

Основные направления совершенствования системы взимания налога на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме

Аннотация. С 1 января 2017 г. вступил в силу ряд изменений Налогового кодекса РФ. Было введено специальное регулирование в сфере услуг, оказанных в электронной форме. Теперь такие услуги, оказанные на территории Российской Федерации иностранными организациями, облагаются налогом на добавленную стоимость (НДС). Поставщики электронных услуг обязаны зарегистрироваться в российских налоговых органах, ежегодно отчитываться по НДС и уплачивать налог.

К сожалению, подробный анализ введенной системы взимания НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме показывает, что нововведения обладают рядом серьезных недостатков. Их наличие вызвано не единичными ошибками законодателя, а несовершенством всей системы в целом. Такое несовершенство в значительной мере обусловлено относительной новизной рынка электронных услуг и, следовательно, отсутствием большого опыта регулирования этой сферы в мировой практике.

В настоящей статье рассматриваются и исследуются предложенные в науке способы усовершенствования системы взимания НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме. Автор анализирует недостатки и достоинства каждого способа и на этой основе делает вывод о том, какому из них следует отдать предпочтение.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; администрирование налога на добавленную стоимость; электронная коммерция; услуги, оказанные в электронной форме; место оказания услуги; принцип недискриминации; принцип нейтральности; электронная цифровая подпись; налоговый агент.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.88.3.077-086

С 1 января 2017 г. вступил в силу ряд изменений, внесенных в Налоговый кодекс РФ (далее — НК РФ)¹. Нововведения затронули налог на добавленную стоимость (НДС), а говоря более конкретно, было введено специальное регулирование в сфере услуг,

¹ Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 27 (ч. I). Ст. 4177.

© Ем А. В., 2018

* Ем Артемий Владимирович, ассистент кафедры финансового права юридического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова
aem221291@gmail.com
123458, Россия, г. Москва, ул. Таллинская, д. 26

оказанных в электронной форме. Теперь такие услуги, оказанные на территории Российской Федерации иностранными организациями, облагаются НДС. Поставщики электронных услуг обязаны зарегистрироваться в российских налоговых органах, ежегодно отчитываться по НДС и уплачивать налог.

Изменения, внесенные в НК РФ, являются новеллой — до этого услуги в электронной форме, оказанные на территории Российской Федерации иностранными организациями, не облагались НДС. Отсутствие специального регулирования до введения вышеназванных изменений в налоговом законодательстве вызвано прежде всего тем, что само оказание услуг в электронной форме, в том числе через сеть Интернет, возникло относительно недавно. Оно широко распространилось лишь в последнее десятилетие в результате стремительного развития «всемирной паутины». В наши дни это гигантский рынок², который быстро развивается. Неудивительно, что государство постепенно вводит новые инструменты регулирования данной сферы, в том числе и в фискальных интересах.

Однако ввиду относительной новизны рынка электронных услуг и, следовательно, отсутствия большого опыта регулирования этой сферы в мировой практике, подробный анализ введенного регулирования взимания НДС при оказании услуг в электронной форме иностранными организациями выявляет множество проблемных моментов.

Не всегда понятно, что подпадает под категорию услуги, оказанной в электронной форме. Закрытый перечень таких услуг, приведенный в ст. 174.2 НК РФ, не всегда позволяет определить это (например, относятся ли к указанным услугам онлайн-вебинары). Нововведения также можно критиковать с точки зрения недискри-

минации — электронные версии книг в Интернете предоставляются на основании лицензионного договора, что, согласно нововведениям в законодательстве, будет признаваться услугой, оказанной в электронной форме. Поэтому с момента вступления в силу анализируемых изменений в законодательстве электронные версии книг должны облагаться НДС, когда печатная версия такой же книги освобождена от НДС³. Проблем, подобных вышеназванным, множество, их полное перечисление и подробный анализ невозможны в рамках данной статьи.

Однако, наверное, важнейшей проблемой и сложностью введенного с 1 января 2017 г. регулирования является вопрос администрирования и контроля за уплатой налога. Здесь анализ выявляет недостаток за недостатком, становится очевидным, что новая система регулирования далека от идеальной.

Назовем следующие проблемные моменты.

