

УДК 336.227+339.5+339.7

**Соколовская Е. В.,**

**Филиппова Н. В.**

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СИСТЕМЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ ТОРГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА**

*Проанализированы современные правила налогообложения НДС внешнеторговых операций в странах Европейского союза, в частности, особенности использования принципов места назначения и страны происхождения. Определены основные направления администрирования НДС в международных торговых отношениях стран ЕС.*

**Ключевые слова:** НДС, международная торговля, страны ЕС, трансграничные сделки.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из самых распространенных в мире. В том или ином виде он входит в налоговые системы более чем 100 государств мира. Особую популярность в странах Европы НДС получил, начиная с 50-х годов XX в., вместе с ростом объемов международной торговли товарами и услугами. Как следствие, взаимосвязь между системами НДС в отдельных странах стала предметом критического рассмотрения потенциальной угрозы двойного налогообложения и непреднамеренной неуплаты налогов. Это побудило ученых-экономистов и специалистов международных финансовых организаций к обобщению опыта использования НДС во внешней торговле развитых стран с целью разработки рекомендаций для развивающихся стран и стран с транзитивной экономикой.

Опыт использования НДС во внешней торговле развитых стран обобщен в работах В. Геллерштайна и Т. Х. Гиллиса [9], М. Кина и С. Смита [12], Б. Месдома [13], Л. Барбоне [5] и в аналитических документах Европейской комиссии [14]. Влияние неформальной экономики на НДС во внешней торговле изучали С. Эмран и Дж. Штиглиц [8], А. де Паула и Дж. Шайнкман [7]. Опыт использования НДС в различных юрисдикциях и возможности гармонизации его ставок исследованы в работах специалиста Международного валютного фонда М. Кина [10; 11].

Среди российских и украинских ученых, изучавших теоретические и практические аспекты применения НДС в странах мира, следует отметить работы Е. Амоши [1], В. Вишневского [2], М. Алексеева и С. Синельникова [3], В. Федосова [4].

Использование НДС во внешнеторговых отношениях может искажать эффективность производства и потребления в странах-экспортерах и странах-импортерах, нарушая тем самым принцип нейтральности. Поэтому с целью установления реального влияния НДС на международную торговлю необходимо изучение опыта развитых стран, применяющих этот налог,

с целью обоснования адекватного выбора принципа при соблюдении нейтральности НДС.

В состав налоговых систем всех стран – членов ЕС входит НДС, который также используется во внешней торговле стран между собой и с третьими странами. Законодательство по НДС каждой страны ЕС должно быть приведено в соответствие с Директивой № 2006/112/ЕС, устанавливающей общие правила применения НДС на территории ЕС [6]. При этом страны-члены имеют право устанавливать различные ставки НДС, однако минимальная стандартная ставка НДС, применяемая в том числе и во внешней торговле, должна быть не менее 15 %, а одна или две льготные ставки – не ниже 5 %.

История становления НДС в странах ЕС, в частности и в международных торговых отношениях, приведена в таблице.

В современных условиях реформирование НДС в большинстве стран ЕС направлено, прежде всего, на достижение устойчивого развития в средне- и долгосрочной перспективе с целью преодоления последствий экономического и финансового кризиса.

Такая политика привела к существенному росту средней ставки НДС в странах ЕС – с 19,8 % в 2009 г. до 21 % в 2012 г. В 2010–2012 гг. почти половина стран – членов ЕС увеличили официальную (statutory rate) или льготную (reduced rate) ставку с целью роста дохода. Льготные ставки НДС выросли в Латвии, Польше, Франции (за исключением некоторых товаров и услуг), Болгарии (льготная ставка применяется только к туристическим услугам) и Греции с параллельным увеличением стандартной ставки НДС в 2010 г.

В 2012 г. льготная ставка НДС в Чехии увеличилась с 10 до 14 %. Расширение базы НДС было достигнуто за счет сокращения льгот (Кипр, Бельгия, Дания, Финляндия) и имеющихся льготных ставок (Греция, Латвия, Португалия). В Венгрии и Дании с целью переноса налоговой нагрузки с труда и капитала на потребление была увеличена ставка НДС и расширена налоговая база. В других странах-членах целью увеличения ставок стал рост общих налоговых доходов. Некоторые страны ЕС внесли “адресные” сокращения налоговой нагрузки на определенные товары и услуги за счет их налогообложения по сниженным ставкам (Бельгия, Кипр, Греция, Испания, Швеция). Такие изменения были вызваны не только необходимостью сократить ставки на товары первой необходимости (продукты питания, общественно полезные товары), но и стимулированием развития определенных секторов экономики [14, с. 28–29].

