

0- 806369

На правах рукописи

Милоголов Николай Сергеевич

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
ПО ОПЕРАЦИЯМ МЕЖДУНАРОДНОЙ
ТОРГОВЛИ УСЛУГАМИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат

диссертации на соискание ученой

степени кандидата экономических наук

Москва

2014



Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель

кандидат экономических наук, профессор
Малис Нина Ильинична

Официальные оппоненты

Шувалова Елена Борисовна
доктор экономических наук, профессор
ФГБОУ ВПО «Московский
государственный университет
экономики, статистики и
информатики (МЭСИ)»,
заведующий кафедры
налогов и налогообложения

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



895748

Попова Наталья Андреевна
кандидат экономических наук, доцент
ФГКОУ ВПО «Московский университет
Министерства внутренних дел
Российской Федерации»,
профессор кафедры финансов
и экономического анализа

Ведущая организация

**ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный
аграрный университет»**

Защита состоится «18» июня 2014 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.08 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, ауд. 406, Москва, ГСП-3, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, ГСП-3, 125993 и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Автореферат разослан «25» апреля 2014 г.

Ученый секретарь совета Д 505.001.08,
к.э.н., доцент

Смирнова Елена Евгеньевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования

Мировая торговля услугами развивается более быстрыми темпами, чем торговля товарами. Объем оборота торговли услугами между Российской Федерацией и внешним миром имеет долгосрочную тенденцию к повышению и увеличился с 32 до 119,5 млрд. руб. за период с 2001 по 2010 годы. НДС выступает в роли одного из основных источников государственных доходов более чем в 130 странах мира, включая Российскую Федерацию, аккумулируя в среднем около 30% налоговых доходов федерального бюджета. В связи с этим огромное значение для обеспечения стабильных поступлений НДС в бюджет приобретают механизмы налогообложения международных поставок услуг. Несоответствие отдельных элементов систем НДС в разных странах оказывает негативное влияние на торговые и экономические отношения между ними. Особенно важной проблемой в последнее время в связи с развитием международной торговли услугами и нематериальными активами является несоответствие правил их налогообложения НДС принципу нейтральности этого налога по отношению к международной торговле. Также в странах ЕС растут объемы «карусельного мошенничества» по НДС, которое переместилось из сектора товаров в сектор услуг.

В результате происходит двойное налогообложение и искажение налоговой базы по НДС при обложении данным налогом операций по международной торговле услугами по причине несогласованности правил определения места реализации услуг для целей НДС в разных странах. ОЭСР предпринимает попытки по решению данной проблемы, в частности, она разрабатывает новое Международное Руководство по НДС/НТУ¹, первый вариант которого был выпущен в 2006 году. Методологические принципы функционирования систем НДС, отраженные в этом документе, должны лечь в основу реформ систем НДС в разных странах с целью достижения задачи реализации принципа нейтральности НДС по отношению к международной торговле услугами и гармонизации законодательств в странах с НДС. Европейский Союз, являющийся крупнейшим торговым партнером многих стран, в

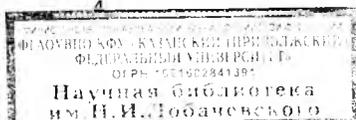
1 OECD International VAT/GST Guidelines, draft consolidated version // February 2013. [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>

частности Российской Федерации, уже внес изменения в свое законодательство по НДС в отношении места реализации услуг. Законодательство Российской Федерации по НДС основано на старой – Шестой – Директиве ЕС по НДС. Статья 148 НК РФ, в которой прописаны правила определения места реализации услуг, таким образом, также основана на предыдущей версии законодательства ЕС по НДС.

В связи с описанными выше изменениями в мировых теоретических концепциях определения места реализации услуг для целей НДС, разработанных ОЭСР, и вступлением в силу нового законодательства ЕС, разработанного на основе этих концепций, актуальной задачей становится изучение этих концепций и законодательства ЕС и разработка практических рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства Российской Федерации. Таким образом, актуальность настоящего исследования вызвана, с одной стороны, необходимостью реакции научного сообщества Российской Федерации на активную теоретическую работу, проводимую ОЭСР по данной теме в последнее время, а, с другой стороны, потребностью органов государственной власти в научно обоснованных разработках, которые можно было бы применить для практической реакции на изменение в законодательстве по НДС основного торгового партнера Российской Федерации, то есть стран ЕС.

Степень научной разработанности темы исследования. В связи с новизной темы в настоящее время в российской научной литературе отсутствуют работы, в которых был бы проведен схожий анализ. Теоретические основы функционирования налога на добавленную стоимость разработаны, в частности, в трудах таких отечественных специалистов, как Пансков В.Г., Брызгалин А.В., Майбуров И.А., Вишневская Н.Г., Черник Д.Г., Шувалова Е.Б., Тюпакова Н.Н., Цибилова О.Ф., Гончаренко Л.И., а также в трудах ряда зарубежных специалистов, в частности Соколовской А.М., К. Шупа, Л. Эйбрила, М. Кина, Т.М. Ли, А. Тэ, Дж. Минца, Р.М. Берда. В связи с новизной темы в настоящее время в российской научной литературе отсутствуют работы, в которых был бы проведен анализ режима налогообложения НДС международной торговли услугами.