Нередко критерии определения места оказания услуги в электронной форме (а согласно новым правилам НДС облагаются только те электронные услуги, которые были оказаны на территории Российской Федерации), перечисленные в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, на деле не позволяют это место достоверно определить. Возможны ситуации, когда оказанная услуга будет подпадать под все критерии определения места оказания услуги (всего их 4), хотя по факту потребление услуги происходит вне территории Российской Федерации. Ничто не исключает и обратного: когда при фактическом потреблении на территории Российской Федерации оказанная услуга не подпадет ни под один из критериев определения места ее реализации, перечисленных в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ⁴.

Также введенная система администрирования налога полностью полагается на отчетность

² В 2015 г. объемы мировой электронной коммерции оценивались в 1,672 трлн долл. США. В 2019 г., согласно прогнозам, они увеличатся более чем в два раза и достигнут 3,5 трлн долл. США (см.: URL: <https://digital.report/obem-ryinka-e-torgovli-vyrastet-do-3-6-trln-k-2019-godu/>).

³ Подробнее см.: Ем А. В. Соотношение принципов нейтральности и недискриминации с налогообложением иностранных компаний для целей НДС при оказании услуг в электронной форме // Законодательство. 2017. № 9. С. 66—74.

⁴ Подробнее см.: Ем А. В. Определение места оказания услуги в сфере электронной коммерции для целей НДС: анализ законодательных новелл // Законодательство. 2017. № 12. С. 36—42.

самого налогоплательщика. Легко представить ситуацию, когда иностранная организация, оказывающая услуги потребителю — физическому лицу напрямую, без посредников (которые могли бы выступить в роли налоговых агентов), не представила налоговую отчетность и не уплатила НДС. Организация равным образом умышленно может занижить объемы действительно оказанных на территории Российской Федерации услуг. В этих случаях налоговые органы могут вообще не узнать о факте неуплаты, недоплаты или об ином недобросовестном поведении налогоплательщика ввиду несовершенства системы регулирования. Даже если каким-то образом у государства появилась такая информация, у налоговых органов нет действенных, неизбежных и автоматических способов проверки этих данных и предоставленной иностранной организацией отчетности. Более того, в случае, если иностранная организация не имеет никакого физического присутствия на территории Российской Федерации (а это частый случай в сфере оказания услуг в электронной форме), у российских налоговых органов нет никаких рабочих механизмов для того, чтобы принудить к уплате налога и наказать недобросовестного налогоплательщика.

Несовершенство механизма администрирования и контроля — важнейший недостаток и проблема введенной системы регулирования. Ее небылоупрежденность обусловлена в первую очередь двумя факторами.

Прежде всего НДС основан на принципе страны назначения. Согласно этому принципу подразумевается, что удержание и администрирование налога будет осуществляться в той стране, где услуга или товар потребляются. Следовательно, ориентация на налогоплательщика, находящегося вне государства, где такое администрирование происходит, изначально ошибочна. Компания, оказывающая услуги, находится за пределами юрисдикции государства, контролирующего уплату налога, следовательно, ресурсы и инструменты воздействия на нее налоговых органов этой страны значительно ограничены.

Кроме того, сложности возникают в связи с невозможностью достоверно установить факт реализации услуги в случае ее оказания потребителю — физическому лицу (B2C-транзакция). Существующая система не предоставляет простого и действенного инструмента обнаружить оказанную услугу, если налогоплательщик добросовестно не отчитался в налоговые органы о факте ее оказания.

Эти два фактора — ориентация на налогоплательщика и невозможность достоверно выявить оказанную услугу — и обусловили большую часть проблем, связанных с регулированием налогообложения услуг, оказываемых иностранными организациями в электронной форме. Создается ситуация, на которую государственные органы, по сути, лишены рычагов воздействия: они не могут ни повлиять на установление самого факта транзакции, ни принудить недобросовестного налогоплательщика к исполнению его налоговых обязанностей. Для оптимального регулирования налогообложения в области оказания услуг в электронной форме необходимо избавиться прежде всего от этих двух сложностей, и тогда проблемы, вытекающие из них, исчезнут.

