



ГНУ «НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ МИНИСТЕРСТВА
ЭКОНОМИКИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ»

СБОРНИК
НАУЧНЫХ
ТРУДОВ

ISSN 2218-0435

**ЭКОНОМИКА,
МОДЕЛИРОВАНИЕ,
ПРОГНОЗИРОВАНИЕ**

ВЫПУСК 6

МИНСК
2012

ГОСУДАРСТВЕННОЕ НАУЧНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
МИНИСТЕРСТВА ЭКОНОМИКИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ»

ЭКОНОМИКА, МОДЕЛИРОВАНИЕ, ПРОГНОЗИРОВАНИЕ

Сборник научных трудов

Основан в 2007 году

Выпуск 6

ISSN 2218-0435

Минск
2012

АНАЛИЗ ПРИМЕНЕНИЯ ПРИНЦИПА СТРАНЫ НАЗНАЧЕНИЯ И СТРАНЫ ПРОИСХОЖДЕНИЯ ПРИ ВЗИМАНИИ НДС В РАМКАХ ИНТЕГРИРОВАННЫХ ПРОСТРАНСТВ

Мельникова Н.А.,

кандидат экономических наук, доцент,

Груша А.В.,

аспирант,

Белорусский государственный университет

Для современной мировой экономики характерны интенсивно развивающиеся интеграционные процессы, которые отличает разная степень глубины и специфика наднациональной координации всех сфер деятельности. Среди экономистов существует мнение, что в настоящее время наиболее развитым и совершенным интеграционным объединением в мире является Европейский союз (ЕС). Интеграционные процессы характерны и для стран постсоветского пространства, представленных такими образованиями, как СНГ (1992 г.), Союзное государство (1995 г.), Таможенный союз Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан (2010 г.) в рамках Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС).

С целью эффективного функционирования интегрированного пространства страны-участницы должны координировать свои действия во всех областях экономической политики, в частности в сфере налогообложения.

Одним из актуальных вопросов функционирования системы налогообложения в рамках интегрированных пространств является выбор между принципом страны назначения и страны происхождения при взимании налога на добавленную стоимость (НДС) в пределах интегрированных пространств.

Целью данной статьи является анализ функционирования системы НДС в ЕС и теоретическое обоснование выбора принципа страны назначения Республикой Беларусь в рамках Таможенного союза Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан.

В 1990-ые годы ЕС предложил перейти от использования принципа страны назначения к принципу страны происхождения при функционировании системы НДС в рамках Сообщества. Однако для отдельных стран это было неприемлемо ввиду значительных различий налоговых ставок и отсутствия механизма перераспределения налоговых поступлений с учетом объемов фактического потребления. Для решения данной проблемы Европейская комиссия решила ввести «переходную» систему взимания НДС (до 1996 г.), сочетающую принципы страны назначения и страны происхождения в отсутствие пограничного контроля и взимания налога таможенными органами. Однако «переходная» система взимания НДС между странами-участницами данного интегрированного пространства действует до сих пор и закреплена Директивой 2006/112/ЕС.

Таким образом, закономерно встает вопрос относительно причин несогласия стран Европейского союза перейти на принцип страны происхождения при взимании НДС. Как свидетельствует анализ теоретических подходов к формированию интеграционных образований, в рамках интегрированных пространств, начиная со стадии формирования единого рынка, самым эффективным при взимании НДС является принцип страны назначения. По утверждению отдельных исследователей (Нигар Хашимзад (Nigar Hashimzade), Хассан Ходавайски (Hassan Khodavaiski), Гарес Мулс (Gareth D. Myles)), «предпочтения стран и их характеристики важнее налоговых принципов» [1]. В силу этого существуют более значимые факторы – такие, например, как отсутствие симметричности стран-участниц относительно их размера и эффективности производства, в соответствии с которыми ЕС до сих пор находится на стадии «переходной» системы взимания НДС.

В рамках Таможенного союза Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан наиболее выигрышным вариантом для нашей страны является система взимания НДС по принципу страны назначения при формировании единого экономического пространства.

Налог на добавленную стоимость, введенный почти 55 лет назад, до конца 1960-х годов не получил широкого распространения и применялся лишь небольшим количеством стран. Однако в настоящее время НДС относится к основным, порой и доминирующим источникам налоговых доходов в бюджет многих стран мира, поступления от которых постоянно увеличиваются и в среднем составляют около 25% всех налоговых доходов государства [2. С. 1].

