговой базы) без реального, отраженного в бухгалтерском учете и отчетности объема реализации - объекта налогообложения. Объект налогообложения первичен, налоговая база - вторична. Еще в большей степени такого рода противоречия возникают, если для определения налоговой базы по факту в качестве наиболее ранней даты принимается день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Иначе говоря, только объем реализации товаров (работ, услуг), принятый в установленном порядке к бухгалтерскому учету, должен использоваться во всех случаях как основа для начисления НДС и уплаты этого налога в бюджет на дату определения налоговой базы.

Нельзя, также, в этой связи не обратить внимание на следующее. Образующийся, по вышеуказанным причинам, разрыв во времени, может привести к возникновению (в силу влияния курсовых разниц) различий в первоначально отраженной, в бухгалтерском учете, сумме реализации товаров, на момент отгрузки покупателю и на момент реальных денежных расчетов, а также начисления НДС к уплате в бюджет.

Как известно, Минфин России приказом от 27.11.2006 N 154н утвердил Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость

которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)". В соответствии с вышеуказанным Положением с 1 января 2007 года в бухгалтерском учете положительная (отрицательная) суммовая разница не отражается как самостоятельный показатель. В случае же ее возникновения она отражается согласно ПБУ 3/2006 в составе курсовой разницы и зачисляется на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы.

С учетом принятия ПБУ 3/2006 Минфин России приказом от 27.11.2006 N 156н внес соответствующие изменения, исключившие из ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 пункт 6.6, в котором предусматривалась возможность учета суммовых разниц (положительной и отрицательной) как по доходам, так и по расходам в составе выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Следует отметить, что произведенные вышеупомянутые изменения в бухгалтерском учете и отчетности, по моему мнению, повысили уровень конфликтности в определении налогооблагаемой базы по НДС. Общеизвестно, первичные учетные документы, служащие базой для исчисления НДС, принадлежат к системе бухгалтерского учета. Если ранее суммовые разницы, как отмечалось выше, учитывались в составе выручки, (ПБУ 9/99), в том числе и отрицательная суммовая разница, то теперь вышеуказанные суммы должны отражаться в составе курсовой разницы в прочих доходах.

Принимая во внимание также и то, что согласно ПБУ 3/2006 образующаяся курсовая разница относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», все это делает в настоящее время очень проблематичным учет отрицательной курсовой разницы в составе налоговой базы, поскольку она выпадает из объекта налогообложения.

Формально курсовая разница может быть учтена в налоговой базе в соответствии со ст. 153 и 162 НК РФ только как положительная курсовая разница, которая определенным образом увеличивает налоговую базу.

При этом можно отметить, что в соответствии со ст. 223 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее ГК РФ) право собственности у

приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Таким образом, при отсутствии специально оговоренных законом или договором купли-продажи товара условий, фиксирующих момент возникновения права собственности у приобретателя, передачей признается вручение вещи приобретателю.

Из этого можно сделать очень важный вывод: если перехода права собственности на товар не происходит, то и отсутствует факт его реализации. Отсутствие реализации имущества означает и отсутствие объекта налогообложения в соответствии со ст. 146 НК РФ, а, следовательно, отсутствие налоговой базы, о чем шла речь выше.

При этом следует отметить, что этот вывод не противоречит принципам бухгалтерского учета, на котором основываются учетные операции по НДС.

Принимая во внимание вышеприведенные обстоятельства, можно предположить, что законодатель при установлении момента определения налоговой базы (ст. 167 НК РФ) - по дню отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав как наиболее ранней из дат - предусматривал возникновение на эту же дату факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. В противном случае, как отмечалось ранее, имеются правовые противоречия, в первую очередь, ст. 39, 146, 153 и 167 НК РФ.

Из выше сказанного, можно сделать следующий вывод, что проблемы появляются из-за нарушения общей структуры налоговых норм и их логической взаимосвязи, предусмотренной главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. В некоторых случаях принимаемые законодательные нормы не включаются в общую взаимосвязанную структуру, что не позволяет их согласовывать с другими нормами и ведет к незавершенности и неясности налоговых отношений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость - это федеральный налог, который взимается на всей территории Российской Федерации. Это один из самых молодых налогов в мире. Его широкое применение началось лишь в 60-х годах прошлого века. Он формирует федеральный бюджет и обязателен для уплаты всем участникам рынка, за исключением выделенных в особые группы освобождающихся и льготников. Там, где он прижился, власти, как правило, не мыслят себе без него доходную часть госбюджетов и уверены, что НДС — это необходимость и бюджетное благо.