Ученые предлагают много способов улучшения системы регулирования взимания налога на добавленную стоимость при оказании услуг в электронной форме иностранными организациями. Такие способы, будучи различными по форме, все приблизительно сходны по существу и нацелены на разрешение упомянутых выше проблем.

Один из предлагаемых способов⁵ — обязать банки и аналогичные учреждения (операторов платежных систем и т.п.) удерживать необходимую сумму налога при оплате электронной услуги. Выглядит такой способ следующим образом.

Как правило, оплата электронной услуги, будучи дистанционной, осуществляется напрямую через банковскую карточку или иные средства и системы электронных платежей (*PayPal*, *WebMoney*, Яндекс.Деньги и др.). Следовательно, у оператора платежа (в своем примере мы будем рассматривать банк) остаются все сведения о нем: сумма платежа, назначение платежа,

⁵ Lamensch M. European Value Added Tax in the Digital Era // IBFD Doctoral Series. 2015. Vol. 36. P. 281.

в частности наименование услуги, информация как о покупателе, так и о продавце услуг. Идея автора логична — обязать банки сообщать о совершенной операции в налоговые органы государства, где банк находится.

Далее предлагается два варианта развития событий: либо банк выступает в роли налогового агента, тогда он обязан удержать налог и уплатить его, либо банк лишь сообщает о платеже налоговым органам, а обязанность уплаты налога лежит на самом налогоплательщике. Так как банк обладает данными о покупателе, в том числе и о месте его проживания, несложно понять, где с большей долей вероятности будет происходить потребление. Опираясь на эту информацию, по замыслу авторов этой схемы, налоговые органы государства, где находится банк, переводят деньги в ту страну, где находится покупатель услуги (если это другое государство), тем самым воплощая в жизнь принцип назначения.

Основной плюс предложенного варианта заключается в следующем: банк (иной оператор платежа) всегда получит информацию об оплате, так как он ее будет непосредственно проводить. Тем самым вероятность того, что транзакция останется незамеченной, крайне мала. На первый взгляд получается слаженная и строгая система, но тщательный анализ позволяет выявить ряд ее недостатков.

Прежде всего это сложности, касающиеся применяемого в данном случае института налогового агента. Существующая, в частности в России, система законодательного регулирования института налогового агента при уплате НДС, по мнению некоторых ученых⁶, не лишена ошибок и вызывает вопросы. Например, отмечены противоречия между нормами гл. 21 НК РФ, уста-

навливающими обязанности налоговых агентов применительно к НДС, и отдельными положениями части первой НК РФ, а также правовые пробелы в регулировании данного института.

Статьей 174 НК РФ на налоговых агентов возложена обязанность представлять налоговые декларации. Однако в соответствии со ст. 80 НК РФ налоговые декларации представляются только налогоплательщиками⁷.

Также в гл. 21 НК РФ не регулируются отношения, связанные с ведением налоговыми агентами учета выплаченных налогоплательщикам НДС доходов.

Как видим, институт налогового агента, применяемый в сфере НДС, не идеален, поэтому возложение новых обязанностей на банки (иные платежные учреждения) под угрозой административной и даже уголовной ответственности (без них система не будет работоспособна) требует взвешенного подхода. Банки и так обременены многими дополнительными обязанностями в сфере финансового законодательства, не характерными для других субъектов финансового права. Роль кредитных организаций в налоговых правоотношениях крайне велика⁸. Они могут выступать и в роли лиц, совершающих валютные операции, и в роли агентов валютного контроля, в ряде случаев они признаны налоговыми агентами и обязаны следить за исполнением кассовой дисциплины⁹, наконец, банк сам выступает в роли налогоплательщика.

Возложение на банки новых обязанностей (тем более, как будет раскрыто далее, сложно реализуемых) трудно оправдать. Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль деятельности налогоплательщиков¹⁰,

⁶ См., например: *Евтушенко В. Ф.* Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 132.

⁷ *Евтушенко В. Ф.* Указ. соч.

⁸ См.: подробнее: *Гиссин Е. М.* Правовое положение банка как особого участника налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003 ; *Попов В. В.* Банки как субъекты налогового права : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998 ; *Саттарова Н. А.* Ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 4.

⁹ См.: *Евтушенко В. Ф.* Указ. соч. С. 50.