Налог на добавленную стоимость с позиций возникновения и развития относится к группе налогов на потребление. НДС взимается на всех стадиях процесса производства товаров и услуг. При этом действует механизм налоговых вычетов, позволяющий в определенной мере избежать каскадного эффекта при расчете налога.

Как известно, в рамках международной торговли товарами и услугами существует два основных принципа взимания НДС – страны назначения и страны происхождения. Согласно первому, НДС, взимающийся на всех уровнях производства, полностью подлежит вычету, т.е. налогом облагается только конечное потребление. При применении странами принципа страны назначения экспорт облагается по нулевой ставке, а налог уплачивается в стране конечного потребления товаров или услуг. В соответствии же с принципом страны происхождения импорт облагается по нулевой ставке, а экспорт – по ставке страны-происхождения данного товара или услуги. Основное различие между принципами назначения и происхождения заключается в том, что первый определяет одинаковые экономические условия для всех фирм (что способствует эффективности производства), а другой принцип – для потребителей разных стран (что ведет к эффективности обмена) [2. С. 214].

Исследователи Лайм Эбрилл и Майкл Кин в своей работе «Современный НДС» отмечают, что при использовании любого из принципов можно достичь одновременно и эффективности производства (что не всегда будет оптимальным вариантом) [2. С. 213]. Для этого в стране должна быть принята единая ставка НДС для всех видов товаров, хотя для каждой страны она может быть разной. Другим важным фактором достижения одновременной эффективности является сбалансированная торговля. В данном случае оба принципа приведут к одинаковому распределению ресурсов.

Однако эффект равнозначности при использовании двух данных принципов на практике недостижим по ряду причин. Во-первых, равнозначность исчезает, если в странах нет единой ставки НДС на все товары, и это характерно для систем функционирования НДС практически всех стран. Во-вторых, равнозначность будет иметь место в том случае, когда при переходе с одного принципа на другой торговые потоки остаются сбалансированными (т.е. объем экспорта равен объему импорта) [2. С. 215]. Выполнить данное условие на практике достаточно сложно. В-третьих, даже если существует единая ставка налога и торговля сбалансирована в течение некоторого времени, любая смена налоговой базы может привести к «эффекту переходного обогащения», который создаст фактическое различие между двумя принципами налогообложения [2. С. 216].

Изложенное выше убеждает в невозможности одновременного достижения производственной эффективности и эффективности обмена. В силу этого актуализируется вопрос об определении наиболее благоприятного принципа взимания НДС в рамках функционирования интегрированных пространств, а также факторов, влияющих на выбор принципа взимания косвенного налога во взаимной торговле между странами.

Как показывают результаты сравнительного анализа теоретических подходов, при взимании налога на добавленную стоимость в торговле товарами и услугами между странами-участницами интегрированного пространства наиболее эффективно применение принципа страны происхождения [1. С. 1].

Впервые вопрос о принципе страны происхождения как наиболее благоприятном для системы функционирования налога на добавленную стоимость в ЕС был затронут Яном Тинбергеном (Tinbergen) в «Докладе о проблемах, вызываемых системой взимания НДС в рамках единого рынка» (1953 г.) [1. С. 2]. Преимущества принципа страны происхождения для Европейского союза ученый видел в том, что при его применении странам-участницам не требуется приграничное налоговое регулирование, и это согласуется с функционированием единого рынка, характеризующимся отсутствием пограничного контроля, но при этом у каждой страны остается право выбора использования любого принципа взимания НДС в торговле с третьими странами.

Изучение теоретических основ налогообложения позволяет выделить несколько направлений исследований относительно выбора принципа взимания налога на добавленную стоимость в рамках функционирования интегрированных пространств. Так, представители одного из направлений (в частности, Б. Локвуд [3. С. 3]) утверждают, что в общем принципы страны назначения и страны происхождения равнозначны. В случае же отсутствия пограничного контроля предпочтительным является принцип страны происхождения. Однако, как отмечено выше, равнозначность принципов практически недостижима. Представители другого направления (М. Кин и С. Лахири,

Хауфлер, Хашимзад [1. С. 3]) сравнивают механизмы функционирования данных налоговых принципов при наличии несовершенной конкуренции. Данные исследования показали существенные преимущества принципа страны происхождения, по крайней мере, при существовании торговых барьеров в симметричных странах. Исключением является исследование Хауфлера и Плюгера, в котором выбор принципа взимания НДС обосновывается мобильностью фирм между странами и, таким образом, предпочтение отдается принципу страны назначения.

