

## О НЕПРАВОМЕРНОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПЛАТЕЛЬЩИКАМИ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Основными источниками доходов республиканского и местных бюджетов являются фискальные платежи, среди которых налоги и сборы занимают особое место. Так, в соответствии со структурой налоговых доходов консолидированного бюджета на 2020 г. основная доля доходов бюджета сформирована за счет налоговых доходов (87,5 %), включая налог на добавленную стоимость (НДС) в размере 35,3 %. В Республике Беларусь вопросы налогообложения, касающиеся НДС, регулируются гл. 14 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь (НК).

В соответствии с налоговым законодательством плательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, доверительные управляющие и физические лица, которым предоставлено право на уменьшение общей суммы налога на сумму налоговых вычетов. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные плательщику и уплаченные им при приобретении на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав либо уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь. Согласно подп. 5.1 п. 5 ст. 132 НК налоговые вычеты, предусмотренные ст. 132 НК, производятся на основании электронных счетов-фактур, являющихся обязательными электронными документами для всех плательщиков и служащими основанием для принятия ими к вычету сумм НДС. Вместе с тем отдельные плательщики совершают определенные действия, направленные на уменьшение уплаты налоговых обязательств либо получение необоснованной налоговой выгоды путем возврата НДС, что негативно отражается на доходной части бюджета. В этой связи основным и самым эффективным средством обеспечения налоговой безопасности выступает налоговый контроль.

Анализ правоприменительной налоговой практики свидетельствует о том, что наиболее частыми случаями необоснованного возврата НДС из бюджета являются следующие: необоснованное применение ставки НДС в размере 0 %, которое выражается в несоблюдении порядка документального подтверждения вывоза товаров в государства – члены Евразийского экономического союза; принятие к вычету сумм НДС по покупкам, оплаченным за счет бюджетных средств; включение в состав вычетов сумм НДС по товарам, ввезенным на территорию страны, на которые отсутствуют выставленные в установленном законодательством порядке электронные счета-фактуры; неправомерное включение в состав налоговых вычетов сумм НДС, исчисленных и уплаченных при ввозе товаров с территории государств – членов Евразийского экономического союза, при отсутствии уплаты ввозного НДС; нарушения, влекущие за собой корректировку налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате (зачету, возврату) налога в соответствии с нормами ст. 33 НК.

Наиболее пристального внимания требует последняя группа нарушений. В соответствии с п. 4 ст. 33 НК налоговая база и (или) сумма подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора) по результатам проверки подлежат корректировке при наличии хотя бы одного из следующих оснований: установление искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению плательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов); основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора); отсутствие реальности совершения хозяйственной операции, включая случаи, когда фактически не поступил товар, не выполнены работы либо не оказаны услуги, не переданы имущественные права.

В современном налоговом законодательстве введено понятие презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин), действие которой основывается на положениях подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК. В настоящее время критерий недобросовестности налогоплательщиков применяется налоговыми, контролирующими и правоохранительными органами, а также судами при исполнении ими налоговых обязательств и подлежит самостоятельной оценке. Примерами недобросовестного поведения плательщика признаются действия, выражающиеся в искажении сведений о фактах хозяйственной операции (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, включающие в себя факты сокрытия (занижения) объектов налогообложения либо налоговой базы; завышение расходов (затрат), учитываемых при налогообложении; завышение вычетов по НДС; неправильное применение пониженных налоговых ставок и льгот, специальных режимов налогообложения и др.

По нашему мнению, недобросовестность налогоплательщиков при исполнении ими обязанности по уплате налогов и сборов, связанных с неправомерным возмещением НДС из бюджета, может выражаться в определенных действиях при наличии прямого умысла, направленного на достижение определенной цели (получение необоснованных преимуществ в налогообложении в нарушение установленных НК принципов). При обнаружении признаков фиктивности сделок, направленных на уход от налогов, согласованности действий поставщиков и плательщиков, предъявляющих НДС к возмещению, должно устанавливаться наличие или отсутствие в поведении налогоплательщика признаков недобросовестного поведения, к которому можно отнести причинно-следственную зависимость между бездействием поставщика, не уплатившего НДС в бюджет, и требованиями плательщика о возмещении из бюджета средств НДС. При оценке действий плательщика на предмет относимости, допустимости, достоверности и достаточности подлежат установлению обстоятельства, свидетельствующие о виновности конкретных лиц в целенаправленном создании условий для незаконного уменьшения налоговых обязательств, включая незаконное возмещение НДС из бюджета.