



Взимание НДС в рамках Таможенного союза Беларуси и России: концепция, практика, основные выводы

Резюме

В 2004 г. руководство Беларуси и России подписали межправительственное соглашение о переходе на взимание НДС во взаимной торговле по принципу страны назначения. Одной из основных особенностей реализации данного принципа является отсутствие пограничного контроля, поскольку страны образуют Таможенный союз. Как следствие, НДС взимается налоговыми органами через систему отсрочки платежа. Данная система обуславливает высокие риски для экспортеров и относительно высокие транзакционные издержки для экономических субъектов, что делает взимание НДС по принципу страны назначения менее эффективным.

Существуют некоторые альтернативные варианты взимания НДС по принципу страны назначения в отсутствие пограничного контроля. Однако реализация каждого из этих вариантов имеет свои преимущества и недостатки. Таким образом, в настоящее время альтернативы системе отсрочки платежа нет. Нынешние же проблемы являются неизбежным следствием отмены пограничного контроля.

Тем не менее, существуют определенные возможности для усовершенствования действующей системы отсрочки платежа. Необходимо перейти на заявительный принцип уплаты НДС в торговле с Россией. Необходимо также создать государственное агентство, которое будет предоставлять информацию о субъектах, не уплачивающих НДС. Данные меры позволят несколько смягчить нынешние проблемы, обусловленные необходимостью сохранения цепочки исчисления НДС.

1. Введение	2
2. Действующая система взимания НДС в торговле с Россией	3
3. Оценка действующей системы взимания НДС в торговле с Россией	4
Вставка 1. Взимание НДС в Европейском Союзе	6
4. Взимание НДС по принципу страны назначения: некоторые альтернативные варианты	7
4.1. Система взаимозачетов	8
4.2. Компенсационный НДС	8
4.3. Стимулирующий интегрированный НДС	10
5. Основные выводы и рекомендации	11

1. Введение

Налог на добавленную стоимость (НДС) – относительно новый налог. Впервые он был введен 51 год тому назад во Франции. С тех пор он стал одним из основных источников налоговых поступлений во многих странах мира, находящихся на разных этапах социально-экономического развития. Классический НДС – это:

- универсальный налог, распространяющийся на все виды деятельности, связанные с производством и реализацией товаров и услуг;
- налог на потребление с широкой налоговой базой, охватывающий в принципе все товары и услуги, приобретаемые для конечного потребления;
- налог, взимаемый на всех стадиях производства товаров и услуг, когда налогоплательщики имеют право вычета из своих налоговых обязательств НДС, уплаченного при покупке товаров и услуг, используемых для осуществления предпринимательской деятельности;
- косвенный налог, уплачиваемый продавцом товаров и услуг, причем реальное бремя налога перемещается от продавца к покупателю через цены.

Одной из основных характеристик НДС является место осуществления налогооблагаемых сделок. Чтобы оставаться налогом на потребление в случае международной торговли, НДС должен взиматься по *принципу страны назначения*. Согласно данному принципу, страны облагают НДС товары и услуги, приобретаемые для конечного потребления в этих странах, то есть импорт подлежит налогообложению, тогда как в отношении экспорта применяется нулевая ставка налога (экспорт освобождается от налогообложения, а все налоги, уплаченные внутри страны, возмещаются). Тем самым, налогообложение по принципу страны назначения требует взимания НДС таможенными органами. В отличие от этого *принцип страны происхождения* предполагает, что страны облагают НДС товары и услуги, производимые в этих странах, то есть экспорт подлежит налогообложению, а импорт – нет.

Во всех странах Содружества независимых государств (СНГ) взимание НДС первоначально осуществлялось согласно ограниченному принципу страны происхождения: торговля в рамках СНГ облагалась по принципу страны происхождения, в то время как торговля со странами вне СНГ – по принципу страны назначения. Впоследствии большинство стран, включая Беларусь, перешли на взимание НДС по принципу страны назначения, в отдельных случаях сохраняя принцип страны происхождения только в торговле с Россией. В 2001 г. Россия перешла на взимание НДС по принципу страны назначения в торговле со странами СНГ (за исключением Беларуси) по всем товарам и услугам за исключением нефти и природного газа. В 2004 г. данный принцип был распространен на нефть и природный газ. В том же году руководством Беларуси и России было подписано межправительственное соглашение о переходе на взимание НДС во взаимной торговле по принципу страны назначения. Таким образом, в настоящее время все страны СНГ осуществляют взимание НДС по принципу страны назначения.

