

Екатерина Кудряшова. Правовые аспекты косвенного налогообложения

В отличие от большинства работ, лишь комментирующих действующее законодательство, книга «Правовые аспекты косвенного налогообложения» рассматривает теоретические основы косвенного налогообложения в их единстве. К сожалению, студенты сегодня стремятся не к пониманию системы знаний и теоретических основ, а к изучению краткосрочных практических проблем текущего законодательства, и технологии применения существующих на сегодня норм. Студенты пытаются познать гуманитарную науку как ремесло, а не как научную концепцию. Между тем система теоретических знаний и разработок составляет фундамент юридической науки. Она необходима для решения долгосрочных задач, а также правильного и последовательного законотворческого процесса, и толкования правовых норм.

Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 304 с.



Купить книгу в [Ozon](#)

Глава 1. Косвенные налоги: общие проблемы теории и практики

§ 1. Косвенные налоги: обзор определений. Одной из первых научных классификаций налогов стало разделение налогов на прямые и косвенные. Д. Локк подразумевал под «прямыми» «неперелагаемые» налоги, а под «косвенными» – «перелагаемые».

Классификация должна предлагать взаимоисключающие области, но вряд ли можно с уверенностью утверждать, что прямые и косвенные налоги являются взаимоисключающими категориями. При определенных условиях косвенный налог может рассматриваться как прямой, и наоборот (например, налог на прибыль на монопольном рынке цен перелагается и принимает черты косвенного налога). Окончательное распределение налогового бремени является лишь допущением, так как степень переноса не равна ни нулю (в случае с прямыми налогами), ни 100% (в случае с косвенными налогами).

Видный русский финансист Н.И. Тургенев в своей книге «Опыт теории налогов», вышедшей в начале XIX в., пишет, что под косвенными налогами «разумеют те налоги, кои налагаются не прямо на того, кто оные платит, но на товары, в цене коих заключается вместе и налог, так что тот, кто покупает товар, платит вместе с ценою и подать. Сии налоги называются также налогами с потребления».

§ 2. Правовое значение переложения для косвенных налогов. Согласно определению, данному М. Панталеоне, «переложение – процесс, с помощью которого плательщик вознаграждает себя полностью или частично за уплату налога». Для переложения налога необходимы два лица – первоначальный плательщик, который сделал взнос, внес налог в казначейство, и окончательный носитель налога, возмещающий его первому и действительно выкладывающий деньги. Между

этими двумя актами имеется промежуточное действие, именуемое переложением. Переложение является «финансовым процессом» между двумя лицами: вносителем и носителем налога.

В теории выделяют два вида переложения. Прямое переложение налога имеет место, когда налогоплательщик перелагает налог на носителя налога. Обратное переложение имеет место тогда, когда носитель налога перелагает налог на налогоплательщика. Приведем пример обратного переложения. НДС предполагает переложение налога на носителя. Однако в том случае, когда цена товара «упирается» в платежеспособный спрос, она падает и НДС уменьшает прибыль реализующего товары и услуги предприятия, происходит обратное переложение налога.

Обратное переложение фактически допускается при установлении льгот по НДС. Вообще, в силу конструкции НДС как перелагаемого налога со сложным механизмом зачета единственной «настоящей» льготой является «нулевая» ставка, которая означает, что плательщик налога не начисляет налог при реализации товаров и услуг (ставка 0%), при этом он может зачесть или возместить из бюджета НДС по приобретенным товарам и услугам. Если товары и услуги, реализуемые налогоплательщиком, освобождаются от НДС, возможность одновременно зачесть НДС, уплаченный по приобретенным в связи с необлагаемой реализацией товарам и услугам, не предоставляется.

Введение налога может нести с собой дополнительное административное бремя по созданию дополнительного документооборота (оформление счетов-фактур).

Таким образом, переложение налога – процесс, при котором в результате обмена сумма налога, являясь одним из ценообразующих факторов, перераспределяется между участниками обменных операций. С юридической точки зрения переложение представляет собой перераспределение налога между юридическим субъектом налога (налогоплательщиком) и фактическим плательщиком налога (носителем) налога.

Существующие нормы о прямом переложении акцизов в соответствующей главе НК РФ не обеспечивают возможность переложения налога. При действующем порядке обложения акцизами вся налоговая нагрузка ложится на производителей алкогольной продукции. Уплата акцизов производится по факту отгрузки продукции (с отсрочкой 45 дней), а не по фактическому поступлению средств на счета предприятий. В этих условиях несвоевременное поступление средств за отгруженную алкогольную продукцию приводит к образованию недоимки, погасить которую зачастую не представляется возможным, так как единственным источником погашения может служить только прибыль производителя алкогольной продукции. При этом в отпускной цене предприятия на водку акцизы составляют 55 процентов, НДС 17 процентов, а прибыль только 15-17 процентов. Остающаяся доля прибыли, как правило, значительно меньше недоимки по акцизам.

