

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВЗИМАНИЯ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УДК 336.226

Назарова Ю.Ю., студент

Истомина Ю.В. ассистент кафедры «Финансовых
рынков и страхования»

Уральский федеральный университет
имени первого Президента России
Б.Н.Ельцина

Аннотация: Людям всегда интересно знать, из чего складывается цена на приобретаемый ими товар. Одной из составляющих цены является косвенный налог, размер которого скрыт от нас. В данной статье авторы рассматривают назначение косвенных налогов, а так же затрагивают вопросы их взимания.

Ключевые слова: косвенные налоги, акциз, налог на добавленную стоимость.

Abstract: People are always interested to know what there is a price on their purchases. One of the components is an indirect tax rates, the size of which is hidden from us. In this article, the authors discuss the assignment of indirect taxes, as well as address issues which they are levied.

Keywords: indirect taxes, excise tax, value added tax.

Косвенные налоги – налоги на товары и услуги, устанавливаемые центральными и местными органами власти в виде надбавок к цене товаров или тарифу на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщиков. Производители и продавцы выступают в роли сборщиков косвенных налогов, уполномоченных на то государством, а покупатель становится плательщиком косвенного налога.

Основными видами косвенных налогов являются:

Акциз – вид косвенного налога, устанавливаемый преимущественно на предметы массового потребления (табак, вино и др.) внутри страны, в отличие от таможенных платежей, несущих ту же функцию, но на товарах, доставляемых из-за границы, а также коммунальные, транспортные и другие распространенные Услуги;

Налог на добавленную стоимость – вид косвенного налога; форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации;

Косвенные налоги переносятся на конечного потребителя в зависимости от степени эластичности спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньшая часть налога перекладывается на потребителя, а большая уплачивается

за счет прибыли. В долгосрочном плане эластичность предложения растет, и на потребителя перекладывается все большая часть косвенных налогов.

В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов может привести к сокращению потребления, а при высокой эластичности предложения – к сокращению чистой прибыли, что вызовет сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности.

Косвенные налоги при умелом их использовании – эффективные финансовые инструменты регулирования экономики. Они характеризуются быстрыми поступлениями, что в свою очередь дает возможность использовать эти средства на финансирование расходов. Так как косвенными налогами облагаются товары народного потребления и услуги, а отсюда и вероятность их полного или почти полного поступления, так как товары народного потребления пользуются постоянным спросом.

Кроме того, вследствие более-менее равномерного потребления, косвенные налоги снимают напряжение в межрегиональном распределении доходов местных бюджетов.

Косвенные налоги имеют непосредственное влияние на само государство. Используя все свои возможности, оно должно способствовать развитию производства и тем самым увеличить объем реализации, следовательно, и поступлений в бюджет. То есть, можно утверждать, что косвенные налоги играют стимулирующую роль. Государство посредством косвенных налогов может регулировать процесс потребления.

Далее рассмотрим подробнее крупнейший среди косвенных налогов - налог на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость (НДС) – это форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованной продукции, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

В результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретаемого им блага. Однако в бюджет эта сумма начинает поступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части стоимости, «добавленной» к стоимости приобретённых сырья, работ и (или) услуг, необходимых для производства, уплачивает в бюджет каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги на различных стадиях.

Налоговая ставка НДС в России составляет 18 % и применяется по умолчанию, если операция не входит в перечень облагаемых по ставке 10 % или в перечень со ставкой 0 %.

НДС является очень важным аспектом для работы предприятий. Если покупатель также является плательщиком НДС (то есть покупает облагаемые налогом товары или услуги для использования в производстве других товаров или услуг), он при расчете общей суммы своих обязательств перед бюджетом имеет право вычесть из суммы налога, полученной от покупателя, сумму налога, который он уплатил своему поставщику за облагаемые налогом товары,

работы или услуги. Это позволяет избежать каскадного эффекта, то есть многократного взимания налога с одной и той же стоимости. В современной экономике при производстве товаров или предоставлении услуг происходит множество затрат, поэтому наличие каскадного эффекта может привести к существенному увеличению суммы выплачиваемого налога.

Так как начисление НДС – сложный процесс, часто могут возникать спорные моменты. Я предлагаю рассмотреть ситуацию, с которой мне довелось ознакомиться, когда предприятию доначислили НДС неправомерно. Возможно, этот пример послужит хорошим подспорьем читателям, если кому-то доведется столкнуться с подобной проблемой.

Проблема связана с доначислением НДС по полученным от поставщика бонусам.

Согласно Решению по результатам налоговой проверки, предприятие не произвело корректировку своих налоговых обязательств путем восстановления НДС при получении от поставщика бонусов стимулирующего характера за выполнение условий договора поставки.

По данному основанию налогоплательщику доначислен НДС, а также он был привлечен к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ [1]. Однако налогоплательщик считает, что выводы налогового органа являются неправомерными, противоречащими сложившейся судебной арбитражной практике.

Для опровержения выводов налогового органа, был проведен анализ их решения, и выявлены следующие факты:

1. Налоговый орган, доначисляя НДС, в обоснование своей позиции ссылается на Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11637/11[2].