НДС является косвенным налогом. При этом платежи по косвенным налогам являются неотъемлемой частью налоговой системы любого государства. Косвенные налоги выполняют преимущественно фискальную функцию, однако, им также присущи и другие функции налогов.

Порядок бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость регламентируется целым рядом нормативных документов. Так, в Методических указаниях по учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н, учет этого налога рассматривается в разделе 2 «Учет материалов». Имеются пояснения по данному налогу в Инструкции по применению Плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. Налоговый учет по данному налогу регулируется главой 21 Налогового кодекса РФ.

В работе диссертации рассматривается общество с ограниченной ответственностью «Прохоровские Комбикорма».

Общество с ограниченной ответственностью «Прохоровские комбикорма» учреждено в 2010 году федеральной налоговой службой. Организация имеет самостоятельный бухгалтерский баланс (приложение 3), расчетный и иные счета в учреждениях банков, фирменное наименование, круглую печать с наименованием и фирменным знаком, также вправе иметь

штампы и бланки со своим фирменным наименованием и другие средства индивидуализации.

Организация через расчетный, или иные счета в банках, производит кассовые и кредитно-расчетные операции в рублях (иностранной валюте) по наличному и безналичному расчету, и иными платежными средствами.

Финансовые показатели организации имеют положительную тенденцию. Это говорит о том, что организация проводит успешную деятельность на рынке и постоянно развивается.

В ООО «Прохоровские Комбикорма» рассчитываются следующие налоги: налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог, транспортный налог.

При этом, будучи из самых важных, налог на добавленную стоимость, вместе с тем, и один из самых сложных для исчисления. Поэтому именно учет НДС в организации и является объектом исследования.

Наиболее важные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- уточнена классификация налогов на прямые и косвенные за счет дополнительного критерия, учитывающего существенное отличие между налоговым администрированием прямых и косвенных налогов;
- сформулировано авторское определение налога на добавленную стоимость как косвенного многоступенчатого налога;
- описано совершенствование налоговой базы в организации в условиях налогового администрирования;
- разработана оптимизация налогообложения в ООО «Прохоровские Комбикорма».

ООО «Прохоровские Комбикорма» применяет при реализации товаров различные налоговые ставки. При этом налоговая база НДС определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным

ставкам. При передаче имущественных прав налоговая база НДС определяется с учетом особенностей, установленных гл. 21 НК РФ.

В ООО «Прохоровские Комбикорма» вычеты по НДС формируются на 19 счете. В организации используют несколько субсчетов для формирования сумм к вычетам.

Проведя анализ вычетов по НДС можно сделать вывод, что организация при получении возможности, всегда использует право на уменьшение выплат по налогу на добавленную стоимость.

При определении налоговой базы НДС выручка от реализации товаров, передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов организации, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Финансовые и налоговые органы предлагают налогоплательщикам определять момент возникновения обязательств по НДС без учета наличия на этот момент объекта налогообложения - по дню отгрузки товара (работ, услуг), имущественных прав, что выглядит абсолютно неправомерно.

Из этого можно сделать вывод, что развитие и совершенствование налогового законодательства становится в ряде случаев причиной возникновения новых проблем, требующих, в свою очередь, тщательного анализа специалистами для последующего принятия мер по устранению таких проблем.

Для сумм по налогу на добавленную стоимость необходимо ввести в организации следующие изменения:

1. Введение системы «бережливой производство» – это позволит снизить себестоимость продукции, а, следовательно, за счет снижения цены и размера суммы начисления налога на продаваемую продукцию. При этом на размер вычетов по НДС данная оптимизация никак не скажется. К тому же, важнейшим конкурентным преимуществом производственных компаний является отлаженная производственная система. А «бережливое

производство» – это концепция организации и ведения бизнеса, направленная на повышение эффективности за счет снижения потерь.

2. Использовать система электронного документооборота – это повысит прозрачность внутренней работы предприятия; позволит руководителям наблюдать за статусом документа, на протяжении всех этапов его согласования и утверждения. В дополнение к этому, система электронного документооборота позволяет моментально и легко вызвать не только запрашиваемый файл, но также и полный отчет о том, кто его создал, кто имел к нему доступ и, кто его редактировал.

