

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ КРАЇН ЄС

Андріяш М. М.

Здобувач кафедри світового господарства та міжнародних економічних відносин Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Науковий керівник: доктор економічних наук, доцент В. І. Мазуренко.

Анотація. У статті розглядаються основоположні проблеми розвитку та реформування оподаткування податком на додану вартість у країнах-членах ЄС, принципи та порядок нарахування податку на додану вартість, а також питання гармонізації ПДВ згідно вимог ЄС. Розкрито економічну сутність податку на додану вартість, його фіскальну суть та недоліки. Окреслені основні аспекти його вдосконалення згідно вимог Євросоюзу, обговорюється структура систем ПДВ в ЄС та широкий спектр тенденцій в економіці ЄС за період 2000-2014 років, проаналізована динаміка надходжень ПДВ, а також зміни в ставках ПДВ і податкових пільгах, які трансформувалися у відповідь на економічні потрясіння чи політичну нестабільність. У статті особлива увага прикута до подій, що відбувалися після початку економічної кризи в 2008 році. Також розглянуто і проаналізовано дискусійні питання реформування ПДВ у країнах Євросоюзу, передусім особливості справляння, доцільність і можливі наслідки запровадження оберненого ПДВ для окремих видів економічної діяльності чи операцій. Предметом окремого обговорення є способи захисту добросовісних покупців від можливої участі в шахрайських схемах із ПДВ та визначення і розкриття сутності поняття «розрив» ПДВ.

Ключові слова: податки, податок на додану вартість, гармонізація податків, податкова пільга, ухилення від сплати податків, «реверсний» ПДВ, «розрив» ПДВ.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах нестабільної економічної ситуації та систематично наростаючих ризиків суверенної заборгованості окремих країн-членів ЄС перед європейською фінансовою системою постає необхідність знайти можливості для поповнення доходів бюджету, зокрема від надходжень з податку на додану вартість (ПДВ). У цьому аспекті основною метою вдосконалення оподаткування учасників господарської діяльності та економічних агентів слід визнати створення дієвої системи оподаткування ПДВ, котра буде враховувати фіскальні інтереси всіх держав-членів і буде спрямована на стимулювання інноваційної активності економічних суб'єктів.

Аналіз новацій у механізмі справляння ПДВ, що є предметом ініційованого Європейською комісією обговорення, свідчить про актуальність боротьби з ухиленнями від сплати податку та шахрайством із відшкодуванням переплаченого ПДВ. У свою чергу, це дає підстави зробити висновок про те, що можливості для ухилень і шахрайств закладено в існуючому механізмі справляння податку. Зазначене й обумовило спроби змінити чинний механізм, запровадивши обернений ПДВ і нові методи справляння податку з використанням сучасних технологій. При цьому обернений ПДВ органічно поєднується з моделлю збирання цього податку банками, які за дорученням клієнта перераховують кошти в оплату поставлених товарів (послуг) постачальнику (без ПДВ), а суму ПДВ – безпосередньо податковим органам.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Сучасна наукова література має доволі значний доробок у частині дослідження теоретичних і методологічних проблем оподаткування податком на додану вартість в країнах ЄС та дістала належне висвітлення в численних публікаціях таких відомих зарубіжних вчених, як: І. А. Майбуров [6], Ф. Б. Ларрен, Дж. Д. Сакс, К. Мокану [4], Дж. Стігліц, Л. Беттендорф [8], М. І. Фрідман, Р.Бьорд [8], О. М. Горбунова.

Особливу роль у фундаментальних комплексних дослідженнях в галузі податкового реформування ЄС та визначення основних трендів податкової політики країн-членів, варто віднести до парафії наступних впливових європейських інституцій: Організація економічної співпраці та розвитку, Євростат [1], Центр соціальних та економічних досліджень під егідою Єврокомісії [8].

Проблематику реформування податкової системи країн-членів Європейського союзу предметно аналізували у своїх дослідженнях наступні вітчизняні науковці: А. М. Соколовська [2], В. В. Юрченко [3], В.Мельник [7], Л. Ю. Сисоєва [5], Т. В. Кошук, А. І. Крисоватий та інші.

Віддаючи належне багатьом видатним ученим, слід зазначити, що їхні праці, присвячені дослідженню теоретичних і методологічних проблем удосконалення податкової системи, були спрямовані на розробку організаційно-фіскальних стратегій оподаткування і не ставили завдання розробки методології побудови дієвої системи оцінки, контролю та обліку застосування податкових пільг з ПДВ учасниками економічної діяльності. Незважаючи на широкий перелік публікацій, пов'язаних з темою мого дослідження, цей аспект проблеми реформування сучасної європейської податкової системи залишається недостатньо вивченим.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячена стаття. Подальший прогресивний розвиток економіки єдиної Європи неможливий без створення умов, у тому числі за допомогою інструментів податкового стимулювання, для розвитку інноваційної активності господарюючих суб'єктів, що дозволить знизити витрати, забезпечити високу конкурентоспроможність продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Але на сьогоднішній день існує ряд невирішених питань, пов'язаних з необхідністю ведення окремого обліку вхідного ПДВ за наявності оподатковуваних та неоподатковуваних операцій.