При этом проверяющие органы не учитывают письмо ФНС России от 18.09.2012 № ЕД-4-3/15464@, согласно которому:

«Квалификация премии (вознаграждения) в качестве формы торговой скидки должна производиться с учетом положений вышеуказанного Постановления Президиума ВАС РФ в каждом конкретном случае с учетом условий соответствующих договоров в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации».

В тоже время, налоговый орган, ссылаясь на позицию Президиума ВАС РФ, не учел в данном случае условия Договора поставки в части предоставления бонусов, скидок и премий.

Во-первых, договор поставки четко разграничивает как определение «бонус», «скидка» и «премия», так и условия их предоставления.

А) В договоре поставки предусмотрено, что поставщик продает продукцию по ценам для официальных покупателей, действующим на день выставления счета на соответствующую Договорную продукцию. По решению поставщика в соответствии с действующей маркетинговой политикой могут быть предоставлены Бонусы (Премии) и, или Скидки в отношении договорной продукции.

Бонусом (премией) в контексте настоящего Соглашения считается сумма, которая может быть выплачена покупателю на условиях и в порядке, определенных в приложении к настоящему договору. В частности приложением определены условия и порядок предоставления бонусов (премий) и скидок на товар,

Если обратиться к понятию «скидка», то это уменьшение базовой (начальной) цены товара (услуги), подлежащего продаже в соответствии с заключенными контрактами.

«Бонус» - дополнительное вознаграждение, премия, поощрение.

«Премия» - (от лат. praemium - награда) - одна из форм поощрения за достижения в различных видах деятельности.

Из определений, данных в Договоре поставки, следует вывод о том, что в отличие от скидки, при предоставлении бонуса, премии, не происходит уменьшения стоимости товара, что исключает возможность применения положений п. 3 ст. 168 НК РФ [1].

Б) Приложениями Договора поставки определены условия и порядок предоставления бонусов (премий) и скидок

Перечень бонусов, перечисленных в Приложениях Договора поставки свидетельствует о том, что бонусы (премии) были предусмотрены за выполнение утвержденных поставщиком стандартов качества (менеджмент, маркетинг, архитектура и оснащение, организация продаж, правильное использование заказов, обоснованность выставления рекламаций, своевременность платежей, повышение квалификации специалистов, за выполнение стандартов продаж и плана продаж и др.), что даже косвенно никак не связано с ценой товара.

Это означает, что поставщик, ограничив размер бонуса (премии), не установил его зависимости от роста поставок (продаж) (никак не связано с ценой товара).

В) Из Приложения к Договору поставки бонус начисляется исходя из количества набранных баллов, которые, в свою очередь, обусловлены уровнем менеджмента, квалификации, оснащения, архитектуры, маркетинга (никак не связано с ценой товара);

Исходя из вышеизложенного, экономический смысл установленных бонусов заключается не в увеличении продаж (поставок) товара, а в том, чтобы «дисциплинировать» покупателя на соблюдение установленных поставщиком планов.

В постановлении ФАС Уральского округа от 27.01.2014 № Ф09-14380/13 по делу № А71-2375/2013 была рассмотрена ситуация, в которой покупатель действовал в рамках соглашения с поставщиком и которому были предоставлены бонусы в том же порядке и на тех же основаниях.

ФАС Уральского округа при этом пришел к выводу о том, что:

«Размер всех видов установленных премий не связан непосредственно с увеличением объемов реализации приобретаемого налогоплательщиком товара; предоставление премий налогоплательщику не уменьшает цену

приобретаемого им товара, в связи с чем у налогового органа отсутствовали основания для применения подп. 4 п. 3 ст. 170 Кодекса и уменьшения суммы НДС, заявленной налогоплательщиком к возмещению за 2011 г., а также доначисления НДС, начисления соответствующих пеней, штрафов»[1].

Таким образом, Договор поставки и приложение к нему, не содержат условий о предоставлении покупателю предусмотренных бонусов (премий), которые бы уменьшали цену товара.

Во-вторых, поставщик, ограничив размер бонусов, не установил динамики их роста в зависимости от роста поставок (продаж).

Расчет бонуса (премии) за выполнение стандартов качества производится на основании оценки выполнения стандартов и требований по организации работы магазина покупателя, выполнения требований по архитектурной и маркетинговой деятельности, всесторонних требований по персоналу. Указанные показатели, в свою очередь, определяются в зависимости от полученных ответов потребителей. (Постановление ФАС от 27.01.2014г. № Ф09-14380/13).

Учитывая вышеизложенное, налогоплательщик полагает, что проверяющими не проанализирована различная экономическая природа скидок и бонусов (премий), предусмотренных договором поставки, не изучены хозяйственные взаимоотношения между покупателем и поставщиком, так как выплата бонусов(премий) направлена прежде всего на соблюдение установленных стандартов.

7. Налоговым органом не учтено, что при выставлении бонуса (премии) поставщик цену на поставленные покупателю товары не изменял, корректировочные документы по цене поставленных покупателю товаров не выставял, налогооблагаемую базу по НДС после выставления бонусов (премий) не корректировал.

