

Раздел X. Косвенные налоги

В экономической и юридической науке традиционно проводится деление налогов на прямые и косвенные¹. Одним из основных признаков такого деления налогов является возможность переложения бремени их уплаты на других лиц. Для описания этого критерия используют понятия юридического налогоплательщика и фактического налогоплательщика. Юридический налогоплательщик – это то лицо, на которое юридически возлагается обязанность по уплате налога, лицо, которое уплачивает его в бюджет. Под фактическим налогоплательщиком понимается лицо, на котором фактически лежит бремя уплаты налога, кто несет фактические расходы на его уплату, носитель налога. В прямых налогах юридический и фактический плательщики совпадают, а в косвенных – это разные лица.

Косвенные налоги представлены в налоговом законодательстве налогом на добавленную стоимость (НДС) и акцизами.

Налоговое законодательство не использует понятия прямых и косвенных налогов. Тем не менее суды учитывают указанную классификацию при рассмотрении отдельных категорий налоговых споров. Например, при неправильном исчислении и уплате косвенного налога его возврат юридическому налогоплательщику возможен лишь в случае, если он предварительно возвратил соответствующую сумму фактическому налогоплательщику².

¹ См.: Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. С. 141–148, Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 59–68.

² В п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" указывается, что при разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного налога, судам следует учитывать его косвенный характер, который проявляется в предъявлении всей суммы налога покупателю при осуществлении расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), передаваемые имущественные права. Поэтому в случае, если, заявляя требование о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога, налогоплательщик ссылается на то, что соответствующая операция не подлежала налогообложению либо должна была быть обложена налогом по более низкой ставке, судам надлежит проверять, соответствует ли уплаченная в бюджет сумма той сумме налога, которая была предъявлена по рассматриваемой операции покупателю. Необходимо

§ X. Налог на добавленную стоимость

В налоговом законодательстве отсутствует понятие НДС. Однако Конституционный Суд РФ указывал, что данный налог 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, отнесенных на издержки производства и обращения³.

Состав **налогоплательщиков** НДС закреплен в ст. 143 НК РФ, в соответствии с которой к ним относятся:

- организации и индивидуальные предприниматели (плательщики «внутреннего» НДС);
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле (плательщики «внешнего» (ввозного) НДС).

Несмотря на названия налога, добавленная стоимость не обозначена в законодательстве в качестве **объекта налогообложения** по НДС. Этот налог становится налогом именно на добавленную стоимость в результате применения особого порядка его исчисления (с помощью применения налоговых вычетов), а не через обозначение добавленной стоимости в качестве объекта налогообложения.

Налоговый кодекс РФ выделяет 4 объекта по НДС:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав;

иметь в виду, что возврат в данном случае налогоплательщику излишне уплаченного налога не должен повлечь на его стороне неосновательное обогащение, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю

³ См., напр.: Постановления Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 года № 5-П и от 20 февраля 2001 года № 3-П, Определения Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О и от 4 ноября 2004 года № 324-О.

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Состав объектов налогообложения сформулирован таким образом, чтобы охватить фактически весь хозяйственный оборот. В то же время налоговое законодательство выделяет *операции, не подлежащих налогообложению* (п. 2 ст. 146 НК РФ, ст. 149 НК РФ).

Первые три объекта налогообложения представляют собой объекты внутреннего НДС, а четвертый является объектом внешнего (ввозного, таможенного) НДС.

С учетом того, что обязанность по уплате налога возникает с появлением объекта налогообложения значению и определению понятий, используемых для описания объектов НДС, уделяется особое внимание. Определения терминов, используемых при описании объектов налогообложения НДС, даются как в части первой Налогового кодекса РФ (в гл. 7 НК РФ), так и в гл. 21 НК РФ⁴.

