

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕЖИМА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Садыкова Эльвира Наилевна

7-8 июня 2012 года

Европейско-Азиатский правовой конгресс

Шестая сессия

г. Екатеринбург



АКТУАЛЬНОСТЬ ТЕМЫ И ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ

Европейский Союз (далее – ЕС) - один из крупнейших политико-правовых объединений развитых и наиболее интегрированных между собой государств мира. Сотрудничество Российской Федерации с государствами - членами ЕС является залогом интеграции нашей страны в мировую экономику и расширения возможностей для российского предпринимательства.

В процессе европейской интеграции сложилась особая правовая система ЕС, в которой значительное место занимает судебная практика как Сообщества в целом, так и отдельных государств-членов.

Налоговому праву ЕС в российской науке достаточного внимания пока ещё не уделяется. Вместе с тем по отдельным вопросам налогового права ЕС и его государств-членов на настоящий момент выполнено существенное количество научных работ, которые в большей степени не имеют целью исследование интеграционных налоговых процессов и проблем совершенствования налогового права ЕС.

Целью исследования является следующее: структурно проанализировать правовой режим взимания налога на добавленную стоимость в странах Европейского Союза, обозначить существующие проблемы в процессе применения налогового законодательства и определить возможные способы решения указанных проблемных вопросов.

ОБЩАЯ СИСТЕМА ВЗИМАНИЯ НДС В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Правовой режим взимания налога на добавленную стоимость в странах Европейского Союза регламентирован, главным образом, Директивой Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. Положения указанной Директивы «вводят в действие» общую систему взимания НДС, которая применяется к производству и реализации товаров, а также оказанию услуг по покупке и продаже с целью потребления на территории Европейского Союза.

Подлежащая уплате сумма НДС исчисляется, исходя из стоимости, добавленной к стоимости товаров и услуг, на каждом этапе производства и на каждом этапе цепочки реализации товаров, услуг. Налог взимается посредством системы частичных платежей, которые позволяют налогоплательщикам (идентифицированным по НДС фирмам) получать вычеты с суммы налога, который они уплатили другим налогооблагаемым лицам, с покупки в коммерческих целях ранее.

Общая система предусматривает особенности взимания НДС по элементам налогообложения и другим аспектам, а именно:

- объект обложения НДС;
- территориальная сфера действия системы взимания НДС;
- налогооблагаемые лица;
- налогооблагаемые сделки;
- место реализации товаров и услуг;
- налоговая база;
- налоговые ставки;
- освобождение от уплаты налога;
- специальные схемы налогообложения.





ГАРМОНИЗАЦИЯ ОБЛОЖЕНИЯ НДС В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Ключевым в гармонизации косвенного налогообложения в ЕС является налог на добавленную стоимость, так как он – один из главных средств налоговой гармонизации в мировом сообществе.

На сегодняшний день НДС действует в более чем 130 странах мира, найдя фактическое применение в налоговых системах большинства развитых стран.

С 1 января 2010 г. в части регулирования взимания налога на добавленную стоимость вступили в силу поправки в законодательство ЕС. Изменения являются результатом принятия Директив Совета ЕС 2008/8/ЕС, 208/9/ЕС и 2008/117/ЕС, так называемый «пакет по НДС». Данный пакет изменений вводится с целью упрощения и усовершенствования системы взимания НДС для международной торговли и борьбы с мошенничеством.

Изменения вступают в силу на территории всех стран ЕС и включают в себя:

- обязательную Сводную Европейскую Декларацию (Obligatory European Sales List (ESL)), в которой указываются международные услуги и изменения в ESL в отношении товаров;
- новые правила определения места предоставления услуг (теперь - по месту нахождения заказчика по договору оказания услуг (B2B));
- новую процедуру возмещения НДС, осуществляемую в электронной форме для НДС, оплаченного в других государствах - членах ЕС.

Однако эти изменения вводятся поэтапно и вступают в силу с 1 января 2010 г., 2011 г., 2013 г. и 2015 г.

ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Самыми, пожалуй, неискоренимыми и злободневными проблемами в сфере налогообложения, в частности и обложения налогом на добавленную стоимость, для государства являются уклонение от уплаты налогов, занижение налоговой базы, а исключительно применительно к НДС и необоснованное возмещение ранее уплаченных сумм налога. На практике встречаются, казалось бы, легальные способы минимизации налоговых расходов (например, через оффшорные компании), которые, в конечном счете, по своей сути имеют не такое уж позитивное влияние на «жизнеспособность» бюджета как отдельного государства, так и всего Сообщества.

Одно из положений преамбулы к Директиве Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. (далее – Директива) гласит: «Система НДС достигает высокой степени простоты и объективности, когда налог взимается наиболее возможным общим способом и когда его предмет регулирования покрывает все стадии производства и распределения, а также оказание услуг». Однако определение места осуществления налогооблагаемой сделки может вызвать коллизии по вопросу юрисдикции между государствами-членами, в частности в отношении поставки товаров для сборки или оказания услуг.





ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Несмотря на то, что место оказания услуг должно в принципе определяться как место, где поставщик учредил место ведения деятельности, оно должно определяться как находящееся в пределах территории государства-члена потребителя, в частности, в случае оказания определенных видов услуг между налогооблагаемыми лицами, где цена услуг включена в стоимость товаров.

Таким образом, несмотря на, казалось бы, нормативно закрепленное определение места осуществления налогооблагаемой сделки в рамках Европейского Союза остается возможность возникновения спорных ситуаций на предмет принадлежности сделки к юрисдикции того или иного государства-члена. Рассмотрим, как хозяйствующие субъекты злоупотребляют подобными коллизиями в налоговом праве Сообщества в процессе осуществления трансграничных сделок.

Повысить эффективность своего бизнеса этим компаниям помогает использование стран с благоприятным «налоговым климатом». Ведь налоговое законодательство различных стран зачастую отличается не только ставками налогов, но и видами и способами их взимания. Тем самым многие компании, используя различные преимущества тех или иных юрисдикций, не совсем законно снижают налоговое бремя и увеличивают прибыль.

ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

По смыслу ст. 6 Договора о создании ЕС от 7 февраля 1992 г. свобода договоров является основополагающим принципом права Европейского Союза и признается одним из основных. Кроме того, в соответствии со ст. 48 Договора о создании ЕС «компании и фирмы», созданные в соответствии с законодательством одного из государств-членов, пользуются свободой самостоятельной экономической деятельности наравне с гражданами Союза.

Европейское законодательство предусматривает некоторые возможности для проведения налогового планирования и оптимизации налоговых обязательств с помощью системы договорных отношений между зарегистрированными в различных странах компаниями. Круг этих возможностей существенно расширяется благодаря соглашениям об избежании двойного налогообложения, подписанным между странами.

Далее приведем **наиболее типичные схемы с участием оффшорных компаний**, которые могут быть построены, в том числе с учетом российского законодательства и потребностей российского бизнеса.





ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Оптимизация налогов при экспорте.

В сделках используется реинвойсинг – занижение или завышение стоимости товара. При экспорте оффшорная компания покупает экспортируемый товар по самой низкой цене, а затем перепродает этот товар конечному покупателю уже по рыночной цене, оставляя у себя необлагаемую налогами прибыль. Товар физически перемещается напрямую от покупателя к продавцу, а все финансовые потоки проходят через счет оффшорной компании. Кроме того, ставки НДС в оффшорной юрисдикции значительно ниже как ставок, предусмотренных российским налоговым законодательством, так и законодательством страны ЕС, либо налогообложение вообще отсутствует.





ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Оптимизация налогов при импорте.

В соответствии со ст. 30 Директивы 2006/112/ЕС от 28.11.06 г. импорт товаров означает поступление на территорию Сообщества товаров, не находящихся в свободном обращении в значении ст. 24 Договора о создании ЕС. Более того, поступление на территорию Сообщества товаров, находящихся в свободном обращении, с третьей территории, составляющей часть таможенной территории Сообщества, также рассматривается как импорт.

