

УДК 34:336.221

Алексей Владимирович Дерюжков
соискатель 2-го года обучения каф. хозяйственного права
Белорусского государственного университета

Aliaksei Dzeruzhkov
Applicant of the Second Year of Study
of Belarusian State University
e-mail: Alexdv.gorki@yandex.ru

ЮРИДИЧЕСКАЯ ДЕФИНИЦИЯ ТЕРМИНА «КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ» И ПРАВОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

Проведен анализ основных и факультативных признаков косвенных налогов, на основании которого дано их интенсиональное определение. Описаны правовые позиции субъектов налоговых отношений при обложении налогом на добавленную стоимость, таких как налоговый посредник и фактический плательщик. Разработаны рекомендации по устранению пробелов в налоговом законодательстве Республики Беларусь, позволяющие минимизировать количество нарушений при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость, а также снизить влияние факторов недобросовестности и низкой расчетной дисциплины на финансовое состояние участников налоговых отношений.

Ключевые слова: налоговое право, налоговые вычеты, ставки налогов, фактический плательщик, налоговый посредник, косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, Налоговый кодекс.

Legal Definition of the Term «Indirect Taxes» and Legal Status of Subjects of Tax Relations in Value Added Taxation

This article analyzes the main and optional features of indirect taxes, on the basis of which an insional definition of indirect taxes is given. The legal positions of the subjects of tax relations in the taxation of value added tax, such as the tax intermediary and the actual payer, are determined. Recommendations have been developed to eliminate gaps in the tax legislation of the Republic of Belarus, which allow minimizing the number of violations in the calculation and payment of value added tax, as well as reducing the impact on the financial condition of participants in tax relations by the factor of dishonesty and low settlement discipline.

Key words: tax law, tax deductions, tax rates, actual payer, tax intermediary, indirect taxes, value added tax, Tax Code.

Введение

Одним из главных факторов, влияющих на гармоничное развитие государства, считается сбалансированность бюджета, когда источники формирования доходной его части являются достаточными для поддержки экономики страны, осуществления расходов на поддержание суверенитета, содержания органов власти, финансирования социальных программ (образование, социальная защита, здравоохранение и др.). Основным источником доходной части бюджета большинства экономически развитых стран признаются налоговые поступления. Не является исключением и бюджет Республики Беларусь: в соответствии с прило-

жением 2 к Закону Республики Беларусь № 231-3 от 30.12.2022 «О республиканском бюджете на 2023 год» [1] доходы бюджета от налоговых поступлений должны составить 67,1 %. Наибольший удельный вес в налоговых поступлениях на протяжении всего периода применения в Республике Беларусь занимает налог на добавленную стоимость – 60,3 % (13 486 481 200 руб. – плановый показатель на 2023 г). Собираемость его напрямую зависит от законодательно установленных норм и отсутствия возможности их неоднозначного толкования. Поэтому вопрос правового регулирования налога на добавленную стоимость является весьма актуальным.

Предметом правового регулирования налога на добавленную стоимость является совокупность общественных отношений, на которые направлено действие специальных юридических средств и методов, а именно

Научный руководитель – Юлия Петровна Гаврильченко, доктор юридических наук, профессор кафедры хозяйственного права Белорусского государственного университета

на общественные отношения, возникающие на стадиях установления, исчисления, уплаты в бюджет, контроля и распределения налога на добавленную стоимость.

Сегодня основными проблемами в юридической терминологии являются понимание налога на добавленную стоимость как юридической категории, установление правовой позиции субъектов налоговых отношений, возникающих при обложении добавленной стоимости. Налог на добавленную стоимость относится к категории косвенных налогов. Однако понятие косвенных налогов, несмотря на широкое распространение их и применение в действующем законодательстве Республики Беларусь, не определено. Законодатель ограничился определением налога в широком смысле этого слова: в соответствии с п. 1 ст. 6 Налогового Кодекса Республики Беларусь (Общая часть) [2] налогом признается обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты. Кроме того, Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Общая часть) (в редакции закона Республики Беларусь от 18.10.2016 г. № 432-3) [3] содержал экстенциональное определение косвенных налогов, которыми признавались налог на добавленную стоимость и акцизы. Это определение не учитывало всей специфики налога на добавленную стоимость и, как следствие, в должной мере не позволяло определить предмет правового регулирования и правовое положение субъектов налоговых отношений.

Основная часть

Для формулирования определения косвенных налогов и, в частности, налога на добавленную стоимость, необходимо выделить и проанализировать существенные признаки косвенных налогов. Существенные признаки объекта составляют его сущность и поэтому входят в содержание его определения [4]. Косвенным налогам присущи общие и факультативные признаки.