Основной особенностью взимания НДС по принципу страны назначения в торговле Беларуси и России является отсутствие пограничного контроля за перемещением товаров и услуг, поскольку страны образуют Таможенный союз. Как следствие, НДС взимается налоговыми органами через систему отсрочки платежа. Это обуславливает серьезные проблемы у многих экономических субъектов, которые полагают, что применение принципа страны назначения в отсутствие пограничного контроля является неэффективным. Целью данной работы является изучение механизма взимания НДС в Беларуси и оценка некоторых альтернативных вариантов, направленных на повышение эффективности взимания НДС по принципу страны назначения в рамках Таможенного союза Беларуси и России. При этом анализ ограничен только налогообложением товаров.

2. Действующая система взимания НДС в торговле с Россией

В Беларуси плательщиками НДС являются юридические лица, простые товарищества, хозяйственные группы, индивидуальные предприниматели, выручка которых за предшествующие три месяца превысила EUR 40,000 или осуществляющие внешне-торговые операции, юридические и физические лица при перемещении товаров через таможенную границу, филиалы, представительства и иные обособленные подразделения юридических лиц, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

НДС взимается в соответствии с зачетным методом. Налог исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между общей суммой налога и налоговыми вычетами. Если налоговые вычеты превышают общую сумму налога, налогоплательщик не уплачивает НДС. Разница между налоговыми вычетами и общей суммой налога подлежит вычету из общей суммы налога в следующем месяце или зачету в счет других налоговых обязательств или возврату налогоплательщику. Расчет налоговых обязательств производится по выбору налогоплательщика кассовым методом или методом начислений. Ставки налога равны 0%, 10% и 18%.

До вступления в силу межправительственного соглашения, подписанного в 2004 г., взимание НДС в торговле с Россией осуществлялось по принципу страны происхождения, то есть экспорт подлежал налогообложению, а импорт – нет. С 1 января 2005 г. стал применяться принцип страны назначения. В настоящее время импорт подлежит налогообложению, тогда как в отношении экспорта применяется нулевая ставка налога.¹ Однако поскольку пограничный контроль в рамках Таможенного союза Беларуси и России был отменен, НДС взимается не таможенными органами на границе (как это происходит в торговле с другими странами), а налоговыми органами через систему отсрочки платежа.

Данная система предполагает, что импортеры декларируют импорт, рассчитывают налоговые обязательства и уплачивают НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. С этой целью импортеры предоставляют в налоговые органы (1) налоговые декларации, (2) заявления о ввозе товаров, (3) выписки банков, подтверждающие фактическую уплату налога по ввезенным товарам, (4) договоры, (5) транспортные документы и (6) счета-фактуры. Затем импортеры высылают одну копию заявления о ввозе товаров с отметками налогового органа, подтверждающими уплату налога, поставщикам товаров. В то же время налоговые органы также высылают одну копию заявления о ввозе товаров налоговым органам другой страны посредством электронной почты.

Экспортеры предоставляют в налоговые органы (1) налоговые декларации, (2) договоры, (3) выписки банков, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации экспортных товаров, (4) копии заявлений о ввозе товаров, высланные импортерами, и (5) копии транспортных документов – в течение 90 дней с даты отгрузки товаров. При непредоставлении указанных документов нулевая ставка налога в отношении экспортных товаров не применяется, и экспортеры сами уплачивают НДС. При предоставлении указанных документов по истечении установленного срока (но не позднее 3 лет) уплаченные суммы НДС подлежат вычету из общей суммы налога в следующем месяце или зачету в счет других налоговых обязательств или возврату налогоплательщику. Налоговые органы также вправе предоставить нулевую ставку налога в отношении экспортных товаров при наличии подтверждения от налоговых органов другого государства в электронном виде факта уплаты НДС импортером.

¹ Принцип страны назначения не применяется в отношении товаров из третьих стран. Данные товары по-прежнему облагаются в соответствии с принципом страны происхождения.

Кроме того, были предприняты некоторые меры с целью недопущения сокращения оборотных средств экономических субъектов вследствие перехода на новый принцип взимания НДС в торговле с Россией. Во-первых, было отменено ограничение на принятие к вычету сумм налога, уплаченного при приобретении основных средств и нематериальных активов (ранее суммы налога ежемесячно принимались к вычету в размере 1/12). Во-вторых, было отменено положение об уменьшении налоговых вычетов при применении нулевой ставки НДС в отношении экспортных товаров (ранее налоговые вычеты уменьшались на 4% выручки от реализации экспортных товаров). В-третьих, срок зачета излишне уплаченных сумм НДС в счет других налоговых обязательств был сокращен с 3 до 1 месяца. Срок возврата налогоплательщику излишне уплаченных сумм НДС был сокращен с 6 до 3 месяцев. Кроме того, теперь налоговые органы проверяют обоснованность налоговых вычетов в течение 15 рабочих дней, если разница между налоговыми вычетами и общей суммой налога превышает 3000 базовых величин (ранее – 60 рабочих дней и 2000 базовых величин).

