

УДК 342.9

DOI: <https://doi.org/10.17308/Law/1995-5502/2022/4/253-260>

НДС: ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОБЪЕКТЫ И ЮРИДИЧЕСКАЯ КОНСТРУКЦИЯ

М. В. Карасева

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 14 сентября 2022 г.

Аннотация: статья посвящена научному анализу НДС с точки зрения его экономической природы и ее правового опосредования. Анализируются экономические объекты НДС: потребление и добавленная стоимость. Установлено, что структура НДС, опосредуя связку двух экономических объектов, находит отражение в двух видах юридических обязательств – налоговом и гражданском. Законодатель, устанавливая НДС, гармонизирует налоговое право с гражданским.

Ключевые слова: добавленная стоимость, потребление, юридическая конструкция налога, продавец и покупатель, налоговая оговорка.

Abstract: the article is devoted to the scientific analysis of VAT from the point of view of its economic nature and its legal mediation. The economic objects of VAT are analyzed: consumption and value added. It has been established that the structure of VAT, mediating the connection of two economic objects, is reflected in two types of legal obligations – tax and civil. The legislator, by establishing VAT, harmonizes tax law with civil law.

Key words: value added, consumption, legal construction of tax, seller and buyer, tax clause.

Налог на добавленную стоимость появился в России в 1992 г. и был установлен Законом РФ от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость». Однако сегодня он известен чуть ли не во всем мире.

Несмотря на то что история этого налога уже перешла полувековой срок, его сущность так до сих пор должным образом не осмыслена. Свидетельством того являются, прежде всего, научные работы. Число диссертаций, защищаемых каждый год по тематике, так или иначе связанной с НДС, не уменьшается¹. Более того, суть этого налога вновь и вновь осмысливается. И это не случайно, ибо НДС – это сложный налог, обусловленный, прежде всего, сложностью его экономического объекта.

253

¹ См.: Пименов Д. Г. Правовые аспекты определения объекта и возмещения налога на добавленную стоимость : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008 ; Кочкалов С. А. Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим сделкам : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2010 ; Бачурин Д. Г. Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2021 ; Щелкунов А. Д. Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2022 ; и др.

И то, в какой мере, насколько адекватно и четко эта сущность опосредуется законодателем, является гарантией методологически верного подхода к практике его применения.

Думается, что как раз из-за того, что имеет место сущностное непонимание этого налога, ряд проблем, возникающих на практике с его уплатой и правоприменительной деятельностью налоговых органов, сегодня решаются «по здравому смыслу», опираются на практическое удобство, практический интерес и т. д., а не на глубокое осмысление и выработанную наукой методологию. Как результат имеют место практические подходы к разрешению конкретных правовых ситуаций, которые могут быть утешительными, но только, как говорится, «в короткую», а вот «в долгую», т. е. по прошествии времени, принесут искажение всей правовой, в частности налоговой, системе.

Юридическая практика показывает, что в различные времена акценты в понимании экономической сущности НДС сменялись.

Так, в 1992 г., когда в российской налоговой системе появился налог на добавленную стоимость, упор делался на его понимание как налога, экономическим объектом которого являлась добавленная стоимость. Не случайно в Законе РФ от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость» отмечалось, что «налог на добавленную стоимость 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 обращения.

После принятия ч. 2 НК РФ в главе 21, закрепляющей этот налог, такое понятие уже не определялось, а в решениях Конституционного Суда РФ все чаще отмечалось, что НДС – это налог на потребление. И сегодня в научных работах начинается глубокое научное осмысление НДС именно как налога на потребление².

Анализ юридической конструкции налога, закрепленного в главе 21 НК РФ позволяет сделать вывод, *что экономическая сущность НДС проявляется через дуальность его экономического объекта*, что и опосредуется правом. Этим экономическим объектом является потребление и добавленная стоимость. Указанные два объекта налога связаны друг с другом через движение стоимости и воплощение в одном лице покупателя и продавца.

Добавленная стоимость как экономический объект налогообложения образуется только после потребления покупателем (заказчиком) некоторой первоначальной стоимости, а точнее, ее использования в ходе производственного процесса. Потребление, если оно используется не для личных, а для производственных целей, предшествует добавленной стоимости.

² См.: *Щелкунов А. Д.* Экономический анализ и толкование норм об НДС // Закон. 2022. № 5. С. 37–43; *Его же.* Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2022.

Она всегда осуществляется субъектом, приобретшим товар. Что касается добавленной стоимости, то она создается на всех стадиях производства товара и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Материальные затраты – это и есть первоначальная стоимость, которая потребляется в процессе производства и создания новой стоимости, содержащей в себе добавленную стоимость. Таким образом, потребление и добавленная стоимость как экономические объекты НДС находятся в неразрывной связке, ибо добавлять стоимость, создавая нечто новое, можно имея только первоначальную стоимость.