Ураховуючи позитивний досвід використання країнами ЄС оберненого ПДВ у оподаткуванні окремих видів діяльності та/чи операцій, вважаємо за доцільне запровадити його уніфіковану форму та концепцію серед всіх, без виключення, країн-членів ЄС-28, а також розробити в експериментальному порядку механізм його впровадження в Україні, зокрема в тому виді діяльності, для якого є характерними великі масштаби ухилення від оподаткування. У зв'язку з цим набуває великого значення й запровадження ефективної системи управління ПДВ, що ґрунтується на налагодженні конструктивного діалогу між податковими органами і платниками, установленні між ними партнерських відносин.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є визначення основних проблемних аспектів непрямого оподаткування та пошуку шляхів їх вирішення. Однією з важливих проблем непрямого оподаткування є співвідношення прямих та непрямих податків і, відповідно, питання соціальної справедливості оподаткування. Особливо високий рівень важливості має вирішення наукової задачі вдосконалення адміністрування ПДВ як умови підвищення ефективності механізму обчислення даного податку та збільшення надходжень ПДВ в бюджетну систему.

Виклад основного матеріалу дослідження. Однією з найактуальніших проблем подальшого розвитку оподаткування у країнах Євросоюзу є реформування податку на додану вартість. У зв'язку з цим Європейська комісія 1 грудня 2010 р. відкрила суспільне обговорення проблем застосування ПДВ у Європі, початок якого не випадково припадає на 2010 р. Світова фінансово-економічна криза ще раз підтвердила роль цього податку як надійного джерела доходів навіть в умовах рецесії (частка ПДВ у загальній сумі податкових надходжень протягом 2007- 2009 рр. у середньому в країнах-членах ЄС зменшилася з 21,6 до 21,5 та 21,0% відповідно, тоді як податку на прибуток — з 9,6 до 9,2 та 7,8%) [1, с. 299], а підвищення його ставок у ряді країн під час кризи та подолання її наслідків продемонструвало перспективи його перетворення на основне джерело бюджетних доходів у багатьох країнах і підтвердило довгострокову тенденцію зростання ролі податків на споживання [2, с. 35].

З огляду на перспективи використання ПДВ, а також необхідність пошуку додаткових джерел бюджетних доходів у зв'язку із загостренням проблем бюджетних дефіцитів і державного боргу в ряді європейських країн особливого значення набуває питання підвищення його фіскальної ефективності. Резерви для вирішення цього питання існують і пов'язані зі зменшенням масштабів ухилення від справляння податку та пільгового оподаткування.

На сьогодні ПДВ є основним непрямим податком у державах-членах Європейського Союзу. Крім того, наявність ПДВ у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до Європейського Союзу, тому що фінансові надходження від ПДВ становлять одне з основних джерел формування бюджету ЄС. ПДВ застосовується в державах-членах, які визначають розмір його податкової ставки в межах, запропонованих законодавством ЄС.

Маастрихтським договором визначені основні положення країн ЄС щодо уніфікації непрямих податків: ПДВ сплачується в країні походження, єдність основної ставки ПДВ (не менше 15%) та пільгової (не менше 5%), обмежене коло товарів, яке може бути звільнено від сплати ПДВ (переважно соціального призначення) [3, с. 4].

Розвиток законодавства Євросоюзу щодо податку на додану вартість пов'язаний з процесом європейської економічної інтеграції. В 1957 році був підписаний Договір про створення Європейського Економічного Співтовариства (ЄЕС), у якому передбачались підстави для проведення Радою ЄЕС гармонізації податків з обігу в державах-членах співтовариства. Однією з вимог даного Договору було нейтральне фіскальне ставлення держав-членів до імпортованих товарів та товарів національного виробництва та введення єдиного для всіх держав-членів непрямого податку на споживання та встановлення єдиних принципів його стягнення. Таким податком став податок на додану вартість, структура якого дозволяла втілити дані вимоги. Оскільки оподатковуватися податком на додану вартість мала тільки додана в процесі виробництва вартість товару, податок виявився нейтральним як з точки зору внутрішньої конкуренції, так і міжнародної конкуренції.

На виконання даних завдань Договору, Рада ЄЕС у квітня 1967 року прийняла Першу і Другу директиви про гармонізацію законодавств держав-членів, що регулюють непрямі податки. Перша директива впроваджувала в співтоваристві спільну систему податку на додану вартість, друга – порядок його обчислення. Відповідно до вимог цих директив, п'ять держав з шести, що первісно утворили ЄЕС, замінили кумулятивні податки з обігу податком на додану вартість. Регулювання більшості питань, пов'язаних із особливостями застосування податку, обидві директиви залишали на розсуд держав-членів.

Згодом Рада ЄЕС дійшла висновку про необхідність деталізації інтеграційних правил стягнення податку, і в 1977 р. прийняла Шосту директиву 77/388/ЄЕС «Про гармонізацію

законодавств держав-членів у сфері податків з обігу – спільна система податку на додану вартість: єдині умови обчислення». Шоста директива стала базовим нормативно-правовим актом ЄС з питань ПДВ, яку за критерієм обсягу регулювання можна порівняти з національним законом [4, с. 23]. Метою директиви стало застосування податку на додану вартість по однакових операціях у всіх країнах-учасницях і введення повної уніфікації принципів нарахування ПДВ.

В країнах ЄС національні закони про податок на додану вартість побудовані відповідно до Шостої директиви Співтовариства по ПДВ. Водночас кожна країна ЄС має свої особливості щодо оподаткування основних фондів, здійснення бюджетного відшкодування, кількості ставок, переліку пільг.

