

УДК 339

СПЕЦИФИКА ЭЛЕМЕНТОВ НДС В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ ЕВРОПЫ

Кусярбаева Л.Х.

Магистрант,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

Уфимский филиал

Россия, Уфа

Шеина А.Ю.

к.э.н., доцент,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

Уфимский филиал

Россия, Уфа

Аннотация

В статье изучается сущность, роль и законодательная основа НДС в странах Центральной Европы, анализируется процесс интеграции НДС в финансовую сферу Европейского союза, и на примере трех стран Центральной Европы проводится сравнительный анализ основных элементов НДС, выявляются негативные факторы развития НДС и изучаются меры, связанные с устранением угрозы для функционирования уязвимости и слабости системы НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, европейский союз, унификация законодательства ЕС, директива совета о совместной системе НДС, ставка НДС, льготный режим НДС, мошенничество с НДС.

***THE SPECIFIC ELEMENTS OF THE VAT IN THE COUNTRIES OF
CENTRAL EUROPE***

Kusyaerbaeva L. H.

Undergraduate,

Financial University under the Government of the Russian Federation

Ufa branch

Russia, Ufa

Sheina A. Y.

Ph. D., associate Professor,

Financial University under the Government of the Russian Federation

Ufa branch

Russia, Ufa

Annotation

The article examines the essence, role, and legislative basis of VAT in Central Europe, analyzes the process of integration of VAT into the financial sector of the European Union, and on the example of three Central European countries a comparative analysis of the main elements of VAT is carried out, identifies negative factors of VAT development and examines measures related to the elimination of threats to the functioning of the vulnerability and weakness of the VAT system.

Keywords: value added tax, European Union, unification of EU legislation, Council Directive on VAT system, VAT rate, preferential treatment for VAT, VAT fraud.

Добавленная стоимость – это стоимость, образованная в процессе приведения настоящей стоимости денег к их стоимости в предстоящем периоде. Налог на добавленную стоимость (далее – НДС), являясь косвенным налогом, образуется при движении товара, в процессе производства и

реализации, и перекладывается между промежуточными звеньями, посредством реализационных цен до завершения стадии потребления.

Началом истории зарождения НДС в Европе можно считать 1919 г. – год, когда немецкий изобретатель и промышленник Вильгельм фон Сименс предложил идею ввода потребительского налога, прототипа НДС, название которого изначально звучало как «Облагороженный налог с оборота (на нем. Veredelte Umsatzsteuer)». Однако официальное введение НДС в Европе пришлось на 1958 год, то есть на вторую половину XX века. Как в конечном итоге показал опыт, применение НДС оказалось высокоэффективным нововведением финансового сектора Европейских государств.

В процессе интеграции НДС в финансовую сферу Европы каждое государство прошло свой уникальный путь, как в сфере установления процентных ставок, льготных условий, так и в сфере процесса определения учета НДС. Ниже представлена сравнительная характеристика стран Центральной Европы по их текущим ставкам по НДС на 2019 год (таблица 1).

Таблица 1 - Ставки НДС в Центральной Европе на 01.01.2019 г.[6]

Страна	Базовая ставка	Пониженные ставки	Последняя дата изменения налоговых ставок
Австрия	20 %	13 %; 10%	01.01.2016 г.
Венгрия	27 %	18 %; 12 %; 5 %	01.01.2012 г.
Германия	19 %	7 %	01.01.2007 г.
Лихтенштейн	7,7 %	3,7 %; 2,5 %	01.01.2018 г.
Польша	23 %	8 %; 5%	01.01.2011 г.
Словакия	20 %	10 %	01.01.2012 г.
Словения	22 %	9,5 %	01.12.2013 г.
Чехия	21 %	15 %; 10 %	01.01.2015 г.
Швейцария	7,7%	3,7%; 2,5%	01.01.2018г.