Теоретические основы налогообложения международной торговли услугами НДС в настоящее время разрабатываются Рабочей Группой Комитета по Фискальным



Делам Организации Экономического Сотрудничества и Развития. Этой организацией в период с 2006 по 2013 годы выпущено несколько работ для консультирования с представителями бизнеса и прочими заинтересованными лицами. В этих документах представлены основы единого руководства по соблюдению принципа нейтральности при международной торговле услугами. Также данная проблема обсуждается в научных статьях таких ученых как Р. Вулич, Д. Холмс, А. Шарле, А. Шенк. Проблема «карусельного мошенничества» в странах ЕС в секторе услуг исследована в публикациях Р.Т. Эйнсворта. В иностранной научной литературе в основном представлены концепции и разработки, относящиеся к системам НДС, действующим в странах ЕС, а также в странах ОЭСР. Таким образом, к настоящее время в зарубежной и российской научной литературе в настоящее время отсутствуют работы, в которых рассматриваются проблемы, связанные с налогообложением НДС операций по международной торговле услугами в Российской Федерации с учетом современных концепций налогообложения НДС данных операций, в частности Руководства ОЭСР по НДС/НГУ.

Цель исследования заключается в разработке комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию механизма налогообложения НДС международной торговли услугами.

Для реализации цели исследования были обозначены и решены следующие **задачи**:

1) на основе обобщения современных концепций налогообложения развить теоретические подходы к обложению НДС международной торговли услугами;

2) провести сравнительный анализ правил определения места реализации услуг, действующих в ЕС, и правил, действующих в Российской Федерации, выявить проблемные вопросы в практике двойного налогообложения и ненамеренного исключения из налоговой базы НДС операций по международной торговле услугами между Российской Федерацией и странами Европейского Союза;

3) оценить влияние на конкуренцию российских и иностранных поставщиков в сфере международной торговли услугами отсутствия гармонизации действующих в Российской Федерации и странах ЕС правил определения места реализации услуг при определении объекта обложения НДС;

4) выявить налоговые риски государства по снижению поступлений НДС в бюджет при применении «карусельного мошенничества» по операциям международной торговли услугами в странах ЕС;

5) разработать практические рекомендации по совершенствованию отдельных норм законодательства Российской Федерации в сфере обложения НДС операций по международной торговле услугами.

Объектом исследования является налогообложение международной торговли услугами налогом на добавленную стоимость.

Предметом исследования является механизм налогообложения налогом на добавленную стоимость операций по международной торговле услугами, в частности такие его звенья, как правила определения места реализации услуг, список услуг, облагаемых НДС по нулевой ставке, механизм обратного исчисления НДС, механизм предоставления вычетов по НДС.

Теоретическая и методологическая основа исследования

Теоретическую основу исследования составляют научные разработки ведущих специалистов в области налогообложения, государственных финансов, экономической теории.

Методологическую базу исследования составляют следующие методы научного познания: исторический и логический, статистический, индукции и дедукции, сравнительного анализа, синтеза, моделирования, аналогии.

Диссертация выполнена в рамках пп. 2.9, 3.14 Паспорта специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Информационная база исследования представлена законодательством Российской Федерации и стран Европейского Союза, отчетами международных финансовых организаций, официальными статистическими данными Федеральной службы государственной статистики, справочно-энциклопедическими источниками, монографиями, научными статьями российских и зарубежных экономистов, материалами научных и научно-практических конференций, диссертациями, аналитическими отчетами федеральных финансово-экономических ведомств и институтов развития.

Научная новизна диссертации:

1) дано теоретическое обоснование целесообразности введения в научный оборот новых показателей, в частности «избыточное налогообложение НДС» и «недополученные доходы от НДС», в целях изучения влияния правил определения места реализации услуг на практическую реализацию принципа нейтральности НДС; применение предлагаемых показателей позволит оценить потери бюджета от несоответствия действующих в разных странах правил определения места реализации услуг при исчислении налоговых платежей по НДС (с.55-58);

2) предложено введение в научный оборот нового термина «торгуемые услуги», под которым понимается деятельность, результаты которой имеют нематериальную форму и предназначены для реализации с целью удовлетворения потребностей организации или физического лица, направлены на потребление не в процессе их производства и могут быть перепроданы неограниченное количество раз; использование данного понятия позволит идентифицировать и исследовать определенный класс налогооблагаемых НДС операций по международной торговле, имеющих характеристику как операций с товарами, такую как возможность перепродажи, так и характеристику операций с услугами, такую как нематериальный характер (с.45);

3) предложена вербальная модель определения места реализации услуг для целей НДС, отличительной чертой которой является разделение поставок услуг на поставки B2B и поставки B2C и использование различных правил в зависимости от вида поставки; данная модель позволяет облагать НДС большинство операций по международной торговле услугами в той стране, в которой они фактически потребляются, при минимизации затрат на их налоговое администрирование (с.78-80);

4) выявлены операции по международной торговле услугами между Российской Федерацией и странами ЕС, которые подвержены двойному налогообложению, а также операции по международной торговле услугами, которые не подвержены налогообложению в обеих странах-участницах сделки, что позволило разработать предложения по совершенствованию механизма налогообложения НДС данных операций (с.122, с.163-167);

5) выявлены риски, которые могут возникнуть при проведении реформы правил определения места реализации услуг по образцу стран ЕС, состоящие в возможности увеличения объема «карусельного мошенничества» по НДС в странах, которые будут проводить данную реформу, и предложено использование механизмов администрирования, основанных на современных технологиях, для противодействия данным рискам (с.117-120).