Незважаючи на спільне запровадження податку на додану вартість, спільну основу його обрахування, а також деякі рішення Європейського Суду про єдине тлумачення директив, єдина система оподаткування з обороту не ухвалена й досі. Існують глибокі відмінності в розмірах та в сфері застосування цього податку. Крім цього, у багатьох країнах встановлено не одну ставку, а кілька податкових ставок: знижену, стандартну, підвищену, нульову. Знижена ставка застосовується до товарів першої необхідності, медикаментів і медичних послуг. За підвищеною ставкою оподатковуються предмети розкоші. Величина зниженої ставки в окремих країнах ЄС коливається від 0% до 17%, стандартної – від 12 до 23%, підвищеної – від 25% до 33%. Згідно з Директивою Ради 92/77/ЄС звичайна ставка оподаткування не може бути меншою ніж 15%; пільгова ставка має дорівнювати або бути більшою ніж 5% [5, с. 4].

В країнах Євросоюзу дозволено впроваджувати пільгові ставки на обмежене коло товарів, що мають важливе соціальне значення. До переліку таких товарів віднесено: основні продукти харчування, книжки та підручники, газети та журнали, готельні послуги, послуги з поховання тощо. В більшості країн застосовують одну пільгову ставку. Але, наприклад, в Греції та Люксембурзі одночасно діють три види пільгових ставок ПДВ. Лише в двох країнах ЄС відсутні пільгові ставки – це Данія та Словаччина.

Саме диференціація ставок ПДВ передбачає зменшення податкового тягара для малозаможних громадян. Згідно Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС, країни-члени ЄС мають право застосовувати до продуктів харчування до двох знижених ставок ПДВ, розмір яких не має бути нижчим, ніж 5%. По цій категорії товарів спостерігається найбільша диференціація попиту незахищених та заможних верств населення [5, с. 6].

Внутрішніми причинами реформування ПДВ є недоліки його правового регулювання та невідповідність механізму застосування й адміністрування стрімким змінам умов господарювання, зумовленим використанням новітніх технологій, підвищенням ролі послуг, а також глобалізацією економіки.

Мета реформування ПДВ полягає у створенні простішої, зрозумілішої та ефективнішої системи адміністрування ПДВ. Це сприятиме зниженню витрат бізнесу, пов'язаних із виконанням обов'язку зі сплати ПДВ, а отже, підвищенню конкурентоспроможності європейських компаній; створенню механізмів протидії шахрайству й захисту від ухилення від оподаткування; вирішенню питань міждержавного регулювання справляння ПДВ тощо.

Запропоновано два напрями реформування ПДВ, спрямовані на забезпечення утримання податку з операцій постачання товарів і послуг всередині окремих країн-членів ЄС та між ними (всередині ЄС) згідно з єдиним принципом задля досягнення нейтральності оподаткування.

Відповідно до *першого напрямку* передбачено запровадити механізм сплати ПДВ у бюджет постачальниками як за операціями всередині країн-членів ЄС, так і між ними.

Для цього необхідно, не змінюючи чинного механізму сплати ПДВ усередині країн-членів ЄС (згідно з цим механізмом платником ПДВ до бюджету і є постачальник), запровадити оподаткування операцій постачання між країнами-членами за принципом країни походження.

Другий напрямок передбачає запровадження механізму сплати ПДВ до бюджету покупцями товарів і послуг. Для цього потрібно, не змінюючи механізму сплати ПДВ за операціями постачання товарів і послуг між країнами-членами (за принципом країни призначення), запровадити механізм оберненого утримання ПДВ (*reverse charge VAT*) за операціями всередині країн-членів ЄС [1, с. 36].

У рамках реалізації першого напряму Єврокомісія розглянула модель, згідно з якою операції постачання повинні обкладатися ПДВ за ставкою 15%, а податок – надходити до бюджету країни-постачальника. В цьому разі покупець, купуючи товар за ціною з ПДВ, отримує право на податковий кредит, суму якого країна-постачальник відшкодовує країні-покупцю. Взаєморозрахунки між країнами мають здійснюватися шляхом клірингу. При цьому, за даними Комісії, річний обсяг взаємних платежів міг би становити 30 млрд. євро [6, с. 444].

Згідно з другою моделлю країна, в яку постачається товар або послуга, утримує додатковий ПДВ із покупця (якщо стандартна ставка ПДВ у цій країні перевищує 15%) для забезпечення оподаткування за єдиною ставкою товарів, вироблених усередині країни і поставлених з інших країн ЄС.

Особливістю механізму оберненого утримання податку є те, що податкові обов'язки постачальника товарів і послуг переходять на покупця товарів (отримувача послуг) – платника ПДВ, який, купуючи товар (отримуючи послугу), розраховує й декларує податок за отриманий товар (послугу). Одночасно за покупцем (отримувачем) зберігається право на віднесення того самого податку в тому самому податковому періоді на податковий кредит. У результаті сума податку, що підлягає сплаті, і сума податку, який відноситься на податковий кредит, компенсуються, і фактично податок до бюджету не сплачується, а ПДВ залишається – лише у вигляді бухгалтерського запису.

Всі країни ЄС дуже сильно залежать від податку на додану вартість в якості одного з головних джерел державних доходів. Але у 2009-2010 рр. лише декілька країн ЄС-15 вдалися до зміцнення фіскальних позицій ПДВ. Греція та Іспанія у 2010 р. підвищили стандартну (відповідно, з 19 до 23% і з 16 до 18%) та більшу із знижених (з 9 до 11% і з 7 до 8%) ставки податку. При цьому Греція запровадила акциз на електроенергію та підвищила ставки акцизного оподаткування сигарет, алкогольних напоїв і пального, а Іспанія збільшила акцизи на енергетичні продукти, алкоголь і тютюнову продукцію. Ірландія у 2009 р. підвищила стандартну ставку ПДВ до 21,5%, але у 2010 р. знову повернулася до ставки 21%. Фінляндія збільшила стандартну ставку ПДВ з 22 до 23% і зменшила його знижену ставку із 17 до 13% (для продуктів харчування) [7, с. 83]. Фінляндія, Франція та Бельгія включили до сфери застосування знижених ставок ПДВ послуги ресторанного бізнесу (Бельгія також будівництво приватного й соціального житла), Німеччина – готельні послуги, Іспанія і Нідерланди – ремонт будівель. Великобританія на період з 1 грудня 2008 по 31 грудня 2009 р. зменшила стандартну ставку ПДВ з 17,5 до 15%, компенсуючи фіскальні втрати підвищенням ставок акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію. Фінляндія, Ірландія та Данія посилили фіскальну роль акцизного оподаткування, а Італія знизилася ставку акцизу на газ для промислового виробництва [7, с. 84].

