

Карбаев Б.Р.

ПОНЯТИЕ И ПРАВОВАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

B.R. Karabaev

CONCEPT AND THE LEGAL NATURE OF VALUE ADDED TAX

УДК: 347.73 (575.2)

В статье рассматриваются понятие и правовая сущность налога на добавленную стоимость, исследуются отличия налога на добавленную стоимость от других косвенных налогов. Особое внимание автор уделяет вопросам соответствия элементов налога на добавленную стоимость общепризнанным признакам налога и законодательного закрепления элементов налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике.

The article focuses on definition and legal essence of value added tax, examines differences of VAT from other indirect taxes. Special attention author gives to issues of compliance of VAT with recognized criteria of tax and legislative setting of the elements of VAT in the Kyrgyz Republic.

Целям внешней и внутренней сопоставимости налогообложения при проведении научно-практических исследований и отработке стратегии налоговых правоотношений служит налоговая классификация. Ее необходимость предопределена также разнообразием налоговых форм и применяемых налоговых режимов. Разделение всех видов налогов на группы осуществляется в соответствии с различными классификационными признаками.

Основным критерием классификации налогов на прямые и косвенные является способ взимания. Разница между прямыми (подходно-поимущественными) и косвенными налогами заключается в том, что косвенные налоги включаются в цену товаров и оплачиваются покупателем. Следовательно, уплата налога производится опосредованно, через цену товара [1].

Прямые налоги, в отличие от косвенных налогов, непосредственно обращены к налогоплательщику - его доходам, имуществу, другим объектам налогообложения.

Следует отметить, что среди ведущих специалистов в СНГ в области налогового права отсутствует единое мнение по вопросам, связанным с необходимостью существования классификации на прямые и косвенные, а также возможностью использования указанной классификации в нормах налогового законодательства и юридических доктринах.

По мнению Д.В.Винницкого, на сегодняшний день еще не сложились условия для закрепления в законодательстве о налогах и сборах общих положений, относящихся ко всем (или большинству) косвенным или прямым налогам и т.д. (обобщающие правила просто не разработаны). В рамках отношений по взиманию каждого налога, по существу формируется в чем-то специфический правовой режим. При этом пока сложно говорить о едином режиме взимания, например, косвенных налогов по российскому праву [2].

Данное высказывание Д.В. Винницкого справедливо можно отнести также к налоговой системе Кыргызской Республики. В Налоговом кодексе КР законодательно закреплено определение косвенных налогов: "налоги на товары, работы и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу, непосредственно не связанные с доходами или имуществом налогоплательщика, такие как налог на добавленную стоимость, акцизный налог, налог с продаж.". По каждому налогу налоговым законодательством КР установлен отдельный механизм взимания, отдельные льготы, косвенные налоги закладываются в налоговую базу другого налога. Таким образом, нет оснований говорить о нормативном значении законодательного закрепления определения косвенных налогов.

Введение косвенных налогов в налоговые системы государств с рыночной экономикой обычно связывают с возрастанием потребности государства в доходах бюджета. Одни современные национальные налоговые системы отдают предпочтение прямым налогам, а другие - косвенным. Характер предпочтения зависит в значительной степени от экономического развития государства: чем ниже уровень развития, тем большую долю доходов государство получает от взимания косвенных налогов [3]. И наоборот, чем выше этот уровень, тем значительнее роль прямых налогов в налоговой системе страны.

В Кыргызской Республике соотношение прямого и косвенного налогообложения выглядит следующим образом: в 2000 году доля косвенных налогов составляла 70,1%; в 2010 году - 73,2% [4]. Как отмечают многочисленные исследователи, преобладание косвенного налогообложения характерно для стран с переходной экономикой, когда косвенные налоги в основном выполняют фискальную функцию, что подтверждают показатели по Кыргызстану.

В качестве основной формы косвенного налогообложения в большинстве государств в разных частях света и находящихся на различных этапах экономического развития, используется НДС, несмотря на то, что он является относительно новым налогом.

НДС обычно относят к категории универсальных косвенных налогов, которыми облагаются весь товарооборот на внутреннем рынке и товарооборот, складывающийся при осуществлении внешнеэкономической деятельности, к числу которых также относятся многоступенчатые и одноступенчатые налоги с оборота. Налоговой базой многоступенчатого налога с оборота служит валовая стоимость товаров на каждой стадии их движения от производства до конечного потребителя. Одноступенчатые налоги — это, как правило, налоги с продаж на отдельных стадиях движения товара: в обрабатывающей промышленности, оптовой торговле, розничной торговле.