Введение электронного документооборота позволит избежать ошибок в учете по вине бухгалтера, который первый принимает документ, а также проведение в учете документов, которые неверно оформлены.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юристъ, 2017. – 65 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. Текст. – М.: АБАК, 2016. – 784 с.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть вторая[текст]: офиц. Текст. – М.: АБАК, 2016. – 438 с.
4. О бухгалтерском учете [Текст]: федер. закон от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2016. – ст. 2541
5. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ [Текст]: федер. закон от 23 июля 2013 г. №248-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2016. – ст. 3467
6. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 24 ноября 2014 г. №366-ФЗ // Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171242
7. О порядке применения вычетов по НДС [Электронный ресурс] : письмо Федеральной налоговой службы от 23 июля 2009 г. № 3-1-11/531 // Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_909941
11. Агеева, О.А. Налоговое планирование как способ снижения налоговой нагрузки [Текст] / О.А. Агеева // Консультант бухгалтера. - 2015. - №8. - С. 12
12. Александров, И.М. Налоги налогообложение [Текст] / И.М. Александров – М.: Дашков и К, 2014 – 318 с.
13. Алиев, Б.Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» [Текст] / Б.Х. Алиев – Юнити-Дана, 2016. - 439 с.

14. Бабанин, В.А. Налоговое планирование как необходимый элемент финансовой деятельности предприятия в современных условиях [Текст] / В.А. Бабанин. – Ежемесячный информационно-аналитический журнал Дайджест-финансы, 2015. - № 10 (106). - С. 412
15. Бард, В.С. Налоги в условиях экономической интеграции [Текст] / В.С. Бард, Л.П. Павлова. – М.: Кнорус, 2016 – 311 с.
16. Бармин, Д.А. Совершенствование механизма бюджетно-налогового регулирования экономики России: Автореферат [Текст] / Д.А. Бармин. - Москва. - 2015. - 325 с.
17. Белостоцкая, В.А. Системный подход к измерению налоговой нагрузки [Текст] / В.А. Белостоцкая // Финансы. - №3. - 2016- с. 36
18. Балацкий, Е.Н. Стабильность налоговой системы как фактор экономического роста [Текст] / Е. Балацкий // Общество и экономика. - 2014. - № 2. - 784 с.
19. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения [Текст] / С.В. Барулин // . - М.: Экономист, 2014. - 389 с.
20. Барышников, Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение [Текст] / Н.П. Барышников // Том 1. Издание 3–е.– М.: Информационно–издательский дом «Филин», 2014. – 530с.
21. Барышников, Н.П. В помощь бухгалтеру и аудитору [Текст] / Н.П. Барышников / Авт. – сост. Том 1,2. Изд–е 3–е. – М.: Информационно–издательский дом «Филин», 2015. – 125с.
22. Беликова, Т.С. Все об НДС [Текст] / Т.С. Беликова. – М.: Питер СПб – 2016. – 174 с.
23. Боброва, А. О критерии оптимального налогового бремени [Текст] / А. Боброва. – М.: Общество и экономика - 2015. - № 10-11. - 570 с.
24. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – М.: ЮрайтИздат. - 2016. - 304с

25. Брызгалин, А. Ю. НДС Отражение операций в бухгалтерском учете [Текст] / А.Ю. Брызгалин, А. Г. Головкин. – М.: Омега-Л, 2014. – 80 с.
26. Бупгуева, И.А. Налоговое планирование. Делаем пошаговую оценку эффективности [Текст] / И.А. Бупгуева // Учет. Налоги. Право. -2014. - №18. -С.21-27.
27. Буянов, В.А. Анализ рисков в деятельности предприятия [Текст] / В.А. Буянов // Вопросы экономики. - 2015. -№8. - С.234.
28. Варакса, Н.Г. Налоговый анализ [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. -2015. -№6/212(580). - С.58-63
29. Васильева, М.В. Анализ эффективности управления финансовым результатом деятельности организаций в целях налогового планирования [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. -2015. - №11. - С.54-64
30. Васильева, М.В. Модели налогового планирования и управления прибылью предприятия в современных условиях экономики [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. -2014. - №3. - С.56-63
31. Васильева, М.В. Теоретические аспекты взаимодействия элементов учетно-аналитической системы финансовых результатов и системы налогового планирования деятельности торговых организаций [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. -2015. - №5. - С.74-83
32. Васильева, М.В. Теоретические аспекты налогового планирования в общей системе планирования деятельности предприятия [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. - 2016. - №10. - С.66-77
33. Вахрин, П.И. Финансы [Текст] / П.И. Вахрин, А.С. Нешиной // - М.: Дашков и К, 2014. - 256 с.
34. Викторова, Н.М. НДС Тонкости начисления и уплаты [Текст] / Н.М. Викторова. – Новосибирск: Сибирское университетское издательство, 2014. – 223 с.
35. Вилесова, О.П., Казакова, А.В. Основные начала законодательства о налогах и сборах [Текст] / О.П. Вилесова // Законодательство. М.- № 11. - 2015. - с. 43-50.