В НК РФ потребление и добавленная стоимость как экономические объекты НДС оформлены законодателем в юридическую конструкцию налога при его установлении через элементы налогообложения.

По смыслу ст. 168 и 169 НК РФ потребление как экономический объект НДС образуется у покупателя, который оплачивает приобретенный товар (первоначальную стоимость) и которому продавец (юридический налогоплательщик) должен дополнительно к цене реализуемых товаров представить к оплате соответствующую сумму налога, отразив ее в счете-фактуре. Соответственно, потребление как экономический объект НДС в плоскости права, прежде всего, оформляется через НДС как косвенный налог, входящий в цену товара и передающийся покупателем товара (первоначальной стоимости) продавцу этого товара. Этот налог покупатель уплачивает не в бюджет, а передает поставщику в составе цены товара³. В данном случае покупатель является фактическим, а не юридическим плательщиком этого налога. И в этом смысле Конституционный Суд РФ в постановлении от 28 марта 2000 г. № 5-П указал, что «лицо, получающее какой-либо товар (выполненную работу, услугу) не может быть признано плательщиком НДС, поскольку при заключении договора оно не реализует, а приобретает определенный актив». Очевидно, что покупатель несет бремя уплаты налога на потребление, но бремя не юридического, а фактического плательщика.

Однако если покупатель приобретал товар не для личного потребления, а для производственных целей, то он использует, перерабатывает этот товар, который уже является его материальными затратами. Добавляя к ним стоимость, он создает новый товар. Теперь, реализуя этот новый товар каким-либо покупателям, он превращается в продавца – юридического плательщика НДС, ибо в соответствии со ст. 146 НК РФ юридическим объектом НДС является, прежде всего, реализация товаров, работ, услуг.

В связи с отмеченным на всех стадиях движения и производства товара (работ, услуг) покупатель первоначальной стоимости всегда является и продавцом. Он приобретает первоначальную стоимость как покупа-

³ Постановление Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. № 5451/09. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

тель, а реализует товар с добавленной стоимостью как продавец. Соответственно, с одной стороны, он как покупатель, потребляя товар, передает налог продавцу в составе цены и на этом его обязанность как **фактического плательщика налога на потребление выполнена**. С другой стороны, реализуя товар, обогащенный добавленной стоимостью по сравнению с первоначальной (материальными затратами), он выступает как продавец и **юридический плательщик налога с добавленной стоимости**.

И уже как продавец, исчисляя НДС, по смыслу ст. 171 НК РФ имеет право на налоговый вычет. Говоря более конкретно, продавец исчисляет налог с добавленной стоимости через налоговый вычет. Из суммы налога, полученной им как продавцом от покупателя его продукции, он вычитает сумму налога, переданного им как покупателем в составе цены продавцу первоначальной стоимости.

Однако в ряде случаев продавец может являться и юридическим плательщиком НДС как налога на потребление. Это имеет место в том случае, когда он приобрел как покупатель товар (первоначальную стоимость) от продавца, не обязанного платить НДС. Изготовив новый товар и добавив к нему стоимость, он не может уплатить налог на добавленную стоимость как экономический объект, ибо не имеет источника для налогового вычета. В этом случае он уплачивает НДС, перечисляя в бюджет как юридический налогоплательщик всю сумму налога, полученную от покупателя продукции в составе переданной ему цены, без налогового вычета. Фактически получается, что он уплачивает НДС в бюджет как налог на потребление, полученный от покупателя его продукции. Такой вывод ясно следует из того, что налоговый вычет, который является обязательным элементом в исчислении НДС как налога на добавленную стоимость (в значении экономического объекта) может иметь место у продавца продукции. А может и не возникать. В ст. 171 НК РФ прямо установлено, что налогоплательщик не обязан, а «имеет право уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ на установленные настоящей статьей налоговые вычеты». Из этого вытекает и то, что налогоплательщик, по каким-либо причинам не сумевший доказать факт уплаты налога в составе цены продавцу первоначальной стоимости, которую он приобрел и поставил на издержки производства для последующей переработки, не может произвести налоговый вычет, а должен уплатить в бюджет НДС исходя из полной суммы налога, которую ему как продавцу вновь созданной продукции перечислил в составе цены покупатель.

Итак, подводя первоначальный итог анализу экономических объектов НДС и одновременно его юридической конструкции, надо заметить, что НДС как налог на потребление имеет в своей юридической конструкции юридического и фактического налогоплательщиков. Фактическим плательщиком НДС по этому экономическому объекту является покупатель товара, передающий его в составе цены продавцу товара. Очевидно, что такая передача осуществляется в рамках гражданско-правового

договора. Юридическим плательщиком налога в этом случае он не является. Однако в ряде случаев НДС как налог на потребление уплачивает и продавец товара. Он в этих случаях является его юридическим плательщиком. Что касается НДС как налога на добавленную стоимость – экономический объект, то она (добавленная стоимость), образуется только у продавца товара, являющегося всегда юридическим плательщиком налога. Очевидно, что юридический плательщик НДС во всех случаях уплачивает его в рамках налогового правоотношения.