В мире налог на добавленную стоимость вводился взамен вышеперечисленных разновидностей налога. НДС так же, как и налог с оборота, многоступенчатый, но отличается тем, что налоговой базой служит лишь часть стоимости товаров и притом только новая, появившаяся на очередной стадии прохождения товара. Многоступенчатость предполагает обложение товаров при любом акте купли-продажи.

Применение многоступенчатых (каскадных) налогов с продаж имеет массу недостатков [5]: во-первых, такие налоги поощряют создание вертикально интегрированных промышленных объединений, занимающихся производством, сборкой, оптовой и розничной продажей товаров в целях избежания налогообложения на разных стадиях производственного процесса. Во-вторых, из-за того, что эффективная ставка обложения для разных товаров будет зависеть от количества перепродаж данного товара, компенсация налога при экспорте (или импорте) должна быть рассчитана по средней эффективной ставке, что ведет к предоставлению экспортной субсидии вертикально интегрированным компаниям и неадекватной компенсации неинтегрированным предприятиям.

В отличие от многоступенчатого налога с оборота налог с продаж взимается единой ставкой - на стадии производства, оптовой торговли или розничной торговли. Он не позволяет государству воздействовать на все стадии движения товара от производителя к конечному потребителю, может уплачиваться по единой стандартной ставке или системе ставок, включающей крайне ограниченное их число.

Налог с продаж, взимаемый на стадии розничной торговли, охватывает продажу товаров (работ, услуг) конечным потребителям и не взимается, если они реализуются для производственных нужд. Такой налог имеет более нейтральный характер по сравнению с налогом, взимаемым на стадиях производства и оптовой торговли. Основной недостаток налога с продаж, взимаемого на стадии розничной торговли, в том, что налоговые платежи поступают в доходы государства лишь на самой последней стадии движения товара.

Именно эти два последних налога в большинстве стран мира и заменил налог на добавленную стоимость, которым облагается вклад предприятия или организации в рыночную стоимость товара (работы, услуги).

Налог на добавленную стоимость — косвенный многоступенчатый налог, взимаемый с каждого акта продажи, начиная с производственного и распределительного циклов и заканчивая продажей потребителю.

Основополагающим понятием при исчислении обязательств по НДС является собственно добавленная стоимость. В теории налогообложения под добавленной стоимостью понимается "разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и издержки обращения" [6]. Данное определение отражает суть добавленной стоимости в наиболее общем виде.

Товары обычно проходят несколько этапов производства и реализации перед тем, как попасть к конечному потребителю. На каждом этапе в этой цепочке операций добавляется элемент стоимости: он состоит из средств, направляемых производителем или продавцом на выплату зарплаты, аренды, начисление амортизации, погашение процентных и прочих платежей. Это и есть добавленная стоимость, облагаемая НДС.

При применении данного налога ставится задача облагать на каждом этапе не полный оборот, как в случае налога с оборота, а лишь те его элементы, которые составляют добавленную стоимость. Налог собирается в виде последовательных платежей, но его общая сумма оказывается такой же, как если бы это был одноступенчатый налог с розничных продаж. Сумма налога, которую государство получает за один раз при применении одноступенчатого налога на розничные продажи, в случае использования налога на добавленную стоимость поступает по частям с каждого этапа производства и реализации.

Теоретически НДС представляет собой долю (в %) от стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения. Величина добавленной стоимости исчисляется предприятием как разность между стоимостью реализуемой продукции и стоимостью материальных ценностей, использованных для производства соответствующей продукции (за исключением износа основного капитала).

При расчете НДС используются четыре метода его определения [7]:

- прямой аддитивный, или бухгалтерский;
- косвенный аддитивный;
- метод прямого вычитания;
- косвенный метод вычитания (метод, первоначально принятый в ЕЭС).

Во многих странах применяется "косвенный метод вычитания", получивший также название "метод зачета", "метод возмещения", "метод счетов-фактур" ("инвойсный метод"), при котором нет необходимости непосредственно определять величину самой добавленной стоимости.

Смысл данного метода заключается в определении разницы между величиной НДС, начисленной на

реализованную фирмой продукцию, и величиной НДС, начисленной на стоимость материальных ценностей, приобретенных фирмой у других фирм для потребления в производстве.