Более яркой иллюстрацией сложного переложения является механизм переложения налога в системе НДС. НДС установлен как налог на потребление, соответственно, сумма налога должна быть переложена на конечного потребителя. Цель законодателя – освободить от налога цепочку производства и реализации и избежать кумулятивного эффекта (налог на налог). Достичь этой цели возможно с помощью законодательно предоставленной возможности сложного переложения. В законодательстве мы нигде не обнаружим прямого указания на переложение налога, но мы найдем механизм зачета так называемого «входящего» НДС. Сложное переложение налога обеспечивается за счет возможности зачитывать налог, уплаченный поставщикам за товары и услуги, использованные в производстве.

К сожалению, НК РФ не содержит четких гарантий зачета НДС, уплаченного по приобретенным товарам и услугам. В статьях НК РФ о налоговом вычете скорее прослеживается идея о том, что налогоплательщик должен доказывать, что соответствующая сумма НДС подлежит зачету. Возникновение права на зачет «входящего» НДС связывается российским законом, как правило, с моментом принятия товаров (работ, услуг) на учет. Данное положение препятствует реализации сложного переложения налога.

В результате невозможности своевременно зачесть налог лицо, реализующее товары, несет дополнительные потери, связанные с отвлечением денежных средств. Помимо самой суммы налога ценообразующим фактором является «временная стоимость» отвлеченных средств –

проценты, связанные с суммами налога. Лицо, перелагающее налог, включает в цену товара не только сам налог, но и проценты за период между уплатой налога в бюджет и моментом возмещения налога носителем. Таким образом, затрудняя плательщику возможность зачета налога, российский законодатель увеличивает сумму налога, которая ложится на носителя налога – конечного потребителя.

Становится очевидным, что механизм зачета НДС не нашел должного отражения в НК РФ и в предшествующем ему законодательстве об НДС. Возможность сложного переложения налога на конечного потребителя – краеугольный камень системы НДС – в российском законодательстве должным образом не обеспечена.

Существуют даже попытки обосновать, что налоговый вычет в системе НДС является не частью системы налога, а обязанностью со стороны государства произвести расход в виде возмещения суммы НДС налогоплательщику. Обоснование указанной позиции сводится к следующему: «Налоговое законодательство не определяет обязанность государства компенсировать расход покупателя в виде косвенного налога, который в действительности юридически налогом, однако, не становится, а в конечном счете, составляет выгоду продавца.

Отсутствие необходимых законодательных гарантий переложения налогов является одной из причин уклонения и представляет собой серьезную проблему применения косвенных налогов в России. Отсутствие возможности переложить налог или неправильное применение механизма переложения противоречит одному из основных принципов налогообложения – удобству налога. При невозможности своевременно уплатить налог он становится неудобен для налогоплательщика.

Налогоплательщик всегда фактически платит больше, чем сумма, определяемая как умножение ставки налога на налогооблагаемую базу. При отсутствии возможности зачесть налог «временная стоимость» отвлекаемых средств, штрафы и пени создают дополнительные обременения для налогоплательщика.

В связи с рассматриваемой проблемой переложения косвенных налогов представляется интересным дело *Elida Gibbs Ltd. v. Commissioners of Customs and Excise*. Неопределенность была связана с определением налогооблагаемой базы при предоставлении сложной системы скидок для конечного потребителя посредством купонов. Купоны предъявлялись покупателями в магазины розничной торговли в качестве частичной оплаты товаров, и впоследствии их стоимость возмещалась производителем розничному продавцу. При расчетах за поставленные товары между производителем, оптовым предприятием, розничным продавцом скидки не принимались во внимание. Счета выставались на полную стоимость товаров, и налог на добавленную стоимость, соответственно, во всех случаях начислялся на полную стоимость реализуемого товара. Какие конкретно товары будут реализованы в конечном итоге со скидкой при проведении расчетов в цепочке «производитель – оптовое предприятие – магазин розничной торговли» было неизвестно. Суд вынес постановление о том, что налогооблагаемая база для производителя уменьшается на сумму, которую производитель выплатил в возмещение купонов. В качестве основного аргумента суд указал, что законодатель предполагает, что налог перелагается на конечного потребителя. Если налогооблагаемая база не будет уменьшена, то за счет юридического плательщика налога бюджет получит больше, чем уплатил конечный потребитель. Другими словами, бюджет не может получить сумму НДС больше, чем сумма налога, взимаемая с носителя налога.