С учетом всего отмеченного экономические объекты НДС, коими являются потребление и добавленная стоимость, опосредуются в плоскости права налоговым и гражданским законодательством. И именно симбиоз налогового и гражданского правоотношений, сочетающий в себе такие экономические объекты, как потребление и добавленная стоимость, позволяет законодателю сделать НДС тем налогом, который «вездесущ», охватывает по своему юридическому объекту и порядку исчисления практически все ситуации, связанные с реализацией товаров на всех стадиях их движения.

Итак, законодательная конструкция НДС, опосредующая связку двух экономических объектов – потребление и добавленная стоимость – в плоскости права находит отражение в двух видах обязательств – налоговом и гражданском. Однако, поскольку установление налога – это суверенное право государства, реализуемое, по определению, в публичных правоотношениях, нельзя не учитывать, что налоговое обязательство в этой связи является основным, ведущим, а гражданско-правовое лишь примыкает к нему. Продавец как юридический плательщик налога уплачивает его в бюджет в рамках налогового обязательства. А гражданско-правовое обязательство обеспечивает фактический источник этого налога в цене товара, который покупатель оплачивает продавцу.

Между тем следует подчеркнуть, что законодатель как суверен, устанавливая НДС, не устанавливает гражданско-правовой статус покупателя как фактического плательщика налога. И это правильно. Обязанности покупателя как фактического плательщика косвенного налога вытекают из гражданского правоотношения. Так, законодатель лишь устанавливает, что продавец как юридический плательщик НДС обязан предъявить при реализации товара как юридического объекта налогообложения к оплате покупателю дополнительно к цене товара сумму налога. Фактически он устанавливает норму, непосредственно конкретизирующую объект НДС и порядок его исчисления. Однако из этой публично-правовой обязанности следует обязанность продавца уплатить цену товара и дополнительно, по счету-фактуре, сумму налога. Это как раз и доказывает, что гражданское правоотношение в данном случае «привязано» к налоговому объективно, вне специального законодательного установления.

С учетом всего отмеченного надо подчеркнуть, что НДС – это налог, имеющий сложную юридическую конструкцию, включающую в себя публично-правовую и частноправовую составляющие. Государство как су-

верен, устанавливая данный налог, обеспечивает гармонию налогового права с гражданским в самой его структуре как целом⁴. И эта гармония состоит в том, чтобы не возлагать никакие обязанности на покупателя товара в публично-правовом порядке. А возложив их на продавца товара как юридического плательщика налога, т. е. обязав его направить покупателю счет-фактуру, добавив к цене сумму налога, только лишь ожидать от покупателя оплаты товара согласно этому документу. Законодатель понимает, что для покупателя товара как фактического плательщика налога бремя косвенного налогообложения не может быть никак увеличено в рамках частноправового регулирования⁵. Именно государство определяет и должно определять пределы правового регулирования, правовое обозрение экономического потребления и добавленной стоимости как экономических объектов этого налога. И никто, кроме законодателя, не имеет права внедряться в сферу его усмотрения, нарушать установленную гармонию связки налогового и гражданского права в смысле ее дополнения или корректировки на уровне правоприменения. В противном случае будут наблюдаться перекосы, либо утяжеляющие налоговое бремя налогоплательщика, либо замещающие публично-правовое регулирование частноправовым, либо даже искажающие суть такого регулирования. Применительно к ситуации с НДС надо иметь в виду, что фактический плательщик этого налога не может обременяться дополнительными гражданско-правовыми обязательствами за пределами тех, которые обременяют его в налоговом законодательстве, а именно: уплатить покупателю по предъявленному счету-фактуре цену товара с учетом НДС. На него не могут и не должны возлагаться гражданско-правовые обязанности выравнивания публично-правовой ситуации с неуплатой НДС продавцом товара как его контрагентом по гражданско-правовому договору и т. д. Кроме того, риски неуплаты налога налогоплательщиком несет государство, поэтому заботиться об их недопущении должны налоговые органы как уполномоченные государством органы, а не контрагенты юридического налогоплательщика по гражданско-правовому договору.

Данный вопрос весьма важен в связи с тем, что в последнее время, как представляется, появилась тенденция расширения этих пределов, но не волей законодателя, а волей уполномоченных государством органов,

⁴ На такой методологический подход при установлении налогов обращал внимание Конституционный Суд РФ в постановлении КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П.

