УДК 336.227.8

Оксана Миколаївна Гаркушенко,
канд. екон. наук, с.н.с.,
Наталя Володимирівна Філіппова
Інститут економіки промисловості
НАН України, Київ

ШЛЯХИ ГАРМОНІЗАЦІЇ СТАВОК ПДВ З ЄВРОПЕЙСЬКИМИ: ПРОБЛЕМИ ТА ВИКЛИКИ

Одним із важливих пунктів Угоди про асоціацію з ЄС, яку підписала Україна, є виконання вимог щодо гармонізації податку на додану вартість (ПДВ) відповідно до європейської практики [24, ст. 351 гл. 4, розд. V, Додаток XXVIII]. І це не випадково, оскільки ПДВ став одним із податків, що сприяли поступовому усуненню кордонів між країнами-членами цього об'єднання, спрощенню митних процедур та загальному пожвавленню торговельних відносин. Наразі наявність цього податку в податковій системі країни є обов'язковою умовою для країн, що є членами ЄС або намагаються увійти до об'єднання [5; 6].

Проте попри більш ніж 30-річний досвід застосування ПДВ у ЄС, питання його гармонізації в межах зазначеного міжнародного об'єднання ще остаточно не вирішені. Про це свідчить, наприклад, дослідження Е. Бікаса та Е. Андрускайте [2], в якому стверджується, що процес гармонізації в ЄС не завершений.

Саме тому дослідження напрямів гармонізації ПДВ, особливо для таких країн, як Україна, що бажає увійти до ЄС, залишається актуальним завданням та потребує більш детального розкриття.

Питання про те, як співвідносяться між собою терміни «кооперація», «конвергенція», «уніфікація» та «гармонізація», вже досліджувалося в роботі Н.В. Філіппової [25]. До цього слід додати, що в європейській практиці існує ще один термін – «вирівнювання» (*alignment*), який в українській науковій літературі перекладається як «уніфікація» та «гармонізація». Однак у ЄС цей термін більшою мірою стосується правового поля [18, с. 275-276]. На думку авторів, найбільш коректно його перекладати або як «вирівнювання», або як «уніфікація» в тому розумінні, як це було запропоновано О.Е. Дубовик (тобто приведення елементів одних і тих самих податків, що застосовуються в різних країнах, до одноманітності [20]). У такому разі категорія «уніфікація» виступає найбільш жорсткою формою гармонізації.

З огляду на вже виконані дослідження, в цій роботі аналізуватимуться питання гармонізації ставок ПДВ та податкової бази в Україні відповідно до європейських.

Питання гармонізації ставок ПДВ та податкових баз досліджувалося як зарубіжними, так і українськими фахівцями.

Так, необхідність гармонізації податків, зокрема ПДВ, досліджено в роботах Х.В. Сінна [17] та А. Бенассі-Куере, А. Тренно та Г. Вольфа [1]. Ці автори наполягають на тому, що гармонізація податків має спростити міжнародні торговельні відносини, знизити кількість шахрайських схем із податками, що зменшують надходження податків до бюджетів, та запобігатиме проявам податкової конкуренції між країн.

Зв'язок між гармонізацією ПДВ та надходженнями від цього податку у країнах-членах ЄС досліджували Е. Бікас та Е. Андрускайте [2]. Зокрема, ними було встановлено, що ставка ПДВ може впливати на обсяги імпорту товарів до країни,

© О.М. Гаркушенко, Н.В. Філіппова, 2016

ISSN 1562-109X
2016, № 3 (75)

що опосередковано знижуватиме обсяги національного виробництва (тобто вести до імпортозаміщення національного виробництва). Цей висновок має становити інтерес для урядів країн, що зіткнулися зі скороченням як експорту, так і власного виробництва. Наприклад, Україна, яка внаслідок складної економічної та політичної ситуації втратила основний ринок збуту своєї промислової продукції та має проблеми зі скороченням обсягів виробництва товарів промисловими підприємствами через те, що значна їх кількість опинилася в зоні проведення АТО.