Предпочтительность принципа страны происхождения в подходах, не рассматривающих мобильность в качестве фактора производства, можно объяснить на следующем примере. Предположим, существует две страны, которые используют либо принцип страны происхождения, либо принцип страны назначения. Допустим, один принцип доминирует над другим (является предпочтительным для страны с позиций сбалансированности торговли) при условии, что уровень благосостояния в обеих странах одинаков, и сильно доминирует, если при его использовании благосостояние стран увеличивается.

Предположение о симметричности стран гарантирует, что уровень благосостояния будет одинаков для обеих стран. Результаты исследований убедительно доказывают, что при наличии конкуренции (по Бертранию и Курно) принцип страны назначения никогда не будет доминирующим, и практически для всех комбинаций дифференциации производства и транспортных издержек (два параметра модели) принцип страны происхождения – сильно доминирующим. Альтернативным утверждением может быть то, что принцип страны происхождения предпочтительнее (по Порето) принципа страны назначения. Следовательно, обе страны выберут принцип страны происхождения. Из этого следует, что для стран-участниц интегрированного пространства нет никаких преград для единогласного принятия принципа страны происхождения [1. С. 3].

Вместе с тем практический опыт Евросоюза свидетельствует об отсутствии единогласия в вопросе перехода на принцип страны происхождения.

Анализируя эту проблему, европейские экономисты Нигар Хашимзад, Хассан Ходавайски, Гарес Муле прежде всего упоминают о том, что в состав Европейского союза входят страны, не являющиеся симметричными. Они разные по размерам, численности населения (Мальта и Люксембург – полмиллиона человек, Германия – 82 миллиона [1. С. 3]), по уровню производительности труда (Люксембург обладает в четыре раза более эффективным производством, чем Латвия [1. С. 3]).

При подобной асимметрии, считают исследователи, складывается ситуация, при которой страны-участницы не могут достигнуть согласия по вопросу налоговых принципов даже в условиях полной интеграции. Для больших и неэффективных с позиций производства стран предпочтительным является принцип страны происхождения, а для малых и эффективных – принцип страны назначения. Если страны одинаковы по размеру и эффективности производства, экономическая интеграция может устранить проблемы, связанные с выбором принципа взимания налога на добавленную стоимость в пределах интегрированных пространств. Поскольку в состав Европейского союза входят асимметричные страны, то основной причиной разногласий в отношении функционирования НДС в рамках сообщества является различие стран в размерах и эффективности производства.

На основе анализа изложенных выше теоретических концепций и практического опыта ЕС считают уместным отметить, что система взимания НДС в рамках Таможенного союза Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан по принципу страны назначения является наиболее благоприятной для Беларуси. При этом необходимо определить: возможно ли одновременное достижение эффективности производства и эффективности обмена в условиях действующей системы НДС в стране. Как отмечено выше, это требует соблюдения некоторых условий:

1) во-первых, наличия единой ставки НДС на все товары. В республике в настоящее время кроме основной ставки налога на добавленную стоимость, которая составляет 20%, действует ряд второстепенных в размере 0%, 10%, 9,09%, 16,67% и 0,5%. Иными словами, условие единой ставки в данном случае не соблюдается;

2) во-вторых, сбалансированности торговых потоков. Поскольку применение принципов взимания НДС рассматривается в аспекте членства страны в интегрированном пространстве, необходимо учитывать состояние сальдо торгового баланса Беларуси со странами-участницами Таможенного союза. По состоянию на январь-сентябрь 2011 г. экспорт Беларуси в Россию и Казахстан составлял 13 113 175 тыс. долл. США, импорт – 22 977 656,2 тыс. долл. США [4]. Практически двукратное превышение импорта над экспортом свидетельствует о том, что выбор принципа взимания НДС окажет существенное влияние на доходы государственного бюджета;

3) в-третьих, стабильности налоговой базы. В настоящее время налоговая база по налогу на добавленную стоимость обладает относительным постоянством. Однако частые изменения в

налоговом законодательстве страны в целом не гарантируют неизменности системы взимания НДС на длительном промежутке времени.