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в развитии теоретико-методической базы налогообложения НДС операций по международной торговле услугами.

Практическая значимость исследования состоит в том, что выводы и предложения диссертации ориентированы на широкое использование при разработке нормативных правовых актов, связанных с совершенствованием соответствующего механизма налогообложения, а также в процессе преподавания финансово-экономических дисциплин. В частности, практическую значимость имеют следующие предложения:

1) показатели, введение которых в научный оборот обосновано в диссертации, позволяют оценить эффект для бюджета от несоответствия действующих в разных странах правил определения места реализации услуг для целей НДС. Данный показатель может быть использован при выполнении аналитических работ, включающих в себя оценку последствий для бюджета и уровня воздействия на конкуренцию правил определения места реализации услуг для целей НДС, действующих в разных странах мира;

2) вербальная модель определения места реализации услуг для целей НДС, а также проведенный анализ Международного Руководства ОЭСР по НДС/НТУ можно использовать в качестве теоретической базы для внесения предложений и критических замечаний от лица государственных органов и научного сообщества Российской Федерации в данный международный документ;

3) практические рекомендации по совершенствованию отдельных норм законодательства Российской Федерации в сфере обложения НДС операций по международной торговле услугами, которые включают в себя два сценария

проведения реформы правил определения места реализации услуг для целей НДС, могут быть использованы с целью подготовки предложений Минфина России по внесению изменений в статью 148 НК РФ.

Апробация и внедрение результатов исследования

Результаты научного исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на ряде научных мероприятий: на «круглом столе» «Место реализации услуг для целей НДС: международная практика и российские нормы» (Москва, НИФИ Минфина России, 30 марта 2011 г.); на научно-практической конференции «Налоги в современном мире» (Москва, Государственный университет Минфина России, 15 декабря 2011г.).

Результаты диссертации используются в практической деятельности Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России при подготовке совершенствований по порядку применения НДС в виде:

- 1) практического применения результатов анализа существующего порядка налогообложения международной торговли услугами между Российской Федерацией и странами ЕС;
- 2) практических рекомендаций по совершенствованию механизма налогообложения НДС международной торговли услугами.

Результаты диссертационной работы позволили дополнить имеющийся информационный ресурс по вопросам практического применения НДС по операциям международной торговли услугами, а также сформировать рекомендации по совершенствованию механизма налогообложения НДС международной торговли услугами.

Результаты исследования выполнены в рамках научно-исследовательской работы в НИФИ по заказу Минфина России по теме «Место реализации услуг для целей НДС: международная практика и российские нормы» в 2011 г.

Материалы и результаты исследования используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в процессе преподавания учебных дисциплин «Налогообложение участников ВЭД», «Налоговые системы зарубежных стран», «Налогообложение организаций».

Использование результатов диссертации подтверждено соответствующими справками.

Публикации Результаты научного исследования опубликованы в 8 работах общим объемом 12,9 п.л. (авторский объем – 2,95 п.л.), в том числе в одной коллективной монографии общим объемом 9,8 п.л. (авторский объем – 1,2 п.л.) и трех статьях общим объемом 1,7 п.л. (авторский объем – 1,3 п.л.) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Текст диссертационной работы изложен на 167 страницах печатного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, в котором указано 131 наименование, трех приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В диссертации в соответствии с поставленными целью и задачами рассматриваются следующие группы проблем.

Первая группа проблем связана с изучением и развитием современных теоретических концепций налогообложения НДС международной торговли услугами. Данные проблемы рассматриваются в главе 1 диссертации. В параграфе 1.1 исследованы многообразие теоретических моделей и практических разновидностей налога на добавленную стоимость, выявлены современные тенденции в косвенном налогообложении, которые состоят в повышении ставок, совершенствовании механизмов налогообложения и использовании технологических методов администрирования.

В параграфе 1.2 представлен анализ подходов к налогообложению НДС внешнеэкономической деятельности, исследованы принцип страны назначения и принцип страны происхождения. Далее производится анализ понятия «услуга», в результате которого было сформулировано новое определение понятия «торгуемые услуги», которое для целей налогообложения определяется как: деятельность, результаты которой имеют нематериальную форму и могут быть реализованы с целью удовлетворения потребностей организации или физического лица. могут

потребляться не в процессе их производства и быть перепроданы неограниченное количество раз.

Данное определение отделяет класс услуг, к которому относятся, например, услуги, оказываемые в электронной форме, и поставка квот на выброс CO₂ от всего множества услуг, в отношении которых имеет место международная торговля. К последним относятся, например, услуги по транспортировке, строительство за рубежом, консультационные и юридические услуги. Торгуемые услуги – это отдельный класс налогооблагаемых объектов — услуг, оказываемых через Интернет-связь (VoIP), мобильную связь, а также все или почти все услуги, продаваемые или покупаемые в «облаке». К «облаку» относят приложения, доставляемые по Интернету, а также серверы, компьютеры, программы и базы данных, которые поставляют эти услуги. Эти объекты фундаментально отличаются как от товаров, так и от услуг в их классическом понимании, которые не подлежат перепродаже и потребляются полностью их первым покупателем.