Исходя из таблицы 1 видно, насколько сильно варьируются процентные ставки в каждой из стран Центральной Европы. Для более подробного изучения особенности НДС, выделим и рассмотрим три страны:

- Венгрия – самая высокая ставка 27 %;
- Германия – средняя ставка 19 %;
- Швейцария – самая низкая ставка 7,7 %.

Несмотря на то, что в каждой стране НДС индивидуален, между Европейскими странами существует единая законодательная основа, которая закрепляет определенные основы внутреннего законодательства объединенных государств (таблица 2).

Таблица 2 - Законодательная основа НДС в Европейских странах

Наименование	Швейцария	Германия	Венгрия
Членство в Европейском Союзе	Нет	Да	Да
Первичное законодательство	Не является частью Европейского союза, однако законодательный норматив НДС составлялся согласно «Директиве Совета о совместной системе НДС».	Национальные законодательства стран – членов ЕС по отношению к «Директиве Совета о совместной системе НДС» вторичны и должны детально отражать ее содержание.	
Законодательные акты внутри страны	Федеральный закон о НДС от 12 июня 2009 г. (с изменениями от 01.01.2019г.)	Закон о НДС от 21 февраля 2005 г. (с изменениями от 01.01.2019г.)	Закон СХХVII от 2007 года «О НДС» (с изменениями от 01.01.2019г.)

В какой - то степени «Директива Совета о совместной системе НДС» является документом налоговой сферы, который способствует построению модели фискального федерализма между государствами-членами Европейского союза. Фактически концепция экономической интеграции государств-членов Европейского Союза в рамках Европейского сообщества является ядром для создания нормативной базы.

Существует 8 видов директив, которые начали принимать с 1968 года. На каждую из них можно ориентироваться при возникновении несоответствия

налоговых систем государств-членов Европейского союза в области налогообложения НДС. В настоящее время основным нормативно-правовым актом, регулирующим отношения в общей системе НДС, является Директива Совета N 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г., так называемая Шестая директива. Цель данной директивы - гармонизации законодательства по налогам с оборота посредством системы налога на добавленную стоимость, что позволит исключить, насколько это возможно, факторы, которые могут нарушить условия конкуренции на национальном уровне или на уровне сообщества и установление единой структуры НДС.

Структура шестой директивы унифицирует следующие элементы НДС:

– Объект налогообложения НДС:

а) реализация налогоплательщиком товаров и услуг на территории конкретного государства;

б) Импорт товаров (приобретение товаров из другой страны ЕС).

– Территориальные ограничения;

– Налогоплательщик – любое лицо, ведущее экономическую деятельность;

– Реализация товаров и услуг;

– Импорт (товаров);

– Место реализации товаров и услуг.

Как видно из таблицы 2, наряду с первичным законодательством каждая страна имеет и свои собственные внутренние законодательные акты, регулирующие НДС с учетом особенностей государства.

На примере трех выбранных стран: Венгрия, Германия, Швейцария целесообразно провести сравнительный анализ основных элементов налогообложения.

В первую очередь сравним, кто в каком государстве является налогоплательщиком (таблица 3).

Таблица 3 - Налогоплательщики НДС

Швейцария	Германия	Венгрия
Любое лицо, независимо от организационно - правовой формы, целей и намерения получения прибыли.	«Предприниматели», то есть все лица, занимающиеся ремесленной или профессиональной деятельностью с целью получения дохода; при этом правовая форма предприятия значения не имеет.	Любое лицо, которое ведет предпринимательскую деятельность – как юридические лица, так и физические.

Делая вывод из представленных данных, видно, что каждая страна формулирует налогоплательщика НДС в своей интерпретации, но не забывает учитывать основное положение директивы, которое характеризует плательщика НДС как любое лицо, ведущее экономическую деятельность.

Также важно рассмотреть из чего же состоят пониженные и нулевые ставки, которые дают понять приоритеты отдельно взятой страны и направление стратегии их экономики.