НДС подлежит взиманию *в пределах территории Российской Федерации*. Это связано с косвенным характером НДС, его перенесением на приобретателя товаров (работ, услуг) и при этом с необходимостью соблюдения налогового суверенитета других государств. Иными словами, НДС не должен облагать потребителей, находящихся на территории иных стран. В связи с этим большое

⁴ Положения гл. 21 НК РФ могут корректировать определения, данные в части 1 НК РФ. Это непосредственно проявляется, например, в отношении понятия услуг применительно к НДС. В п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 указывается, что *статья 148 Кодекса исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств*. Фактически реализация услуг используется как понятие, включающее в себя по остаточному принципу операции, которые не являются реализацией товаров и реализацией работ, но включаются в объект налогообложения по НДС на основании подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ

значение имеет определение места совершения операций, признаваемых объектами налогообложения.

Налоговый кодекс РФ отдельно определяет место реализации товаров и место реализации работ (услуг).

Местом реализации товаров (ст. 147 НК РФ) признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Относительно *места реализации работ (услуг)* существуют более подробные правила, что связано с многообразием их разновидностей (ст. 148 НК РФ). По общему правилу местом реализации работ (услуг) предлагается рассматривать место деятельности их покупателя. Такой порядок называется налогообложением по принципу "страны назначения"⁵. Именно это правило отражает косвенный характер НДС, его характеристику в качестве налога на потребление. В соответствии с этим подходом, в частности, облагаются услуги, оказываемые иностранными организациями в электронной форме (ст. 174.2 НК РФ) (так называемый "налог на Google").

Налоговой базой НДС является стоимостная характеристика объектов налогообложения. Конкретная стоимость, принимаемая при определении налоговой базы, зависит от вида объекта налогообложения и других обстоятельств.

При реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации налоговая база по общему правилу определяется как стоимость этих

⁵ Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Просвещение, 2017. С. 344.

товаров (работ, услуг), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и *без включения в них НДС*. Этот способ определения налоговой базы в наибольшей степени отражает сущность НДС, его переложимость и косвенный характер. В этом случае налог добавляется к стоимости товаров (работ, услуг) дополнительно и в саму их стоимость не включается. Налоговая база оказывает непосредственное влияние на вид применяемой ставки налога. Налоговой базе, определяемой как стоимость без включения НДС, соответствуют основные ставки (т.е. 0%, 10 % или 20 %).

Налоговое законодательство выделяет случаи, когда при реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как стоимость *с учетом НДС*. Такой подход применяется в тех случаях, когда есть необходимость определить НДС не в дополнение к стоимости товаров (работ, услуг), а найти его «внутри» этой стоимости. Важно, что при такой налоговой базе (с учетом НДС) НДС исчисляется не с помощью основных ставок (10 % или 20 %), а определяется расчетным методом. Пункт п. 4 ст. 164 НК РФ содержит формулу, позволяющую рассчитать НДС не дополнительно к стоимости, а найти его внутри этой стоимости. Ставки НДС, рассчитанные с применением этой формулы, составляют $10/110$ и $20/120$ или приблизительно 9,09 % и 16,67 %.

Большое значение для исчисления НДС имеет *момент определения налоговой базы*. НДС должен быть исчислен за тот налоговый период, в течение которого наступил момент определения налоговой базы.

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав по общему правилу с учетом ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки⁶ (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

⁶ См., напр.: Письмо Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-11/68585, Письмо Минфина России от 14.03.2019 N 03-07-11/16880.

Российское налоговое законодательство, как и законодательство многих иных стран, предусматривает стандартную и пониженную ставку НДС.

Основная ставка НДС составляет 20 %. Она применяется во всех случаях, если Налоговый кодекс РФ не предусматривает основания для применения пониженной, нулевой ставки или определение суммы НДС расчетным методом.

Пониженная ставка установлена в размере 10 %. В Налоговом кодексе РФ определяются товары (работы, услуги), реализация которых облагается по пониженной ставке. К таким операциям относится реализации:

- 1) определенных продовольственных товаров;
- 2) определенных товаров для детей;
- 3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- 4) определенных медицинских товаров отечественного и зарубежного производства;
- 5) некоторых услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа.

