

Принцип нейтральности НДС: вызовы технологий

В статье рассмотрены ситуации, когда НДС взимается за «импортные» услуги. И сделан вывод, что в современных условиях этот налог перестает быть нейтральным по отношению к бизнесу

Как известно, НДС был создан искусственно, в отличие от многих других налогов, которые кристаллизовались из исторической практики. Являясь нейтральным к организации бизнеса, он вытеснил другие налоги с оборота, устранив сопутствовавший им каскадный эффект¹.

Нейтральность – ключевой принцип, которому НДС обязан своей популярностью в мире. Без этого принципа нет смысла в таком сложном налоге и можно вернуться к налогам с оборота.

Вертикальная нейтральность заключается в том, что НДС должен перелagаться на конечного потребителя будучи нейтральным по отношению ко всем участникам в цепочке реализации товаров и услуг. В результате всех начислений в этой цепочке в бюджет должна поступить сумма, равная сумме налога, которую заплатил конечный потребитель в цене. Если в процессе переложения налога в бюджет выплачена бoльшая сумма, принцип вертикальной нейтральности нарушен.

Горизонтальная нейтральность – в том, что НДС нейтрален ко всем товарам и услугам. Облагаются не конкретный товар или услуга, а добавленная стоимость на каждом этапе реализации всякого товара и услуги одинаково. Льготы по НДС продиктованы политическими и социальными соображениями и несколько искажают стройную систему налога. Но со временем сложилось представление, что сами льготы должны толковаться на базе принципа нейтральности.



Е.В. Кудряшова,
ведущий научный
сотрудник Института
законодательства
и сравнительного
правоведения
при Правительстве РФ,
доцент, докт. юрид. наук,
E-MAIL: journal@nalogoved.ru

Нейтральность и налоговый суверенитет

¹ Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // *Налоговый журнал*. 2015. № 3. С. 5–9; Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: учеб. пособ. М., 2015. Подробную историческую справку о налогах с оборота и причинах введения НДС см.: Кудряшова Е.В. Теоретическое и практическое значение категории «косвенные налоги» (финансово-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.

² Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // *Финансовое право*. 2005. № 10. С. 35–43; Мирзаев Р.М. Фискальные полномочия суверенных государств в условиях участия в интеграционном образовании // *Финансовое право*. 2019. № 2. С. 37–41.

³ Кудряшова Е.В. Нулевая ставка НДС по экспорту и принцип нейтральности // *Налоговая политика и практика*. 2010. № 6. С. 40–43.

⁴ Кудряшова Е.В. Место реализации услуг для целей НДС: практика ЕС и комментарий российских правил // *Хозяйство и право*. 2003. № 7. С. 96–107.

⁵ Almand C. VAT Neutrality: a Principle of EU Law or a Principle of the VAT System? // *World Journal of VAT/GST Law*. 2013. Vol. 2. № 3. P. 163–181.

Рассматриваемый принцип имеет значение для взаимоотношений между государствами по поводу разграничения налоговых юрисдикций². Договорились, что приоритет отдается стране назначения³: товары и услуги облагаются налогом в той стране, где их потребляют конечные потребители. Экспорт товаров освобождается от НДС с возмещением входящего налога, а импорт облагается НДС на границе по ставке, действующей в стране-импортере. Так достигается нейтральное обложение в отношении импорта и внутреннего производства.

Для разграничения налоговой юрисдикции по трансграничным услугам используется понятие «место оказания услуги». Долгое время государства руководствовались удобством, облагая услуги НДС по месту нахождения лица, их оказывающего, за некоторыми исключениями⁴. Правила места оказания услуги усложнились и приблизились к принципу страны назначения. Однако в отношении услуг так и не удалось полностью реализовать принцип нейтральности НДС к «импортным» и внутренним услугам. По-прежнему остаются трансграничные услуги, место оказания которых определяется местом нахождения реализующего их лица. Значит, они будут иначе облагаться по сравнению с аналогичными услугами «внутреннего производства».

Оттенки нейтрального

Казалось бы, принцип нейтральности создает стройную систему, но благодаря судебной практике он приобрел множество оттенков. Исследование 140 судебных дел Европейского суда показало, насколько по-разному и широко суды истолковали этот принцип⁵.

Отметим, что определенная гибкость толкования позволяет применять принцип нейтральности к самым новым явлениям. Хороший пример – проблема обмена

криптовалют, которую решали со ссылкой на принцип нейтральности⁶. Обмен криптовалют был признан финансовой операцией, не облагаемой НДС, поскольку «нетрадиционные валюты», как их назвал Европейский суд, воспринимаются сторонами сделки как средства платежа и других функций не выполняют: они являются валютами, а соответствующие сделки – обменом валют, не облагаемым НДС.