3. Оценка действующей системы взимания НДС в торговле с Россией

С целью оценки действующей системы взимания НДС в торговле с Россией рассмотрим сначала характеристики, которыми в идеале должна обладать подобная система. Помимо традиционных критериев экономической эффективности, организационной простоты, гибкости, прозрачности и справедливости, специфические характеристики в контексте международной торговли включают:

- *Налогообложение по принципу страны назначения.* НДС должен уплачиваться по ставке страны, в которой происходит конечное потребление налогооблагаемого товара. Кроме того, налоговые поступления должны поступать в бюджет этой страны.
- *Автономия стран при установлении налоговых ставок.* Национальные налоговые органы должны иметь возможность устанавливать налоговые ставки по своему усмотрению.
- *Отсутствие налоговой конкуренции между странами.* Реализация полномочий национальных налоговых органов по установлению налоговых ставок может привести к возникновению внешних эффектов в той или иной стране. Поэтому возможности для перемещения налогов на граждан другой страны или расширения налоговой базы за счет этой страны путем сокращения налоговых ставок должны быть ограничены.
- *Надлежащие стимулы к сбору налогов у существующих налоговых органов.* Национальные налоговые органы должны обладать надлежащими стимулами к обеспечению соблюдения налогового законодательства. При этом взимание НДС не должно предполагать создание новых налоговых органов.
- *Отсутствие разрывов в цепочке исчисления НДС.* Одним из основных преимуществ НДС является стабильность налоговых поступлений за счет его взимания на всех стадиях производства и реализации товаров и услуг. Разрывы в цепочке исчисления НДС нарушают целостность налога, искажая поведение экономических субъектов и создавая стимулы для злоупотреблений.
- *Одинаковые требования по уплате налогов при осуществлении внутренней и международной торговли.* В идеале требования, предъявляемые к налогоплательщикам при уплате налога, должны быть одинаковыми вне зависимости от того, где осуществляется реализация товаров и услуг. Данная характеристика известна как «симметричность требований налогового законодательства».

Рассмотрим, в какой степени действующая система взимания НДС в торговле с Россией обладает перечисленными выше характеристиками.

Во-первых, действующая система налогообложения импорта и обложения экспорта по нулевой ставке является стандартным подходом налогообложения торговли по принципу страны назначения. Это стимулирует экспорт и инвестиции путем устранения искажений во взаимной торговле и таким образом способствует более тесной экономической интеграции двух стран. Кроме того, данная система позволяет получить больше налоговых поступлений в Беларуси вследствие превышения налоговых поступлений от импорта над суммами возмещения НДС по экспорту, поскольку торговый баланс Беларуси с Россией является отрицательным. Так, в 1 кв. 2005 г. поступления от НДС увеличились в номинальном выражении на 55.5% (BYR 458.7 млрд), а в реальном выражении – на 34.7% по сравнению с аналогичным периодом 2004 г. В то же время отсутствие пограничного контроля означает, что налогообложение по принципу страны происхождения в определенной степени является неизбежным. Физические лица по-прежнему могут импортировать товары для потребления, не уплачивая налог в своей стране. Поэтому при осуществлении покупок потребителями в другой стране налог взимается в той стране, где эти покупки были осуществлены, то есть в стране происхождения.

Во-вторых, действующая система взимания НДС по принципу страны назначения позволяет сохранить автономию стран при установлении налоговых ставок. В рамках прежней системы налогообложения по принципу страны происхождения налоговые ставки должны были быть унифицированы с целью предотвращения нежелательной налоговой конкуренции между странами.

В-третьих, налогообложение экспорта по нулевой ставке, используемое при принципе страны назначения, ограничивает возможности для налоговой конкуренции. В то же время наличие налогообложения по принципу страны происхождения потенциально может привести к налоговой конкуренции, если страны попытаются снизить налоговые ставки с тем, чтобы привлечь покупателей из другой страны и тем самым расширить свою налоговую базу. Поправка на транспортные издержки не меняет ситуацию, хотя эти издержки, очевидно, снизят масштабы подобной торговли.

В-четвертых, какие-либо проблемы со стимулами при сборе налогов отсутствуют, поскольку национальные налоговые органы полностью удерживают у себя собранные ими налоги.

В то же время действующая система не обеспечивает выполнение двух последних требований, перечисленных выше.