36. Власова, М. К. НДС Особенности исчисления и уплаты [Текст] / М.К. Власова. – М.: Экономика и жизнь, 2014. – 180 с.
37. Гаганов, А.Ю. Налог на добавленную стоимость: проблемы правового регулирования [Текст] / А.Ю. Гаганов. – М.:Налоги и налогообложение. – 2015. – № 3 – С. 43-44
38. Горский, И.В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы [Текст] / И.В. Горский. – М.: Финансы и статистика. - 2015. - 45 с.
35. Грищенко, А.В. Оптимизация налогооблагаемой базы [Текст] / А.В. Грищенко // Налоговое планирование, 2014. - №1. - С.3-7
39. Данченко, М.А. Налогообложение: учебное пособие [Текст] / М.А. Данченко // Томск, 2016. - 256 с.
40. Демин, А.В. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность [Текст] / А.В. Демин // Налоговый вестник. - №25. - 2014. – 89 с.
41. Захарьин, В.А. НДС Новое в законодательстве[Текст] / В.А. Захарьин. – М.: Омега-Л – 2016. – 124 с.
42. Касьянова, Ю. В. НДС Просто о сложном [Текст] / Ю.В. Касьянова. – М.: АБАК, 2015. – 384 с.
43. Качур, О.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / О.В. Качур. – М.: КНОРУС, 2014. – 304 с.
44. Клокова, Н. Ф. Типовые ошибки при исчислении НДС [Текст] / Н.Ф. Клокова. – М.: Экономика и жизнь, 2014. – 139 с.
45. Крутякова, Т. Н. НДС: вычеты и счета фактуры [Текст] / Т.Н. Крутякова. – М.: АйСи Групп, 2014 – 230 с.
46. Крутякова, Т.Н. НДС Сложные вопросы [Текст] / Т.Н. Крутякова. – М.: АйСи Групп, 2015. – 257 с.
47. Крылова, М.А. Экономические аспекты налогообложения прибыли предприятий в России и за рубежом [Текст] / Крылова М.А. // Молодой ученый. - 2014. - №13. – С. 238-240
48. Кузнецова, М.Ф. НДС в примерах [Текст] / М.Ф. Кузнецова. – М.: Налог-Инфо – 2014. – 228 с.

49. Лебедев, И.А. Как избежать ловушек при исчислении НДС [Текст] / И.А. Лебедев. – М.: Бератор-Пресс, 2016 – 245с.
50. Лермонтов, Ю.В. НДС Правоприменительная практика[Текст] / Ю.В. Лермонтов. – М.: Налоговый вестник. – 2014. – 339 с.
51. Лыкова, Л. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для бакалавриата и магистратуры [Текст] / Л.Н. Лыкова // ЮРАЙТ. - 2014. - 125 с.
52. Любушин, Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: Учебное пособие. - 2- изд., перераб. и доп. / Н.П. Любушин. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2014. – 448 с.
53. Мешалкин, В. Ю. Налоговые споры НДС и налог на прибыль [Текст] / В. Ю. Мешалкин. – М.: АйСи Групп, 2015. – 306 с.
54. Миляков, Н.В. Налог на добавленную стоимость[Текст]: учебно-практическое пособие / Н.В. Миляков. – М.: КноРус, 2015 - 208с.
55. Миронова, О.А., Ханафеев, Ф.Ф. Налоговое администрирование [Текст] / О.А. Миронова. – М.: Омега-Л – 2014. – 288с.
56. Митрофанова, И. А. Актуальность применения зарубежного опыта налогообложения предприятий в российских условиях [Текст] / И. А. Митрофанова, Г. Г. Плешаков // Молодой ученый. — 2016. - №7. - С. 21-228.
57. Милаков, И.С. Путь от налоговой оптимизации до налогового преступления [Текст] / И.С. Милаков // Горячая линия бухгалтера. - 2015. - №20. - С.19-21
58. Нестеров, В.В. Сущность налога, его общественное назначение [Текст] / В.В. Нестеров // Налоговый вестник. - 2016. - 49с.
59. Пансков, В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития [Текст] / В.Г. Панков. - М.: Международный центр финансово-экономического развития. -2015. - 58 с.
60. Перов, А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение [Текст]: Учебное пособие / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. - М.: Юрайт-Издат. - 2014. — 720 с.