Во-первых, для восстановления покупателем ранее принятого НДС к вычету в случае уменьшения цены товара необходимо наличие хотя бы одного из следующих документов:

- 1.соглашение об уменьшении стоимости приобретенного товара;
- 2.корректировочный счет-фактура, выставленный продавцом и направленный в адрес покупателя.

Во-вторых, порядок изменения условий договора предусмотрен положениями гл. 29 Гражданского кодекса РФ (далее по тексту – ГК РФ)[3].

В соответствии с п.1 ст. 450 ГК РФ изменение договора возможно по соглашению сторон [3].

Согласно п. 1 ст. 452 ГК РФ соглашение об изменении договора совершается в той же форме, что и договор [3].

В случае изменения договора, согласно п. 3 ст. 453 ГК РФ, обязательства считаются измененными с момента заключения соглашения сторон об изменении, если иное не вытекает из соглашения» [3].

В п. 3 письма ВАС РФ от 20.03.1995 № С-1-7/ОП-159 также сказано, что:

«В соответствии со статьей 65 Основ гражданского законодательства (в настоящее время п. 2 ст. 424 ГК России) изменение цены договора после его заключения допускается лишь в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке» [3].

Системное толкование приведенных выше положений действующего законодательства позволяет сделать следующие выводы:

во-первых, по общему правилу, после заключения договора условие о цене не подлежит изменению, исключения могут быть установлены законом или договором.

во-вторых, по общему правилу, все изменения к договору после его заключения должны совершаться в той же форме, что и договор.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации изменение цены поставленного товара должно было быть оформлено посредством составления письменного соглашения.

За проверяемый период покупателем и поставщиком на сумму бонусов и премий подобных соглашений, свидетельствующих о снижении стоимости товаров (изменении цены), не заключалось.

В-третьих, на основании предоставленного документооборота, при получении бонусов и премий оснований для восстановления налогоплательщиком НДС не возникало, так как не вносилось изменений в первичные документы, корректировочные счета-фактуры не выставлялись.

3. Стороны договора поставки установили систему поощрительных выплат в виде бонусов и скидок, определив, что только скидки изменяют цены поставляемых товаров. Соответственно выплата бонусов не изменяет такую цену и не влияет на исчисление НДС».

Таким образом, учитывая судебную практику, в отсутствие доказательств изменения сторонами стоимости товаров, а также получения покупателем первичных документов об уменьшении стоимости приобретенных товаров и корректировочных счетов-фактур, на заявителя в данном случае не может быть возложена обязанность по восстановлению ранее правомерно принятого к вычету налога в части полученных от поставщика бонусов (премий) со ссылкой на положения пп.4 п. 3 ст. 170 НК РФ [1].

4. Требование налогового органа о корректировке стоимости товара, оприходованного покупателем и включенного в счета-фактуры, выставленные поставщиком, противоречит ключевым принципам налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Обязанность покупателя, предусмотренная п. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ, уменьшить сумму "входного" НДС, корреспондирует указанной в пункте 13 ст. 171 НК РФ обязанности продавца уменьшить сумму реализации ("исходящий" НДС). Налоговым законодательством не предусмотрена автоматическая корректировка сумм налоговых вычетов по НДС без выставления поставщиками соответствующих корректировочных (исправленных) счетов-фактур [1].

Поэтому, если продавец не уменьшает сумму реализации, которая производится только после внесения исправлений в первичные документы и выставления корректировочного счета-фактуры, то у покупателя не возникает обязанности восстановить сумму вычета по НДС.

Так, согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг). В силу пункта 1 статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога на добавленную стоимость к вычету. При этом исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода [1].

Кроме того, налог на добавленную стоимость является косвенным налогом.

В полном соответствии с законодательством покупатель уплатил поставщику налог на добавленную стоимость, предъявленный согласно выставленным обществу счетам-фактурам, и заявило его к налоговому вычету.

Поставщик, в свою очередь, уплатил НДС со стоимости реализованного покупателю товара, что не оспаривается инспекцией.

При таких обстоятельствах решение налогового органа о доначислении обществу НДС приводят к двойному налогообложению одних и тех же сумм у покупателя и у поставщика, что противоречит законодательству РФ.

Для подтверждения вышеизложенных тезисов, предприятие выиграло спор с налоговой инспекцией.

В налоговой системе нашей страны могут встречаться спорные вопросы, которые приводят к возникновению множества острейших проблем, касающихся взаимоотношений налогоплательщиков и проверяющих органов. Для того, чтобы избежать подобных случаев, налогообложение должно быть справедливым (всеобщее обложение и равномерность распределения между гражданами в зависимости от их дохода), определенным (сумма, способ и средство платежа должны быть заблаговременно известны налогоплательщику), удобным, экономным (система налогообложения должна быть наиболее рациональной, иметь минимальные издержки своего функционирования), а так же не должно быть допущено двойное налогообложение.

Используемая литература:

1. Налоговый кодекс РФ. Часть первая в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 N 118-ФЗ
2. Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11637/11
3. Гражданский кодекс РФ. Часть первая в ред. Федеральных законов от 05.05.2014 N 124-ФЗ