§ 3. Косвенные налоги и налоги на потребление. Способ определения платежеспособности.

Сторонники классификации налогов на прямые и косвенные по подоходно-поимущественному принципу утверждают, что косвенные налоги – это налоги на потребление, в то время как прямые налоги – это налоги на доход.

Обычно в качестве мерила способности налогоплательщика платить налог выступает его доход, однако многие настаивают на том, что в этом качестве должен выступать уровень потребления индивидуума. Налог должен быть связан с благосостоянием субъекта, определяемым через потребление: то, что субъект может приобрести на полученный доход. Соответственно, о платежеспособности можно судить исходя из потребления индивидуума. В то же время способность платить означает наличие источника для уплаты налога. Источников налога, если

понимать источник как материальный фонд, из которого выплачивается налог, может быть только два: доход и капитал*(85). Податная способность граждан основывается преимущественно на их чистом доходе, и налоги, насколько это возможно, должны распределяться пропорционально доходу. Таким образом, через потребление делается вывод о наличии источника налога, т.е. дохода.

Классическое определение дохода было дано Генри Саймонсом еще в 1938 г. Доход был определен как «алгебраическая сумма рыночной цены прав, осуществленных в целях потребления и изменение стоимости прав собственности между началом и концом соответствующего периода». Другими словами, доходом будет то, что субъект способен потратить, плюс его сбережения в течение определенного периода времени.

Если определять доход как сумму потребления и сбережений, следует, что потребление является разностью между доходом и сбережениями:

доход = потребление + сбережения;

потребление = доход – сбережения.

Соответственно, разница между налогом на доход и налогом на потребление с экономической точки зрения заключается только в том, включаются ли сбережения в налогооблагаемую базу.

Границы между налогами на доход и налогами на потребление неопределенны, и чаще мы имеем дело с налогом-гибридом. Не лишено оснований мнение, что НДС – это тот же подоходный налог с фиксированной ставкой, установленный исходя не из «приобретения», а из «реализации». Представляются интересными мнения некоторых авторов о том, что для прямого налогообложения используются показатели длительной платежеспособности плательщика (доход, имущество), для косвенного налогообложения учитываются «временные показатели» или «случайная» платежеспособность.

Налогоплательщику необходима юридическая защита от притязаний государства в случае отсутствия фактической возможности уплатить налог. Распространять защиту на носителя налога, который не несет обязательств по уплате налога перед государством, нецелесообразно.

§ 4. Способ взимания косвенных налогов и его правовой эффект. Особенности способа взимания косвенных налогов являются, на наш взгляд, следующие:

- Обязанности по учету объекта, исчислению, удержанию и уплате в бюджет налога возложены на налогоплательщика, который имеет законодательно закрепленную возможность переложить налог на третье лицо (носителя налога).
- Государство не обязывает носителя уплачивать налог и не применяет мер принуждения к носителю; государство вступает в отношения по поводу взимания налога только с налогоплательщиком.
- Косвенные налоги более тесно связаны с объектом налога.

Самый совершенный из существующих косвенных налогов – НДС признан самоадминистрирующимся налогом, что отчасти верно для большинства косвенных налогов. С точки зрения налоговой администрации на субъект косвенного налога возложены три основные обязанности: исчислить сумму налога и включить ее в цену товара; собрать налог; уплатить налог в бюджет.

§ 5. Категория «косвенные налоги» в нормативных документах, законодательстве и практике.

Проблемы косвенных налогов находятся в центре внимания ВТО и Генерального соглашения по тарифам и торговле. Понятие «косвенные налоги» используется в основном в нормах, целью которых является предотвращение той или иной дискриминации международной торговли товарами, в том числе с помощью всевозможных косвенных налогов. В частности, в число косвенных налогов для целей ВТО включаются налоги с продаж, акцизы, налоги с оборота, НДС, налоги на франчайзинг, гербовые сборы на передачу имущества или прав, на инвентарь и оборудование, пограничные сборы и все другие налоги, кроме прямых налогов и импортных пошлин.

Прямые налоги определяются в документах ВТО как налоги на заработную плату, прибыль, проценты, ренту, роялти и иные формы обложения дохода, а также налоги на имущество.