Процедуры уплаты НДС при осуществлении внешнеторговых операций различаются в зависимости от статуса стран – участниц торговли. Приобретение товаров из третьих стран для стран ЕС считается импортом; в документах также часто встречается термин “закупки” (“acquisitions”). Продажа потребителям третьих стран является экспортом; в документах он нередко обозначается как “отправка” (“dispatches”).

Таблица

**Основные этапы становления НДС в странах ЕС**

Год	Название закона / директивы	Содержание
1957	Римский договор о создании ЕЭС (Treaty of Rome)	Установлены принципы создания ЕС – предшественника ЕС, и основные принципы гармонизации налогов с оборота стран-членов в интересах Общего рынка.
1967	Первая Директива по НДС (First VAT Directive)	Установлены требования к странам-членам о замене их налогов с оборота на НДС.
1967	Вторая Директива по НДС (Second VAT Directive)	Определены более подробные правила по внедрению общей системы НДС среди стран-участниц.
1977	Шестая Директива по НДС (Sixth VAT Directive)	Заменила Вторую и частично Первую директивы по НДС и зафиксировала все изменения в системах НДС стран-участниц за 1967–1977 гг.
1993	Переходная Директива (1993 “Transitional” Directive)	Отменены налоговые барьеры в торговле между странами ЕС; установлены единые требования ко всем участникам торговли в рамках ЕС относительно механизмов сбора и выполнения законодательства по НДС. В частности, речь идет о начислении возвратного НДС (Reverse Charge) при трансграничных сделках для корпоративных клиентов (транзакции типа business-to-business), использование стандартизованных идентификационных номеров, определение требований к хранению налоговой документации, а также к оформлению инвойсов, внедрение идентификационной системы НДС (Value Added Tax Identification system).
2002	Директива по электронной коммерции (E-commerce Directive)	Введены новые правила обложения НДС электронных услуг странам ЕС поставщиками из других стран, и наоборот. В подавляющем большинстве случаев местом предоставления услуги считается месторасположение потребителя. Также упрощены правила регистрации и хранения налоговой документации для поставщиков из третьих стран, которые предоставляют услуги индивидуальным клиентам из стран ЕС.
2006	Переработанная Шестая Директива (Recast Sixth VAT Directive)	Законодательно зафиксированы изменения, произошедшие в обложении НДС во внешней торговле с 1977 г.
2007	Пакет законов о НДС (2007 VAT Package)	С 1 января 2010 г. установлены новые правила определения места предоставления услуг для транзакций типа business-to-business (им стало местоположение потребителя, а не поставщика, как было ранее). С 1 января 2015 г. изменится место предоставления услуг для транзакций типа business-to-consumer (им также станет местоположение потребителя услуги)

Составлено по: Hellerstein W. The VAT in the European Union / W. Hellerstein, T. H. Gillis // Tax Analysts. – 2010. – April, 26. – P. 463.

### **Торговля в рамках ЕС**

В случае поставки товаров местом налогообложения признается место поставки товаров. В международных торговых транзакциях часто принимают участие более чем две компании в разных странах. В этом случае обычно применяется так называемое тройное соглашение (“triangulation” arrangement), требующее применения специальных правил начисления НДС. С 1 января 2010 г. для определения налогообложения услуг действуют новые правила, согласно которым услуги облагаются НДС в стране потребления (см. таблицу).

### **Торговля со странами, не входящими в ЕС**

Экспорт товаров из стран ЕС в другие страны облагается НДС по ставке 0 %. Временем продажи считается первое из двух событий: отправка товара потребителю или получение полной суммы платежа поставщиком за товар. При импорте товаров из третьих стран потребитель должен оплатить импортный НДС по ставке, действующей в стране-импортере. Для налогообложения услуг используются положения пакета законов о НДС 2007 г., вступившие в силу с 1 января 2010 г. (см. таблицу) [15; 16, с. 6–7].

### **Специальные режимы**

Зарегистрированные участники международной торговли (authorised traders) могут использовать упрощенные декларации по НДС с целью ускорения процесса его начисления, а также могут отсрочить уплату НДС без предоставления полной гарантии. Кроме того, импорт некоторых товаров (для людей с ограниченными возможностями, с незначительной стоимостью (negligible value) и т. д.) не облагается НДС. Если товары импортируются для переработки и последующего реэкспорта, то применяется специальный режим, при котором уплачиваются импортный НДС и ввозная пошлина.

Во внешней торговле стран ЕС с третьими странами и между собой для взимания НДС используется принцип места назначения (destination principle). Он предусматривает, что экспорт товаров, услуг и нематериальных активов облагается по нулевой ставке, а импорт – по той же ставке, что и местное производство. Принцип места назначения противоположен принципу страны происхождения (origin principle), согласно которому НДС облагаются все товары, услуги и нематериальные активы, произведенные в определенной юрисдикции независимо от места конечного потребления этих товаров.