При анализе таблицы 4 видно, что процентные ставки отдельно взятых стран никак не соотносятся друг с другом. Даже Швейцария со своей низкой базовой ставкой имеет пониженную ставку 2,5% для продовольствия, воды, лекарств. Например, та же Германия для продовольствия имеет ставку 7 %, что почти равна базовой ставке Швейцарии.

Также существуют операции, имеющие ставку 0 % (таблица 5).

Таблица 4 - Пониженные ставки по НДС

Швейцария	Германия	Венгрия
3,7%: гостиничная деятельность 2,5%: Водопроводная вода; Лекарственные препараты; Скот, птица, рыба; Зерна, семена, живые растения; Корма для животных; Газеты, журналы, книги и другие печатные материалы без рекламы.	7%: Скот, птица, рыба; молоко, цветы, овощи, фрукты, предметы искусства, коллекционирование); Сдача в аренду; Выращивание и содержание скота; Выгоды от деятельности стоматологических услуг; Посещение культурных мероприятий (театр, цирк) Перевозки пассажиров железнодорожным транспортом, автотранспортом; Аренда жилых и спальных помещений и другие.	18 %: распространяется на молоко и молочную продукцию, продукцию с содержанием кукурузы, муки и крахмала, онлайн-услуги, ресторанную еду и некоторые иные товары и услуги. 12 %: фармацевтические товаров, энергоносителей, гостиничных, транспортных, культурных, а также научных услуг. 5%: действует по отношению к медицинским услугами и оборудованию, бумажным и электронным книгам, а также журналам, молоку и молочной продукции (помимо тех, для которых действует ставка 18%) и некоторым иным товарам и услугам.

Таблица 5 - Условия применения нулевых ставок по НДС

Швейцария	Германия	Венгрия
Экспортные поставки; Банковские услуги; Определенные финансовые услуги.	экспортные поставки; услуги, предоставляемые определенными профессиональными группами; финансовые услуги; сдача недвижимости в долгосрочную аренду культурные услуги, предоставляемые населению; некоторыми учреждениями, предоставляющими общее образование или профессиональную подготовку	финансовые и страховые услуги; почтовые услуги; Операции с ценными бумагами; продажа или аренда земельных участков; народное искусство и поделки ручной работы (продукты ремесленного промысла). Экспорт между государствами ЕС; поставки между государствами ЕС.

Все три страны объединяет, то, что не облагаются экспортные поставки, банковские услуги и финансовые услуги. Наравне с 0 %, есть условия, которые полностью освобождены от уплаты НДС (таблица 6).

Таблица 6 - Условия освобождения от уплаты НДС

Швейцария	Германия	Венгрия
Компании, чей ежегодный оборот превышает CHF 100,000, должны встать на учет по НДС. Если оборот налогоплательщика менее указанной суммы (или менее CHF 150,000 для спортивных клубов и некоммерческих организаций), тогда компания освобождается от НДС.	Предприниматели, оборот которых (плюс налог на добавленную стоимость) не превысил 17 500 евро в предыдущем календарном году и не превысит 50 000 евро в текущем году (малые предприятия), не должны платить налог на добавленную стоимость.	Предприятия, работающие в области малого бизнеса освобождаются от выплаты налога, если их годовой оборот составляет менее 12 000 000 венгерских форинтов. Вновь зарегистрированные малые предприятия освобождаются если их годовой оборот составляет менее 6 000 000 венгерских форинтов

Эти условия освобождения от уплаты НДС напоминают систему упрощенной системы налогообложения, где основным фактором выступает сумма ежегодного оборота организации. Для более полной ясности при переводе максимальной суммы оборота в рубли по курсу на 28.10.2019 г. получается, что в Швейцарии освобождаются от уплаты НДС организации с оборотом до 6,43 млн.руб, в Германии до 1,24 млн.руб., в Венгрии до 2,58 млн.руб.

Особым элементом НДС также выступает – налоговый период по НДС (таблица 7).

