

УДК 336.226.322

DOI 10.52928/2070-1632-2024-68-3-73-75

**ПРАВОВАЯ ЭВОЛЮЦИЯ ВКЛЮЧЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
В НАЛОГОВУЮ СИСТЕМУ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ****А.В. ДЕРЮЖКОВ***(Белорусский государственный университет, Минск)*

В статье рассмотрены предпосылки и необходимость интеграции в налоговую систему Республики Беларусь налога на добавленную стоимость. Выделены основные этапы развития норм прав, регулирующих налог на добавленную стоимость. Проанализировано изменение налогового права, вызванное необходимостью перехода национальной экономики от социальной модели к рыночным отношениям. Определены основные характерные моменты, соответствующие каждому из этапов развития правового регулирования налога на добавленную стоимость. На основании проведенного исследования дана положительная оценка развитию налогового права при регулировании отношений, возникающих при взимании налога на добавленную стоимость, а также определена необходимость в дальнейшем развитии форм и методов правового регулирования с целью оптимизации расходов на администрирование налога на добавленную стоимость и минимизации случаев уклонения от его уплаты.

Ключевые слова: налоговое право, налог на добавленную стоимость, государственный бюджет, этапы развития.

Введение. Гармоничное функционирование любого независимого государства обусловлено наличием достаточных финансовых средств для обеспечения суверенитета, выполнения социальных обязательств перед населением, поддержания дипломатических связей с другими государствами и проведения независимой внешней политики. Необходимые расходы при этом осуществляются через государственный бюджет. Основным источником доходов государственного бюджета Республики Беларусь во времена Союза ССР являлись налоговые поступления. Так доходы Государственного бюджета на 1991 г. были запланированы в размере 6 900 838 тыс. руб. При этом основным бюджетообразующим источником являлся налог с оборота, размер поступлений которого составлял 2 440 774 тыс. руб. или 35,37% от валового дохода¹. Таким образом, бремя пополнения доходной части бюджета, ложилось на налоговую систему государства, которая была сформирована под влиянием централизованно управляемой социалистической экономики. В результате геополитических событий, имевших место в конце XX века, произошло прекращение существования Союза ССР как субъекта международного права и геополитической реальности. В результате образовались новые суверенные государства, национальные экономики которых перестраивались с учетом требований рыночной экономики, разрывая исторически сложившиеся экономические связи между субъектами бывшего союза в условиях децентрализации управления. Как итог, налоговая система новой суверенной Республики Беларусь была не в состоянии обеспечить пополнение государственного бюджета малоэффективными «советскими» налогами, что, в свою очередь, могло негативно сказаться на независимости молодого государства. Кроме того, распад СССР открывал рынки новообразованных государств для иностранных предприятий, которые имели опыт существования в конкурентной среде рыночной экономики, обладали сформированными технологиями производства, налаженными сбытовыми процессами и развитыми ресурсно-сырьевыми базами, что ставило под угрозу развитие национальной белорусской экономики.

Реформирование системы налогообложения в Республике Беларусь решало одновременно две масштабные внутригосударственные задачи – диверсификация источников пополнения государственного бюджета и защита национальной экономики. Помимо внутригосударственных задач, Н. Баглаенко отмечает немаловажное условие: «сближение налоговых систем является важным звеном процесса международной интеграции» [1]. Учитывая уровень развития экономик европейских стран, применяемые ими системы налогообложения, а также необходимость оперативного реформирования отечественной налоговой системы, было принято решение об отказе от налога с оборота и замена его налогом на добавленную стоимость, который большинством европейских стран использовался как эффективный инструмент пополнения бюджета. Изучение и анализ эволюции норм налогового права, регулирующих налог на добавленную стоимость в Республике Беларусь, являются актуальными вопросами, позволяющими оценить практику применения налога и выявить тенденции его дальнейшего развития и совершенствования.

Основная часть. Налог на добавленную стоимость продолжительное время применялся в странах с рыночной экономикой. Идея налогообложения добавленной стоимостью впервые была обоснована в 1919 г. Вильгельмом фон Сименсом [2]. Впервые в своей национальной налоговой системе налог на добавленную стоимость применил Морис Лоре – директор Дирекции по налогам и сборам Министерства экономики, финансов и промышленности Франции. При этом тестирование взимания налога проходило на протяжении 4 лет с 1954 по 1958 год. С 1972 г. налога на добавленную стоимость на обязательной основе применялся уже всеми странами европейского сообщества². От идеи до фактического применения налог на добавленную стоимость проделал путь в 54

¹ О Государственном бюджете Белорусской ССР на 1991 год [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 28 дек. 1990 г. / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2024.

² First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of the Member States concerning turnover taxes // Official Journal of the European Union. – 1967. – L 71. – P. 14.