В-пятых, налогообложение экспорта по нулевой ставке, как правило, ведет к разрыву цепочки исчисления НДС, поскольку экспортируемые товары освобождаются от налогообложения. Это значительно затрудняет контроль налоговых органов за обоснованностью требований о возмещении налога: ограничение возможностей для злоупотреблений и обеспечение возмещения налога честным налогоплательщикам является одним из наиболее трудных аспектов администрирования НДС. Тем не менее, действующая система ограничивает возможности для злоупотреблений, поскольку нулевая ставка налога применяется лишь в случае документального подтверждения факта экспорта товаров и в случае уплаты налога импортером. В то же время, подобная система обуславливает серьезные риски для экспортеров. Их налоговые обязательства зависят от того, уплатили ли налог импортеры. Это может потребовать отвлечения финансовых средств из оборота экспортеров с целью осуществления налоговых платежей. Чтобы избежать этих рисков, экспортеры могут приостановить отгрузку продукции или повысить цены на величину НДС. Однако возможности повышения цен многими экономическими субъектами являются ограниченными вследствие жесткой конкуренции на рынке.

Кроме того, действующая система обуславливает относительно высокие транзакционные издержки для экономических субъектов, в особенности для малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей, что также оказывает

негативное воздействие на торговлю. Многие импортеры и экспортеры отказываются заключать небольшие контракты, поскольку трансакционные издержки заключения такого контракта являются достаточно большими.

Данные выводы подтверждаются данными Министерства статистики и анализа Республики Беларусь. В 1 кв. 2005 г. экспорт в Россию сократился на 7.9% (USD 90.5 млн), импорт из России – на 9.2% (USD 182.2 млн) по сравнению с 1 кв. 2004 г. В то же время экспорт и импорт из стран вне СНГ выросли на 49.3% (USD 678.5 млн) и 17.9% (USD 153.9 млн) соответственно. Кроме того, какого-либо значительного повышения цен в торговле с Россией не было: цены экспортных товаров увеличились на 4.2%, цены импортных товаров – на 3.5% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года. При этом цены экспортных и импортных товаров в торговле со странами вне СНГ выросли на 32.0% и 10.4% соответственно.

В-шестых, действующая система ведет к повышению издержек уплаты налогов и налогового администрирования, поскольку требует от налогоплательщиков и налоговых органов по-разному учитывать продажи резидентам своей страны (которые подлежат налогообложению) и продажи субъектам, зарегистрированным в другой стране (которые облагаются по нулевой ставке). Однако не совсем ясно, насколько существенным препятствием к осуществлению торговли между странами является эта асимметрия, и какова будет экономия на издержках в случае ее устранения.

Вставка 1. Взимание НДС в Европейском Союзе

Каждая страна Европейского Союза (ЕС) взимает НДС. С конца 1960-х гг. национальные системы налогов с оборота или продаж были постепенно заменены общей системой взимания НДС. Несмотря на это, законы, регулирующие взимание НДС, по-прежнему являются национальными, однако они жестко регламентируются параметрами, установленными Европейской комиссией, в частности Шестой директивой об НДС, принятой в 1977 г., об общей системе взимания НДС и единой основе его исчисления. Данная директива обеспечила существенную унификацию налогообложения путем определения структуры, методов и принципов взимания НДС в соответствии с принципом страны назначения на основе пограничного контроля. Кроме того, данной директивой были установлены нижние границы для стандартной и пониженной ставок налога.

1 января 1993 г. национальные границы в рамках ЕС перестали существовать, и единый рынок стал реальностью. Термины импорт и экспорт между странами ЕС были заменены термином «поставки внутри сообщества». Как следствие, практические аспекты взимания НДС потребовали корректировки с учетом новой ситуации. В тот период Европейская комиссия предложила перейти от использования принципа страны назначения к принципу страны происхождения. Однако это было неприемлемо для стран, поскольку налоговые ставки слишком сильно различались, а механизм перераспределения налоговых поступлений с учетом объемов фактического потребления отсутствовал. В результате на период до выполнения этих условий Европейская комиссия решила ввести «переходную» систему взимания НДС, сочетающую принцип страны назначения и принцип страны происхождения в отсутствие пограничного контроля и взимания налога таможенными органами.

Переходная система содержит следующие основные положения. Физические лица, покупающие товары в другой стране ЕС, уплачивают НДС в той стране, где происходит покупка товаров (исходя из принципа страны происхождения). Взимание НДС таможенными органами в соответствии с принципом страны назначения не происходит вследствие отсутствия пограничного контроля. Лишь в случае покупки в другой стране новых автотранспортных средств применяется принцип страны назначения. Взимание налога происходит при регистрации автотранспортного средства. При осуществлении торговли между экономическими субъектами, являющимися зарегистрированными плательщиками НДС, налог взимается в стране, в которую товары ввозятся для последующей реализации, по ставкам и в соответствии с условиями данной страны. В этом случае действует налогообложение по принципу

страны назначения на основе системы отсрочки платежа. Экономический субъект, осуществляющий реализацию товаров внутри сообщества, имеет право на применение нулевой ставки налога, если покупатель из другой страны ЕС идентифицирует себя как зарегистрированный налогоплательщик через свой идентификационный номер НДС вне зависимости от того, был ли НДС фактически уплачен или нет. Идентификационный номер НДС был введен повсеместно в ЕС и охватывает всех экономических субъектов, являющихся плательщиками налога. Данный номер можно проверить с помощью компьютеризированной системы обмена информацией между национальными налоговыми органами. Экономический субъект должен регулярно предоставлять отчеты, касающиеся подобных продаж. Экономический субъект, приобретающий товары, предоставляет налоговую декларацию в отношении соответствующей покупки товаров внутри сообщества.