Для того чтобы организовать контроль за правильностью уплаты НДС производителем, используется специальный документ, который получил название счета-фактуры. Продавец выписывает его при реализации товара в двух экземплярах. Один экземпляр он вручает покупателю, а другой оставляет у себя. В счете-фактуре сумма НДС обязательно указывается отдельной строкой. Поэтому сумма налогового обязательства поставщика перед государством, возникающая в результате продаж товара, может быть получена путем суммирования величины налога по всем счетам-фактурам, которые производитель выписал при реализации. Величина налогового вычета (налогового кредита) определяется путем суммирования величины налога по тем счетам-фактурам, которые производитель получил от поставщиков по купленным товарам (работам, услугам). Это позволяет иметь документальное подтверждение сумм налога, получаемых от покупателей и уплачиваемых поставщиками.

Для метода счетов-фактур свойственны контрольные функции, которые выступают как средство противодействия уклонению от уплаты налога. При расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению документально. При этом покупатель товара (работ, услуг) заинтересован в том, чтобы в счете-фактуре была указана реальная, а не заниженная цена и соответствующая ей сумма налога. Поставщик, который выписывает счет-фактуру, наоборот, заинтересован в том, чтобы цена не была завышенной. Поэтому предполагается, что в счете-фактуре будет зафиксирована фактическая цена сделки.

Достоинством НДС многие авторы [8] считают то, что на него не влияет изменение числа стадий оборота товара, так как им облагается не вся стоимость оборота каждой стадии, а только лишь добавленная стоимость, и таким образом, НДС прямо пропорционален реальному вкладу каждой стадии в стоимость конечного продукта.

Среди причин, обуславливающих целесообразность введения НДС в налоговую систему страны с трансформационной экономикой, можно особо выделить следующие.

1. НДС, как и налог с оборота, взимается многократно на каждой стадии производства и обращения, поэтому сумма налога начинает поступать в бюджет государства задолго до того, как товар дойдет до конечного потребителя. Это позволяет государству оказывать воздействие на все стадии производства и обращения товара и иметь стабильный источник доходов.

2. Преимуществом НДС является широта налоговой базы, и введение налога может не привести к резким структурным изменениям в экономике страны, поскольку объектом обложения являются операции по реализации всех товаров (работ, услуг) у всей совокупности налогоплательщиков. НДС, так же как и налог с оборота, налог с продаж, является универсальным. Универсальность налога может быть реализована только при условии незначительного числа исключений из объекта обложения, ограниченного количества льгот и узкого перечня налоговых ставок.

3. Принципиальные преимущества НДС по отношению к внешней и внутренней торговле. В случае применения НДС можно точно рассчитать налоговую составляющую в цене товара на каждом этапе, и каждый налогоплательщик при расчете своих налоговых обязательств может зачесть в счет уплаты налога разрешенные суммы НДС, внесенные при приобретении производственных ресурсов, включая капитальные затраты производственного назначения. Это позволяет точно установить и учесть налоговую составляющую в цене товара, что имеет особое значение при экспорте, когда любой невозмещенный налог ставит экспортера в невыгодное положение по сравнению с конкурентами из стран с более благоприятной налоговой системой.

4. Важным свойством налога является его возможная нейтральность по отношению к хозяйствующим субъектам различных отраслей и сфер деятельности. Она выражается в том, что в отличие от налога с оборота, налога с продаж, налога на прибыль, налога на имущество механизм его взимания предусматривает право вычета сумм налога, уплаченного поставщикам. Поэтому при разработке законодательной базы по НДС всегда особое внимание следует уделять обеспечению своевременности возврата суммы налога, уплаченной поставщикам, поскольку увеличение сроков возврата является фактором, оказывающим отрицательное влияние на развитие производства и экономики страны в целом.

5. Достоинством налога является его фискальная эффективность, сложность для конечного плательщика налога уклониться от уплаты. Взимание подоходного налога с физических лиц вызывает недовольство со стороны населения, поскольку изымает в бюджет часть полученного дохода. Сумма налога изымается государством сразу пропорционально полученному доходу.

При взимании НДС существует меньшая вероятность уклонения от уплаты, чем при взимании по соответствующей ставке налога с продаж. Уклонение от уплаты налога предполагает меньшую возможную выгоду для налогоплательщика при взимании НДС, чем при применении налога с продаж, поскольку в условиях НДС каждый налогоплательщик вносит только часть общей суммы налоговых поступлений с реализации товара, что снижает стимулы к уклонению. Это и делает относительно менее выгодным уклонение от уплаты НДС. Суммы, указываемые в счетах-фактурах, представляют собой исходные данные для расчета налоговых обязательств как продавца, так и покупателя, и учитываются обоими.