61. Петров, М.А. Налоговая система и налогообложение в России [Текст] / М.А. Петров. – М.:Феникс, 2015 – 403 с.
62. Петухова, Н.Е. История Налогообложения в России IX-XX вв.[Текст] / Н.Е. Петухова. – М.: Вузовский учебник, 2014. – 416с.
63. Поляк, Г.Б., Романов А.Н. Налоги и налогообложение [Текст] / Г.Б. Поляк. – М.: ЮНИТИ, 2015 – 400с.
64. Поляк, Г.Б. Финансы [Текст] / Г.Б. Поляк. - М.: МЦФЭР. - 2016. - 267 с.
65. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов [Текст] / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 253с.
66. Русакова, И.Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов [Текст] / И.Г. Русакова. - М.: ЮНИТИ. - 2014. – 705 с.
67. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: Учебник. – 3- е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 425 с.
68. Самсонов, И. Я. Типичные ошибки при расчете НДС НДС ЕСН и налога на прибыль [Текст] / И.Я. Самсонов. – М.: ГроссМедиа, 2015. – 258с.
69. Севостьянов, С. А. НДС Простые решения сложных задач [Текст]/ С.А. Севостьянов. – М.: Налоговый вестник, 2015. – 295 с.
70. Соколова, А. Д. НДС [Текст] / А.Д. Соколова. – М.: Эксмо – 2015 – 272 с.
71. Сотникова, Л. В. Первичный документ как аргумент в налоговом споре [Текст] / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. - 2014. - 364 с.
72. Синельников, С.К. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития [Текст] / С.К. Синельников // Налоговый вестник. - 2015. - 62 с.
73. Сапрыкина, Т. В. Налог на добавленную стоимость: проблемы и перспективы [Текст] / Т.В. Сапрыкина, К.А. Корниенко. // Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем: сборник материалов IV Международной научно-практической конференции. – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2016. – с. 73-76.

74. Сапрыкина, Т. В. Налог на добавленную стоимость в системе налоговых платежей [Текст] / Т.В. Сапрыкина, К.А. Корниенко. // Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем: сборник материалов V Международной научно-практической конференции. – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2017. – с. 72-75.

75. Корниенко, К. А. История возникновения и развития НДС в мире и в России [Текст] / К.А. Корниенко. - Актуальные проблемы развития национальной и региональной экономики: сборник научных трудов VIII Международной научно-практической конференции для студентов, магистрантов, аспирантов и молодых ученых, посвященной 20-летию Института экономики НИУ «БелГУ». – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2017. – С. 331-335.

76. Стародубцева, И. Г. НДС Сложные вопросы [Текст] / И.Г. Стародубцева. – М.: Налог-Инфо, 2014. – 294 с.

77. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина.; под общ. ред. Тарасовой В.Ф.- изд. 3-е перераб. – Москва: КНОРУС, 2016. – 496с.

78. Уткина, С.А. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / С.А. Уткина // Изд-во: Питер. - 2016. - 216 с.

79. Фадеев, Ю. С. Счета – фактуры Порядок оформления и использования в целях получения вычетов по НДС [Текст] / Ю.С. Фадеев – М.: Эксмо, 2014. – 224 с.

80. Феоктистов, И.П. Расходы фирмы. Бухгалтерский и налоговый учет. Полное практическое руководство [Текст] / И.П. Феоктистов // Изд-во: ГроссМедиа: РОСБУХ. - 2015. - 241 с.

81. Филина, Ф. А. Как вернуть НДС Вычеты и возмещение[Текст] / Ф.А. Филина. – М.: ГроссМедиа – 2014. – 154 с.

82. Филина, Ф.Н., Толмачева И.А. Налог на добавленную стоимость ответы на все спорные вопросы [Текст] / Ф.Н. Филина. – М.: Гросс Медиа, 2015 – 413с.

83. Фрейтак, Н.К. НДС Нормы действия ситуации [Текст] / Н.К. Фрейтак. – М.: ФБК-Пресс ИД – 2015 – 252 с.
84. Чайковская, Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. 6-е изд., перераб. и доп [Текст] / Н.В. Чайковская. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и КО». - 2016. -249 с.
85. Черник, Д.Г., Майбуров И.А., Литвиненко А.Н. Налоги [Текст] / Д.Г. Черник. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 479 с.
86. Шаров, А.С. Законодательство о налогах и сборах в судебных актах [Текст] / А.С. Шаров // УМЦ. - 2014. - 942 с.
87. Шаталов, С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы [Текст] / С.Д. Шаталов // - М.: МЦФЭР. - 2014. - 206с.
88. Хацела, Н. Положительные изменения в Налоговом кодексе по всем налогам [Текст] / Н. Хацела // Финансы и кредит. — 2014. — № 8. — С. 47–50.
89. Черник, Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы [Текст] / Д.Г. Черник // Финансы и кредит. — 2016. — № 6. — С. 34–35.
90. Шувалова, Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие [Текст] / Е.Б. Шувалова // ЕАОИ. - 2015. – 193 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