Налоговая ставка 0 % представляет собой наиболее выгодный для налогоплательщика вариант налоговой льготы по НДС. В данном случае, с одной стороны, при совершении облагаемых операций сумма НДС, предъявляемая покупателю, составляет 0 р. С другой стороны, налогоплательщик сохраняет право на применение налоговых вычетов по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления этой операции (реализации), облагаемой по ставке 0%. Закрытый перечень случаев применения налоговой ставки 0 % установлен в п. 1 ст. 164 НК РФ.

В отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, сумма НДС должна определяться *расчетным методом*. В таких случаях в соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст. 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Иными словами, налоговая ставка в этом случае составляет

20/120 (приблизительно 16,67 %) или 10/110 (приблизительно 9,09 %). Такой способ расчета НДС позволяет определить его сумму не сверх стоимости товара (работы, услуги), а найти НДС "внутри" этой стоимости. Расчетный метод определения НДС применяется в случаях, когда налоговая база установлена в виде стоимости с учетом НДС.

Налоговое законодательство в качестве способа **исчисления НДС** выбрало непрямой метод вычитания, который также именуется зачетным (инвойсным) методом. В этом случае НДС, уплачиваемый в бюджет, определяется как разница между НДС, исчисленным в отношении реализованной продукции, и НДС, исчисленным в отношении использованных в процессе ее производства материальных ресурсов и основных фондов.

С учетом такого механизма расчета НДС порядок его исчисления складывается из двух этапов:

- 1) исчисление НДС в отношении соответствующего объекта налогообложения (исходящего НДС);
- 2) применение налоговых вычетов по НДС (входного НДС).

Первый этап исчисления НДС с юридической точки зрения является обязательным (в отличие от второго этапа). Налогоплательщик (налоговый агент) обязан исчислить НДС в отношении возникшего объекта налогообложения. Использование налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика.

На первоначальном этапе НДС так же, как и любой налог, независимо от вида объекта налогообложения, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п.п. 1, 5 ст. 166 НК РФ).

Исчисление НДС, включая обозначение облагаемой операции, налоговой базы, ставки, суммы НДС, отражается в *счете-фактуре* (ст. 169 НК РФ). Счет-фактура фактически имеет двойное предназначение. С одной стороны, он оформляет исчисление НДС налогоплательщиком; составление счета-фактуры является его обязанностью. Но, с другой стороны, счет-фактура является одним

из основных документов, необходимых для получения права на налоговые вычеты⁷ (ст. 169 НК РФ).

На втором этапе исчисления НДС налогоплательщики имеют право уменьшить исходящий НДС на налоговые вычеты (на сумму входного НДС).

НДС, предъявленный налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченный им при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, получил название *входной НДС*.

Налоговые вычеты по НДС являются важнейшим элементом исчисления налога. Принятие входного НДС к вычету представляет собой второй этап его исчисления. Фактически НДС, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разность между суммой исчисленного налога (исходящего НДС) и налоговых вычетов (входного НДС). Благодаря возможности использования налоговых вычетов НДС облагает именно добавленную, а не полную стоимость.

Установлены несколько условий, при соблюдении которых налогоплательщик может принять входной НДС к вычету:

товаров (работ, услуги) и получении имущественных прав необходимо соблюдение следующих общих условий:

1) *целью приобретения (получения) товаров (работ, услуги) должно быть совершение операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС*. Это условие обеспечивает принцип переложимости НДС, позволяет «довести» этот налог до конечного потребителя, который является его реальным плательщиком;

2) наличие выставленного продавцом *счета-фактуры* (иного документа подтверждающего исчисление НДС) или *документов, подтверждающих фактическую уплату НДС*. Эти условия обеспечивают соблюдение законодательства налогоплательщиками, препятствуют уклонению от уплаты НДС, способствуют прозрачности операций.

