О.В. НОВИКОВ

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СТРАНАХ БРИКС НА ПРИМЕРЕ ЮЖНО-АФРИКАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ*

Автор продолжает серию статей, посвященную правовой проблематике налогообложения в странах БРИКС. В данной статье исследуется механизм правового регулирования налога на добавленную стоимость в Южно-Африканской Республике. Затронут исторический аспект развития системы правового регулирования налогообложения в стране. Исследована судебная система, занимающаяся решением вопросов по налоговым спорам. Определена роль налогового омбудсмана. Рассмотрены законы, содержащие в себе нормы налогового права. Дана правовая оценка социальным изменениям в стране.

Ключевые слова: механизм правового регулирования НДС, налоговые льготы, налоговый вычет, возврат НДС.

В своей предыдущей статье «Меры налоговой поддержки в странах БРИКС в условиях борьбы с пандемией новой коронавирусной инфекции»¹ я уже подробно описывал, как страны БРИКС, в условиях борьбы с пандемией, принимали самые решительные меры по спасению своих национальных экономик, в том числе и в сфере налогового администрирования в Южно-Африканской Республике (ЮАР). В данной статье я хочу продолжить тему налогов в ЮАР и рассказать об особенностях правового регулирования налога на добавленную стоимость.

Невозможно начать разговор о ЮАР, о механизме правового регулировании налогов в стране, в частности НДС, без упоминания о южноафриканском государственном и политическом деятеле, известном борце с апартеидом Нельсоне Манделе (1918-2013).

В юношеские годы, будущий лидер государства проходил стажировку в одной из юридических фирм. По окончании Южно-Африканского университета в 1942 году, где он получил степень бакалавра гуманитарных наук, уже в 1943 году он поступил в Университет Витватеранда, где связал свою будущую научную карьеру с изучением права. В Университете Витватеранда он проучился до 1949 года, но желаемого диплома юриста так и не получил. Юридические знания, полученные им в университете,годились ему и в 1953 году вместе с Оливером Тамбо они открыли юридическую контору «Mandela&Tambo» для оказания помощи чернокожему населению, где в руководстве были только чернокожие южноафриканцы. Юридическая помощь оказывалась ими на бесплатной основе, либо за очень умеренную плату. Это была первая юридическая компания в ЮАР такого рода. За свою активную общественно-политическую деятельность, направленную на защиту прав чернокожего населения, Нельсон Мандела попадает в тюрьму, где отбывает свой срок с 1964 года по 1982 год на острове Роббен, вблизи мыса Доброй Надежды. Но несмотря на все трудности, он заочно оканчивает Лондонский университет и получает долгожданный диплом бакалавра юридических наук. В дальнейшем, после освобождения из длительного тюремного заключения, возглавив политическую партию АНК, победил вместе с ней на парламентских выборах в апреле 1994 года. Таким образом, он стал самым первым чернокожим президентом Южно-Африканской Республики. Свой президентский пост Нельсон Мандела возглавлял с 1994 года по 1999 год. Лауреат премии мира в 1993 году вместе с действующим Президентом ЮАР Фредериком Де Клерком.

В своих речах Нельсон Мандела неоднократно обращался к теме налогов. «Когда мы говорим, что для решения наших проблем потребуется совместная работа, подразумевается,

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00353А.

¹ Новиков О.В. Меры налоговой поддержки в странах БРИКС в условиях борьбы с пандемией новой коронавирусной инфекции // Современное общество и право №4, 2020. С 56.

что абсолютно каждый должен внести свой вклад в общее дело. Сегодня каждый из нас должен задать себе вопрос: что я сделал, чтобы улучшить мир, в котором я живу? Засоряю я окружающую среду или защищаю ее? Распространяю ли я расовую ненависть – или обеспечиваю примирение и добрососедство? Покупаю ли я краденые товары – или способствую борьбе с преступностью? Плачу ли я *налоги* – или занимаюсь мошенничеством, скрывая доходы и подделывая лицензии? Жду ли я, пока за меня все сделают другие, – или заодно с местной властью работаю над тем, чтобы жизнь стала лучше как для меня, так и для окружающих?» - из выступления в Ботавилль, ЮАР. «Не стоит ждать, что люди, лишённые права голоса, продолжат платить *налоги* правительству, которое никак не отвечает перед ними» - на выступлении 14 октября 1998 года. Тема устойчивого развития государства и уплаты налогов в бюджет страны всегда были актуальными в речах первого чернокожего Президента ЮАР Нельсона Манделы.