Рисунок 1 показує, що, в середньому, надходження від ПДВ склали 21 відсоток від загального обсягу урядових доходів для країн ЄС-27 за період 2000-2011 років, або 7,5

відсотка від ВВП. Найнижчий відсоток у загальному обсязі доходів був зареєстрований в Італії, в той же час як найбільш сильно залежною від надходжень по ПДВ в загальній структурі урядових доходів виявилася Болгарія [8, с. 16].

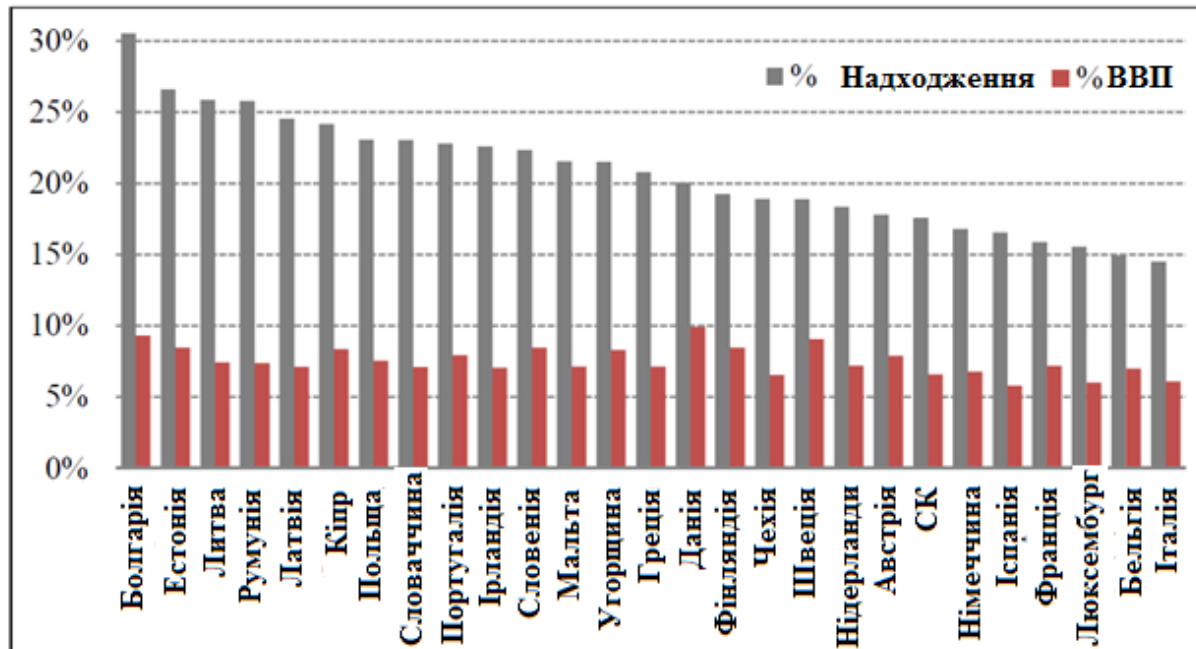


Рис. 1. Надходження по ПДВ в країнах ЄС, 2000-2011 рр.

Що стосується процентного співвідношення до ВВП, Данія (податкова політика якої допускає лише кілька випадків застосування нульової ставки і ніяких пільгових ставок) залучила найбільшу кількість податкових ресурсів, на рівні 10 відсотків від ВВП, у той же час на протилежному кінці спектра знаходиться Іспанія з 5,8 відсотками від ВВП. За розглянутий період 8 з 12 нових держав-членів поклалися найбільш сильно в структурі податкових надходжень на ПДВ для забезпечення стабільності державних фінансів, що відображає серед іншого факт загального стрижня в підходах до податкової реформи, яка ознаменувала економічні трансформації ще на початку 1990-х років.

Система ПДВ у країнах ЄС визначається цілим рядом параметрів, які визначають обсяг податку, рівень базових і знижених ставок, кількісні характеристики і типи звільнення від сплати податку, а також ряд адміністративних положень, що стосуються певних рамок, в яких економічні агенти повинні вести свою господарську діяльність (порогові значення для реєстрації платників податків, для декларацій і платежів, правил транскордонної торгівлі і т. д.). ЄС намагався протягом багатьох років, відповідно до цілей Єдиного Ринку, гармонізувати ці параметри за допомогою серії Директив. В даний час, Директива по ПДВ, прийнята 1 січня 2007 року – замінила Шосту директиву, містить всю нормативно-правову базу, що стосується загальної системи оподаткування ПДВ. Директива не передбачає одну уніфіковану процентну ставку на весь Союз, але встановлює межі для держав-членів. Наприклад, вона обмежує мінімальну стандартну ставку в 15 відсотків (це регулювання поширюється на всіх членів ЄС аж до 31 грудня 2015 року) і дозволяє застосування протягом цього часу двох знижених ставок не менше 5 відсотків на товари та послуги перераховані в Додатку III до Директиви ЄС з ПДВ (2006/112/ЄС). Деякі відступи і винятки для держав-членів прописані в положеннях, що власне і тягнуть за собою існування та можливість застосування винятків, нульових і пільгових ставок [8, с. 17].