Таким образом, в условиях действующей системы налога на добавленную стоимость в Республике Беларусь невозможно одновременное достижение эффективности производства и эффективности обмена. С учетом этого выбор принципа взимания представляет особую значимость для формирования бюджета страны.

Как отмечено выше, размер страны относится к ряду характеристик, определяющих выбор принципа взимания НДС в рамках функционирования интеграционных пространств. По данному критерию Российская Федерация является самым большим государством мира с площадью 17 075 400 км² и численностью населения 143 030 106 чел., Республика Казахстан занимает 9 место среди крупнейших государств мира с площадью 2 724 900 км², численность населения – 16 658 000 чел. В сравнении со странами-партнерами Республика Беларусь является малой страной с площадью 207 600 км² и численностью населения 9 466 000 чел. Совершенно очевидно, что страны не симметричны ни по размеру, ни по численности населения. И в данном случае размер страны будет оказывать влияние на выбор принципа взимания налога на добавленную стоимость: для малой страны, безусловно, предпочтителен принцип страны назначения.

Не менее важен для выбора принципа взимания НДС такой критерий, как сальдо платежного баланса между странами-участниками интегрированного пространства. При положительном сальдо наиболее приемлемым представляется принцип страны происхождения, поскольку объектом налогообложения служат экспортные операции. В условиях же отрицательного сальдо платежного баланса приоритетом пользуется налогообложение импорта. Республика Беларусь обладает отрицательным сальдо платежного баланса (согласно статистическим данным, импорт фактически вдвое превышает экспорт), и переход на принцип страны происхождения может резко снизить доходы государственного бюджета страны. Применение принципа страны назначения позволяет увеличить объемы налоговых выплат вследствие превышения поступлений от импорта над суммами возмещения по экспорту. Например, переход в 2005 г. во взаимной торговле между Российской Федерацией и Республикой Беларусь на принцип страны назначения в системе взимания косвенных платежей привел к увеличению в реальном выражении в I квартале поступлений от налога на добавленную стоимость на 34,7% по сравнению с аналогичным периодом 2004 г. [5. С. 5].

Таким образом, обобщение изложенного выше позволяет сделать некоторые выводы. Выбор принципа взимания налога на добавленную стоимость в рамках интегрированных пространств обусловлен влиянием таких факторов, как симметричность входящих в данное интеграционное объединение стран, сбалансированность торгового баланса, наличие единой ставки НДС. При анализе системы налогообложения Республики Беларусь определено, что одновременное достижение эффективности производства и эффективности обмена невозможно. Отсюда следует, что выбор варианта взимания НДС в торговле со странами-участниками Таможенного союза будет определять объем поступлений по данному виду налога в республиканский бюджет. С учетом отрицательного сальдо платежного баланса нашей страны с Российской Федерацией и Республикой Казахстан, а также того факта, что Беларусь является малой страной, принцип страны назначения при взимании НДС в рамках Таможенного союза для Республики Беларусь представляется наиболее выигрышным вариантом, обеспечивающим возможность увеличения налоговых доходов бюджета страны.

Л и т е р а т у р а

1. Hashimzade, N. Country characteristics and preferences over tax principles / N. Hashimzade, H. Khodavaiski, G. D. Myles // International Tax and Public Finance. – 2011. – Vol. 18. – P. 214–232.
2. Эбрилл, Л. Современный НДС / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс. – М.: Изд-во «Весь Мир», 2003. – 274 с.
3. Feria, R. VAT and the EC Internal Market: the Shortcomings of Harmonization/ Rita de la Feria / Said Business School University of Oxford [Electronic recourse]. – Mode of access: http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0929.pdf. - Data of access: 18.01.2012.
4. Официальный сайт Комиссии Таможенного союза [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tsouz.ru>. – Дата доступа: 24.01.2012.
5. Валевиц, Ю.В. Взимание НДС в рамках Таможенного союза Беларуси и России: концепция, практика, основные выводы / Валевиц Ю.В., Бах С., Чубрик А.С. – Мн.: Немецкая экономическая группа в Беларуси, 2005. – 12 с.
6. Desai, M.A. Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence / Mihhir A. Desai, James R. Hines Jr. // Personal Web Pages [Electronic recourse]. – Mode of access: <http://www.people.hbs.edu/mdesai/vats.pdf>. – Data of access: 18.01.2012.

Статья поступила 31. 01. 2012 г.