⁷ Такая двойная роль счета-фактуры приводит, например, к тому, что само по себе его составление, в том числе ошибочное, может создать для лица, его выставившего, обязанность по уплате НДС (п. 5 ст. 173 НК РФ). Это связано с тем, что такое выставление счета-фактуры одновременно создает возможность для покупателя получить налоговый вычет.

Фактически здесь выделяется два подхода к получению права на вычет. По общему правилу плательщики внутреннего НДС имеют право на вычет независимо от уплаты НДС в бюджет или продавцу (в стоимости приобретенных товаров, работ, услуг, имущественных прав). Налогоплательщикам достаточно получить от продавцов счет-фактуру или иной документ, подтверждающий исчисление налога. Счет-фактура отражает как право налогоплательщика-покупателя на вычет, так и обязанность налогоплательщика, продавшего ему товар (работу, услугу) или передавшему имущественное право, уплатить исходящий НДС в бюджет.

3) *принятие на учет* приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав и наличие соответствующих первичных документов.

Налогоплательщик имеет право принять к вычету входной НДС в том налоговом периоде, в котором соблюдены все три вышеуказанные условия. В то же время такие налоговые вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации дополнительным условием получения налогового вычета является фактическая уплата сумм НДС в бюджетную систему.

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Налоговый кодекс РФ устанавливает определенную процедуры и сроки возмещения НДС (ст. 176 НК РФ). Решение о возмещении суммы налога (об отказе в возмещении) принимается после проведения камеральной проверки соответствующей налоговой декларации, представленной налогоплательщиком.

По общему правилу уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 28-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

§ X. Акцизы

Акцизы так же, как и НДС представляют собой косвенные налоги, налоги на потребление. Однако в отличие от НДС акцизами облагаются операции лишь с ограниченным перечнем товаров (подакцизными товарами).

В качестве **налогоплательщиков акцизов** налоговое законодательство выделяет:

- 1) организации и индивидуальных предпринимателей;
- 2) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС.

Указанные лица признаются налогоплательщиками акцизов лишь в том случае, если они совершают операции с подакцизными товарами.

Для характеристики **объекта налогообложения** акцизами особое значение приобретает так называемый предмет налогообложения – *подакцизные товары*. Лишь операции с подакцизными товарами включаются в объект налогообложения.

Подакцизные товары указаны в ст. 181 НК РФ. Сюда традиционно включается различная алкогольная и спиртосодержащая продукция, табачные изделия, бензин, моторные масла, и другие углеводородные товары и др.

В качестве объекта акцизов выделяются внутренние операции с подакцизными товарами и ввоз подакцизных товаров на территорию России и иные территории под ее юрисдикцией. Акцизы установлены только в отношении операций, связанных с движением товаров. В отличие от НДС операции, связанные с работами (услугами), в качестве объекта акциза не устанавливаются.

Налоговое законодательство предусматривает два подхода к определению **налоговой базы** акцизов. В качестве налоговой базы здесь указывается как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении, так и их стоимость.

Вид налоговой базы предопределяет **налоговую ставку** акцизов. Если налоговая ставка определена как **объем** реализованных (переданных) подакцизных товаров, то устанавливается твердая (специфическая) ставка, т.е. определяемая в рублях. При стоимостной налоговой базе законодательство использует процентные (адвалорные) ставки.

Налоговое законодательство может предусматривать смешанные ставки, когда одновременно облагаемые операции облагаются как твердая (специфическая), так и процентная (адвалорная) ставка.

Налоговый период по акцизам составляет календарный месяц.

Порядок исчисления акциза зависит от вида налоговой базы и ставки. Сумма акциза по подакцизным товарам, для которых установлены твердые (специфические) ставки, исчисляется как произведение налоговой ставки и налоговой базы. Сумма акциза по подакцизным товарам, для которых установлены процентные (адвалорные) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную сумму акциза на установленные законодательством налоговые вычеты. По общему правилу вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории и объекты, находящиеся под ее юрисдикцией.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится по общему правилу не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.