Таблиця 1 показує ситуацію, що склалася на кінець 2011 року по відношенню до стандартних і знижених ставок, а також для ряду інших параметрів, таких як: важливість звільнення від податків деяких видів діяльності / товарів у загальній структурі бази ПДВ, частота зміни в структурі податкових ставок, і фактичні ставки, з якими стикаються домогосподарства.

Таблиця 1.
Структура ПДВ країн ЄС-26, 2011 р

Країна	Ставки ПДВ (%)			Кількість внесених змін до ПДВ, 2000-2011рр.	Середньозважена ставка ПДВ	Галузі, звільнені від сплати ПДВ (%)
	Стандартна ставка	Знижена ставка	Застосування нульової ставки			
Австрія	20.0	10.0	Ні	0	11.4	16.2
Бельгія	21.0	12.0	Так	0	10.3	14.4
Болгарія	20.0	9.0	Ні	2	14.2	12
Чехія	20.0	10.0	Ні	4	11.5	10.8
Данія	25.0		Так	0	15.4	21
Естонія	20.0	9.0	Ні	2	13.6	9.2
Фінляндія	23.0	13.0	Так	4	11.5	15.6
Франція	19.6	5.5	Ні	1	10.3	13.1
Німеччина	19.0	7.0	Ні	1	9.5	16.9
Греція	23.0	13.0	Ні	11	9.6	16.8
Угорщина	25.0	18.0	Ні	6	15,0	10.5
Ірландія	21.0	13.5	Так	10	9.2	14.8
Італія	21.0	10.0	Так	1	10.6	9.5
Латвія	22.0	12.0	Ні	5	12.3	16.1
Литва	21.0	9.0	Ні	4	15.1	10.3
Люксембург	15.0	12.0	Ні	0	7.8	53.6
Мальта	18.0	5.0	Так	2	9.2	13.2
Нідерланди	19.0	6.0	Ні	1	8.4	21.4
Польща	23.0	8.0	Ні	4	10.1	12
Португалія	24.0	13.0	Ні	7	10.1	16.9
Румунія	20.0	9.0	Ні	3	14.5	11.3
Словаччина	20.0	10.0	Ні	8	13.8	8.6
Словенія	18.0	8.5	Ні	2	11.7	10.6
Іспанія	25.0	8.0	Ні	2	7.9	12.6
Швеція	20.0	12.0	Так	0	12.2	20,0
Об'єднане Королівство	20.0	5.0	Так	3	8.9	22.3

У таблиці підтверджується досить різноманітна структура параметрів ПДВ серед держав-членів. Стандартна ставка в діапазоні від 15 до 25 відсотків; всі країни мають піль-

гові ставки по ПДВ, іноді в багаторазовому вигляді, за винятком Данії, яка абсолютно не знизилася ставки, а всього лише надала нульові ставки виробникам газет, експортерам, а також по декільком інших пунктам.

Таблиця 1 також відображає середньозважену ставку ПДВ з якою стикаються домогосподарства в кожній окремій країні ЄС (розраховується на основі структури споживання домашніх господарств). Як видно, з урахуванням складу споживчого кошика, та існування спрощеного оподаткування, зниженої або нульової ставки, фактична ставка ПДВ, з якою стикаються домогосподарства, як правило, нижче, ніж стандартна ставка, іноді в значній мірі, так (у більшості випадків, фактична ставка, з якою стикаються домогосподарства становить менше половини від номінальної стандартної).

В останній колонці таблиці 1 відображається відсоток сукупного валового випуску продукції, виробленої галузями, звільненими від сплати ПДВ, як частка від загального обсягу виробництва. Це відношення також відображає значні відмінності між країнами-членами ЄС – починаючи від мінімуму 9,5 відсотків у випадку Словаччини, до максимуму 54 відсотків у випадку Люксембургу (останній показник є результатом звільнення від податків у фінансовому секторі, який має особливе значення в Люксембурзі в порівнянні з іншою частиною ЄС). Цей параметр дуже важливий по відношенню до прибуткового потенціалу ПДВ, і в той же час він є показником неефективності. Звільнені від сплати ПДВ економічні агенти не можуть зажадати відшкодування ПДВ; це збільшує доходи казни, але може привести до податкових індукованих перекручень у структурі відносних цін (тобто «чистий» ПДВ – без будь-яких податкових звільнень та пільгових ставок – буде змушувати суб'єктів господарської діяльності діяти в обхід) [8, с. 19].

З 2009 року, стандартні ставки по ПДВ мали висхідну тенденцію у більшості держав-членів ЄС. Показник середнього рівня ПДВ в ЄС збільшився на два процентних пункти – з 19,5% в 2008 році до 21,5% в 2014 році (Рис. 2). За цей період, в 20 державах-членах ЄС зареєстровано висхідний тренд стандартних ставок по ПДВ. У 2014 році, стандартна ставка ПДВ збільшилась у Франції, Італії та на Кіпрі [9, с. 25].