При импорте товаров через офшорную компанию можно увеличить цену импортируемого, например, в Россию товара и тем самым уменьшить прибыль российской компании.

Относительно налога на добавленную стоимость, во-первых, сумма НДС будет отсутствовать в стоимости товаров при покупке в офшорной компании; во-вторых, при помещении товаров под определенные таможенные процедуры в соответствии с требованиями российского законодательства налогоплательщику предоставляются льготы, а в некоторых случаях и освобождение от уплаты налога.





ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Давальческая схема.

Данная схема подходит для компаний, владеющих производством, занимающихся производством товаров, переработкой и хранением сырья. Схема производства на давальческом сырье – это производственная деятельность, связанная с переработкой на условиях договора подряда сырья заказчика с передачей ему готовой продукции. Давальческое сырье закупается на таможенной территории, например, России иностранным заказчиком (компанией государства - члена ЕС) за иностранную валюту. Экспорт товара без фактического вывоза с таможенной территории России таможенными органами не оформляется.

Таким образом, российская компания-производитель продукции «получает» нулевую ставку по экспорту услуг по переработке, однако главное, чтобы впоследствии продукция была вывезена с таможенной территории России (пп. 2.6 п.1 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Оффшорная компания закупает сырье и заключает контракт на переработку давальческого сырья с компанией государства-члена. В стоимость переработки не включается НДС, так как осуществляется экспорт услуги и действует нулевая ставка.





ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Схема продажи бизнеса (совокупная «минимизация» НДС и налога на прибыль).

Возможны следующие варианты: продажа акций (долей) и продажа предприятия как имущественного комплекса.

На основании ст. 15(2)(с) Директивы 2006/112/ЕС от 28.11.06 г. акции или права, эквивалентные акциям, дающие их владельцу юридическое или фактическое право собственности или владения недвижимым имуществом или его частью, рассматриваются государствами - членами ЕС как материальное имущество.

При использовании данного способа продажи бизнеса у организации-продавца возникают следующие налоговые последствия: обязанность исчислить и уплатить НДС и налог на прибыль. Эти налоги можно оптимизировать, используя нерезидентные компании.



Прежде всего, нерезидент - оншорная компания (компания в Великобритании, Швейцарии, Дании и т.д. – в государстве - члене ЕС) приобретает 100% корпоративных прав ООО или пакет акций ОАО. Тем самым компания становится владельцем российской компании.

Причем следует отметить, что для обеспечения конфиденциальности акционером оншорной компании выступает оффшорная компания (Панама, Белиз, Сейшельские острова и т.д.). После чего компания продает бизнес покупателю. Возможен вариант продажи самих корпоративных прав (акций) оншорной компании другой компании-нерезиденту.



ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

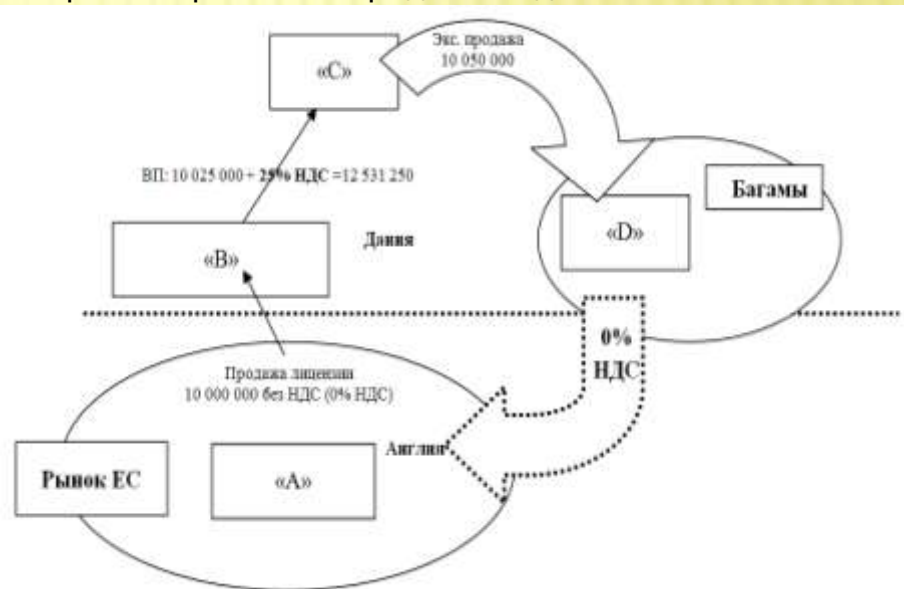
Что касается неправомерного возмещения НДС, то рассмотрим возможность такой ситуации на примере **использования «карусельной» налоговой схемы.**