В то же время Европейская комиссия признает, что взимание НДС по принципу страны происхождения будет более предпочтительным вариантом с меньшими издержками уплаты налогов и налогового администрирования и меньшими возможностями для злоупотреблений. Иначе говоря, подлинно внутренний рынок будет создан лишь в том случае, если поставки внутри сообщества будут трактоваться таким же образом, как и реализация товаров внутри стран ЕС, чего в настоящее время пока нет. Кроме того, признается, что риск злоупотреблений в рамках переходной системы значительно увеличился. Существуют два основных метода злоупотреблений: (а) декларирование лжепоставок внутри сообщества, тогда как товары в действительности реализуются на внутреннем рынке без уплаты налогов, и (б) непредоставление налоговых деклараций при приобретении товаров внутри сообщества. В результате, риск возникновения разрывов в цепочке исчисления НДС стал весьма значительным.² Кроме того, в условиях, когда потребители могут свободно приобретать товары в других странах, а национальные налоговые ставки значительно отличаются, неизбежно возникают искажения при осуществлении торговли и страны начинают конкурировать между собой в налоговой сфере, что ведет к потерям налоговых поступлений. До сих пор, однако, данные потери были незначительными, хотя в последнее время данному вопросу уделяется все большее внимание по причине широкого распространения «покупок на расстоянии» по почте и в особенности электронной торговли.

Предполагалось, что переходный период продлится до 1996 г., когда будет введена «окончательная» система взимания НДС по принципу страны происхождения. Однако согласие по вопросу о том, какой должна быть окончательная система взимания НДС, до сих пор не достигнуто. Политики и чиновники рассматривают возможные последствия введения подобной системы. Тем временем, Европейская комиссия сместила акцент с предложений по введению окончательной системы на предложения по усовершенствованию действующего переходного механизма взимания НДС.

4. Взимание НДС по принципу страны назначения: некоторые альтернативные варианты

Система отсрочки платежа и различные требования при уплате налога в случае осуществления внутренней и международной торговли обуславливают серьезные проблемы у многих экономических субъектов и, тем самым, делают взимание НДС по принципу страны назначения в отсутствие пограничного контроля менее эффективным. Но существует ли какой-либо способ сохранения цепочки исчисления НДС и обеспечения симметричности требований налогового законодательства без перераспределения налоговых поступлений и ограничения автономии стран при установлении налоговых ставок? Рассмотрим некоторые альтернативные варианты взимания НДС по принципу страны назначения в отсутствие пограничного контроля.

² Последние данные указывают на широкое распространение злоупотреблений при уплате НДС в ЕС. По оценкам, величина недопоступлений НДС – сумма НДС, теряемая бюджетом ежегодно, – после введения единого рынка значительно увеличилась. Например, в Великобритании величина недопоступлений НДС выросла с около 8% до более чем 15% поступлений от данного налога.

4.1. Система взаимозачетов

Одним из альтернативных вариантов является отмена налогообложения экспорта по нулевой ставке и переход к единой системе налогообложения экспортируемых и реализуемых внутри страны товаров. При этом импортеры получают право требовать у своих налоговых органов возмещения налога, уплаченного за приобретенные товары. Чистые налоговые поступления затем перераспределяются между странами посредством системы взаимозачетов с тем, чтобы обеспечить такое же распределение поступлений, как и при налогообложении экспорта по нулевой ставке. Таким образом, товары в конечном счете будут облагаться налогом по ставке страны, в которой происходит их конечное потребление, и все налоговые поступления будут перечисляться в бюджет именно этой страны.

Основным преимуществом данного подхода является сохранение цепочки исчисления НДС. Кроме того, он обеспечивает одинаковые требования, предъявляемые к налогоплательщикам при уплате налога в случае осуществления внутренней и международной торговли. Проблема заключается в том, чтобы найти способ проведения взаимозачетов, обеспечивающий надлежащие стимулы к сбору налогов.