Таблица 7 - Налоговый период по НДС

Швейцария	Германия	Венгрия
Декларации НДС требуется подаваться ежеквартально и уплачивать налог в федеральную налоговую инспекцию вне зависимости от уровня дохода.	Предприниматель обязан подавать электронную предварительную декларацию по НДС ежеквартально и уплачивать налог. Если налог за предыдущий календарный год был более 7500 евро, декларация подается	Все физические и юридические лица, обязанные по закону платить НДС в Венгрии, обязаны подавать соответствующую декларацию ежеквартально, за исключением тех

	ежемесячно.	<p>категорий, которые обязаны делать это ежемесячно:</p> <p>вновь зарегистрированные предприятия на протяжении первых двух лет деятельности;</p> <p>предприятия, размер НДС которых составляет больше миллиона венгерских форинтов;</p> <p>предприятия с групповой регистрацией плательщика НДС.</p> <p>Предприятия, размер НДС которых за второй год, предшествующий году отчетности, не превысил 250 000 венгерских форинтов, отчитываются ежегодно.</p>
--	-------------	--

Для всех стран установлен единый налоговый период – квартал. То есть декларации по НДС организации должны подавать ежеквартально. Но в определенных государствах есть исключения по сумме. Условия определяются либо установленной ограничительной суммой, либо периодичностью функционирования организации.

Ведущая роль НДС в формировании налоговых доходов бюджета прослеживается с самого начала ввода его в действие. Роль НДС в формировании доходной части бюджета любого государства несложно доказать, достаточно просто провести анализ налоговых поступлений страны, и выяснить какая доля налоговых поступлений отводится на НДС.

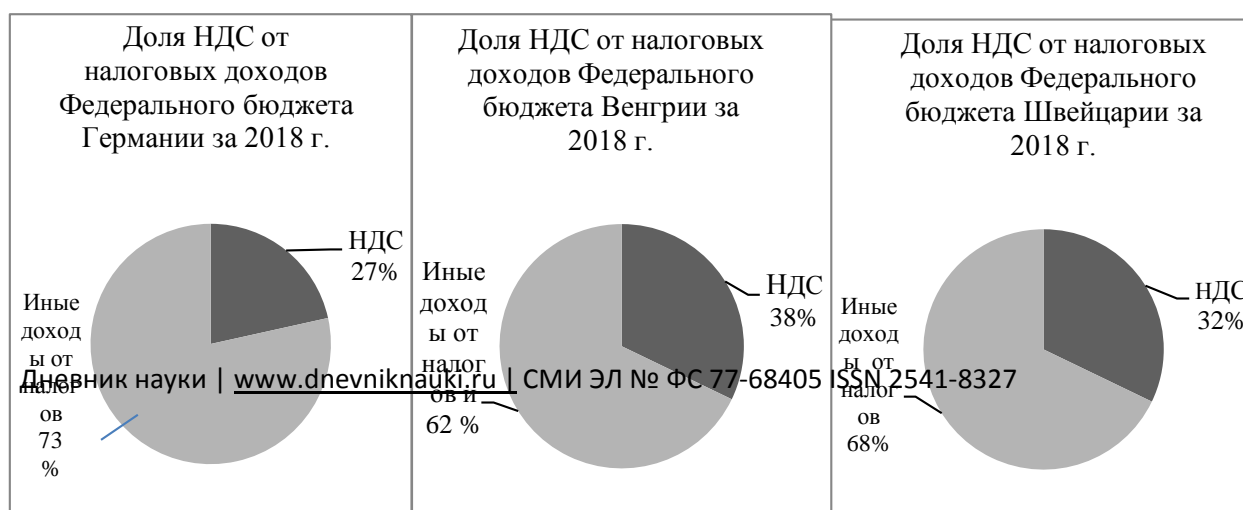


Рис.1 Доля НДС от налоговых поступлений в Германии, Венгрии, Швейцарии

Согласно рисунку 1 можно сделать вывод, что доле НДС в налоговых поступлениях страны примерно принадлежит от 27 % до 39 % дохода. Это очень значительная часть поступлений.