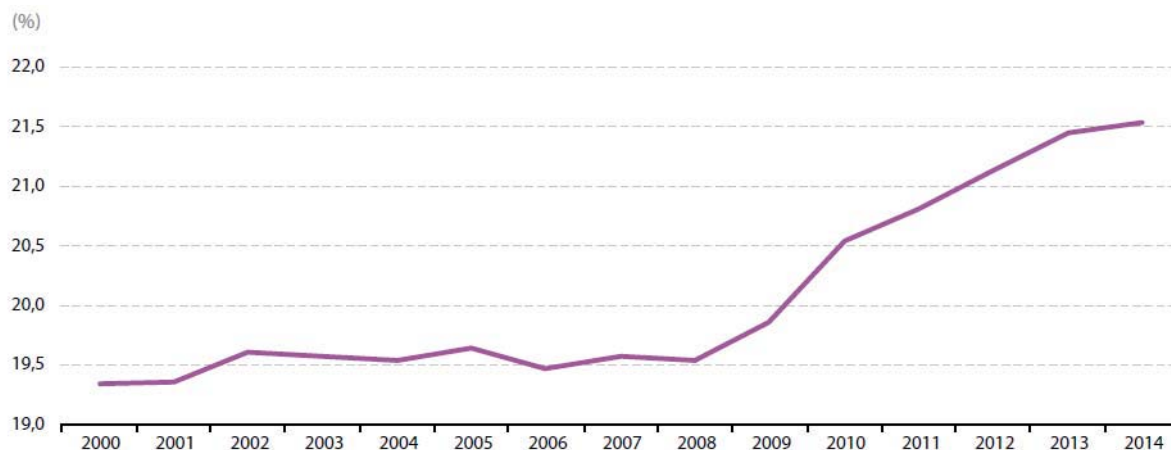


Рис. 2. Динаміка середньозваженої стандартної ставки ПДВ, ЄС-28, 2000-2014 рр.

Найвища стандартна ставка по ПДВ існує в Угорщині (27%), потім в Хорватії, Данії та Швеції (всі 25%). Найнижчі показники в Люксембурзі (15%) і на Мальті (18%).

Деякі держави-члени (наприклад, Бельгія, Іспанія, Латвія, Люксембург, Португалія та Польща) нещодавно розширили свої бази з ПДВ, розширюючи застосування стандартної ставки ПДВ. Наприклад, в Іспанії стандартна ставка в 21% тепер поширюється і на сек-

тори або категорії послуг, які раніше були предметом зниженої ставки ПДВ (наприклад, вистави, кінотеатри та театри). На відміну від цього, Швеція зменшила ставки по ПДВ для ресторанів і кейтерингових послуг в 2012 році, з метою створення нових робочих місць [10, с. 21].

Досліджуючи проблеми оподаткування податком на додану вартість в країнах ЄС, ми досить часто стикаємося з таким поняттям, як – «розрив» ПДВ, що визначається як різниця між теоретичними зобов'язаннями з ПДВ та фактичними надходженнями ПДВ в урядовий бюджет, в будь-якій країні і в будь-який рік (в абсолютному або процентному вираженні). Останні звіти Європейської Комісії показують, що загальний «розрив» ПДВ по країнах ЄС-26 (ЄС-28 за винятком Кіпру та Хорватії) склав приблизно 193 мільярди євро в 2011 році, або близько 1,5% від ВВП, і помітно збільшився порівняно з 1,1% від ВВП, відзначеного в 2006 році. По відношенню до ВВП, країнами з найбільшими «розривами» є Румунія, Латвія, Греція і Литва. Дослідження показують, що зазначені тенденції до зростання «розриву» ПДВ у багатьох державах-членах Союзу виникали починаючи з 2008 року в результаті економічної кризи. Це було особливо помітно в Іспанії, Греції, Латвії, Ірландії, Португалії та Словаччині. В середньому по ЄС, «розрив» ПДВ збільшився на 5 процентних пунктів з початку економічної кризи в 2008 році.

Аналіз «розривів» ПДВ протягом періоду 2000-2011 років показує, що (I) до 2008 року помірне зниження тенденції в багатьох випадках досить очевидно проявлялося в період після вступу нових країн до ЄС; (II) продовжують існувати великі відмінності в продуктивності та економічній ефективності в країнах-членах ЄС, і найбільш «гірші гравці» не змогли істотно поліпшити своє становище з плином часу; (III) пост-кризові важкі економічні часи, з якими стикаються деякі держави-члени, деформували їхні системи ПДВ і показали їх неспроможність, особливо в найбільш постраждалих країнах, що в свою чергу призвело до збільшення «розривів» ПДВ навіть якщо ставки були підвищені в кілька разів [8, с. 14].

Економетричні оцінки визначальних факторів «розривів» ПДВ показують, що гнучкість ПДВ в ключі його відповідності теоретично задекларованому урядами країн ЄС рівню починає знижуватися, коли податкові ставки збільшуються, по крайній мірі, в країнах зі слабким податковим адмініструванням. Крім того, виконання ПДВ дуже сильно корелює з глобальною економічною рецесією. Також ці результати зістикуються з теорією ухилення від сплати податків, і відповідають деяким попереднім оцінкам.

Разом з тим, оцінки «розривів» ПДВ та економетричного аналізу дають деякі вказівки на важливість позиції податкових органів та дотримання податкового законодавства в процесі визначення того, як повинен бути реформований ПДВ, щоб дати адекватну відповідь фіскальному тиску Європи.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок у цьому напрямі. Більшість країн ЄС, які застосовують ПДВ, запровадили комплекс заходів щодо мінімізації його негативного впливу на добробут населення. Зокрема, в ЄС використовується три режими оподаткування залежно від соціальної значимості товарів: товари широкого вжитку – стандартна ставка не менше 15%; товари розкоші – підвищена ставка; соціально важливі товари і послуги (харчова продукція, фармацевтична тощо) – знижена ставка не менше 5%. Такий підхід є соціально справедливим і може бути взятий за основу в Україні [11, с. 3].