года, из которых 14 лет понадобилось для внедрения уже проверенного налога в налоговые системы европейских стран. Налоговая система суверенной Республики Беларусь прошла этот путь за 23 дня. Такое оперативное реформирование было достигнуто благодаря схожести применяемого налога с оборота и налога на добавленную стоимость. Однако, несмотря на мировую практику применения, нужны были правовые алгоритмы регулирования налоговых отношений, которые должны были учитывать экономический менталитет субъектов хозяйствования, сформированный в условиях социалистической экономики.

Проанализировав историю развития налогового законодательства, регулирующего налог на добавленную стоимость, можно выделить следующие этапы его развития в Республике Беларусь:

Этап становления (1991–1995 гг.) – происходит реформирование национальной налоговой системы путем отказа от малоэффективных «советских» налогов. С целью защиты национальной экономики и её интеграции в рыночную экономику с 1992 г. введен налог на добавленную стоимость Законом Республики Беларусь № 1319-ХІІ от 19.12.1991 г. «О налоге на добавленную стоимость»³. Изучив нормы, регулирующие налог на добавленную стоимость, следует согласиться с мнением Бачурина Д.Г. [3], что новый налог являлся результатом эволюции промыслового налога и налога с оборота. По своей сути это была усовершенствованная версия налога с оборота, которая имела только некоторое сходство с налогом на добавленную стоимость стран с рыночной экономикой. Такое юридическое положение объяснялось неготовностью субъектов хозяйствования к резкой перестройке на рыночные отношения и наличием пробелов в бухгалтерском и налоговом законодательстве.

Первоначальная версия закона «О налоге на добавленную стоимость» № 1319-ХІІ от 19.12.1991 г. состояла из 6 статей, которые определяли плательщиков налога, объект налогообложения, ставку налога, льготы при исчислении налога, порядок исчисления и сроки уплаты налога. У плательщиков налога на добавленную стоимость возникла острая необходимость в уточнениях и комментариях о применении налога на добавленную стоимость на этапе его исчисления и уплаты. Период с 1992 по 1995 год характеризуется наличием огромного количества нормативных актов, регулирующих установление, взимание и льготирование налога на добавленную стоимость (73 нормативных акта по данным информационно правовой системы ЭТОЛОН online). Кроме того, Министерством финансов Республики Беларусь и Государственным налоговым комитетом на регулярной основе издаются письма с разъяснениями тех или иных моментов, касающихся исчисления налога на добавленную стоимость.

Этап адаптации (1996–2000 гг.) – происходит адаптация налога на добавленную стоимость к национальной налоговой системе. Данный этап характеризуется огромным количеством нормативно-правовых актов (по данным информационно правовой системы ЭТОЛОН online более 350 нормативных документов), регулирующих налог на добавленную стоимость. По причине наличия пробелов компетентными органами было издано более 80 писем с разъяснениями налогового законодательства. За данный временной промежуток основной нормативный документ – Закон «О налоге на добавленную стоимость» № 1319-ХІІ от 19.12.1991 г. претерпел 9 изменений и, по сравнению с первоначальной редакцией, расширился до 18 статей. Благодаря урегулированию на законодательном уровне вопроса о применении налоговых вычетов происходит доведение конструкции отечественного налога на добавленную стоимость до соответствия международным налоговым стандартам. В качестве плательщиков налога на добавленную стоимость, при наступлении ряда условий признаются индивидуальные предприниматели. Кроме вышперечисленного, немаловажным показателем, характеризующим данный этап, является подписание межправительственных соглашений с рядом зарубежных стран для исключения двойного налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Этап систематизации (2001–2009 гг.) – данный период можно считать итогом внедрения налога на добавленную стоимость в национальную налоговую систему. За период применения налога на добавленную стоимость с 1992 по 2009 год законодателем с целью регулирования величины налога на добавленную стоимость было издано огромное количество нормативно-правовых актов, только основной нормативный акт (Закон «О налоге на добавленную стоимость») пережил 27 редакций. Такое «разнообразие» создавало трудности в понимании налога плательщиками, проблемы в его уплате, а также контроле уплаты со стороны государственных органов. Итогом данного этапа стала систематизация всех нормативно-правовых актов с учетом требований развития экономики в единый правовой акт – Налоговый Кодекс Республики Беларусь (особенная часть)⁴, который вступил в силу с 01.01.2010 г. Кодификация налогового законодательства позволила исключить множественность нормативно-правовых актов, регулирующих отношения, возникающие при установлении, исчислении налогов, в том числе и налога на добавленную стоимость. Кроме того, при принятии Налогового Кодекса были учтены все юридические нюансы, которые позволили исключить неоднозначность трактовки и пробелы в налоговом праве, а также обеспечить комплексность правового регулирования.