НДС – один из тех примеров налогообложения, который продемонстрировал трансформацию идеи в фактическое применение налогообложения за максимально короткий срок. Но развитие налогообложения, обычно скрывает за собой и негативные факторы. После отмены таможенных границ внутри Европейского союза в 1993 г. – широкое распространение получили криминальные злоупотребления с НДС, которые актуальны и в настоящее время. Отразим наиболее встречающиеся виды НДС-мошенничества в таблице 8.

Таблица 8 - Виды криминального злоупотребления НДС [5]

Вид криминального злоупотребления	Описание
Карусельное мошенничество	Суть состоит в том, что трансграничная торговля находится вне системы НДС (0% ставка между участниками ЕС) Осуществление транзакций внутри Евросоюза происходит между разными организациями – это и является первичным этапом в схеме мошенничества. Первичная продажа имеет ставку 0% и не облагается НДС. Одни и те же товары, находясь на «вращающейся карусели», участвуют в мошеннической схеме несколько раз, совершая «несколько путешествий» в рамках границ Евросоюза.
Коррупция и организованная преступность	В большинстве стран Европейского союза коррупционную составляющую НДС-мошенничеств оценить весьма сложно. Следует заметить, что статистика по преступлениям коррупционной направленности в ведущих развитых странах скрыта от общества. Главными действующими лицами в мошенничестве с являются не частные лица или малые предприятия, а хорошо организованные преступные группы, имеющие тесные отношения с государственной администрацией и пользующиеся поддержкой должностных лиц в налоговой службе.
Наращение теневого бизнеса	В большей степени внимание в ЕС уделяется ситуации нарастания теневого бизнеса мошенничеств с НДС, тесно связанного с финансовыми потоками национальных и

	международных криминальных структур, действующих на территории ЕС. Поскольку возрастающие финансовые потоки криминала объединяются для НДС-мошенничества, то можно обоснованно вести речь еще об одном «внезапном свойстве» НДС, выявляемом путем анализа схем противоправного возмещения НДС. Новая архитектура криминальных финансовых потоков позволяет диагностировать интеграционные свойства НДС не только в отношении легальной экономики ЕС, но и применительно к экономике отдельных сегментов европейской организованной преступности.
--	--

Ежегодно, по заказу Главного управления налогообложения и Таможенного союза, центр социально-экономических исследований вместе с институтом перспективных исследований в сентябре проводит исследование, на основе которого разрабатывается отчет о разрыве НДС. О сумме разрыва позволяет узнать специально разработанный показатель VAT Gap (Разрыв соответствия) – разница между ожидаемым поступлением НДС и реальным. Согласно последнему документу от 04.09.2019 г., разрыв НДС в 2017 году равен 137,5 млрд. евро, то есть недоплата НДС в процентном соотношении равна 11,2 % от ВВП. Если сравнивать этот показатель с 2016 – разрыв был равен 145,5 млрд. евро, то видна тенденция снижения разрыва на 7,90 млрд. евро. Также в документе отражается мнение, что тенденция снижения разрыва продолжит нисходящий тренд и в 2018 г. составит 130 млрд. евро [5].

Так как система функционирования НДС стала источником сложных международных махинаций, Европейский союз постоянно ищет пути устранения угрозы для функционирования уязвимости и слабости системы НДС. Со стороны исследователей существуют следующие предложения для их устранения:

- Отмена 0 % ставки при экспорте с предложением взимания НДС с поставщика и перевода его в бюджет страны-импортера
- Изменения методики исчисления и уплаты НДС

– принятие законодательных актов, административно-правовых и уголовно-правовых мер внутригосударственной юрисдикции [1].