Две частные Компании «В» и «С» были созданы в Копенгагене и использовали услуги одной и той же аудиторской компании. В обеих Компаниях директорами были иностранные лица. Компании были зарегистрированы по адресам гостиниц, расположенных в разных районах города. Ни одна из Компаний не имела служащих в Дании.

Деятельность обеих Компаний заключалась в продаже книг, электронных данных и компьютерных программ.

Компания «В» приобрела лицензионные права у английской Компании без НДС, поскольку НДС должен уплачиваться в Дании. Компания «В» должна была начислить сумму НДС в размере: $10\,000\,000 \times 25\% = 12\,500\,000$, причем 2 500 000 засчитывается как «входной» НДС.

Компания «В» затем продала эти права другой компании с очень небольшой прибылью, но прибавила «датский» «выходной» НДС ($10\,025\,000 + 25\% = 12\,531\,250$). Этот «выходной» НДС никогда не был уплачен компанией «В», и поскольку директор Компании «С» заявлял о том, что продал свои права компании на Багамских островах по экспортной сделке, Компания «С» должна получить возмещение налога. Вся схема довольно проста: Компания «С» получит возмещение НДС до того, как наступит срок выплаты НДС.



ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Таким образом, **злоупотребление и мошенничество относительно уплаты НДС в Сообществе происходит, как правило, в следующих формах:**

- использование «фирм-однодневок»;
- налоговые «карусельные схемы»;
- осуществление мнимых освобождаемых от уплаты НДС операций и др.

Определим некоторые **возможные способы борьбы с неправомерным возмещением НДС:**

- расширение кассового метода взимания налогов, и для вычетов по НДС в том числе (доходы и расходы отражаются в Книге учета после фактического получения дохода и совершения расхода);
- всеобщее введение режима «reverse charge» (налогового агентства) в операциях B2B (пока такой введен только на отдельные виды товаров и услуг) (местный плательщик отчитывается по НДС так, как если бы он был и продавцом, и покупателем по сделке (основанием служит пп. а п. 1 ст. 21 Шестой Директивы));
- улучшение и ускорение обмена информацией между налоговыми органами стран ЕС (например, что касается оффшорных зон, то с ними развитые страны могут заключать соглашения не об исключении двойного налогообложения, а об обмене налоговой информацией).





МЕРЫ РЕАГИРОВАНИЯ И СПОСОБЫ БОРЬБЫ С ПРОБЛЕМАМИ ПРАВОВОГО РЕЖИМА ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Программа ЕС по борьбе с мошенничеством при уплате налога на добавленную стоимость - первый шаг на пути к более устойчивой скоординированной налоговой политике в рамках Европейского Союза.

Целью Программы является введение в действие трех основных видов мер по обеспечению обмена информацией между государствами - членами ЕС, а также укрепление административного сотрудничества государств-членов относительно деятельности по борьбе с мошенничеством при уплате НДС, а, следовательно, при выставлении счетов-фактур.

Европейская Комиссия представляет краткосрочный план, цель которого заключается в установлении скоординированной стратегии по борьбе с налоговым мошенничеством на внутреннем рынке.

Программа по борьбе с мошенничеством при уплате НДС в странах ЕС предполагает:

- предупреждение мошенничества;
- обнаружение признаков мошенничества;
- взимание и возмещение налогов.