Этап администрирования (с 2010 г по настоящее время) – происходит совершенствование налогового законодательства с целью приведения его в соответствие с общепринятой мировой практикой. Законодателем урегулированы вопросы применения налоговых льгот при налогообложении резидентов парка высоких технологий и свободных экономических зон, юридических лиц, применяющих особые режимы налогообложения. Основные

³ О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь от 19 дек. 1991 г., № 1319-ХІІ: в ред. от 13.11.2008 г. // ЭТАЛОН / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2024.

⁴ Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс]: 29 дек. 2009 г., № 71-3 : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.: одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2021 г. // ЭТАЛОН / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2024.

изменения коснулись определения момента получения выручки «по отгрузке». Отменено исчисление налога на добавленную стоимость методом «по оплате», которое предусматривало дополнительные контрольные мероприятия по отслеживанию оплаты НДС до истечения 60 дней со дня отгрузки. Начинает применяться основная налоговая ставка в размере 20% взамен 18%. С целью повышения эффективности контроля за исчислением налога на добавленную стоимость внедряется система электронных счетов-фактур.

Данный этап является заключительным в процессе внедрения налога на добавленную стоимость в национальную налоговую систему Республики Беларусь. Именно на этом этапе происходит оттачивание юридических приемов и методов регулирования налоговых отношений, выработка правовых механизмов оперативного внесения изменений в действующее налоговое законодательство. В своих исследованиях В.А. Арсеньева определяет, что на этапе администрирования обеспечиваются налоговые поступления в бюджет в рамках прогнозных показателей, при условии оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля, а также выполняются условия для эффективного функционирования налогового механизма и системы налогового регулирования с точки зрения дальнейшего развития национальной экономики [4].

Заключение. Экскурс в историю внедрения и применения налога на добавленную стоимость показывает насколько быстро и оперативно он внедрялся в налоговую систему Республики Беларусь. На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что процесс внедрения налога на добавленную стоимость в национальную налоговую систему Республики Беларусь завершился в 2009 г. На протяжении всего исследуемого периода осуществлялось правовое регулирование налога на добавленную стоимость. Благодаря оперативности издания нормативных актов, законодателю удалось сформировать правовые алгоритмы взаимодействия субъектов хозяйствования с иностранными организациями, не допустить развала национальной экономики, поддержать отечественных производителей, привлечь в экономику иностранных инвесторов и при этом сохранить потенциал налога на добавленную стоимость как основного фискального инструмента пополнения государственного бюджета. При этом налоговое законодательство прошло путь от закона, содержащего 6 статей, до главы в Налоговом Кодексе, которая включает в себя 33 статьи. Именно кодификация налогового законодательства позволила исключить множественность нормативных актов, устранила пробелы и неоднозначные трактовки. С 2010 г. в Республике Беларусь посредством действующего Налогового Кодекса осуществляется администрирование налоговых отношений. Однако, как показывает практика, и сегодня существует научно-практическая необходимость и потребность в развитии форм и методов правового регулирования налога на добавленную стоимость с целью пресечения нарушений налогового законодательства, оптимизации расходов бюджета при финансировании принятых обязательств, уменьшения расходов на администрирование налога на добавленную стоимость, а также выработки механизмов оперативного правового регулирования налогообложения налогом на добавленную стоимость отношений, возникающих в результате развития национальной экономики и межгосударственных отношений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Баглаенко Н.О. Методы и принципы гармонизации налоговых систем: роль в развитии процесса международной экономической интеграции // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2015. – № 1(56). – С. 18–23.
2. James, K. The Rise of the Value-Added Tax. Cambridge University Press, 2015. – 496 p. – URL: https://assets.cambridge.org/9781107044128/excerpt/9781107044128_excerpt.pdf.
3. Бачурин Д.Г. Эволюция правового регулирования методологии налогообложения добавленной стоимости в Советской России и СССР // Законодательство и экономика. – 2015. – № 12. – С. 84–91.
4. Арсеньева В.А., Янпольская Е.А. Налоговая политика в системе государственного регулирования экономики: анализ подходов, оценок и методов экономического управления // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2014. – № 4(47). – С. 7–16.

Поступила 07.10.2024

LEGAL EVOLUTION OF THE INCLUSION OF VALUE ADDED TAX IN THE TAX SYSTEM OF THE REPUBLIC OF BELARUS

A. DZERUZHKO
(Belarusian State University, Minsk)

The article discusses the prerequisites and the need for integration of value added tax into the tax system of the Republic of Belarus. The main stages in the development of the rules of law governing value added tax are highlighted. The change in tax law caused by the need to transition the national economy from a social model to market relations is analyzed. The main characteristic points corresponding to each of the stages of development of legal regulation of value added tax are identified. Based on the conducted research, a positive assessment was given to the development of tax law in regulating relations arising when collecting value added tax, and also identified the need for further development of forms and methods of legal regulation in order to optimize the costs of administering value added tax and minimize cases of evasion from it payment.

Keywords: tax law, value added tax, state budget, stages of development.