В случае торгуемых услуг, наоборот, изначально предполагалась последующая их перепродажа. Это объясняется их смешанной природой: они, с одной стороны, торгуются как товары, а с другой — функционально являются услугами. Как следствие, возникают трудности при определении для целей налогообложения места их реализации, а значит, и возможности для недобросовестных действий налогоплательщиков. Понятие «торгуемые услуги» не закреплено ни в одном законе об НДС и НТУ в мире.

В работе проводится анализ принципов нейтральности из Международного Руководства ОЭСР, в результате которого было обосновано введение в научный оборот двух новых показателей, которые могут быть использованы с целью анализ принципа соблюдения нейтральности при торговле услугами между двумя странами.

Предлагается использовать два показателя для оценки степени соблюдения принципа нейтральности НДС по отношению к международной торговле услугами. Данные показатели основываются на понятии двойное налогообложение, но в отличие от данного понятия имеют нормативный, а не позитивный характер, ограниченный спектр применения (применимы только к механизму налогообложения НДС операций по международной торговле услугами), а также позволяют

количественно оценить финансовый эффект от существующего режима налогообложения НДС операций по международной торговле услугами.

Первый показатель – это избыточное налогообложение НДС (ИН). Фундаментальным принципом НДС является налогообложение потребления в той стране, в которой фактически происходит конечное потребление услуги или использование услуги для осуществления деятельности. Логично заключить, что в случае, если поставка услуг облагается НДС не в той стране, в которой происходит конечное потребление, то налогоплательщик, уплачивающий НДС по данной поставке подвергается избыточному налогообложению.

Данная ситуация возникает в случае, если согласно законодательству страны А место реализации услуг для целей НДС определяется «по поставщику», а согласно законодательству страны Б – «по покупателю». В результате поставка услуг будет облагаться дважды, как в стране основного ведения деятельности поставщика, так и в стране основного ведения деятельности покупателя услуги. Согласно теоретическим основам налогообложения НДС международных поставок, сделку следует облагать НДС лишь один раз, причем налогообложение должно произойти в стране основного ведения деятельности покупателя услуг. Следовательно, НДС, уплаченный в стране основного ведения деятельности поставщика услуг, является излишним невозвратимым налоговым бременем от НДС.

В работе сделан вывод о том, что в результате такого порядка налогообложения международной поставки услуг НДС нарушается принцип нейтральности данного налога по отношению к бизнесу, возникает искажение конкуренции и создаются препятствия для нормального функционирования бизнеса. Такая ситуация происходит по той причине, что либо поставщик, либо покупатель услуг (в зависимости от того включит или не включит поставщик НДС в цену продукции) понесет бремя невозвратимого НДС, что противоречит принципу нейтральности НДС.

Второй показатель – это недополученные доходы от НДС (НД).

Недополученные доходы бюджета при налогообложении НДС международных поставок возникают в случае ненамеренного исключения из налоговой базы НДС тех

или иных поставок услуг. Такая ситуация возникает, когда в соответствии с правилами страны поставщика место реализации услуг следует определять по месту нахождения покупателя услуг, а в соответствии с правилами страны покупателя место реализации следует определять по месту нахождения поставщика услуг.

В этой ситуации поставка услуг из-за границы (или импорт услуг в терминологии платежного баланса) не облагается НДС. Согласно принципам налогообложения НДС международных поставок, сделку следует облагать НДС лишь один раз, причем налогообложение должно произойти в стране основного ведения деятельности покупателя услуг. Таким образом, возникают недополученные доходы бюджета по причине исключения из налоговой базы операций по реализации услуг местным компаниям поставщиками из-за границы. Еще одним последствием такой ситуации является искажение конкуренции между иностранными поставщиками данных видов услуг и местными поставщиками услуг, поскольку иностранные поставщики услуг имеют возможность оказывать те же самые услуги без НДС.

В параграфе 1.3 выявлен ряд критических замечаний в отношении Рекомендаций ОЭСР по вопросам определения места реализации услуг для целей НДС:

1. Внутренний документ о перечислении – слишком ненадежный источник информации для определения места использования услуги.

2. Следует сформулировать отдельные правила определения места реализации услуг в сегменте B2C – мы предлагаем определять их место реализации по месту нахождения продавца услуги.

3. В отношении услуг, связанных с недвижимостью, использование правила «по месту нахождения недвижимости» является стандартной практикой, тем не менее, возникают проблемы и разногласия по причине разных определений услуг, связанных с недвижимостью, в разных странах.

Также в работе были исследованы сильные, хорошо аргументированные и практически осуществимые положения Рекомендаций ОЭСР.

1. Выбор в качестве основного правила определения места реализации услуг в сегменте B2B, правила «по месту нахождения покупателя».

2. Ясно и четко сформулированные принципы нейтральности НДС, эти принципы следует использовать в качестве идеальной модели, максимально возможное приближение к которой, при условии удовлетворительной реализации фискальной функции налогообложения НДС является нормальным состоянием системы НДС в отдельно взятой стране.

3. Ясно и четко сформулированные принципы с помощью которых следует выявлять необходимость введения дополнительного правила в отношении определения места реализации того или иного вида услуг.

Учитывая указанную выше критику модели, предложенной ОЭСР, в работе были сформулированы общие принципы налогообложения НДС международной торговли услугами.