К общим признакам можно отнести:

- 1) *обязательность*;
- 2) *индивидуальность*;

3) *безвозмездность*;

4) *денежная форма оплаты*;

5) *отчуждение части имущества в доход бюджета (государства)*.

Факультативные признаки косвенных налогов:

1) *носителем налоговой нагрузки является конечный потребитель*;

2) *связь фактического носителя налога с государством (бюджетом) через посредника*;

3) *объект косвенных налогов – реализуемые ценности, оказываемые услуги, выполняемые работы*;

4) *величина косвенных налогов зависит от цен на товары и их видов (тарифов)*;

5) *возникают на стадии реализации (передачи) ценностей, выполнения работ (оказания услуг)*;

6) *носят преимущественно скрытый характер*.

Проанализировав эти признаки, можно определить косвенные налоги как *обязательные, индивидуальные, безвозмездные платежи, взимаемые с конечных потребителей материальных ценностей (работ, услуг) в доход государства через посредников, на размер которых влияет вид товара (работы, услуги) и его цена*. Данное определение косвенных налогов, в т. ч. налога на добавленную стоимость, является интенциональным и реальным.

Исходя из сформулированного выше определения косвенных налогов, к которым относится и налог на добавленную стоимость, к участниками налоговых отношений можно отнести *государство (бюджет), плательщика (конечного потребителя) и посредника (продавца товаров, работ, услуг)*.

В настоящее время налоговое законодательство Республики Беларусь в качестве участников отношений по исчислению и взиманию налога на добавленную стоимость определяет государство (бюджет) и плательщика (продавца товаров, работ услуг). При этом следует учитывать, что плательщик по своей сути и исходя из данного нами определения косвенных налогов является посредником между фактическим плательщиком и бюджетом. В подтверждение доводов, что плательщик, который признается таковым в соответствии со ст. 112 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть) [5] выполняет роль по-

средника, можно привести содержание ч. 1 ст. 130 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть), которая указывает, что при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по свободным отпускным ценам (с учетом акцизов для подакцизных товаров) или тарифам плательщик в цене (тарифе) товаров (работ, услуг), имущественных прав обязан предъявить покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога на добавленную стоимость. Другими словами, плательщик исчисляет, предъявляет конечному потребителю и перечисляет сумму налога на добавленную стоимость в бюджет. Отсюда полагаем, что налогового посредника можно определить как юридическое лицо, которое исчисляет и предъявляет фактическому плательщику налог на добавленную стоимость и в силу налогового законодательства приобретает обязательство по перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость.

Что касается фактического плательщика налога на добавленную стоимость, то его правовые позиции как субъекта налоговых отношений действующим законодательством Республики Беларусь не определены. Отсутствие правовых норм, определяющих юридическое положение фактического плательщика налога на добавленную стоимость, исключает этого участника из налоговых отношений, несмотря на то что фактический плательщик является источником для уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет и играет ключевую роль в пополнении доходной части бюджета. Следовательно, возникает пробел в налоговом праве. Нельзя не согласиться с О. Е. Кутафиним, что «пробелы в праве – явление ненормальное, свидетельствующее об упущениях в нормативном регулировании. Поэтому необходимо делать все возможное для их скорейшего устранения путем пересмотра отдельных положений нормативных актов, внесения в них дополнений и изменений» [6].

Для определения фактического плательщика налога на добавленную стоимость необходимо выяснить, в какой момент возникает обязанность по уплате налога с учетом действующего законодательства и определить объект налогообложения.

Моментом возникновения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в отличие от прямых налогов является событие – реализация или безвозмездная передача, когда такая передача в соответствии с законодательством признается объектом налогообложения. За все время применения налога на добавленную стоимость в Республике Беларусь определение момента реализации всегда вызывало трудности. Сложность заключалась в применении разных подходов признания доходов хозяйствующими субъектами.

Существовало два противоположных по экономической сущности определения момента реализации и признания выручки. Первый подход («по отгрузке») предполагал признание выручки и определение момента реализации после передачи материальных ценностей, оказания услуг (выполнения работ) вне зависимости от оплаты. Второй подход («по оплате») предполагал признание выручки и определения момента реализации после проведения оплаты за материальные ценности, оказанные услуги (выполненные работы) вне зависимости от отгрузки (выполнения работ, оказания услуг).