Перечень косвенных налогов для целей ВТО исключает один из «классических» косвенных налогов – таможенную пошлину, которая вынесена за пределы понятия «косвенные налоги». Это объясняется тем, что таможенные пошлины имеют в рамках ВТО совершенно особенный статус и рассматриваются исключительно как инструмент торговой политики. Меры регулирования торговли делятся на нетарифные, такие как импортные квоты, ограничения экспорта, экспортные субсидии, кредиты для поддержания экспорта, и тарифные, связанные с установлением таможенных пошлин и сборов.

Исходя из этих соображений, законодатель совершенно оправданно после долгих дискуссий отказался от включения в НК РФ главы о таможенных пошлинах. По причине их тесной связи с иными условиями таможенных режимов регулирование таможенных пошлин должно оставаться в сфере таможенного, а не налогового права. В то же время, несмотря на то, что регулятивная функция таможенных пошлин с развитием международной торговли стала преобладать над фискальной, таможенные пошлины по-прежнему являются частью налоговой системы, поскольку фискальная функция полностью не утрачена и сохраняются все признаки налога: индивидуальная безвозмездность, взнос в бюджет для осуществления государственных функций и т.д.

В ст. 51 БК РФ законодатель отнес таможенную пошлину к неналоговым доходам федерального бюджета, что с теоретической точки зрения не обосновано и не отражает сути явления. Таможенная пошлина взимается государством в силу его суверенитета, без дополнительных к тому оснований, что является основным критерием отличия налоговых и неналоговых доходов.

Нормы ГАТТ дают преимущества тем странам, которые широко используют косвенные налоги, дискриминируя тем самым те страны, которые опираются в основном на прямые налоги. Это утверждение лежит в основе конфликта между США и ЕС по вопросу о налоговых урегулированиях и экспортных субсидиях. США – одна из немногочисленных, но самая значительная из стран, в которой не было и по сей день нет НДС. Аналитики США полагают, что другие страны могут оказывать поддержку экспорту путем освобождения его от НДС, в то время как США, опирающиеся на прямые налоги, такой возможности лишены.

Глава 2. Отдельные финансово-правовые проблемы косвенных налогов

§ 6. Особенности правовых норм о косвенных налогах. Налоговые нормы могут быть разделены на общие (устанавливающие общие положения о налогах) и специальные (о конкретных налогах и сборах). Общие нормы строятся преимущественно на правовых концепциях (ответственность, правосубъектность и т.д.), тогда как в нормах особенной части, о конкретных налогах, значительное внимание уделяется экономической сущности регулируемых явлений. Для специальных норм о налогах в ст. 17 НК РФ законодатель установил базовую модель, содержащую все обязательные логически взаимосвязанные элементы налогообложения (объект, база, период, ставка, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты).

Для косвенных налогов носитель налога никак не фигурирует непосредственно в правовой норме. Законодатель не описывает экономические аспекты механизма переложения, ценообразования и способ определения платежеспособности. Налогоплательщику только предоставляется возможность включить сумму налога в цену товаров и услуг.

Налоги, традиционно относимые к косвенным ввиду их связи с конкретными товарами и услугами, практически не опираются на бухгалтерский учет. Для целей прямых налогов, которые в большинстве своем являются персональными налогами, необходима информация об имуществе и финансовых результатах конкретного субъекта. Косвенные налоги взимаются в процессе обмена и связаны с конкретными объектами. Поэтому для целей косвенных налогов необходим выборочный учет конкретных объектов, а иногда – отдельный учет различных объектов. Косвенные налоги требуют наличия таких юридических норм с техническим содержанием, которые давали бы не только обобщенные сведения обо всех результатах деятельности субъекта, но и содержали бы полную информацию о конкретных обменных операциях и о товарах и услугах, участвовавших в обмене. Таким образом, норм бухгалтерского учета и даже их модификации для целей налогообложения (налогового учета) не достаточно, чтобы обеспечить учет объектов обложения косвенными налогами и надлежащий контроль.

§ 7. Особенности правоотношений в области косвенного налогообложения. Конструкция «бюджет – налогоплательщик – носитель налога» свойственна акцизному способу взимания

налогов, который чаще всего применяется в современном законодательстве. Несмотря на то, что взимание косвенных налогов характеризуется наличием налогоплательщика (обязанного лица) и носителя налога, правоотношения по сбору налогов возникают только между налогоплательщиком и государством.

Нормы о косвенных налогах успешно реализуются при наличии только двух субъектов правоотношения – налогоплательщика и государства. При этом возможность переложения является фактической частью правового регулирования косвенных налогов.