1. Правила определения места реализации услуг должны быть устроены таким образом, чтобы НДС был нейтрален по отношению к бизнесу настолько, насколько это возможно.

2. В качестве основного правила определения места реализации услуг в сегменте B2B следует использовать правило «по покупателю».

3. Следует установить специальные правила в отношении тех видов услуг, в отношении которых их установление полностью обосновано, то есть специальные правила лучше, чем основное правило справляются со своей задачей.

4. Следует установить адекватное задачам налоговой политики правило определения места реализации услуг в сегменте B2C.

В таблице 1 представлена модель определения места реализации услуг для целей НДС. Данная модель с одной стороны учитывает рекомендации ОЭСР, касающиеся теоретически правильного подхода к налогообложению НДС международной торговли, а с другой стороны, учитывает проблемы налогового администрирования НДС. Это выражается, в частности, в предлагаемом правиле определения места реализации услуг в сегменте B2C. В связи с тем, что невозможно проконтролировать уплату НДС физическими лицами - конечными потребителями услуг в сегменте B2C целесообразно применять правило определения места реализации услуг «по поставщику». НДС в этом случае уплачивает поставщик услуг, который включает его в цену товара.

Таблица 1 – Предлагаемая модель определения места реализации услуг для целей НДС

Вид услуг, к которым, применяется правило	Правило	Теоретическое обоснование	Практическая осуществимость
Все поставки услуг в сегменте В2В, к которым не применяется одно из специальных правил	Место реализации услуг определяется по месту основного ведения деятельности покупателя услуги	Налогообложение потребления в том месте, где оно фактически происходит, и выполнение свойства нейтральности НДС при международной торговле	Функционирование данного правила возможно с помощью использования механизма обратного начисления НДС (или механизма "налогового агента") или через процедуру регистрации для целей НДС
Все поставки услуг в сегменте В2С, к которым не применяется одно из специальных правил	Место реализации услуг определяется "по месту основного ведения деятельности поставщика услуги"	Налогообложение потребления происходит не в той стране, в которой происходит потребление, однако принцип нейтральности НДС все равно реализуется во многих случаях	В связи с тем, что невозможно проконтролировать уплату НДС физическими лицами - конечными потребителями услуг, целесообразно применять данное правило в сегменте В2С. НДС уплачивает поставщик услуг, который включает его в цену товара.
Все поставки услуг в сегменте В2В, связанные с недвижимостью	Место реализации услуг определяется по месту нахождения недвижимости	Данное правило более точно, чем правило "по покупателю" позволяет определить место фактического использования услуги, свойство нейтральности НДС реализуется	Место нахождения недвижимости просто определить, поэтому данное правило удобно использовать для целей администрирования налога

Продолжение таблицы 1

<p>Все поставки услуг в сегменте B2B в области культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта</p>	<p>Место реализации услуг определяется по месту их фактического оказания</p>	<p>Данное правило более точно, чем правило "по покупателю" позволяет определить место фактического использования услуги, свойство нейтральности НДС реализуется</p>	<p>Фактическое место оказания данных услуг просто определить, поскольку для их оказания необходимо физическое присутствие поставщика услуги и ее получателя на территории одной страны</p>
<p>Все поставки услуг по транспортировке в сегменте B2B</p>	<p>Местом реализации услуг признается страна, на территории которой находится пункт отправления и (или) пункт назначения и организациями, зарегистрированными в которой выполняются данные услуги.</p>	<p>Данное правило более точно, чем правило "по покупателю" позволяет определить место фактического использования услуги, свойство нейтральности НДС реализуется</p>	<p>Данное правило успешно функционирует во многих странах и не приводит к трудностям в администрировании или к искажающим эффектам</p>
<p>Все поставки услуг в сегменте B2B, связанные с движимым имуществом</p>	<p>Место реализации услуг определяется по месту нахождения движимого имущества</p>	<p>Данное правило более точно, чем правило "по покупателю" позволяет определить место фактического использования услуги, свойство нейтральности НДС реализуется</p>	<p>Место нахождения движимого имущества просто определить (ввоз и вывоз товаров, въезд и выезд транспортных средств контролируется таможенными органами), поэтому данное правило удобно использовать для целей администрирования налога</p>

Источник: составлено автором

Вторая группа проблем связана с исследованием правил определения места реализации услуг, действующих в ЕС, и правил, действующих в Российской Федерации, изучению финансовых эффектов и проблем возникающих в результате двойного налогообложения и ненамеренного исключения из налоговой базы НДС операций по международной торговле услугами между Российской Федерацией и странами Европейского Союза. Данной группе проблем посвящена глава 2 диссертации, а также пункт 1 главы 3, в котором обсуждаются результаты анализа.

Анализ судебной практики Российской Федерации по вопросам налогообложения НДС международных поставок услуг выявил ряд проблем.

1. Исключение из налоговой базы НДС реализации права использования программного обеспечения иностранной компанией российской организации по причине некорректно работающего правила определения места реализации в отношении данного вида услуг.

2. Исключение из налоговой базы НДС поставки консультационных услуг иностранной фирмой российской организации из-за неправильной квалификации услуг.

3. Нарушение принципов нейтральности НДС при международной поставке услуг по перевозке багажа, - иностранная фирма подвергается более высокому уровню налогообложения в аналогичной ситуации.