¹⁰ См.: *Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю. А. Крохина.* 5-е. изд., испр. М. : Норма ; Инфра-М, 2015. С. 278.

и расширение функций банка как налогового агента — не что иное, как дополнительное обременение¹¹.

Более того, сразу возникает вопрос: как банк или само платежное учреждение сможет выявить сделки по оказанию услуг в электронной форме среди прочих? Конечно, вообразить себе ситуацию, когда некий сотрудник будет проверять все транзакции, возможно. Но в действительности каждый банк обрабатывает тысячи платежей ежеминутно, это нереально осуществить человеческим трудом, а создание автоматизированной системы, автономно выделяющей платежи за оказание электронных услуг, в настоящее время сложно даже вообразить.

Избыточная нагрузка на банки приведет к неизбежным и значительным финансовым, трудовым и временным затратам. Из-за этих дополнительных расходов увеличится тяжесть налогообложения. Как отмечает С. Г. Пепеляев, «все это чревато нарушением принципа равного налогового бремени»¹². Более того, С. Г. Пепеляев справедливо пишет, что обременение частных лиц обязанностями налоговых агентов допустимо лишь в том случае, если удержание налога может происходить автоматически и сопутствовать обычным действиям источника дохода. В данном случае это трудно, если вообще реализуемо.

Также для воплощения предлагаемой схемы регулирования в жизнь необходимы налаженное сотрудничество налоговых органов разных государств и разработанная система переводов сумм уплаченного налога из одной страны в другую. Этот недостаток будет подробно проанализирован в конце данной статьи — он характерен для всех предложений по усовершенствованию законодательства в сфере уплаты НДС за услуги, оказанные иностранными орга-

низациями в электронной форме. Здесь лишь ограничимся упоминанием этого недостатка, так как он неизбежно возникнет при реализации рассматриваемой системы регулирования.

Другой способ, предложенный учеными¹³, более технологичен. В нем ориентация делается на так называемые электронные идентификаторы личности (*E-id*).

Для функционирования такой системы прежде всего необходимо создание онлайн налоговой администрации, которая будет осуществлять налоговое администрирование и контроль на просторах Интернета как раз с помощью использования электронных идентификаторов. Электронный идентификатор — это, в сущности, электронный паспорт, индивидуальный для каждого человека. Подразумевается, что потребитель перед любой покупкой будет вводить номер своего идентификатора, где в том числе будет храниться информация о покупателе и месте его проживания. Благодаря этим данным налоговые органы смогут определять применяемую налоговую ставку, налоговые льготы, если таковые имеются, и соответствующую юрисдикцию, куда должен быть направлен платеж.

После выбора услуги клиента отправляют на специальный защищенный сайт, где осуществляется не только оплата самого товара, но также онлайн налоговой администрацией удерживается налог на добавленную стоимость. В дальнейшем, если потребитель является резидентом другого государства, уплаченный налог переправляется в соответствующую страну.

Такая система регулирования кажется очень сложной в реализации и для ее создания необходимы дополнительные тщательные исследования, однако ее прообразы уже разрабатываются¹⁴. В частности, в Австрии разработана электронная система для осуществления госу-

¹¹ См.: Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 227.

¹² Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева.

¹³ Lamensch M. Op. cit. P. 318.

¹⁴ Hayat A., Rössler T. Proposed Framework for an Interoperable Electronic Identity Management System // Proceedings of the Fifth International Conference on E-Government (EGOV'06). URL: https://online.tugraz.at/tug_online/voe_main2.getvolltext?pCurrPk=32521. P. 6. См. также: Schartner P. Unique Domain-Specific Citizen Identification for E-Government Applications (доклад, представленный на Шестой Международной конференции Цифрового общества 30 января — 4 февраля 2012 г., Валенсия, Испания) // URL: <https://>

дарственных услуг онлайн путем применения «уникального идентификатора», отдельного для каждой сферы деятельности (здравоохранение, налоги и т.д.), он будет хранить информацию о всех проведенных транзакциях и иных операциях. В Российской Федерации неким аналогом такого идентификатора, наверно, можно назвать электронную цифровую подпись (далее — ЭЦП). Однако систему, в которой ЭЦП является обыденной частью электронной коммерции, в настоящее время сложно представить ввиду технической и материальной неподготовленности как государства, так и самих граждан к широкому внедрению ЭЦП и в силу ряда других причин.