В правоприменительной практике возник вопрос, следует ли начислять проценты за пользование чужими денежными средствами в соответствии со ст. 395 ГК РФ на сумму долга, включая НДС, или на сумму долга, исключая сумму НДС. Мнения разделились. Одни авторы полагают, что, если продавец допустил просрочку в оплате товара или неправомерно отказался от его оплаты, проценты, предусмотренные ст. 395 ГК РФ, начисляются на всю сумму долга и оснований исключать НДС нет. Другие авторы полагают, что кредитор может предъявлять требование о начислении процентов только на причитающиеся ему суммы, без учета НДС. Включение НДС в сумму, на которую начисляются проценты по ст. 395 ГК РФ, возможно только в том случае, если продавец использовал учетную политику «по отгрузке» и фактически уплатил НДС в бюджет.

Средства, перечисляемые в оплату товара, в полном объеме попадают в собственность продавца, сумма НДС не выделяется. Покупатель продолжает пользоваться не средствами бюджета, а средствами продавца, поэтому нет оснований не начислять проценты на сумму налога. Нормы налогового права не предусматривают правовой связи между носителем налога и налогоплательщиком, следовательно, не следует считать фактический состав правоотношения по поводу взимания косвенного налога императивной нормой, влияющей на гражданско-правовые отношения сторон. Разница в учетной политике не может быть принята во внимание в данном случае, так как налоговые последствия должны толковаться единообразно вне зависимости от особенностей отношений хозяйствующих субъектов.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Вне зависимости от способа уплаты налога (непосредственно налогоплательщиком либо через налогового агента) такая уплата должна осуществляться только за счет средств (имущества) налогоплательщика, а это означает, что и недоимка может возникнуть только у самого налогоплательщика.

Факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания налога на добавленную стоимость, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика.

Суммы налога, удерживаемые налоговым агентом, не поступают в его собственность. Налог немедленно поступает в бюджет и с точки зрения налогового права четко отграничиваются от собственных активов налогового агента. В этом состоит основное отличие налогового агента от налогоплательщика косвенных налогов.

Косвенные налоги всегда связаны с обменом. Обмен, в свою очередь, состоит из двух частей – передача товара и передача денег за товар. Законодателю приходится определяться с тем, какой момент необходимо считать началом правоотношений по поводу взимания косвенных налогов или, другими словами, в какой момент возникает обязанность по уплате косвенного налога. Так, в Шестой директиве ЕС законодатель в качестве общего правила устанавливает, что налог подлежит уплате на дату либо передачи товаров и оказания услуг или на дату поступления оплаты, в зависимости от того, что из них наступит быстрее.

Поскольку обмен предполагает две стадии – передачу товаров и получение денег – хищение, утрата или недостача товаров не может быть приравнена к обмену. В указанных случаях может наступать ответственность за неуплату налога.

§ 8. Юрисдикция (суверенитет) государства и налоговый иммунитет в области косвенных налогов. Государственный суверенитет – это присущее государству верховенство на своей территории и независимость в международных отношениях. Взимание налогов – законное принудительное изъятие части собственности – является частью суверенитета государства. Более

того, налоговый суверенитет является той частью суверенитета, в отношении которой государства проявляют «наибольшую сдержанность» в вопросах интеграции и сотрудничества.

Поскольку налоги по большей мере относятся к экономической сфере, то гражданство, выражающее политико-правовую связь лица с государством, не подходит для определения юрисдикции государства по лицам. В налоговом праве используется «экономическая привязка». Государство вправе собрать налог с тех лиц и явлений, которые связаны с его экономикой. В связи с этим в области налогообложения используется категория резидентства, выражающая экономическую связь между лицом и гражданином.

С тем чтобы устранить двойное налогообложение, международная практика выработала целый ряд принципов разграничения юрисдикции государств в области налогообложения. Одной из целей, для которых классификация налогов на прямые и косвенные признана необходимой, было разграничение юрисдикции между странами.

В силу того, что переложение косвенных налогов осуществляется в процессе обмена, косвенные налоги связаны с торговлей, в том числе с международной торговлей. В связи с этим существует два возможных варианта установления прав государства по сбору косвенных налогов: «в стране происхождения товара» – по месту нахождения налогоплательщика и «в стране назначения товара» – по месту нахождения носителя налога. Поскольку косвенные налоги перелаживаются в цене товара, то для обоснования прав государства необходимо установить экономическую связь носителя налога, на которого падает бремя налога, с соответствующим государством.

Если установить в области обложения косвенными налогами приоритет государства, где находится налогоплательщик, и товары будут реализованы в другом государстве, то в результате переложения налог фактически будет уплачен лицами, находящимися в другом государстве. Носителями косвенного налога будут лица, пользующиеся в иностранном государстве социальными благами. Поэтому, опираясь на допущение о том, что косвенный налог включается в цену товара, право облагать налогом предоставляется той стране, где товар реализуется, т.е. по «принципу страны назначения».