4. Исключение из налоговой базы НДС поставки услуг по фрахтованию.

5. Недостаточное количество деловой практики по вопросам налогообложения НДС международных поставок услуг, которая могла бы выступить в роли «золотого стандарта».

6. Исключение из налоговой базы НДС в Российской Федерации международных поставок услуг международной связью.

Данные проблемы, приводящие к судебным делам, в основном возникли по причине отсутствия ясных и конкретных формулировок в законодательстве правил определения места реализации услуг. Многие из них были бы решены в случае реформирования российской системы НДС в соответствии с моделью определения места реализации услуг, предложенной автором.

Кроме того, в результате анализа было получено новое научное знание, которое состоит в том, что в действующем законодательстве Российской Федерации основное правило определения места реализации услуг не соответствует международным принципам ОЭСР, что приводит к искажающему налогообложению торговли рядом услуг между Российской Федерацией и странами ЕС. Основным принцип всех современных систем НДС, в том числе российской системы, построенной по образцу системы, действовавшей на тот момент в ЕС, состоит в том, что налогом должно облагаться конечное потребление, через реализацию этого принципа достигается важный результат от действия этого налога, а именно его нейтральность по отношению к бизнесу. По причине того, что в ЕС произошло изменение основного правила определения места реализации услуг и с 01.01.2010 г. действуют два новых основных правила, торговля рядом видов услуг, а именно всеми услугами, для которых законодательством Российской Федерации не предусмотрено особого порядка определения места их реализации подвергается искажающему налогообложению. Импорт этих услуг в Российскую Федерацию не облагается НДС, в то время как экспорт облагается дважды. Эта ситуация приводит к негативному бюджетному эффекту по той причине, что объем импорта данных видов услуг превышает объем экспорта. Список услуг, подверженных двойному налогообложению и ненамеренному исключению из налоговой базы НДС, представлен в Таблице В.1 в Приложении В к диссертации. В ней перечислено 36 видов услуг.

Решением данной проблемы могло бы быть изменение основного правила и проведение реформы по образцу проведенной в ЕС. То есть введение двух основных правил определения места реализации услуг для целей НДС: основного правила определения места реализации услуг в сегменте В2В «по покупателю» и основного правила определения места реализации услуг в сегменте В2С «по поставщику».

В работе представлена приблизительная оценка потерь бюджета от отсутствия согласованности в правилах определения места реализации услуг, действующих в странах ЕС и в Российской Федерации. Недополученные доходы федерального бюджета от исключения из налоговой базы НДС импорта ряда услуг составили в 2012 г. около 7 млрд. руб. Учитывая складывающуюся тенденцию роста показателя

импорта услуг в Российскую Федерацию, можно предположить, что по итогам 2014 г. значение данного показателя увеличится.

В таблице 2 представлена приблизительная оценка потерь федерального бюджета от исключения из налоговой базы по НДС импорт некоторых услуг, поставляемых из стран ЕС.

Таблица 2 – Оценка потерь федерального бюджета Российской Федерации от исключения из налоговой базы по НДС импорт услуг, поставляемых из стран ЕС

показатель, млн. руб.	аудиовизуальные и связанные с ними услуги		прочие деловые услуги		телекоммуникационные услуги		Итого	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
экспорт	4283	4904	35862	42047	21054	22309	61199	69260
импорт	14833	13514	35227	37587	29778	36691	79838	87792
избыточное налогообложение	771	883	6455	7568	0	0	7226	8451
недополученные доходы	2670	2433	6341	6766	5360	6604	14371	15803
эффект для бюджета	-1899	-1550	114	803	-5360	-6604	-7145	-7351

Источник: рассчитано автором на основании: Внешняя торговля Российской Федерацией услугами. 2012. Центральный Банк Российской Федерации. Статистический сборник. М.:-2014г. [Электронный ресурс] Режим доступа: http://www.cbr.ru/statistics/credit_statistics/External_Trade_in_Services_2012.pdf

Различия между законодательством Российской Федерации и законодательством стран ЕС, относящиеся к порядку определения места реализации услуг, поставляемых в электронной форме, радио- и телевидения, телекоммуникационных услуг и услуг по принятию обязательства воздерживаться полностью или частично от определенных действий, аудиовизуальных и связанных с ними услуг; прочих деловых услуг приводят к негативным результатам. Данные результаты состоят в негативном влиянии на торговлю услугами между Российской Федерацией и странами ЕС и на поступление НДС от налогообложения

международных поставок услуг в федеральный бюджет Российской Федерации. Принцип нейтральности НДС при налогообложении международной торговли данными видами услуг полностью не соблюдается. Возникает ситуация, при которой при равных издержках на оказание услуги импортировать услугу в стран ЕС из Российской Федерации выгоднее, чем экспортировать ее из Российской Федерации в страны ЕС. Вместо реализованного принципа нейтральности в настоящее время при торговле между Российской Федерацией и странами ЕС действует режим налогообложения НДС, ставящий европейских экспортеров в лучшее положение, чем российских. Возможно, этот фактор является одним из главных причин роста импорта данных услуг более высокими темпами, чем экспорта.

Влияние на международную торговлю услугами включает в себя следующие эффекты:

1) двойное налогообложение экспорта, что является невыгодным для российских экспортеров и ставит их при прочих равных условиях в менее выгодное положение по сравнению с иностранными поставщиками услуг при конкуренции на иностранных рынках;

2) исключение из налоговой базы НДС импорта, что ставит при прочих равных условиях иностранных поставщиков в более выгодное положение по сравнению с российскими поставщиками услуг при конкуренции на отечественном рынке.