В то же время, борьба с апартеидом, в которой так преуспел Нельсон Мандела, не всем принесла долгожданную радость. Белое население ЮАР стало покидать свою страну в связи с ростом преступности среди чернокожего населения. Оставшиеся белые фермеры, которые не собираются покидать страну в силу разных причин и являются основными поставщиками сельхозпродукции как внутри страны, так и на экспорт, требуют у правительства дополнительной защиты своих хозяйств, иначе они грозятся перестать уплачивать налоги.

Южно-Африканская Республика входит в группу стран с некодифицированной системой права². К источникам права в стране относятся национальное законодательство и прецедентное право. Исключением являются решения магистратских судов. Национальное законодательство включает в себя действующую Конституцию ЮАР и законодательные акты парламента, конституции и законы провинций страны, подзаконные акты различных уровней власти страны. Также как и теперь, в Российской Федерации, ратифицированные международные правовые акты ЮАР не являются приоритетом перед национальным законодательством. Только после одобрения таких норм парламентом страны и включением их в национальные законы, они получают статус прямого действия.

Наряду с действующей системой права в ЮАР, привезенной европейцами, параллельно действует и местное африканское обычное право. Все споры бытового характера решаются «местными судами» (*nativecourts*) с использованием обычного права племени банту. Но большинство чернокожих южноафриканцев за разрешением своих споров, в том числе и налогового характера, обращаются в государственные суды³. В ЮАР существует система налогового судопроизводства. Их действия регламентированы Конституцией ЮАР (*Constitution of the Republic of South Africa, 1996*⁴) и Законом о налоговом администрировании (*Tax administration Act, 2012*⁵). Такие суды располагаются в четырех крупных городах страны: Альбертон, Беллвилл, Претория, Дурбан. В разрешении налоговых споров немаловажную роль играет институт Налогового омбудсмена (*Tax Ombudsman*), чья деятельность тоже регламентирована выше названным законом.

Налоговая система ЮАР достаточно молода и находится в стадии формирования. Южноафриканская служба доходов (*South African Revenue Service, SARS*) является государственной налоговой службой страны. Свою деятельность она ведет в соответствии с Законом №34 от 1997 года (*South African Revenue Service Act No. 34 of 1997*⁶). SARS призвана

² Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. М. : ЮрИнфор, 2003. С 55.

³ Янкевич С.В. Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике// Право. Журнал высшей школы экономики № 1, 2015. С 174.

⁴ Constitution of the Republic of South Africa, Act 108 of 1997. // <http://www.icnl.org/research/library/files/South%20Africa/constitution.pdf> (обращение к сайту 28.08.2020)

⁵ Tax administration Act, 2012 // <https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/AABC/LAPD-LPrim-Act-2012-01%20-%20Tax%20Administration%20Act%202011.pdf> (обращение к сайту 28.08.2020).

⁶ South African Revenue Service №34 of 1997// https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a34-97.pdf (обращение к сайту 28.08.2020).

обеспечивать повышенный, прозрачный и клиент-ориентированный сервис для обеспечения оптимального и справедливого сбора доходов.

Ее основными функциями являются:

- собирать и администрировать все национальные налоги, пошлины и сборы;
- собирать доходы, которые могут быть введены в любое другое законодательство, так как достигнута договоренность между SARS и органом государства или учреждения, имеющего право на доход;
- обеспечить защиту от незаконного ввоза и вывоза товаров;
- способствовать развитию торговли;
- консультировать министра финансов по всем вопросам;
- SARS предоставляет интернет-портал для физических лиц, налоговых специалистов-практиков и бизнеса через специализированный сайт;

На середину марта 2018 года налоговой службой страны SARS было зарегистрировано 26 316 877 налогоплательщиков. За совершение налоговых преступлений в ЮАР предусматривается наказание в виде штрафа или тюремное заключение в виде двух лет лишения свободы.