Рецесія і посткризові фіскальні проблеми помітно «знецінили» доказову базу антагоністів активного розвитку оподаткування споживання. У країнах ЄС ПДВ і специфічні акцизи тільки підтвердили своє «реноме» як надійного засобу наповнення бюджету неза-

лежно від фази економічного циклу та ступеня тінізації господарювання. На всій території інтеграції помітною стала закономірність: чим фіскально ефективнішими є у країні непрямі податки (насамперед, ПДВ), тим менше її турбує проблема дефіциту бюджету.

Водночас існує низка чинників, що стоять на заваді впровадженню ефективних моделей реформування ПДВ, зокрема:

1. Реалізація таких моделей потребує гармонізації ставок ПДВ, величина яких (за відсутності гармонізації) впливатиме на вибір країни-постачальника, що може спричинити посилення податкової конкуренції між країнами-членами;

2. Реалізація таких моделей потребує створення клірингової системи [12, с. 43];

3. Моделі не розв'язують проблему джерела відшкодування податкового кредиту покупцю в разі несплати постачальником податку до бюджету своєї країни.

Головною ідеєю основного напрямку реформування ПДВ є запровадження оберненого утримання ПДВ або запровадження оберненого, «реверсного» ПДВ.

Інакше кажучи, ПДВ починає утримуватися в кінці ланцюжка поставок, коли товар (послуга) реалізується кінцевому споживачу. Утримання ПДВ на інших (більш ранніх) стадіях відбувається тоді, коли один із суб'єктів господарювання, між якими здійснюється операція, не є платником ПДВ чи об'єктом операції є звільнені від ПДВ товари (послуги).

Поряд зі шляхами реформування ПДВ, спрямованими на забезпечення утримання податку з операцій постачання товарів і послуг усередині окремих країн-членів ЄС та між ними за єдиним принципом, у Європі обговорюється низка інших питань його справляння. Зокрема, у процесі обговорення стратегії боротьби з шахрайством у сфері ПДВ розглядається питання ефективності існуючого способу справляння податку, що ґрунтується на самостійному визначенні його суми платником, додаванні ПДВ до ціни товару (послуги) та перерахуванні всієї суми платежу за поставлені товари (послуги), разом із ПДВ, продавцю, який сплачує в бюджет різницю між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту.

У рамках дослідження даної проблематики слід виділити деякі напрями подальшого удосконалення наших результатів та висновків. Головним з них є, на наш погляд, саме напрям порівняльного аналізу та надання експертного висновку щодо питання доцільності запровадження податку з обороту взамін податку на додану вартість або (чи) оподаткування обороту на попередніх стадіях, враховуючи першу та другу моделі реформування ПДВ, що наведені в даному дослідженні.

Список використаної літератури

1. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books – 2011 edition – Taxation and Customs Union – Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2011. – P. 1-422.
2. Соколовська А. М. Дискусійні питання реформування ПДВ / А. М. Соколовська, В. О. Твардієвич // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 35-51.
3. Юрченко В. В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України / В. В. Юрченко // Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів ДПС України. – К.: – 2014. – С. 1-15.
4. Мокану Корнелія. Законодавство ЄС про податок на додану вартість / Корнелія Мокану // Юридичний журнал. – 2002. – № 3.
5. Сисоєва Л. Ю. Наближення української системи оподаткування ПДВ до європейських стандартів / Л. Ю. Сисоєва // збірник «Формування ринкових відносин в Україні». – 2007. – С. 1-15.

6. Майбуров И. А. Налоговые реформы. Теория и практика: моногр. для магистрантов / под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 444.
7. Мельник В. Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15 / В. Мельник, Т. Кошук // Економіка зарубіжних країн. – 2012. – С. 73-85.
8. Barbone Luca. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States / Luca Barbone, Misha V. Belkindas, Leon Bettendorf, Richard Bird // CASE – Center for Social and Economic Research, Warsaw, 2013. – P. 1-166.
9. Taxation trends in the European Union / [Data for the EU Member States, Iceland and Norway] // Eurostat Statistical books – 2014 edition – Taxation and Customs Union – Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2014. – P. 1-308.
10. Tax reforms in EU Member States / Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability – 2013 report - Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2013. – P. 1-118.
11. Сербіна А. В. Проблеми непрямого оподаткування та шляхи їх вирішення / А. В. Сербіна // Харківський національний економічний університет. – 2013. – С. 3.
12. О перспективах реформирования НДС в Евросоюзе // Налоги и налогообложение. – 2011. – С. 41-43.
13. Мельник М. М. Механізми регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки / М. М. Мельник // Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
14. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? / Олександра Бетлій, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій – Німецька консультативна група. – К/Б. – 2013. – С. 1-9.

THE PROBLEMS OF VALUE ADDED TAX TAXATION IN EUROPEAN UNION

Andriiash M. M.

Ph. D. Student of the Department of World Economy and International Economic Relations of the Institute of International Relations of Taras Shevchenko National University of Kyiv.

Scientific Supervisor: Ph. D., Doctor of Economics, Ap. Valeriy I. Mazurenko.