Наличие неоднозначности определения момента реализации и признания выручки от реализации негативно сказывалось на исполнении доходной части, а также затрудняло контроль за исчислением и уплатой налогов в бюджет плательщиками, затрудняло планирование поступлений в бюджет. В настоящее время в соответствии с подп. 1.1 п. 1 ст. 115 Налогового Кодекса Республики Беларусь объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь. В соответствии с п. 17 инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов от 30 сентября 2011 г. № 102, оборотом по реализации (выручкой) продукции, товаров в бухгалтерском учете продавца признается следующее:

1) покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;

2) сумма выручки может быть определена;

3) организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

4) расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены [7].

Продукция (товары) признается реализованной, независимо от факта поступления денежных средств за переданную продукцию (товары) на счет продавца. После законодательного закрепления указанной выше нормы были урегулированы вопросы определения момента реализации и возникновения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, исключена возможность двойного их определения, увеличена собираемость налога на добавленную стоимость, повышена эффективность налогового контроля, а также появилась возможность осуществлять более точное планирование доходов и расходов бюджета. Другими словами, совершенствование законодательства улучшило позиции бюджета как одного из участников налоговых отношений. Для другой стороны – плательщика – положение ухудшилось.

Во первых, плательщик потерял право выбора момента реализации и признания выручки.

Во-вторых, реальное (денежное) обязательство продавца по перечислению предъявленного налога на добавленную стоимость в бюджет обусловлено возможным (перспективным) получением от покупателя возмещения стоимости реализованной продукции с учетом наценок и надбавок и предъявленного налога на добавленную стоимость.

При идеальных условиях – соблюдении продавцом и покупателем всех договорных обязательств по оплате, их добросовестности – определение фактического плательщика (покупателя) не представляет дискуссионного вопроса, т. к. действующее законодательство достаточно четко определяет порядок начисления и перечисления налога на добавленную стоимость: финансовая нагрузка ложится на покупателя. Однако существует как минимум две причины, по которым необходимость правового позиционирования фактического плательщика является актуальной:

1) наличие недобросовестных покупателей с низкой расчетной дисциплиной;

2) наличие нормативно-правовых актов государства, которые дают право определенной группе организаций на законных основаниях производить расчеты за приобретенные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги в нарушение договорных сроков оплаты с отсрочкой и дальнейшей рассрочкой платежей (например, такие льготы установлены Указом Президента Республики Беларусь № 399 от 08.10.2018 «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных организаций» [8]). При включении областными исполнительными комитетами сельскохозяйственных организаций в списки нуждающихся в финансовом оздоровлении данным организациям предоставляется отсрочка погашения задолженности на 3 года с последующей рассрочкой на 5 лет (ч. 2 подп. 1.2 п. 1) [8].

Таким образом, складывается ситуация, когда продавец как плательщик налога на добавленную стоимость перечисляет суммы налога за счет собственных средств, отвлекая их из оборота, а при их недостаточности несет риски и обязательства, связанные с неуплатой налога на добавленную стоимость. Покупатель (фактический плательщик) за свою недобросовестность несет ответственность только перед продавцом в рамках гражданского права. Финансовая нагрузка при этом ложится на продавца, которого мы уже определили как налогового посредника.

Одновременно с принятием к учету поступивших материальных ценностей, имущественных прав, работ (услуг) фактический плательщик приобретает право на уменьшение налога на добавленную стоимость (налоговый вычет), подлежащего к перечислению в результате проведения хозяйственных операций, в которых фактический плательщик выступает продавцом. При этом право на применение реальных (денежных) вычетов не зависит от исполнения реальных (денежных) обязательств по оплате продукции (товаров), работ (услуг).

На основании проведенного анализа причин возникновения и значимости конечного потребителя как источника для оплаты налога на добавленную стоимость, его роли в исполнении доходной части бюджета фактического плательщика налога на добавленную стоимость можно определить как

организацию или физическое лицо, которые являются источником оплаты косвенных налогов.

Заклучение

Проведенное исследование позволило дать определение косвенных налогов, которое должно быть закреплено в налоговом законодательстве, поскольку определение юридических позиций «фактический плательщик» и «налоговый посредник» позволит дифференцировать эти субъекты налоговых отношений, возникающих при обложении налогом на добавленную стоимость.

Также считаем необходимым юридически закрепить понятия «фактический плательщик» и «налоговый посредник» с определением их прав и обязанностей, что исключит возникновение реального (денеж-

ного) обязательства по уплате предъявленного налога на добавленную стоимость при перспективном (возможном) получении экономической выгоды от проведения хозяйственной операции у налогового посредника, а также сократит риски уменьшения реального (денежного) налогового обязательства при отсутствии реальных (денежных) расходов по оплате предъявленного налога у фактического плательщика.