Крайняя сложность реализации системы, ориентированной на *E-id*, особенно остро осознается прежде всего при учете того обстоятельства, что она должна действовать в пределах не одного государства, а всего земного шара. Однако даже если не заострять внимание на том, что реализовать такую систему на практике очень непросто, возникают и другие проблемы.

В частности, ряд авторов¹⁵ справедливо затрагивают вопрос конфиденциальности при использовании системы регулирования с помощью *E-id*. Дело в том, что при реализации рассматриваемой схемы в государственные органы напрямую попадает информация о покупках онлайн-потребителей, об их частной жизни. Как известно, граждане нередко более скептически относятся к получению информации о них не какими-то коммерческими структурами, а государственными органами. Причем такое отношение небезосновательно, ведь у всех на памяти громкие случаи, когда базы данных государственных структур в результате действий недобросовестных лиц попадали в общий доступ.

Ученые, изучающие проблему охраны личных данных, справедливо отмечают, что раз-

витие электронной коммерции и внедрение в ее регулирование государственного аппарата неизбежно затронет частную жизнь граждан. Поэтому необходима разработка механизма, который бы позволил получать информацию, необходимую для государственных органов (налоговых служб в рассматриваемом случае) без риска распространения личной информации о потребителях. На сегодня таких надежных механизмов не предложено, что является еще одним аргументом против попытки реализации рассматриваемой системы регулирования.

В результате проведенного анализа становится ясно, что системы регулирования, рассмотренные выше, не лишены недостатков. Выходом может стать третий вариант системы администрирования и контроля уплаты НДС в сфере оказания услуг в электронной форме, основанный на системе, предложенной Еврокомиссией в декабре 2016 г.

В настоящее время опциональная система взимания НДС при оказании услуг в электронной форме в Европейском Союзе называется «мини-магазин одного окна» (*mini one stop shop*) и выглядит следующим образом. Поставщик услуг должен зарегистрироваться в одном из государств Евросоюза (*member state of identification*; далее — государство-идентификатор). Продавец отчитывается и уплачивает налог лишь в государстве-идентификаторе. Последнее проверяет правильность исполнения обязанностей налогоплательщиком и перенаправляет платежи в соответствующем объеме в те государства, где осуществлялось потребление.

Без применения данной системы (она, в частности, доступна лишь в отношении услуг в электронной форме и неприменима при продаже товаров через Интернет или при оказании услуг, не признаваемых услугами в электронной форме) алгоритм иной: продавец обязан ежеквартально отчитываться перед налоговыми ор-

www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiRuoTHypvYAhVDKewKHxaOCcMQFggoMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.thinkmind.org%2Fdownload.php%3Farticleid%3D10107&usg=AOvVaw1wRF9Gr5IYqC30CX2UHTqZ.

¹⁵ Bird R. Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning? // URL: https://www.researchgate.net/profile/Richard_Bird2/publication/24137653_Taxing_Electronic_Commerce_The_End_of_the_Beginning/links/02bfe5147211fe9ffc000000/Taxing-Electronic-Commerce-The-End-of-the-BEGINNING.pdf.

ганами и уплачивать налог в каждом государстве-члене, где находится покупатель.

Два года использования такой системы (она была введена в 2015 г.), несмотря на общую работоспособность, подтвердили ожидаемые сложности и выявили ряд новых проблемных моментов: частичный отход от принципа назначения, финансовые и административные сложности для поставщика услуг, значительные масштабы уклонения от уплаты налога со стороны налогоплательщиков и др.

Предложение Еврокомиссии¹⁶ по реформированию существующей системы заключается в следующем: распространить систему взимания НДС «мини-магазин одного окна» не только на категорию услуг в электронной форме, но вообще на все виды услуг, оказываемых через сеть Интернет, и онлайн-продажи товаров и сделать такую систему основной. Это позволит поставщику регистрироваться и отчитываться о продажах по всему Европейскому Союзу напрямую в государстве-идентификаторе.