Проверка на прочность

Развитие технологий бросает вызов стройной концепции нейтральности НДС.

Так, обычно в национальном законодательстве есть льгота по НДС для книжной продукции, но аудиокниги к ней не приравнены и льготы по этому налогу на них не распространены. Электронные книги сразу стали рассматриваться как услуги, и на них тоже не распространили или не сразу распространили льготы. Для целей «нейтрального» НДС печатные, аудио- и электронные книги оказались разными товарами (услугами)⁷, хотя содержание у них одинаковое. Таким образом, горизонтальная нейтральность по отношению к аудио-, электронным и обычным книгам не сработала автоматически.

Но это не самый сложный вопрос, который поставят технологии. С внедрением 3D, когда товары можно будет изготовить дома, получив программу для 3D-принтера и материал, принцип нейтральности НДС будет значительно сложнее применить. Следует ли уравнивать реализацию материала и программы для изготовления товара с реализацией готового товара? Вопрос открыт.

Доведем ситуацию до абсурда. Недавно был создан прототип компьютерного стимулятора вкуса: «Вместо того чтобы просто разглядывать торт на экране, вы можете попробовать его!» С помощью двух электродов, которыми стимулируются вкусовые рецепторы, создается вкус⁸. Нужно ли будет применять принцип

БИЗНЕС-МОДЕЛЬ UBER

Деятельность Uber распадается на три составляющие: услуги пользователям приложения; услуги водителям такси, оказывающим транспортные услуги пользователям, и услуги по соглашению о присоединении и поддержке, по которому эта компания выплачивает перевозчику дополнительное вознаграждение (бонусы, компенсации, внутри системы создается баланс стоимости разных поездок: одни субсидируются за счет других и пр.). Частично Uber является посредником и получает обычное посредническое вознаграждение, но расчеты с пассажиром не всегда соответствуют оплате, перечисленной водителю.

РОССИЙСКИЙ ОПЫТ

В России с 1 января 2017 г. иностранные компании, предоставляющие электронные услуги и контент в РФ, должны вставать на учет и уплачивать НДС (Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ).

горизонтальной нейтральности НДС и облагать одинаково услуги офлайн-ресторана и транслирующего вкус по Интернету онлайн-ресторана?

Новые бизнес-модели цифровых платформ на основе технологий⁹, как, например, Uber, меняют цепочки реализации товаров и услуг¹⁰ и создают проблемы для применения принципа вертикальной нейтральности (см. текст на полях). В бизнес-модели, используемой Uber, плату пассажира не всегда можно считать ценой перевозки в традиционном смысле. К этому добавляются информационные услуги вокруг перевозки. В отсутствие свободного образования цены на перевозку включается механизм «обратного переложения», когда НДС с посреднического вознаграждения фактически выплачивает водитель такси. Из-за вмешательства в ценообразование искажаются добавленная стоимость и механизм переложения, а вертикальная нейтральность НДС возможна при свободном переложении суммы налога на конечного потребителя¹¹.

ИТ-гиганты пошатнули принцип нейтральности для импорта, не уплачивая НДС с реализуемых по всему миру товаров и услуг (включая «контент») по месту нахождения потребителей. Ситуацию исправляют с помощью специальных норм, больше похожих на новые налоги, а не на адаптацию старых (см. текст на полях). Конструкция «налога на Google» по-прежнему выглядит искусственно в системе НДС. По крайней мере, как и в случае с Uber, здесь нарушается цепочка переложения налога. Принцип нейтральности НДС по-прежнему актуален, но уже становится «пластичным», и это продлится до тех пор, пока не накопится критическая масса изменений в экономике. Возможен вариант, когда изменение технологического уклада вообще поставит под вопрос применение традиционных налогов.

[Ключевые слова: «НДС» – «услуга» – «налог на Google» – «принцип нейтральности»]

⁶ ECJ 22.10.2015 – C-264/14 (Skatteverket v. Hedqvist).

⁷ Отметим, что законодательство в разных странах различается. По-разному оно развивается и в отношении печатной книжной продукции, аудио- и электронных книг. Мы намеренно убираем конкретику, демонстрируя суть проблемы.

⁸ Васильков А. Разработан компьютерный стимулятор вкуса. URL: <http://www.computerra.ru>.

⁹ Мирзаев Р.М. Влияние четвертой промышленной революции на осуществление фискальных полномочий // Финансовое право. 2020. № 2. С. 42–46.

¹⁰ Beretta G. European Union/International – VAT and the Sharing Economy // World Tax Journal. 2018. Vol. 10. № 3.

¹¹ Мы не даем оценки явлению, а констатируем факт.