Зачастую косвенные налоги совпадают с налогами на потребление, соответственно, применение правила «страны назначения» определяет исключительное право государств облагать товары по месту их потребления. Правило «страны назначения» состоит из двух частей: освобождение от косвенных налогов экспорта; обложение импорта налогами, не превышающими уровень налогов, установленных на аналогичные товары внутри страны назначения.

При импорте товаров страна-импортер облагает ввозимые товары косвенными налогами, которые являются эквивалентом косвенных налогов, взимаемых внутри страны-импортера. Взимаемые по такому принципу косвенные налоги называются в теории налогового и таможенного права пограничными уравнительными налогами.

Услуги нематериальны, и ясно определить, где оказывается услуга и где она потребляется, достаточно сложно. Обложение услуг по месту их потребления обосновывается тем, что страна вправе облагать тех, кто пользуются благами данного государства. Проблема состоит лишь в том, что определить, где произошло потребление услуги, сложно (потреблены ли консультационные услуги в момент их оказания соответственно в месте, где находится лицо, их реализующее, или все-таки они потреблены там, где консультация была применена на практике).

Принцип определения места реализации услуг заложен в преамбуле Шестой Директивы ЕС: место реализации услуг во избежание конфликтов должно определяться преимущественно по месту, где субъект, реализующий услуги, осуществляет свою основную деятельность. Каким образом определить, где происходит реализация, если объект передается посредством Интернета? Важным был вывод о том, что реализация цифровых (дематериализованных) продуктов должна рассматриваться как реализация услуг, а не товаров. Соответственно, должен решаться вопрос о разграничении юрисдикции государств по обложению электронной коммерции косвенными налогами. В данном случае должны применяться правила о месте реализации услуг.

С проблемами суверенитета государств (юрисдикции) тесно связана категория иммунитета. Иммунитет государства – это неподчинение его действию законодательных, исполнительных и судебных органов другого государства. Особым видом иммунитета является налоговый

иммунитет. Он состоит в том, что в отношении иностранного государства и его органов не применяется налоговое обложение. Иностранное государство и его органы не могут быть налогоплательщиками в пользу казны РФ. В то же время налоговый иммунитет не предоставляется носителю косвенного налога. Поставка товаров, работ и услуг иностранному государству или его органу не освобождается от косвенных налогов, поскольку процесс переложения налога в цене товара непредсказуем и носитель налога не является участником налоговых правоотношений.

§ 9. Особенности устранения международного двойного налогообложения для косвенных налогов. Среди наиболее важных вопросов науки налогового права – вопросы двойного налогообложения и проблема его устранения, которая имеет несколько интересных аспектов в связи с косвенными налогами. Различают двойное налогообложение в экономическом и в юридическом смысле. Экономическое двойное налогообложение возникает тогда, когда одна и та же база дважды облагается налогами «в руках» разных субъектов. Например, сначала компания уплачивает налог из полученной прибыли, затем из прибыли после налогообложения выплачиваются дивиденды, которые становятся доходом акционеров или участников, и снова облагаются налогом.

О юридическом двойном налогообложении можно говорить в каждом случае, когда «фискальный субъект» или «фискальный объект» облагается налогом дважды или несколько раз. В то же время высказывается точка зрения о том, что двойного налогообложения не возникает, если одно из государств устанавливает в отношении субъекта прямой налог, другое государство устанавливает в отношении того же субъекта косвенный налог.

§ 10. Контроль за ценообразованием в области косвенных налогов и трансфертные цены. На сегодняшний день в России, как и в большинстве государств, субъекты предпринимательской деятельности свободно устанавливают цены на товары, работы и услуги. Вместе с тем существует необходимость защиты фискальных интересов государства для того, чтобы не допустить манипуляции с ценообразованием для перемещения средств в сфере льготного налогообложения или в юрисдикции с пониженными ставками налогообложения. Защищая свои фискальные интересы, государство осуществляет контроль за так называемыми трансфертными ценами в области налогового законодательства.

Трансфертные цены внутри страны практически не затрагивают фискальных интересов государства. Если один участник цепочки заплатит больше, а другой меньше, конечная сумма не изменится, так как полную сумму косвенного налога уплачивает конечный потребитель. Тем не менее в НК РФ существует ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения».

Что представляет из себя ст. 40 НК РФ в контексте косвенного налогообложения, если бессмысленно защищать интересы государства в том случае, если все сделки имеют место в пределах его территории? Очевидно, ст. 40 НК РФ является для внутригосударственных целей инструментом борьбы против уклонения от уплаты налога путем смещения налоговой нагрузки к льготным категориям налогоплательщиков.