Согласно подсчетам Еврокомиссии затраты налогоплательщика, связанные с соблюдением норм налогового законодательства для целей НДС, составляют около 8 000 евро на каждую страну, где он оказывает онлайн-услуги. Еврокомиссия ожидает, что в результате применения новой системы регулирования административное бремя компаний сократится на 95 %, что составит около 2,3 млрд евро в денежном эквиваленте, а объем налоговых поступлений в бюджеты государств-членов увеличится на 7 млрд евро.

Система, предложенная Еврокомиссией, обладает рядом плюсов и, по мнению автора, является самой прогрессивной. Если ее распространить по всему земному шару, то это устранит множество проблемных моментов в существующих системах администрирования НДС в сфере онлайн-услуг, в том числе и в России. Прежде всего, в отличие от всех других систем, предложенная Еврокомиссией схема уплаты НДС может быть построена на отчетности налогоплательщика в стране его резидентства (компания — поставщик услуг, являющаяся ре-

зидентом, например, Швеции, будет обязана отчитываться в Швеции).

Успешное внедрение указанной системы возможно путем введения обязательного правила признания государством-идентификатором именно того государства, где поставщик является резидентом. На сегодня внутри Европейского Союза в своей большей части схема похожа на вышеописанную: по общему правилу компания из Евросоюза обязана зарегистрироваться в том государстве, где у нее находится головной офис (исключения допускаются лишь при наличии филиалов (*branch*) в других странах Евросоюза, тогда допускается регистрация в том государстве, где находится филиал). По нашему мнению, оптимальным решением будет внедрение обязанности регистрации именно в том государстве, где организация является резидентом с точки зрения законодательства, регулирующего подоходное налогообложение. Таким образом, поставщик услуг будет обязан отчитываться в том государстве, где он признается резидентом.

Напомним общие недостатки других систем (в том числе применяющейся на данный момент в Российской Федерации) контроля налоговой отчетности той страной, где находится покупатель услуги. Налоговые органы, по сути, получают информацию лишь из одного источника — отчетности налогоплательщика. Последний сам же ее и составляет, и налоговые органы в случае транзакции B2C досконально проверить эту отчетность не могут, если налогоплательщик находится в другой юрисдикции, не говоря уже о том, что проверка покупок каждого физического лица невозможна и переходит грань, установленную гл. 2 Конституции РФ. Кроме того, такая отчетность — дополнительное бремя и затраты для налогоплательщика (финансовые, трудовые и т.д.). Наконец, в случае недобросовестного поведения налогоплательщика государство практически лишено каких-либо действенных административных и уголовно-правовых инструментов воздействия на налогоплательщика, так как само юридическое лицо, его учредители и высшие должностные лица могут не иметь аб-

¹⁶ URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-4010_en.htm.

солютно никакой связи с государством, где правонарушение совершается. Государство, по сути, попадает в зависимость от налогоплательщика, так как именно он определяет, в каких пределах налоговые органы будут получать информацию о его деятельности.

Иная ситуация складывается при отчетности налогоплательщика в стране, где он является резидентом. Такой подход означает, что у государства, контролирующего налогоплательщика, не «связаны руки». Поставщик обязан отчитываться в стране, где он является резидентом, а значит, государство обладает всей информацией, касающейся его деятельности. Обладая большим объемом данных, налогоплательщик и государство способны точнее определить, где будет осуществляться потребление. Налоговые органы могут провести полноценную проверку деятельности налогоплательщика. Кроме того, указанный подход позволяет государству достаточно результативно бороться со случаями уклонения от уплаты налогов, так как оно в полной мере может применять административные и уголовно-правовые инструменты воздействия.

Еще одно преимущество такой системы с теоретической точки зрения заключается в том, что она основана на принципе назначения. Ведь несмотря на отчетность в стране резидентства поставщика услуги, налог в конечном счете попадет в казну той страны, где находится потребитель. Реализовать это можно двумя путями. Первый путь — налогоплательщик, несмотря на отчетность в стране резидентства, уплачивает налог напрямую в страну, где находится потребитель. Второй путь — уплата налога в стране, где налогоплательщик является резидентом, а в дальнейшем государство налогоплательщика перенаправляет уплаченный налог в страну, где происходило потребление. В обоих случаях от злоупотреблений налогоплательщика будет удерживать сознание того факта, что информацией о его деятельности, связанной с уплатой НДС, будут обладать оба государства, а следовательно, скрыть эту информацию от налоговых органов будет если и возможно, то крайне затруднительно.