В работе исследованы схемы мошенничества в странах ЕС, связанного с правилами определения места реализации услуг для целей НДС. На основании проведенного анализа схем мошенничества сделан важный вывод о том, что в случае введения правила «обратного начисления» НДС и наличия свободного рынка, возрастает риск мошенничества по НДС вида исчезающего трейдера, особенно в секторе так называемых «торгуемых услуг».

Введение в странах ЕС новых правил определения места реализации услуг для целей НДС представляет собой инициативу, направленную на расширение Единого рынка ЕС, на снятие торговых барьеров между странами-членами ЕС. Кроме того, данная реформа предполагает использование системы «обратного обложения» НДС в больших, чем ранее масштабах. Совокупность данных обстоятельств приводит к тому, что в связи с введением в ЕС новых правил определения места реализации

услуг увеличится количество возможностей для осуществления мошенничества вида исчезающего трейдера.

В связи с данным обстоятельством отмечено, что в случае введения в Российской Федерации системы «обратного обложения», а также реформирования правил определения услуг по образцу стран ЕС, возможно возникновение случаев карусельного мошенничества по НДС в секторе международных торгуемых услуг. Данная проблема особенно актуальна в связи с развитием единого свободного рынка внутри Таможенного союза Беларуси, Казахстана и Российской Федерации.

В диссертации указано, что одной из основной проблемой налогообложения международной торговли услугами, поставляемыми электронным способом (которые принадлежат к категории «торгуемых услуг») является трудность идентификации их получателя. Данный вид услуг особенно сильно подвержен мошенничеству по НДС вида исчезающего трейдера, в связи с чем рекомендуемым противодействием является использование передовых технологических методов борьбы с мошенничеством.

Третья группа проблем связана с разработкой рекомендаций в области совершенствования механизма налогообложения НДС операций по международной торговле услугами.

Решением проблемы двойного налогообложения экспорта из Российской Федерации и исключения из налоговой базы НДС импорта в Российскую Федерацию, а также недополучения бюджетом доходов от налогообложения международных поставок услуг, поставляемых в электронной форме, телекоммуникационных услуг и услуг радио- и телевидения могло бы послужить установление особого порядка определения места их реализации и закрепление данного порядка в НК РФ. Для достижения этого результата подходит введение правила определения места реализации данных видов услуг «по покупателю». Для этого необходимо внести изменения в подпункт 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ, в котором перечислены виды услуг, местом реализации которых считается Российская Федерация в случае, если покупатель данных работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, и добавить в этот подпункт после последнего абзаца данного пункта, следующий абзац:

«оказании телекоммуникационных услуг, услуг радио- и телевидения; услуг, предоставляемых в электронной форме».

В диссертации сформулированы следующие практические рекомендации в области совершенствования правил определения места реализации услуг для целей НДС в Российской Федерации:

1) изменение основного правила определения места реализации услуг на правило «по месту нахождения покупателя»;

2) отнесение услуг, оказываемых в электронной форме, телекоммуникационных услуг, а также услуг радио- и телевидения к услугам, местом реализации которых считается место основного ведения деятельности покупателя услуг;

3) развитие международного сотрудничества и заключение международных договоров с целью решения проблемы квалификации услуг, связанных с недвижимостью в законодательстве Российской Федерации и стран ЕС.

Законодательство Российской Федерации в области правила определения места реализации услуг, связанных с недвижимостью, соответствует как международным нормам, разработанным ОЭСР, так и законодательству ЕС. Принцип нейтральности по отношению к международной торговле данным видом услуг (в значении НК РФ) полностью соблюдается. Отмена специального правила определения места реализации работ (услуг), связанных с недвижимостью может привести к увеличению количества случаев искажения нормальных торговых международных отношений этими услугами. Единственной существующей проблемой является несоответствие категории работ (услуг), связанных с недвижимостью из НК РФ и той же категории из законодательства ЕС по НДС. Следствием этой проблемы являются случаи двойного налогообложения и ненамеренного исключения из налоговой базы операций по реализации услуг, которые не считаются услугами, связанными с недвижимостью согласно НК РФ и считаются таковыми согласно законодательству ЕС. Решением данной проблемы могут стать различные формы международного сотрудничества по данному вопросу, в частности подписание международного договора об избежании двойного налогообложения НДС при торговле данным видом услуг между странами ЕС и Российской Федерацией.

Предлагается два сценария реформирования законодательства по НДС. Сценарий 1 предполагает осуществление предложений 1, 2 и развития международного сотрудничества из предложения 3 и выполнение предложения 3 спустя некоторое время, возможно 1-2 года. Сценарий 2 предполагает осуществление предложений 1 и 3. Одновременная реализация положений 2 и 3 представляется нам неоправданной по той причине, что в случае изменения существующего основного правила на правило «по покупателю» введение специального правила налогообложения телекоммуникационных услуг, услуг радио- и телевидения и услуг, поставляемых в электронной форме «по покупателю» потеряет смысл, поскольку их место реализации и так будет определяться «по покупателю» по основному правилу.