Особенностью НДС, отличающей его от других и не только косвенных налогов, является возмещение

государством суммы налога, уплаченной при приобретении товаров (работ, услуг). Эта особенность определяет механизм формирования налоговых доходов бюджета в части НДС.

Основной недостаток НДС заключается в его неравномерности и обременительности для малоимущих слоев населения, так как тяжесть обложения налогом обратно пропорциональна размеру дохода: чем меньше доход, тем большая часть его направляется на потребление. Поскольку с ростом доходов доля НДС в доходе его реального плательщика уменьшается, НДС можно отнести к группе регрессивных налогов. Проблема регрессивности как раз и состоит в том, что НДС затрагивает значительную долю дохода малообеспеченного человека. Тот же, кто получает высокие доходы, часть этих доходов сберегает, и они не облагаются НДС.

Регрессивный характер налога может быть уменьшен двумя путями: с помощью самого налога или посредством других мер, не связанных с его взиманием. Регрессивность НДС снижается, если правовая база налога устанавливает ставки ниже стандартных (или даже нулевые) на важнейшие потребительские товары, которые в большей мере потребляются слоями населения, имеющими низкий уровень дохода. И наоборот, могут быть установлены налоговые ставки выше стандартных на предметы роскоши, которые приобретают главным образом лица с высоким уровнем доходов.

Таким образом, налог на добавленную стоимость имеет свои преимущества и свои недостатки, связанные с сущностью данного налога как косвенного налога, и каждому государству при установлении и взимании данного налога необходимо принимать во внимание вышеуказанные особенности НДС.

В Кыргызстане налог на добавленную стоимость введен в действие с 1 января 1992 года Законом Республики Кыргызстан "О налогах с предприятий, объединений и организаций" от 17 декабря 1991 года №660-ХП.

Данный закон определял налог на добавленную стоимость как форму изъятия в доход государства-члена Экономического сообщества части чистого дохода исходя из вновь созданной стоимости в процессе реализации товаров, работ и услуг [9].

Введение НДС как косвенного налога направлено прежде всего на решение фискальных задач государства. Во многих зарубежных странах он использовался для покрытия бюджетных дефицитов, так как увеличение налоговых ставок по прямым налогам, как правило, приводит к замедлению процесса накопления капитала и к снижению деловой активности. Но НДС отводится и определенная роль в регулировании экономических и социальных процессов в стране. Так, например, в большинстве стран от налога освобождаются средства, инвестируемые в основной капитал, не платят налоги банки, учебные заведения, имеются льготы у общественных организаций инвалидов.

Поэтому законодателю при формировании системы обложения НДС необходимо учитывать данные правовые характеристики налога на добавленную стоимость.

Анализируя правовое содержание категории "налог", необходимо учитывать: во-первых, сущностные характеристики налога как родового явления; во-вторых, основные элементы юридического состава налога - признаки налога, характеризующие форму его внешнего выражения; в-третьих, такие черты налога, которые определяют его место в системе налогов государства [10].

Важнейшим элементом правовой юридической характеристики налога служит его правовое основание. "Налог устанавливается исключительно государством и основывается на актах высшей юридической силы" [11].

В теории налогового права под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговый кодекс Кыргызской Республики определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный денежный платеж, взимаемый с налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики.

Кроме предусмотренного в статье 19 Налогового кодекса КР определения налога, раскрывающего сущностные признаки данной категории, Налоговый кодекс КР содержит в п.4 ст. 5 норму, согласно которой обязанность уплачивать налог возлагается лишь в случае провозглашения налога Налоговым кодексом и установления его в определенном порядке, т.е. речь идет не только о форме, но и о содержании установления.

Налоговый кодекс КР относит НДС к общегосударственным налогам (п.4 ст.31 НК КР), которые в силу пункта 2 статьи 31 НК КР находятся в ведении Кыргызской Республики. В свою очередь система налогов, взимаемых в республиканский бюджет, вводится в действие налоговым законом КР, принятым в установленном порядке. Из указанных положений Налогового кодекса КР следует, что НДС, являющийся общегосударственным налогом, считается законно установленным, если установлен законодательным органом в форме закона, принятого и введенного в действие в установленном порядке.