Кроме того, такое изменение позволит минимизировать случаи неуплаты налога на добавленную стоимость по причине низкой расчетной дисциплины покупателей и увеличит размер поступлений налога на добавленную стоимость вследствие исключения налоговых вычетов, не оплаченных и принятых к учету по бестоварным бухгалтерским первичным документам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О республиканском бюджете на 2023 год [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 30 дек. 2022 г., № 231-З // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.
2. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2021 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.
3. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 18.10.2016 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.
4. Аристотель. Аналитики первая и вторая : пер. с др.-греч. / Аристотель ; под ред. М. Иткина. – М. : Госполитиздат, 1952. – 438 с.
5. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 дек. 2009 г., № 71-З : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2021 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.
6. Кутафин, О. Е. Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве / О. Е. Кутафин // *Lex russica* (Рус. закон). – 2007. – Т. 66, № 4. – С. 610–622.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов, 30 сент. 2011 г., № 102 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.
8. О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных организаций [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 8 окт. 2018 г., № 399 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

REFERENCES

1. O rjespublikanskom biudzhetie na 2023 god [Eliektronnyj riesurs] : Zakon Riesp. Bielarus', 30 diek. 2022 g., № 231-Z // ETALON. Zakonodatie'l'stvo Riespubliki Bielarus' / Nac. centr pravovoj inform. Riesp. Bielarus'. – Minsk, 2023.

2. Nalogovyj Kodeks Rjespubliki Bielarus' (Obshchaja chast') [Elektronnyj riesurs] : 19 diek. 2002 g., № 166-Z : priniat Palatoj predstavitieliej 15 nojab. 2002 g. : odobr. Sovietom Rjesp. 2 diek. 2002 g. : v ried. Zakona Rjesp. Bielarus' ot 31.12.2021 g. // ETALON. Zakonodatiel'stvo Rjespubliki Bielarus' / Nac. centr pravovoj inform. Rjesp. Bielarus'. – Minsk, 2022.

3. Nalogovyj Kodeks Rjespubliki Bielarus' (Obshchaja chast') [Elektronnyj riesurs] : 19 diek. 2002 g., № 166-Z : priniat Palatoj predstavitieliej 15 nojab. 2002 g. : odobr. Sovietom Rjesp. 2 diek. 2002 g. : v ried. Zakona Rjesp. Bielarus' ot 18.10.2016 g. // ETALON. Zakonodatiel'stvo Rjespubliki Bielarus' / Nac. centr pravovoj inform. Rjesp. Bielarus'. – Minsk, 2022.

4. Aristotiel'. Analitiki piervaja i vtoraja : pier. s dr.-griech. / Aristotiel'; pod ried. M. Itkina. – M. : Gospolitizdat, 1952. – 438 s.

5. Nalogovyj Kodeks Rjespubliki Bielarus' (Osobiennaja chast') [Elektronnyj riesurs] : 29 diek. 2009 g., № 71-Z : priniat Palatoj predstavitieliej 11 diek. 2009 g. : odobr. Sovietom Rjesp. 18 diek. 2009 g. : v ried. Zakona Rjesp. Bielarus' ot 31.12.2021 g. // ETALON. Zakonodatiel'stvo Rjespubliki Bielarus' / Nac. centr pravovoj inform. Rjesp. Bielarus'. – Minsk, 2022.

6. Kutafin, O. Ye. Probiely, analogija i diefikty v konstitucionnom pravie / O. Ye. Kutafin // Lex russica (Rus. zakon). – 2007. – T. 66, № 4. – S. 610–622.

7. Instrukcija po bukhgaltierskomu uchiotu dokhodov i raskhodov [Elektronnyj riesurs] : utv. postanovlienijem M-va finansov, 30 sient. 2011 g., № 102 // ETALON. Zakonodatiel'stvo Rjespubliki Bielarus' / Nac. centr pravovoj inform. Rjesp. Bielarus'. – Minsk, 2022.

8. O finansovom ozdorovlienii siel'skokhoziajstviennykh organizacij [Elektronnyj riesurs] : Ukaz Priezidenta Rjesp. Bielarus', 8 okt. 2018 g., № 399 // ETALON. Zakonodatiel'stvo Rjespubliki Bielarus' / Nac. centr pravovoj inform. Rjesp. Bielarus'. – Minsk, 2022.

Рукапіс наступіў у рэдакцыю 26.12.2022