Логичный вопрос, который приходит на ум: как реализовать такой обмен информацией

между государствами и, в случае необходимости, своевременный, автоматизированный и полный перевод налоговых платежей из одного государства в другое?

В этом моменте кроется, наверное, единственный существенный недостаток предлагаемой схемы. Ведь для нормального функционирования рассматриваемой системы регулирования недостаточно ее введения лишь в Российской Федерации, необходимо применение ее во всех государствах. И если в рамках Европейского Союза создание и реализация соответствующей схемы более чем реальны, то для внедрения ее по всему земному шару потребуются немало усилий.

Проблема регулирования услуг, оказываемых в электронной форме, для целей НДС является международной, а не национальной, т.е. существует не в рамках какого-либо одного государства. Полагаем, что создание единой глобальной системы такого регулирования — хотя и трудно достижимая, но вполне осуществимая цель, которая неизбежно должна быть поставлена.

Несколько десятилетий назад страны не знали соглашений об избежании двойного налогообложения, не существовало системы обмена налоговой информацией, а сейчас эти институты становятся обычной частью налоговых систем разных стран. Так и в случае с НДС — гражданский оборот эволюционирует, а с ним должно совершенствоваться и регулирование налога на добавленную стоимость. Поэтому на введение всемирной единой системы регулирования взимания НДС за услуги, оказанные в электронной форме, стоит смотреть как на следующий этап развития налогового права.

Более того, создание указанной системы не станет продуктом одной лишь теоретической мысли, а будет продолжением реального практического опыта Европейского Союза, что очень важно. Предложенная система вполне осуществима как путем развития национальных законодательных систем, так и путем подписания дву- и многосторонних соглашений для целей НДС. Сложности, отмеченные в настоящей статье, неизбежны, однако их преодоление позволит избавиться от проблем, существующих

в рамках функционирующих в настоящее время национальных систем регулирования для целей НДС в сфере оказания электронных услуг.

Подводя итоги, выделим следующее:

Существующая система взимания и администрирования НДС в сфере оказания иностранными организациями услуг в электронной форме не выдерживает критики ввиду множества недостатков и проблем. Необходима переработка этой системы в таком объеме, чтобы она соответствовала общепризнанным мировым сообществом принципам налогообложения, позволяла государственным органам в полной мере контролировать уплату налога и отчетность налогоплательщика и, конечно, была осуществима.

Предложение, согласно которому контроль за уплатой НДС и (или) обязанность удержания налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме следует возложить на банки и аналогичные учреждения (операторов платежных систем и т.п.), имеет ряд серьезных недостатков, в связи с чем не должно рассматриваться как предпочтительное. В частности, это предложение характерно тем, что предполагает излишнее обременение банков и аналогичных учреждений, сложность реализации контроля для них самих, а также необходимость создания системы с налаженным

сотрудничеством налоговых органов государств и разработку системы переводов сумм уплаченного налога из одной страны в другую.

Схема, предполагающая создание электронных идентификаторов личности, несмотря на свой передовой характер и технологичность, вряд ли допустима в реальности. Выпуск государством идентификаторов, которые будут хранить информацию о всех покупках граждан, среди прочего в значительной мере затрагивает их право на частную жизнь и ее неприкосновенность. Но, что более важно, зависимость данной схемы от технологий ставит под вопрос ее реализацию: следует признать, что не только государство, но и сами налогоплательщики не готовы к внедрению таких идентификаторов в повседневную жизнь.