Также важным событием станет запланированное создание в 2020 году нового органа Европейская прокуратура (European Public Prosecutor's Office/EPPO).

EPPO станет первой в истории независимой прокуратурой Евросоюза и будет отвечать за расследование и привлечение к ответственности тех, кто совершает преступления против финансовых интересов ЕС. Это махинации, коррупция или серьезное международное мошенничество с НДС.

Это фундаментальное событие для сферы борьбы с преступлениями, влияющими на бюджет ЕС. Это также важный шаг на пути к созданию единого уголовного правосудия в Евросоюзе. Мошенничество, затрагивающее финансовые интересы, зачастую – сложный процесс с участием преступных субъектов в нескольких странах ЕС. Борьба с мошенничеством в этом случае означает обращение к различным системам уголовного права, сложное взаимодействие судебных органов, языковые различия, нехватку ресурсов и прочее. В настоящее время только национальные власти могут расследовать, а также преследовать в судебном порядке таких мошенников, и их компетенция заканчивается на границе страны.

Европейская прокуратура, в свою очередь, сможет оперативно действовать без учета границ и без необходимости длительного судебного разбирательства. Это должно привести к более эффективному судебному преследованию и помочь результативно возвращать похищенные деньги.

Обобщая вышеизложенную информацию, важно понимать, что НДС важнейший источник дохода для государства. Он занимает ключевое место в гармонизации косвенного налогообложения в Европейском союзе на межгосударственном уровне. С целью реализации этой задачи потребовалось унифицировать принципы начисления НДС и постараться сблизить проценты

ставок. Но организация взимания НДС сложный вопрос, требующий постоянного изменения и изучения. Урегулирование таких вопросов невозможно без вмешательства контролирующего органа и в последующем жесткого контроля. На сегодняшний день Европейский Союз ежегодно теряет примерно 140-150 млрд.евро из-за незаконного возмещения и хищения НДС. Также ежегодно Европейский Союз выявляет способы борьбы с неправомерным возмещением НДС, создает новые государственные подразделения, пересматривает законодательные акты.

Библиографический список:

1. Директива Совета о совместной системе налога на добавленную стоимость 2006/112/ ЕС от 28 ноября 2006 г. // Официальный сайт Европейского Союза [Электронный ресурс]. – Режим доступа URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0677:FIN:EN:PDF> (дата обращения 21.10.2019)
2. Федеральный закон Швейцарии о НДС от 12 июня 2009 г. (с изменениями от 01.01.2019г.) // Официальный портал Правительства Швейцарии [Электронный ресурс]. – Режим доступа - URL: <https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/20081110/index.html> (дата обращения 21.10.2019)
3. Федеральный закон Венгрии СХХVII от 2007 года «О НДС» (с изменениями от 01.01.2019г.) // Официальный сайт Европейского Союза [Электронный ресурс]. – Режим доступа - URL: https://ec.europa.eu/anti-fraud/sites/antifraud/files/docs/body/2008_annex_1_en.pdf (дата обращения 21.10.2019)
4. Исследования и отчеты о разрыве НДС в странах членах ЕС-28: 2019 Окончательный отчет/2015/СС/131 // Официальный сайт Европейского Союза [Электронный ресурс]. – Режим доступа - URL:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf (дата обращения 28.10.2019)

5. Бачурин Д.Г. Противодействие злоупотреблениям с налогом на добавленную стоимость в Евросоюзе / Д.Г. Бачурин //ФИНАНСОВОЕ ПРАВО. - 2017. - № 10 [Электронный ресурс]. - Режим доступа - URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CJI&n=109375#032525578413926826> (дата обращения 28.10.2019)

6. Макроэкономическая статистика: рейтинг стран по налогу с продаж (информация об исследовании): // «Биржевой портал № 1» [Электронный ресурс]. – Режим доступа - URL: <https://take-profit.org/statistics/sales-tax-rate/> (дата обращения 28.10.2019)

Оригинальность 86%