⁵ Сказанное весьма очевидно в случае с покупателем как конечным потребителем товара. Законодатель, устанавливая НДС, не может «внедряться» в договор купли-продажи, возлагая на покупателя налоговые обязанности, к примеру: проверить, учел ли магазин сумму перечисленного ему покупателем в составе цены НДС на 68 счете бухгалтерского учета или нет. Это невозможно потому, что не отвечает интересам покупателя в гражданском правоотношении, а потому будет его лишь обременять и не будет исполняться. Соответственно, законодатель не достигнет в правовом регулировании НДС гармонии налогового и гражданского законодательства.

точнее – не законодательством, а правоприменением, хотя последнее проявляет себя в скрытой, манипулятивной форме. Прежде всего, речь идет о так называемых «налоговых оговорках», которые сегодня инициируются Федеральной налоговой службой⁶. Однако анализ этого вопроса заслуживает отдельного внимания, но, безусловно, он должен базироваться на подходах к НДС, изложенных в данной статье, а точнее, на понимании того, что НДС есть одновременно налог на потребление и на добавленную стоимость, что уплата этого налога осуществляется в стыковке, т. е. в рамках налогового и гражданского обязательства, а также, что очень важно, установление налога – это суверенное право государства, и поскольку налоговое право взаимосвязано с правом гражданским, постольку законодатель в сфере налогообложения гармонизирует стыковку налогового обязательства с гражданским. В этом смысле правовое регулирование всякого налога является в каждый конкретный момент достаточным, обусловленным исключительно усмотрением законодателя. Дополнение, усовершенствование правового регулирования, если таковое требуется, не может осуществляться иначе как волей законодателя.

В данной же статье лишь ставилась задача методологического осмысления НДС с учетом его юридической конструкции как экономически объективированного налога на потребление и добавленную стоимость.

Библиографический список

Бачурин Д. Г. Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2021.

Кочкалов С. А. Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим сделкам : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2010.

Кошкина Т. Б. Отказ в вычете НДС : как взыскать убытки с продавца? // НДС : проблемы и решения. 2021. № 4.

Пименов Д. Г. Правовые аспекты определения объекта и возмещения налога на добавленную стоимость : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

Речкин Р. Налоговые оговорки. Дюжина ножей в спину... восторгу цивилистов // *Zakon.ru* 15.11.2021.

Субботина Е. В защиту налоговой оговорки // *Zakon.ru* 24.07.2022.

Цинделиани И. А., Безикова Е. В. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публично-правового регулирования // *Вестник Томского гос. ун-та. Право.* 2022. № 43. С. 182–197.

Щелкунов А. Д. Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2022.

⁶ См.: *Цинделиани И. А., Безикова Е. В.* Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публично-правового регулирования // *Вестник Томского гос. ун-та. Право.* 2022. № 43. С. 182–197 ; *Субботина Е.* В защиту налоговой оговорки // *Zakon.ru* 24.07.2022 ; *Кошкина Т. Б.* Отказ в вычете НДС : как взыскать убытки с продавца? // НДС : проблемы и решения. 2021. № 4 ; *Речкин Р.* Налоговые оговорки. Дюжина ножей в спину... восторгу цивилистов // *Zakon.ru* 15.11.2021 ; и др.

References

Bachurin D. G. Legal regulation of value added taxation. Autoref. Diss. doct. jurisprudence. M., 2021.

Kochkalov S. A. Legal regulation of tax refund of value added tax on foreign economic transactions. Autoref. diss. doct. jurisprudence. Saratov, 2010.

Koshkina T. B. Refusal to deduct VAT: how to recover damages from the seller? // VAT: Problems and Solutions. 2021. № 4.

Pimenov D. G. Legal aspects of object definition and reimbursement of value added tax. Avtoref. diss. cand. jurisprudence. M., 2008.

Rechkin R. Tax disclaimers. A dozen knives in the back... the delight of the civilizers // *Zakon.ru* 15.11.2021.

Subbotina E. In defense of the tax clause // *Zakon.ru* 24.07.2022.

Tsindeliani I. A., Bezikova E. V. Tax clause as an instrument of convergence of private and public law regulation // *Vestnik Tomsk. State university. Right.* 2022. № 43. P. 182–197.

Shchelkunov A. D. Vat neutrality as a special principle of the institution of legal regulation of VAT collection. Autoref. diss. cand. jurisprudence. M., 2022.

Для цитирования:

Карасева М. В. НДС: экономические объекты и юридическая конструкция // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право.* 2022. № 4 (51). С. 253–260. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/4/253-260>

Recommended citation:

Karaseva M. V. VAT: economic objects and legal construction // *Proceedings of Voronezh State University. Series: Law.* 2022. № 4 (51). P. 253–260. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/4/253-260>

Воронежский государственный университет

Карасева М. В., доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права

E-mail: mvsentsova@gmail.com

Voronezh State University

Karaseva M. V., Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of the Financial Law Department

E-mail: mvsentsova@gmail.com