Наиболее прогрессивной системой стоит признать, с условием ее небольшой доработки, схему регулирования, предложенную в Европейском Союзе, когда вся ответственность по контролю за плательщиком налога на добавленную стоимость возлагается на то государство, где он является резидентом. При этом в полной мере реализуется принцип назначения, на котором основывается налог на добавленную стоимость, а государство имеет рычаги давления в случае недобросовестных действий налогоплательщика.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гиссин Е. М. Правовое положение банка как особого участника налоговых правоотношений : автореф. ... канд. юрид. наук. — М., 2003.
2. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2006.
3. Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю. А. Крохина. — 5-е изд., испр. — М. : Норма ; Инфра-М, 2015.
4. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2015.
5. Попов В. В. Банки как субъекты налогового права : дис. ... канд. юрид. наук. — Саратов, 1998.
6. Самтарова Н. А. Ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2001.
7. Hayat A., Rössler T. Proposed Framework for an Interoperable Electronic Identity Management System // Proceedings of the Fifth International Conference on E-Government (EGOV'06). URL: https://online.tugraz.at/tug_online/voe_main2.getvolltext?pCurrPk=32521.
8. Bird R. Taxing Electronic Commerce: The End of the beginning // URL: https://www.researchgate.net/profile/Richard_Bird2/publication/24137653_Taxing_Electronic_Commerce_The_End_of_the_Beginning/links/02bfe5147211fe9ffc000000/Taxing-Electronic-Commerce-The-End-of-the-Beginning.pdf.

9. Lamensch M. European Value Added Tax in the Digital Era // IBFD Doctoral Series. — 2015. — Vol. 36.
10. Schartner P. Unique Domain-Specific Citizen Identification for E-Government Applications (доклад, представленный на Шестой Международной конференции Цифрового общества 30 января — 4 февраля 2012 г., Валенсия, Испания) // URL: https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiRuoTHypvYAhVDKewKHxa0CcMQFggoMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.thinkmind.org%2Fdownload.php%3Farticleid%3Dcids_2012_2_10_10107&usg=AOvVaw1wRF9Gr5IYqC30CX2UHTqZ.

Материал поступил в редакцию 12 января 2018 г.

THE MAIN DIRECTIONS OF IMPROVING THE SYSTEM OF VALUE ADDED TAX COLLECTION WHEN FOREIGN ENTITIES PROVIDE SERVICES ON-LINE

EM Artemy Vladimirovich — Assistant Lecturer of the Department of Financial Law of the Law Faculty at the Lomonosov Moscow State University
aem221291@gmail.com
123458, Russia, Moscow, ul. Tallinskaya, d. 26, kv. 53

Abstract. *On 1 January 2017 a number of amendments to the Tax Code of the Russian Federation came into force. A specific regulation for the services rendered on-line was introduced. Now the services rendered on the territory of the Russian Federation by foreign organizations are subject to value added tax (VAT). Electronic services suppliers must register themselves with the Russian tax authorities, report annually on VAT and pay the tax. Unfortunately, a detailed analysis of the introduced system of VAT collection when services are rendered by foreign entities on-line reveals that amendments have a number of serious drawbacks. They are caused not by errors of the law-maker, but by the imperfection of the whole system. Such imperfection is largely predetermined by a relative novelty of the market of electronic services and, consequently, by the lack of experience of regulation of this area internationally.*

The paper examines and scrutinizes the ways suggested by the science to improve the system of charging VAT when foreign organizations provide services on-line. The author analyzes advantages and disadvantages of each method, and, on this basis, makes a conclusion which of them should be preferred.

Keywords: *value added tax, administration of value added tax, e-commerce, services provided on-line, place of providing services, principle of non-discrimination, principle of neutrality; digital signature, the tax agent.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Gissin E. M. Pravovoe polozhenie banka kak osobogo uchastnika nalogovykh pravootnoshenij : avtoref. ... kand. yurid. nauk. — M., 2003.
2. Evtushenko V. F. Pravovoe polozhenie nalogovykh agentov : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2006.
3. Nalogovoe pravo Rossii : uchebnik / otv. red. Yu. A. Kroxina. — 5-e izd., ispr. — M. : Norma ; Infrma-M, 2015.
4. Nalogovoe pravo : uchebnik dlya vuzov / pod red. S. G. Pepelyaeva. — M., 2015.
5. Popov V. V. Banki kak sub"ekty nalogovogo prava : dis. ... kand. yurid. nauk. — Saratov, 1998.
6. Sattarova N. A. Otvetstvennost' bankov za narushenie obyazannostej, predusmotrennykh zakonodatel'stvom o nalogax i sborax : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2001.