Взаимозачеты могут происходить на основе счетов-фактур. В этом случае страны рассчитывают разницу между налоговыми поступлениями от экспорта и суммами возмещения налога импортерам по всем сделкам и, исходя из этого, перераспределяют чистые налоговые поступления. Очевидно, это требует определенной точности в расчетах. Однако, даже не принимая во внимание административные издержки обработки миллионов счетов-фактур, данный подход нарушает требование наличия у налоговых органов надлежащих стимулов к сбору налогов. При перераспределении чистых налоговых поступлений налоговые органы не будут заинтересованы проверять требования импортеров на возмещение налога и обеспечивать эффективное администрирование налога, взимаемого с экспорта. Подобная ситуация создает также возможности для коррупции.³

Другим вариантом является проведение взаимозачетов на основе агрегированных данных об объемах потребления, содержащихся в системе национальных счетов. Данный подход позволяет снизить административные издержки, однако при этом его эффективность существенно зависит от качества статистических данных. Кроме того, если чистые налоговые поступления зависят только от уровня потребления в стране и размера налоговой ставки, у налоговых органов вообще не будет никаких стимулов прилагать дополнительные усилия по сбору налогов.

Именно проблема со стимулами является основным препятствием на пути использования системы взаимозачетов. Одним из способов решения данной проблемы может стать передача администрирования национальных НДС и проведения взаимозачетов единому органу. Однако если такой орган отсутствует, это нарушает требование взимания налога существующими налоговыми органами. Другой способ – разделение чистых налоговых поступлений между странами. Иначе говоря, необходимо разработать механизм взимания НДС и проведения взаимозачетов, который позволил бы примирить интересы налоговых органов двух стран. В следующих разделах мы рассмотрим два новых концептуальных подхода, предполагающих реформирование структуры самого НДС.

4.2. Компенсационный НДС

Первый подход, предложенный в 1995 г., предполагает взимание компенсационного НДС. Согласно данному подходу, товары, реализуемые внутри страны, облагаются национальным НДС, тогда как в отношении экспортируемых товаров приме-

³ Несмотря на указанные проблемы, система взаимозачетов на основе счетов-фактур в настоящее время успешно функционирует в Израиле и Западном берегу реки Иордан и секторе Газа.

няется нулевая ставка данного налога. В то же время экспортируемые товары облагаются компенсационным НДС по ставке, одинаковой для двух стран. Зарегистрированные налогоплательщики получают право на возмещение уплаченного налога – национального НДС при приобретении товаров внутри страны и компенсационного НДС при приобретении импортных товаров. В результате при осуществлении продаж зарегистрированным налогоплательщикам чистые поступления от компенсационного налога будут равны нулю (налог сначала собирается, а затем возмещается). При осуществлении продаж физическим лицам и другим незарегистрированным налогоплательщикам компенсационный НДС будет конечным налогом.

Взимание компенсационного налога не противоречит принципу страны назначения, но укрепляет при этом цепочку исчисления НДС – по сравнению с налогообложением экспорта по нулевой ставке – в той степени, в какой данным налогом облагается международная торговля. Однако это не означает, что компенсационный налог не нарушает цепочку исчисления НДС, поскольку по-прежнему необходимо осуществлять возмещение национального налога при экспорте товаров и, кроме того, необходимо возмещать сам компенсационный налог. В то же время взимание компенсационного налога ограничивает возможности для налоговой конкуренции, так как налоговая ставка является одинаковой для двух стран.

Последствия взимания компенсационного НДС для стимулов к сбору налогов являются менее очевидными. Администрирование данного налога может потребовать создания единого органа, который будет осуществлять его сбор и возмещение. В этом случае проблемы со стимулами не будет: издержки возмещения компенсационного налога импортерам обеспечивают адекватные стимулы к сбору налога с экспортеров. Иначе говоря, проблема со стимулами решается путем интернализации трансфертов в рамках единого налогового органа. Единственная трудность, которая может возникнуть, связана с распределением поступлений от компенсационного НДС, взимаемого при реализации экспортируемых товаров незарегистрированным налогоплательщикам (данный налог не возмещается). Единственному органу придется осуществлять распределение этих налоговых поступлений. В то же время указанный подход нарушает требование взимания налога существующими налоговыми органами. Однако если администрирование компенсационного НДС будет осуществляться национальными налоговыми органами, тогда все проблемы со стимулами и администрированием, аналогичные проблемам, существующим при системе взаимозачетов, будут иметь место и при взимании данного налога: налоговые органы, взимающие налог, должны будут передавать налоговые поступления налоговым органам, осуществляющим его возмещение.

Очевидным недостатком компенсационного налога является нарушение условия симметричности требований налогового законодательства, поскольку экспортируемые товары (подлежащие обложению компенсационным НДС) трактуются differently от товаров, реализуемых внутри страны (подлежащих обложению национальным НДС), что обуславливает более высокие издержки уплаты налогов и налогового администрирования. Кроме того, ставка компенсационного налога должна определяться централизованно, что лишает страны автономии при установлении налоговых ставок.