Комиссия планирует создать специальную группу с участием специалистов налоговых органов, представителей крупных, а также малых и средних предприятий. Цель создания такой группы – это мониторинг того, как можно улучшить использование IT-инструментов, правоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами в смысле обязательств по уплате НДС, аудит и всю информацию в целом, а также повысить взаимную выгоду сторон сделок.

МЕРЫ РЕАГИРОВАНИЯ И СПОСОБЫ БОРЬБЫ С ПРОБЛЕМАМИ ПРАВОВОГО РЕЖИМА ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Что касается **неправомерного возмещения НДС**, то ст. 205 Директивы 2006/112/ЕС от 28.11.2006 г. разрешает национальным законодателям стран ЕС возложить ответственность за уплату НДС на лиц, не являющихся налогоплательщиками-поставщиками.

Например, п.1 § 25d Закона Германии «О налоге на добавленную стоимость» предусматривает, что налогоплательщик-покупатель несет ответственность за уплату НДС от поставок предыдущих контрагентов, предъявляемого ему в выставленном в соответствии с § 14 счете-фактуре в том случае, когда тот, кто выставил счет-фактуру, преднамеренно уклоняется от уплаты налога или умышленно вызывает свою неплатежеспособность, и налогоплательщик-покупатель при заключении договора знал или при надлежащей осмотрительности, свойственной порядочному коммерсанту, мог бы знать об этом.

Кроме того, в решении от 21 февраля 2008 г. – С-271/06 Европейский суд правосудия постановил: освобождению от уплаты НДС операций по вывозу товаров не противоречит факт того, что документы, подтверждающие вывоз, фальсифицированы контрагентом, но налогоплательщик при всей осмотрительности, свойственной порядочному коммерсанту, обнаружить это не мог.





МЕРЫ РЕАГИРОВАНИЯ И СПОСОБЫ БОРЬБЫ С ПРОБЛЕМАМИ ПРАВОВОГО РЕЖИМА ВЗИМАНИЯ НДС В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

По делу С-409/04 27 сентября 2007 г. Европейский суд правосудия решил: нельзя отказать добросовестному налогоплательщику в освобождении от уплаты НДС для поставок из одной страны члена в другую, если предоставленные и на первый взгляд обосновывающие право на освобождение вещественные доказательства впоследствии оказались недостоверными, но преднамеренная причастность налогоплательщика к схеме злоупотребления не доказана, и налогоплательщик, в свою очередь, предпринимал все необходимые меры предосторожности, чтобы не стать участником такой схемы против своей воли.

Что касается судебной практики национальных судов, то Финансовый суд земли Саксония – Анхальт 14 июля 2008 г. по делу 1 К 344/03 (со ссылкой на решение Федерального финансового суда Германии от 19 апреля 2007 г.) решил, что признаками недобросовестности налогоплательщика могут служить правовые, хозяйственные и личные отношения между контрагентами. Чем ближе взаимоотношения налогоплательщика с участниками «карусельной схемы», тем вероятнее его знания о собственном участии в эту схему относительно НДС.

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Подводя итог, отметим, что европейские тенденции в налоговом регулировании характеризуются снижением налогового бремени, с одной стороны, и усилением контроля – с другой. И то, и другое влечет дополнительные затраты со стороны бюджета, но способствует стабильности и прозрачности налоговой системы. Тому же способствуют решения судов по «громким» делам – судебная власть ЕС поддерживает и дополняет законодателя.

Главные преимущества НДС, как представляется, состоят в том, что на каждой стадии производства можно вычислить сумму уплаченного налога; нейтрален к международной торговле; позволяет более эффективно осуществлять налогообложение услуг.



Материал подготовлен на основе исследований:

- Захарова А.С.;
- Крючкова В.;
- Олинова К.Э.;
- Толстопятенко Г.П.;
- специалистов компаний «Юридическая компания «ЮрХаус», «МаркПриор», «Roche&Duffay», «Finance Business Service»;
- Dr. Ralf Busse
- и других.