Оба сценария предполагают переход к противоположному основному правилу определения места реализации услуг, однако согласно сценарию 1 этот переход будет совершен через более плавное увеличение налогообложения импорта услуг и снижение налогообложения экспорта. Сценарий 1 представляется нам более оправданным, поскольку в связи с тем, что реформирование систем определения места реализации услуг в странах ЕС еще не закончилось, представляется разумным сначала проанализировать последствия перехода других стран на новые правила.

В работе предложены меры по совершенствованию администрирования налогообложения НДС операций по международной торговле «торгуемыми услугами» с помощью современных технологических решений, к которым относится, в частности, система локальных номеров по НДС — централизованно устанавливаемая система, задача которой — безопасное сопровождение каждой поставки (как товаров, так и услуг).²

Введение данной меры имеет смысл, поскольку услуги, поставляемые электронным способом, занимают все большую долю в мировой торговле, а также в связи с тем, что место фактического потребления данного вида услуг определить крайне сложно, поскольку данные услуги могут быть перепроданы и мгновенно перемещены из страны в страну. При этом в отношении данного вида услуг следует

2 Милоголов Н.С. Передовые технологии в борьбе с мошенничеством по НДС // Налоговая политика и практика. № 4, 2011. С. 66-72

применять правило определения места реализации услуг «по месту нахождения покупателя», поскольку применение этого правила обеспечит нейтральность НДС к международному бизнесу. В связи с этим в работе отмечается, что применение правила «по месту нахождения покупателя» с целью определения места реализации электронных услуг для целей НДС, влечет за собой необходимость использования механизма «обратного начисления», что, в свою очередь, приводит к возрастанию риска мошенничества вида исчезающего трейдера, особенно внутри экономически интегрированных регионов со свободным рынком, таких как ЕС или Таможенный союз. Сформулированы следующие рекомендации для Российской Федерации:

1) учитывать высокую вероятность возникновения случаев мошенничества вида исчезающего трейдера в случае использования механизма «обратного обложения» в больших масштабах, особенно в пределах Таможенного союза;

2) с целью противодействия данному виду мошенничества использовать современные технологические решения с целью администрирования налога;

3) использовать современные технологические решения также с целью идентификации конечного потребителя услуг, оказываемых электронным способом.

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации исследованы подходы к налогообложению НДС операций по международной торговле услугами, существующие в зарубежной и российской практике, а также понимание данных проблем в теоретических работах ОЭСР. В результате исследования выявлены проблемы, связанные с двойным налогообложением и исключению из налоговой базы по НДС операций по международной торговле услугами, что приводит к созданию неравных условий конкуренции. Сформулированы пути гармонизации режима налогообложения операций по международной торговле услугами в Российской Федерации с режимом, действующим в странах ЕС, развита теоретико-методологическая база налогообложения НДС операций по международной торговле услугами.

IV. СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монография:

1. Милоголов, Н.С. Взимание НДС: международная практика и российские нормы: монография / Н.С. Милоголов, К.К. Семкин, О.В. Медведева, Т.И. Семкина. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2012. – 160 с. (9,8/1,2 п.л.)

Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

2. Милоголов, Н.С. Передовые технологии в борьбе с мошенничествами по НДС / Н.С. Милоголов // Налоговая политика и практика. – 2011. – №4 (100). – С. 66 – 72. (0,5 п.л.)

3. Милоголов, Н.С. Место реализации услуг в системе исчисления НДС. Международные подходы и законодательные новации / Н.С. Милоголов, О.В. Медведева, Т.И. Семкина // Финансы. – 2012. - № 9. – С. 38-42. (0,6/0,2 п.л.)

4. Милоголов, Н.С., НДС по операциям международной торговли услугами / Н.С. Милоголов // Финансовый журнал. - 2013. - №3. – С. 117-122. (0,6 п.л.)

Статьи и тезисы в других научных журналах и изданиях:

5. Милоголов, Н.С. Налоговая компонента доходов государственного бюджета в 2010 году / Н.С. Милоголов, О.В. Медведева, Т.И. Семкина, Е.А. Юдин // Все о налогах. - 2011. - №5. – С.7-12. (0,4/0,1 п.л.)

6. Милоголов, Н.С. Налог на товары и услуги в Канаде / Н.С. Милоголов // Налоги в современном мире. Сборник научных трудов аспирантов и студентов. - М., ГУМФ, 2012. – С.177-180. (0,2 п.л.)

7. Милоголов, Н.С. Международная практика применения НДС в отношении услуг/ Н.С. Милоголов, Т.И. Семкина, Л.В. Радионова// Сборник рефератов научно-исследовательских работ НИФИ. – М.: НИФИ, 2012. – С.181-185. (0,3/0,1 п.л.)

8. Милоголов, Н.С. Место реализации услуг для целей НДС: международная практика и российские нормы/ Н.С. Милоголов, Т.И. Семкина, О.В. Медведева, Е.А. Юдин, Т.А. Логинова // Сборник рефератов научно-исследовательских работ НИФИ. – М.: НИФИ, 2012. – С. 186-194. (0,55/0,1 п.л.)

Подписано в печать 16.04.14
Заказ № 2658 Тираж 120 экз.
Типография «ОПБ-Принт»
ИНН 7715893757
107078, г.Москва, Мясницкий пр-д д. 2/1
(495) 777 33 14
www.opb-print.ru

10 =