Таким образом, компенсационный налог ограничивает возможности для злоупотреблений при взимании НДС и, следовательно, обеспечивает сохранность налоговых поступлений. В то же время данный налог, так же как и система взаимозачетов, требует большей централизации, однако это может рассматриваться как определенная плата за эффективное взимание НДС по принципу страны назначения в отсутствие пограничного контроля.

4.3. Стимулирующий интегрированный НДС

Другой подход, предложенный в 1996 г., предполагает взимание стимулирующего интегрированного НДС. Согласно данному подходу, страны устанавливают одинаковую ставку налога при осуществлении продаж зарегистрированным налогоплательщикам вне зависимости от того, в какой стране Таможенного союза они находятся, и обеспечивают полное возмещение уплаченного налога. В то же время налоговая ставка, применяемая при осуществлении продаж конечным потребителям – физическим лицам и другим незарегистрированным налогоплательщикам, – остается полностью под контролем национальных налоговых органов.

Стимулирующий интегрированный НДС функционирует аналогично компенсационному налогу. В случае осуществления продаж зарегистрированным налогоплательщикам чистые поступления от данного налога также будут равны нулю (налог сначала собирается, а затем возмещается). Фактически, стимулирующий интегрированный налог представляет собой комбинацию полностью унифицированного НДС в рамках Таможенного союза и национальных налогов с продаж.

Взимание стимулирующего интегрированного НДС соответствует принципу страны назначения и обеспечивает автономию стран при установлении налоговых ставок: величина налога, взимаемого с конечных продаж, зависит только от налоговой ставки, применяемой на данном этапе, которая остается под контролем национальных налоговых органов. Ставка стимулирующего интегрированного НДС, применяемая в отношении промежуточных сделок, воздействует лишь на темпы роста налоговых поступлений, но не на общую величину налоговых поступлений, собираемых в конечном счете. В то же время, поскольку ставка налога является одинаковой для двух стран, возможности для налоговой конкуренции между странами отсутствуют.

Для перераспределения стимулирующего интегрированного налога между странами в соответствии с принципом страны назначения требуется проведение взаимозачетов. Это не представляет особых трудностей, если сбор и возмещение налога осуществляется единым органом. В противном случае – при выполнении этих функций национальными налоговыми органами – возникает известная проблема со стимулами, которая может быть несколько смягчена путем установления ставки налога на относительно низком уровне, что ограничит перераспределение налоговых поступлений и стимулы для злоупотреблений при возмещении налога.

Стимулирующий интегрированный НДС обеспечивает целостность цепочки исчисления НДС при осуществлении международной торговли в степени, зависящей от размера ставки данного налога. Он также укрепляет цепочку исчисления НДС при осуществлении внутренней торговли, если налоговая ставка равна наибольшей национальной ставке НДС. Кроме того, стимулирующий интегрированный налог обеспечивает симметричность требований налогового законодательства, предъявляемых к налогоплательщикам при осуществлении внутренней и международной торговли.

Но стимулирующий интегрированный налог имеет и некоторые недостатки. При установлении ставки налога ниже уровня наибольшей национальной ставки НДС он ослабляет цепочку исчисления НДС при осуществлении внутренней торговли по крайней мере в одной стране. Данная проблема, однако, может быть не слишком серьезной, поскольку налоговая ставка необязательно должна быть установлена на уровне наименьшей национальной ставки НДС. Тем не менее, потенциально проблемы все же могут иметь место. Более специфичным недостатком является то, что стимулирующий интегрированный налог создает новый тип асимметричности требований налогового законодательства: теперь экономические субъекты должны по-разному трактовать своих потребителей в зависимости от того, являются ли они зарегистрированными налогоплательщиками или нет. И, на-

конец, стимулирующий интегрированный НДС, также как и компенсационный НДС, функционирует лучше в случае создания единого налогового органа.

5. Основные выводы и рекомендации

Существуют серьезные практические проблемы, связанные с эффективным взиманием НДС по принципу страны назначения в рамках Таможенного союза Беларуси и России. Исторически, реализация принципа страны назначения базировалась на системе пограничного контроля между странами. Отслеживая товарные потоки на границе, таможенные органы контролировали уплату налога при импорте товаров и применение нулевой ставки налога при экспорте. Однако при создании Таможенного союза пограничный контроль между странами был отменен, частично по политическим причинам, но главным образом вследствие того, что таможенное оформление значительно увеличивало трансакционные издержки взаимной торговли, препятствуя созданию подлинного интегрированного рынка. Таким образом, нынешние проблемы при взимании НДС обусловлены противоречием между целями создания Таможенного союза без пограничного контроля и обеспечения налоговых поступлений и автономии стран при установлении налоговых ставок.