Правовым актом первого ряда, регулирующим право в сфере финансов и налогов, является Конституция ЮАР (Constitution of the Republic of South Africa, 1996). Она является высшим законодательным актом республики. Конституция ЮАР обеспечивает правовую основу для существования страны, устанавливает права и обязанности своих граждан, определяет структуру правительства. Уже пятая по счету, разработанная парламентом ЮАР, она была обнародована в декабре 1996 года Нельсоном Манделой и вступила в силу 4 февраля 1997 года. Есть в ней и статьи, посвященные финансам и налогам. Глава 13 Конституции ЮАР⁷ регулирует сделки с государственными финансами. Законодательно закреплено, что средства Национального фонда доходов могут быть изъяты на основании актов парламента, а распределение средств провинциальных фондов доходов, также регулируется актами провинциальных законодательных органов. Предусматривается справедливое распределение национального дохода в провинциях и муниципалитетах, предоставляются полномочия провинциальным и местным органам власти повышать определенные ставки и налоги. Все это требует эффективного и прозрачного бюджета на всех уровнях государственного управления и дает Национальному казначейству право надзора за всеми бюджетными процессами. Это накладывает некоторые ограничения на фонды государственных закупок и государственных заимствований. Устанавливаются финансовые и налоговые комиссии, правительству страны дано право консультировать по различным финансовым вопросам, а резервному банку осуществлять валютный контроль.

Правовым актом второго ряда, регулирующим право в сфере финансов и налогов, является Закон о налоге на добавленную стоимость № 89 от 1991 г., ЮАР (Value-Added Tax Act №.89 of 1991). Закон о налоге на добавленную стоимость состоит из предварительной секции, 10 основных частей и 87 статей. В предварительной секции речь идет об определениях и финансовых услугах. Первая часть посвящена вопросам администрирования, осуществления полномочий и выполнения обязанностей, вопросам секретности. Вторая часть посвящена самому налогу на добавленную стоимость. Рассматриваются вопросы его введения, определения поставок и услуг, которые считаются выполненными или не выполненными, времени поставки, стоимости предложения товаров и услуг, нулевого рейтинга, освобожденных поставок, сбора налога на ввоз товаров, определения стоимости и освобождения от налогов, сбора налога на добавленную стоимость на импортируемые услуги, определения их стоимости и освобождению от налогов, бухгалтерской базы, расчета налогов к уплате, допустимых вычетов в отношении входного налога, товаров и услуг, приобретенным до регистрации, налоговых накладных, кредитных и дебетовых записок, безнадеж-

⁷ Constitution of the Republic of South Africa, Act 108 of 1997, Chapter 13: 213-230 Finance // <http://www.icnl.org/research/library/files/South%20Africa/constitution.pdf> (обращение к сайту 28.08.2020).

ных долгов. В части третьей речь идет о постановке на учет, регистрации лиц, производящих поставки на предприятиях, отмене регистрации, уведомлении поставщика об изменении статуса, обязательствах, не затрагивающих лицо, прекратившим быть продавцом. Часть четвертая посвящена возвратам, платежам и их оценке. Здесь речь идет о налоговом периоде, возврате и уплате налога на добавленную стоимость, специальным и остальным возвратам. Часть пятая говорит о возражениях и апелляции. Здесь речь идет о возражении против определенных решений или оценок, обращению в специальный суд, обжалованию решений специального суда, членах специального суда не лишенных права выносить решения, уплате налога в ожидании апелляции, бремени доказательства. В шестой части говорится о платежах, восстановлению и возврату налогов. Описаны способы уплаты налога, штрафы и проценты за неуплату налога в установленный срок, взыскания налога, ответственность за налог в отношении прошлых поставок или ввоза, доказательства в отношении оценок, обеспечение по налогу, возврат, проценты за просроченный возврат. В седьмой части содержится информация о представителях поставщика. Идет речь о лицах, действующих в качестве представителя, о праве назначить агента, об ответственности представителей поставщиков, средствах от уполномоченного агента или доверенного лица. Часть восьмая включает в себя специальные положения об отдельных предприятиях, филиалах и отделениях, лицах, пулах, смерти и несостоятельности продавца, агентах и аукционистах. Часть девятая говорит о соблюдении налогового законодательства. Здесь речь идет о правонарушениях и штрафах за уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, дополнительных налогах в случае уклонения, взыскании налога с получателя, публикации имен налоговых правонарушителей, замечках о непрофессиональном поведении. Часть десятая (заключительная) называется «разное» и содержит в себе информацию о ценообразовании и налоге на добавленную стоимость, налоговых льготах, допустимых для некоторых дипломатов, дипломатических и консульских миссий, о выдаче дипломатических справок о налоговых льготах отдельным дипломатам и представителям дипломатических и консульских представительств, юрисдикции судов, аутентификации и обслуживанию документов, о мерах по преодолению трудностей и аномалий, схемах получения неправомерных налоговых льгот, предотвращению или освобождению от двойного налогообложения в республике, поправкам с изменениями ставок налогов и фиксированных сумм, уведомлениях парламента об изменении ставки налога, внесенных поправках в закон, об отмене некоторых частей закона, сокращениях.