НДС в Кыргызской Республике установлен и введен в действие законодательным органом - Жогорку Кенешом Кыргызской Республики в форме кодифицированного законодательного акта - Налогового кодекса КР от 17 октября 2008 года №230, принятого в установленном законодательством порядке.

Кроме соблюдения формы и содержания установления налога, правовая конструкция налога также должна соответствовать законодательно определенным признакам налога и отвечать требованиям об обязательных

элементах правовой конструкции налога.

Исходя из современного законодательного определения налога, можно выделить следующие его признаки:

- публично-правовой характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти, проявляющейся посредством установления в законодательном порядке формы отчуждения имущества плательщика, принадлежащего ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;
- индивидуально безвозмездный характер;
- обязательность для всех налогоплательщиков (принуждение посредством применения мер ответственности в случае нарушения установленных правил налогообложения);
- только денежная форма платежа;
- отсутствие целевого назначения;
- зачисление платежа в бюджет.

Соответствие НДС признакам законодательного определения налога выражается в следующем:

- индивидуальная безвозмездность обусловлена в однонаправленном движении средств без возникновения встречных обязанностей от плательщика НДС к государству. При этом полученные средства плательщика направляются на финансирование деятельности государства. Безвозмездность НДС проявляется также в его безвозвратности;

- односторонний характер НДС проявляется в том, что обязанность по уплате налога является односторонней, возложенной на плательщика данного налога. При этом налогоплательщик не получает какой-либо дополнительной выгоды, а государство не принимая на себя каких-либо встречных обязательств перед конкретным плательщиком в зависимости от размера уплаченного им налога, осуществляет свои функции в равной степени в отношении всех членов общества;

- НДС является платежом, внесение которого в бюджет государства происходит в денежной форме.

- НДС, уплачиваемый в республиканский бюджет, представляет платеж, не имеющий целевого назначения. Нецелевой характер этого налога основан на принципе общего покрытия расходов, заключающегося в покрытии всех расходов государственного бюджета общей суммой его доходов. Как юридический механизм НДС не имеет цели собрать в бюджет конкретную сумму, необходимую для покрытия конкретных расходов. Величина налога, поступающего в бюджет, зависит от порядка его исчисления, уплаты и других элементов юридического состава, установленных разделом IX Налогового кодекса КР "Налог на добавленную стоимость".

Учитывая изложенное, можно заключить, что НДС соответствует признакам определения налога и считается установленным Налоговым кодексом КР, он обязателен на всей территории Кыргызской Республики и представительные органы местного самоуправления не вправе каким-либо образом изменять его.

Литература:

1. Пепеляев С.Г. Юридическая классификация налогов // Бюллетень коммерческого права. Вып.9, Москва, 2001, с.4.
2. Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие, юридические признаки. - М. Генезис 2002, С.53.
3. Шувалова Е.Б. и др. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. Москва: Московская финансово-промышленная академия, 2005. С.222.
4. Годовой отчет Национального банка Кыргызской Республики за 2010 год. - Б., 2011. - С.11.
5. И.В. Трунин Проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации. -М. Институт экономики переходного периода. 2000., С. 35.
6. Д.Г.Черник, А.П.Починок, В.П.Морозов "Основы налоговой системы", Москва: ЮНИТИ - ДАНА, 2002., С.316.
7. Никитин С.М., Степанова М.П., Глазова Е.С. Налог на добавленную стоимость в системе налогов на потребление: опыт развитых стран// Деньги и кредит. 1998. №1. -С.37-38.
8. Барулин В. Налог на добавленную стоимость // Хозяйство и право. 1999. №5. Никитин С.М., Степанова М.П., Глазова Е.С. Налог на добавленную стоимость в системе налогов на потребление: опыт развитых стран// Деньги и кредит. 1998. №1. Шпилько М.В. О налоге на добавленную стоимость и акцизах//Финансы. 1992. №2.
9. Закон РК "О налогах с предприятий, объединений и организаций" от 17 декабря 1991 года №660-ХП. "Ведомости Верховного Совета Республики Кыргызстан" 1991 год, №22, ст.671..
10. Гуляева И.А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в Российской Федерации: Дисс. канд.юрид.наук: Москва, 2004.
11. Осетрова Н.И. К вопросу о сущности и определении налогов. //Налоговый вестник. 2000, №6. С.150.

Рецензент: к.ю.н., доцент Исраилова А.М.