Таблица 1. Характеристики альтернативных вариантов взимания НДС по принципу страны назначения

	Налогообложение экспорта по нулевой ставке	Система взаимозачетов	Компенсационный НДС	Стимулирующий интегрированный НДС
Налогообложение по принципу страны назначения	Да	Да	Да	Да
Автономия стран при установлении налоговых ставок	Да	Да	Да	Да
Отсутствие налоговой конкуренции между странами	Да	Да	Да	Да
Надлежащие стимулы к сбору налогов	Да	Нет	Да	Да
Взимание налога существующими налоговыми органами	Да	Нет	Нет	Нет
Отсутствие разрывов в цепочке исчисления НДС	Нет	Да	Да	Да
Симметричность требований налогового законодательства	Нет	Да	Нет	Нет

Среди возможных альтернативных вариантов взимания НДС по принципу страны назначения в отсутствие пограничного контроля – система взаимозачетов, компенсационный и стимулирующий интегрированный НДС. Однако при реализации каждого из этих вариантов существует проблема выбора (см. табл. 1). Если страны желают обеспечить симметричность требований налогового законодательства при осуществлении внутренней и международной торговли без изменения распределения налоговых поступлений, им придется разработать определенный механизм проведения взаимозачетов, что означает дополнительные административные издержки и/или серьезное ослабление стимулов к эффективному налоговому администрированию. Компенсационный и стимулирующий интегрированный НДС обеспечивают возможность реализации принципа страны назначения, сохраняя цепочку исчисления НДС в отношении экспортных товаров и, тем самым, ограничивая возможности для злоупотреблений. Однако взимание данных налогов требует создания единого налогового органа. В этом случае компенсационный и стимулирующий интегрированный НДС решают проблему стимулов, связанную с проведением взаимозачетов. Но если взимание этих налогов осуществляется национальными налоговыми органами, тогда возникают известные проблемы стимулов

и налогового администрирования. Кроме того, при взимании компенсационного НДС экономические субъекты должны проводить различие между продажами внутри страны и на экспорт; при взимании стимулирующего интегрированного НДС они должны проводить отличие между продажами зарегистрированным и незарегистрированным налогоплательщикам. Вследствие этих проблем можно сказать, что в настоящее время альтернативы налогообложению экспорта по нулевой ставке на основе системы отсрочки платежа нет. Однако в долгосрочном периоде, по мере прогресса в создании Союзного государства Беларуси и России, данные варианты могут стать альтернативой действующей системе. В то же время система отсрочки платежа, используемая в ЕС и предполагающая применение нулевой ставки налога в отношении экспортных товаров вне зависимости от того, был ли налог фактически уплачен или нет, является слишком рискованной для Беларуси. Переход на использование этой системы может привести к значительно большим недопоступлениям НДС по сравнению со странами ЕС.

Таким образом, можно сделать вывод, что система налогообложения выбрана верно, а нынешние проблемы при взимании НДС в торговле с Россией (высокие риски для экспортеров и относительно высокие транзакционные издержки для экономических субъектов, в особенности для малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей) являются неизбежным следствием отмены пограничного контроля. Несмотря на это, существуют определенные возможности для усовершенствования действующей системы отсрочки платежа. На наш взгляд, необходимо предпринять следующие меры.

Во-первых, необходимо перейти на заявительный принцип уплаты НДС в торговле с Россией, согласно которому налогоплательщики будут рассчитывать свои налоговые обязательства, подавать налоговые декларации и уплачивать налог, рискуя быть подвергнутыми проверке. Используя заявительный принцип взимания НДС применительно к внутренней торговле, налоговые органы в настоящее время предъявляют излишние требования о предоставлении информации при осуществлении торговли с Россией – от налогоплательщиков требуют предоставления дополнительных документов (таких как выписки банков и транспортные документы). В то же время, экспортеры по-прежнему должны предоставлять документы, подтверждающие фактическую уплату налога импортером.

Во-вторых, необходимо создать государственное агентство, которое будет предоставлять информацию о субъектах, не уплачивающих НДС или не выполняющих надлежащим образом свои налоговые обязательства. Должна быть создана база данных с подобной информацией, которая будет доступной для потенциальных экспортеров. Данное агентство сможет также оказывать консультации о том, что делать в случае неуплаты налога импортером, и оказывать поддержку в решении возникающих проблем.

На наш взгляд, указанные меры позволят несколько смягчить нынешние проблемы взимания НДС, обусловленные необходимостью сохранения цепочки исчисления НДС, что сделает налогообложение по принципу страны назначения в отсутствие пограничного контроля более эффективным и окажет положительное воздействие на торговлю в рамках Таможенного союза Беларуси и России.

Валевич Ю.В., Бах С. (рецензент), Чубрик А.С. (редактор)

Минск, июнь 2005 г.