НДС ЮАР (ValueaddedtaxSouthAfrica) - налог предусмотренный на федеральном уровне. Максимальная ставка налога на добавленную стоимость составляет 15 %, а минимальная 14 %. Ранее максимальная ставка налога на добавленную стоимость составляла 14%, но решением правительства ЮАР была повышена до нынешнего значения. Это произошло впервые с 1993 года, когда ставка налога на добавленную стоимость была повышена с 10% до 14%. Впервые налог на добавленную стоимость был представлен в ЮАР 29 сентября 1991 года.

Повышение ставки налога было сделано для того, чтобы наполнить бюджет страны дополнительными средствами. Повышение ставки налога позволило привлечь в казну более 36 млрд южноафриканских рэндов или что-то около 3,1 млрд долларов США в течение 2019 финансового года. Налогом на добавленную стоимость облагаются всевозможные сделки в бизнесе, но регистрацию проходят только те, чей годовой доход превышает 1 млн южноафриканских рэндов, а добровольно зарегистрироваться может только тот, чей торговый оборот начинается от 50 тыс. южноафриканских рэндов.

Любая продукция, импортируемая из-за рубежа в ЮАР, облагается налогом на добавленную стоимость. Экспортируемые товары из ЮАР освобождены от уплаты НДС. Так же освобождены от уплаты НДС все образовательные услуги, финансовые услуги на некоммерческой основе, рента жилой недвижимости, дороги и рельсовые транспорт.

Южно-Африканская Республика ранее являлась одной из крупнейших стран в мире по золотодобыче. В 70-е годы прошлого столетия добыча золота составляла 1000 тонн в

год. Сейчас эта цифра значительно меньше, порядка 145 тонн. В связи с этим, освобождены от уплаты НДС золотые слитки установленного образца, золотые монеты Южноафриканский Крюгерранд (TheSouthAfricanKrugerrand), являющиеся платежным средством и золотые монеты соверена ЮАР. Слитки золота нестандартного размера облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 15%.

При покупке движимых товаров, для иностранцев и тех, кто не является резидентом Южно-Африканской Республики, существует возможность возмещения НДС, при условии, что они предъявляют налоговую квитанцию для этих товаров.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. М. : ЮрИнфор, 2003. С 55.
2. Новиков О.В. Меры налоговой поддержки в странах БРИКС в условиях борьбы с пандемией новой коронавирусной инфекции // Современное общество и право №4, 2020. С 56.
3. Янкевич С.В. Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике// Право. Журнал высшей школы экономики № 1, 2015. С 174.

Новиков Олег Викторович

Научный сотрудник сектора финансового, налогового, банковского и конкурентного права ИГП РАН

Тел.: +79267087130

E-mail: banklaw@igpran.ru

O.V. NOVIKOV

FEATURES OF LEGAL REGULATION OF VALUE ADDED TAX IN THE BRICS COUNTRIES ON THE EXAMPLE OF THE REPUBLIC OF SOUTH AFRICA

The author continues a series of articles devoted to the legal issues of taxation in the BRICS countries. This article examines the mechanism of legal regulation of value added tax in the Republic of South Africa. The historical aspect of the development of the system of legal regulation of taxation in the country is touched upon. The judicial system dealing with tax dispute settlement is investigated. The role of the tax ombudsman has been determined. The laws containing the norms of tax law are considered. A legal assessment of social changes in the country is given.

Key words: mechanism of legal regulation of VAT, tax incentives, tax deduction, VAT refund.

BIBLIOGRAPHY

1. Kuchеров I.I. Nalogovoe pravo zarubezhnyh stran.M. : YUrInfor, 2003. S 55.
2. Novikov O.V. Mery nalogovoj podderzhki v stranah BRIKS v usloviyah bor'by s pandemiej novoj koronavirusnoj infekcii // Sovremennoe obshchestvo i pravo №4, 2020. S 56.
3. Yankevich S.V. Poryadok razresheniya nalogovyh sporov v YUzhno-Afrikanskoj Respublike// Pravo.Zhurnal vysshej shkoly ekonomiki № 1, 2015.S 174.

Novikov Oleg Viktorovich

Researcher in the sector of financial, tax, banking and competition law
at the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences

Tel.: +79267087130

E-mail: banklaw@igpran.ru