Использование принципа места назначения не обсуждалось с момента отмены таможенного контроля между странами ЕС в 1992 г. в соответствии с программой Единого рынка (Single Market programme). Однако ликвидация такого контроля привела к отмене одного из ключевых элементов системы места назначения – подтверждения того, что экспортимуемый товар действительно пересек границу и попадает под обязательства по НДС в стране-импортере. Тем не менее, принцип места назначения продолжает применяться в большинстве транзакций между зарегистрированными участниками торговли. Но поскольку таможенный контроль отменен,

участники торговли обязаны предоставлять информацию по сделкам, а налоговая система должна обеспечивать тесное сотрудничество между налоговыми органами стран ЕС. Зарегистрированные плательщики НДС имеют свой номер НДС, который внесен в Систему обмена информацией по НДС (VAT Information Exchange System – VIES) [15].

Основной причиной, почему страны ЕС придерживаются принципа места назначения, является то, что этот принцип позволяет им применять различные ставки НДС, в соответствии с потребностями в доходе и льготах. При использовании принципа страны происхождения любая дифференциация ставок будет влиять на условия торговли, т. е. НДС потеряет свою основную характеристику – нейтральность.

Однако сторонники использования принципа страны происхождения во внешнеторговых отношениях указывают на тот факт, что существующая система взимания НДС позволяет применять схемы карусельного мошенничества (“carousel fraud”) (рисунок). Цель их заключается в использовании подставной компании, зарегистрированной как плательщик НДС, и начислении его крупных сумм. Данные суммы не уплачиваются в налоговые органы или уплачиваются в незначительном размере; при этом мошенники исчезают со всеми активами компании. Неуплаченный НДС направляется партнерами “карусельной схемы” на приобретение товаров по заниженным ценам; прибыль оседает у участников сделки. По разным оценкам, с использованием карусельного мошенничества на территории ЕС ежегодно осуществляются сделки на сумму от 60 до 205 млрд евро.

Предложено два варианта решения данной проблемы. Первый связан с совершенствованием сотрудничества между налоговыми органами в странах ЕС с целью упрощения и ускорения разоблачения таких транзакций и усиления карательных мер. Второй вариант заключается в проведении системных налоговых реформ. В частности, в Германии и Австрии с целью борьбы с карусельным мошенничеством был введен внутренний механизм начисления возвратного НДС (“domestic reverse charge mechanism”), при котором НДС на товары и услуги, поставляемые в одну и ту же страну ЕС, является обязательством получателя, а не поставщика.

Среди других попыток решения данной проблемы следует отметить систему VTVAT, предложенную М. Кином и С. Смитом. Она базируется на уменьшении финансовых стимулов для мошенничества, предупреждая “разрыв” в цепочке начисления и уплаты НДС за счет использования низких ставок НДС в торговле между зарегистрированными плательщиками [10; 14, с. 49–50].

Таким образом, основные направления системы администрирования НДС во внешней торговле в ЕС заключаются в следующем:

- 1) усилении координации налоговых органов стран ЕС, направленной на совершенствование функционирования принципа места назначения в рамках Общего рынка с целью предотвращения уклонения от уплаты НДС во внешней торговле (в частности “карусельного мошенничества”);