Отдельно от вопросов ценообразования внутри государства стоят вопросы ценообразования в международной торговле товарами и услугами. Здесь как раз появляется необходимость защищать интересы государства в связи с тем, что с помощью манипуляций с ценами налогооблагаемая база может быть смещена и сформирована в государстве с наиболее благоприятным налоговым режимом.

Несмотря на то что трансфертные цены были заявлены как проблема существуют убедительные доказательства того, что данная проблема устраняется самим механизмом НДС. Цена для конечного потребителя всегда устанавливается под влиянием рыночных механизмов, и сумма налога ложится в итоге на него же. За счет принципа, существующего в рамках НДС, который предполагает, что бюджет не должен получить больше налога, чем заплатит конечный потребитель, проблема трансфертных цен, по сути, отходит для НДС на второй план.

§ 11. Предотвращение уклонения от косвенных налогов. Вопросы добросовестности налогоплательщика в контексте косвенных налогов. В практике государств выработано две

концепции борьбы с уклонением от уплаты налогов: переквалификация сделок для целей налогообложения без вмешательства в договорные связи субъектов и признание сделки недействительной с последующей корректировкой налоговых последствий. Первая концепция характерна для англосаксонской системы права в связи с особенностями ее обязательственного права, где договор имеет приоритетное значение, и вторжение в договорные отношения практически невозможно. Вторая концепция больше распространена в континентальной системе права, где сделка может быть признана недействительной с последующей корректировкой ее налоговых последствий. В российской практике распространена последняя концепция.

Глава 3. Тенденции и перспективы косвенного налогообложения

§ 12. Косвенные налоги в условиях реформы налоговой системы. Налоговые реформы обычно делят на системные и структурные. При системной налоговой реформе вносятся изменения в концепцию налоговой системы и методологические основы ее построения. В результате системной налоговой реформы чаще всего меняется перечень налогов, устанавливается долгосрочная приоритетность прямых или косвенных налогов. Структурная реформа сводится к тому, что изменения претерпевает структура отдельных налогов и организация налогового администрирования. Структурная реформа направлена на изменение налоговых ставок, корректировку налоговой базы, сокращение или расширение налоговых льгот.

Налоговая реформа, начало которой было положено в 1996 г., может оцениваться как системная и структурная одновременно, поскольку речь идет и об изменении перечня налогов и о структурных изменениях в виде сокращения льгот. Несмотря на общее направление реформы в сторону сокращения числа налогов в области косвенного налогообложения, в 1998 г. в России параллельно с НДС был введен налог с продаж.

Наличие в налоговой системе налога с продаж и НДС одновременно является крайне нелогичной ситуацией. Только с 1 января 2004 г. Россия смогла отказаться от дублирующих косвенных налогов. Глава 27 НК РФ «Налог с продаж» утратила силу с 1 января 2004 г. В области реформирования системы налогообложения было сделано несколько важнейших шагов: введены «плоская шкала» подоходного налога и регрессивная шкала единого социального налога, снижен налог на прибыль, установлен налог на добычу полезных ископаемых.

§ 13. Тенденции и перспективы в развитии косвенного налогообложения. До XX в. косвенное налогообложение существовало в виде различных налогов на отдельные предметы потребления. Со временем обложение отдельных предметов потребления перестало приносить достаточно доходов. Войны начала XX в. требовали компенсировать огромные военные расходы государств, и косвенные налоги с политической точки зрения идеально отвечали требованиям военного времени. Косвенные налоги удобны для государства с политической точки зрения, поскольку они скрыты в цене и население долгое время не замечает постоянного увеличения налогового бремени.

Новым этапом в развитии косвенных налогов было изобретение и распространение по миру НДС – самого совершенного из косвенных налогов. В НДС был устранен каскадный эффект оборотных налогов. В Европе НДС был введен только в 1953 г. Все налоги с оборота, предшествовавшие НДС, создавались с универсальным объектом. Однако облагаемые налогом товары, если они использовались в дальнейшем в производстве, создавали излишнее налоговое бремя. Возникал так называемый каскадный эффект, состоявший в том, что налог включался в налогооблагаемую базу того же налога на последующей стадии.