Abstract. *The article deals with the fundamental problems of development and reform of the value added tax in the EU Member States, the principles and procedures for calculation of value added tax, as well as the harmonization of VAT in accordance with EU requirements. Disclosed the economic substance of value added tax, its fiscal nature and disadvantages. Outlined the main aspects of its perfection in accordance with the requirements of the European Union, have been discussing the structure of VAT systems in the EU and a wide range of trends in the economy of the EU for the period 2000-2014 years, analyzed the dynamics of VAT revenue, as well as changes in VAT rates and tax exemption, which have been transformed in response to economic challenges or political instability. The article pays special attention on the events that followed after beginning of the economic crisis in 2008. Reviewed and analyzed the controversial questions of the VAT reforming in the EU countries, primarily particular collection, feasibility and possible consequences of the introduction of «reverse» VAT for the certain kind of economic activities or operations. Subject of a separate discussion are ways to protect bona fide purchasers of possible involvement in the fraudulent schemes of VAT, and the identification and disclosure of the concept of VAT Gap.*

Key words: *taxes, value added tax, tax harmonization, tax exemption, tax break, tax evasion, «reversible» VAT, VAT Gap.*

Referances

1. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books – 2011 edition – Taxation and Customs Union – Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2011. – P. 1-422.
2. Sokolovska A. M. Diskusiyini pitannya reformuvannya PDV / A. M. Sokolovska, V. O. Tvardievich // Finansy Ukrainy. – 2011. – № 8. – S. 35-51.
3. Yurchenko V. V. Suchasni tendentsiyi rozvitku ta harmonizatsiyi podatkovih system krayin Yevropeyskogo Soyuzu. Vectory dlya Ukrainy / V. V. Yurchenko // Tsenter perepidgotovki ta pidvischennya kvalifikatsiyi kerivnih kadrov organiv DPS Ukrainy. – K. : – 2014. – S. 1-15.
4. Mocanu Korneliya. Zakonodavstvo ES pro podatok na dodany vartist / Korneliya Mocanu // Yurydychnyy zhurnal. – 2002. – № 3.
5. Sisoeva L. Y. Nablizhennya ukrayinskoyi sistemy opodatkuvannya PDV do evropeyskikh standartiv / L. Y. Sisoeva // zbirnyk «Formuvannya rinkovih vidnosin v Ukraini». – 2007. – S. 1-15.
6. Mayburov I. A. Nalohoviye reformy. Teoriya i practica: monogr. dlya mahystrantov / pod. red. I. A. Mayburova, Y. B. Ivanova. – M.: UNITY-DANA, 2010. – S. 444.
7. Melnyk V. Suchasna podatkova politika v krayinah ES-15 / V. Melnyk, T. Koschuk // Ekonomika zarubizhnykh krayin. – 2012. – S. 73–85.
8. Barbone Luca. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States / Luca Barbone, Misha V. Belkindas, Leon Bettendorf, Richard Bird // CASE – Center for Social and Economic Research, Warsaw, 2013. – P. 1-166.
9. Taxation trends in the European Union / [Data for the EU Member States, Iceland and Norway] // Eurostat Statistical books – 2014 edition – Taxation and Customs Union – Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2014. – P. 1-308.
10. Tax reforms in EU Member States / Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability – 2013 report - Luxembourg: Publications Office of the European Union – 2013. – P. 1-118.
11. Serbina A. V. Problemy nepryamogo opodatkuvannya ta shlyahy yih virishennya / A. V. Serbina // Harkivsky natsionalny ekonomichny universitet. – 2013. – S. 3.
12. O perspektivah reformirovaniya NDS v Evrosoyuzе // Nalogi i nalohooblazhenye. – 2011. – S. 41-43.
13. Melnyk M. M. Mehanizmi regulyuvannya nepryamih podatkov v Ukraini: perevagi ta nedoliki / M. M. Melnyk // Natsionalna biblioteka Ukrainy imeni V. I. Vernadskogo [Electronnyi resurs]. – Regim dostupu: <http://www.nbu.gov.ua>.
14. Betliy O. PDV v Ukraini: chi spratsyue inshyj nepryamiy podatok lipshe? / Oleksandra Betliy, Rikardo Dzhuchchi, Robert Kirhner // Institut ekonomichnykh doslidzhen ta politichnykh konsultatsiy – Nimetska konsultativna grupa. – K/B. – 2013. – S. 1-9.

ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ СТРАН ЕС

Андрияш Н. М.

Соискатель кафедры мирового хозяйства и международных экономических отношений Института международных отношений Киевского национального университета имени Тараса Шевченко.
Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент В. И. Мазуренко.

Аннотация. В статье рассматриваются основополагающие проблемы развития и реформирования налогообложения налогом на добавленную стоимость в странах-членах ЕС, принципы и порядок начисления налога на добавленную стоимость, а также вопросы гармонизации НДС согласно требованиям ЕС. Раскрыта экономическая сущность налога на добавленную стоимость, его фискальная сущность и недостатки. Очерчены основные аспекты его совершенствования в соответствии с требованиями Евросоюза, обсуждается структура систем НДС в ЕС и широкий спектр тенденций в экономике ЕС за период 2000–2014 годов, проанализирована динамика поступлений НДС, а также изменения в ставках НДС и налоговых льготах, которые трансформировались в ответ на экономические потрясения или политическую нестабильность. В статье особое внимание приковано к событиям, которые следовали после начала экономического кризиса в

2008 году. Рассмотрены и проанализированы дискуссионные вопросы реформирования НДС в странах Евросоюза, прежде всего особенности взимания, целесообразность и возможные последствия введения «реверсного» НДС для отдельных видов экономической деятельности или операций. Предметом отдельного обсуждения являются способы защиты добросовестных покупателей от возможного участия в мошеннических схемах с НДС, а также определение и раскрытие сущности понятия «разрыв» НДС.

Ключевые слова: *налоги, налог на добавленную стоимость, гармонизация налогов, налоговая льгота, уклонение от уплаты налогов, «реверсный» НДС, «разрыв» НДС.*