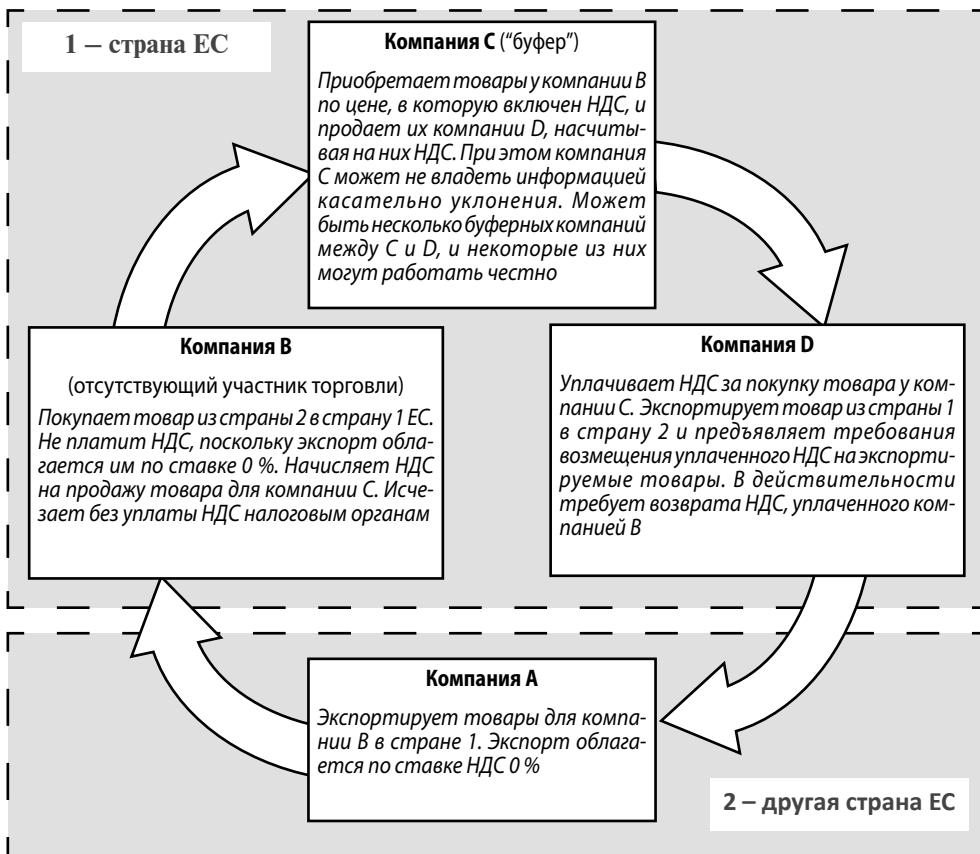


Рисунок. Схема “карусельного мошенничества”

Источник: Barbone L. The Costs of VAT: A Review of the literature / L. Barbone, R. Bird, J. Vazquez-Caro // CSER. – 2012. – WP № 106. – P. 44–45.

- 2) упрощении и стандартизации процедур начисления и уплаты НДС с целью сокращения расходов на исполнение законодательства (compliance costs) в трансграничной торговле;
- 3) обосновании использования льготных ставок НДС и специальных режимов как элемента обеспечения гибкости налоговой политики стран ЕС во внешней торговле.

Применение опыта развитых стран в использовании НДС во внешне-торговых отношениях для Украины сталкивается с наличием особой институциональной среды, в которой действуют отечественные экономические агенты. Простой перенос западноевропейской модели не приведет к желаемым результатам. К тому же необходимость унификации налоговых систем стран мира и стремление правительств сократить расходы на администрирование НДС привели к необходимости его гармонизации. Этот процесс должен быть подкреплен тщательными научными расчетами и результатами экономико-математического моделирования.

В связи с этим целесообразен дальнейший анализ исследований, посвященных экономико-математическому моделированию гармонизации ставок НДС, с целью создания модели гармонизации ставок НДС прикладного характера, учитывающей особенности институциональной среды Украины.

### **Библиография**

1. Амоша Е. Проблемы возмещения НДС при экспорте продукции / Е. Амоша // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Сер. “Економіка”. – Донецьк : ДонНТУ. – 2004. – Вип. 82. – С. 34–43.
2. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ : ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
3. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Т. 1 / под ред. М. Алексеева, С. Синельникова // Научные труды / Ин-т экономики переходного периода. – М., 2000. – № 19Р. – 607 с.
4. Федосов В. Гармонізація податків в Європейському Союзі: фіiscalна парадигма / В. Федосов, Г. Яренко // Ринок цінних паперів України. – 2007. – № 1–2. – С. 9–25.
5. Barbone L. The Costs of VAT: A Review of the literature / L. Barbone, R. Bird, J. Vazquez-Caro // CSER. – 2012. – WP № 106/2012. – 66 p.
6. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of VAT // Official Journal of the EU. – 2006. – L 347/1. – 118 p.
7. de Paula B. The informal sector / Б. de Paula, J. Scheinkman // PIER Working Paper № 07-033. – 2007. – Oct. – 52 p.
8. Emran S. On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries / S. Emran, J. Stiglitz // Journal of Public Economics. – 2005. – Vol. 89. – P. 599–623.
9. Hellerstein W. The VAT in the European Union / W. Hellerstein, T. H. Gillis // Tax Analysts. – 2010. – April, 26. – P. 461–471.
10. Keen M. Taxation and Development – Again / M. Keen // IMF, Fiscal Affairs Department. – 2012. – Sept. – WP/12/220. – 30 p.
11. Keen M. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences / M. Keen, B. Lockwood // Journal of Development Economics. – 2010. – Vol. 92. – P. 138–151.
12. Keen M. Viva VIVAT! / M. Keen, S. Smith // International Tax and Public Finance. – 1999. – № 6 (2) – P. 741–751.
13. Mesdom B. VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax? / B. Mesdom // Tax Analysts. – 2011. – P. 192–203.
14. Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability 2012 / European Commission. – 2012. – 120 p.
15. The single market / HM Revenue and Customs. – 2012. – Oct. – Notice 725. – 88 p.
16. VAT in International Trade // Enterprise Europe Network London, London Chamber of Commerce and Industry. – 2010. – July. – 10 p.