Налоги с оборота в том виде, в котором они существовали до НДС, способствовали концентрации производства. В целом, излишняя концентрация производства нежелательна для конкурентной среды. Решения в области экономики принимаются исходя из соображений экономии налогов, что противоречит идее нейтральности налогов. Наконец, для налогов с оборота, предшествующих НДС, не существовало механизма устранения двойного налогообложения. Каждый из оборотных налогов был рассчитан на действие в рамках отдельной юрисдикции. Достаточно трудно было сопоставить косвенные налоги одного государства с системой косвенных налогов другого государства. Создание Европейского союза потребовало гармонизации косвенных налогов.

Механизм взимания НДС предложил самые широкие возможности по гармонизации косвенного налогообложения на достаточно обширной территории. Наконец, с административной точки

зрения НДС оказался самым экономным и эффективным налогом. В механизме его взимания по большей части решена одна из основных проблем косвенного налогообложения – обложение услуг, что открыло самые широкие возможности по обложению потребителей. Поскольку теоретически НДС не влияет на производство, государство сможет вводить достаточно высокие ставки налога – до 25%, не возлагая обязанность по уплате всей суммы налога на какое-либо одно звено в цепочке производства и потребления товаров. Весьма удобная ситуация для государства: распределение обязанности по уплате налога среди многих.

Несколько причин появления НДС и его столь широкой популярности:

- расширение налогооблагаемой базы, включение услуг в объект налогообложения;
- устранение каскадного эффекта;
- нейтральность НДС по отношению к организации производства и конкурентной среде;
- встроенный механизм избежания двойного налогообложения;
- самоадминистрирование НДС.

В США НДС не вводится по политическим соображениям: на федеральном уровне его введение составит серьезную угрозу финансовой самостоятельности штатов.

В качестве особенности, характерной для нового этапа в развитии косвенного налогообложения, можно назвать развитие технических средств связи и коммуникации, ускорившее проведение различного рода сделок и одновременно открывшее целый ряд возможностей по уклонению от уплаты прямых налогов в международном масштабе. Косвенные налоги предоставляют меньше возможностей для манипулирования налогооблагаемой базой.

Некоторые объекты прямых налогов – доходы, прибыль – весьма мобильны и при наличии развитых услуг связи и современных банковских технологий, могут «перетекать» за пределы заинтересованной страны, в том числе в офшорные зоны. Косвенные налоги, носителями которых являются потребители, составляющие основную массу населения государства, трудно, а чаще всего невозможно спланировать или уменьшить с использованием офшорных юрисдикций.

Развитие финансовых систем идет к дальнейшему установлению баланса между косвенным и прямым налогообложением. В начале XX в. косвенные налоги расценивались как менее совершенные, теперь ситуация изменилась. Косвенные налоги еще не одно столетие будут использоваться государствами, совершенствоваться и приносить значительные поступления в бюджет. Крупнейшее событие в современной финансовой науке – изобретение НДС и стремительное распространение его в мире – яркое тому подтверждение.

Ряд авторов указывают на негативную политическую составляющую косвенных налогов. Взимание прямых налогов (подходного налога, налога на имущество и т.д.) наглядно демонстрирует гражданам, что именно они содержат государство, и способствует распространению среди населения правовых идей о необходимости ответственности государства и его институтов перед обществом в расходовании народных средств. Это создает реальные предпосылки для развития инструментов контроля гражданского общества за финансовой деятельностью государства. Взимание косвенных налогов в составе цены товаров, работ, услуг, как правило, незаметно для населения и не способствует развитию институтов контроля общества за финансовой деятельностью государства».

Такой позиции можно противопоставить следующие соображения. Прогрессивный характер подходного налога имеет негативную сторону. Высокий подходный налог устраняет стимулы к работе. Кроме того, для налогов на доход имеется предел, после которого становится невыгодно платить налоги и выгоднее становится избегать уплаты налога совсем – [кривая Лаффера](#) наглядно демонстрирует это явление. Налоги на потребление менее связаны таким ограничением.

В рамках Международной налоговой программы в 1993 г. был подготовлен и опубликован документ под названием «Основы мирового налогового кодекса». По мнению разработчиков кодекса, учитывая специфику экономики развивающихся стран, основная часть доходов должна формироваться за счет косвенных налогов (таможенных пошлин, НДС и акцизов) и налога на прибыль корпораций. Подходный налог с физических лиц и имущественные налоги не должны играть существенной роли. Этот принцип находит реализацию в российской налоговой системе.

Среди перспектив развития косвенных налогов можно назвать следующие. Прежде всего будет совершенствоваться налогообложение косвенными налогами услуг, а также включение в сферу косвенного налогообложения все новых и новых услуг. В ближайшем будущем будет решена проблема обложения НДС финансовых услуг. Уже сегодня ведется работа в рамках институтов Европейского союза по созданию адекватной техники налогообложения для финансовых услуг.