Серед українських учених питання гармонізації податків розглянуто в роботах О.Е. Дубовик [20] та А.В. Кулай [21], але в загальних рисах, а гармонізації саме ПДВ автори торкалися частково, без значної деталізації цього питання.

У цілому аналіз публікацій щодо гармонізації ПДВ свідчить про те, що наразі в ЄС існує розбіжність між законодавчими вимогами стосовно гармонізації ПДВ і тим, як вони виконуються на практиці. Тому це питання потребує детального розкриття з метою розробки рекомендацій щодо гармонізації ПДВ у країнах, які намагаються увійти до зазначеного об'єднання. Також недостатньо дослідженими як зарубіжними фахівцями, так і українськими залишаються питання гармонізації знижених ставок ПДВ.

Метою статті є аналіз європейської практики гармонізації ПДВ та законодавства з цього питання в частині використання стандартних і знижених ставок та розробка на його основі рекомендацій щодо гармонізації ПДВ в Україні. Проте для надання більш обґрунтованих пропозицій щодо наближення системи ПДВ в Україні до європейської також доцільно визначити, наскільки ефективна ставка ПДВ є зіставною з європейською.

У ЄС існує пакет нормативно-законодавчих документів щодо ПДВ, у яких, зокрема, встановлено і ставки даного податку. Саме на ці документи мають орієнтуватися країни-члени, коли здійснюють власну політику у податковій сфері, а також уряди країн, що намагаються увійти до цього об'єднання.

Так, ст. 97 п. 1 Директиви 2006/112/ЄС визначено, що стандартна ставка ПДВ у країнах-членах ЄС має бути не нижче 15%. На практиці середньоарифметична ставка ПДВ у 28 країнах-членах ЄС становить 21,34% (мінімальна стандартна ставка ПДВ (15%) у Люксембурзі, максимальна (27%) – в Угорщині)[1].

Тобто наразі в Україні значення стандартної ставки ПДВ відповідає як вимогам, викладеним у Директиві 2006/112/ЄС, так і середньому рівню цієї ставки, що склався у 28 країнах-членах ЄС.

Слід зазначити, що положення Директиви 2006/112/ЄС не є незмінними. Так, наприклад, до прийняття цієї Директиви Європейська комісія висловлювала побажання встановити стандартну ставку ПДВ у країнах-членах у межах від 4 до 9% [11, с. 141], а відповідно до ст. 97 гл. 2 зазначеної Директиви мінімальний 15-відсотковий рівень стандартної ставки ПДВ у ЄС встановлено лише на період до 31 грудня 2010 р., а далі рішення щодо значення стандартної ставки ПДВ мають затверджуватися додатковими Директивами [5]. І хоча подальшими Директивами ЄС дію ст. 97 п. 1 було подовжено, з урахуванням тенденцій, які раніше існували в ЄС, не можна виключати можливість того, що Європейська комісія знову не запропонує знизити стандартну ставку ПДВ, наприклад, до тих самих 15%.

Тому попри те, що наразі в Угоді про Асоціацію з ЄС не вимагається зниження в Україні стандартної ставки ПДВ до 15%, таку можливість також необхідно проаналізувати. У даному випадку Україна може зіткнутися із втратою майже третини доходів бюджету від цього податку

[1] Розраховано за джерелами [9; 10].

[25], що, як наслідок, може негативно позначитися на можливостях фінансування в країні соціальних, культурних, наукових, екологічних та інших програм і заходів.

З урахуванням вищезазначеного, а також рівня економічного розвитку України зниження стандартної ставки ПДВ може бути недоцільним. Проте у випадку настання такої наразі гіпотетичної ситуації в уряду України може виникнути необхідність проведення переговорів з Європейською комісією з метою запобігання цьому зниженню.

Дана ситуація в європейській практиці не буде чимось винятковим, оскільки, наприклад, закріплення в Директиві 2006/112/ЄС чинних значень ставок ПДВ відбулося саме внаслідок проведення серії переговорів між урядами країн-членів та Європейською комісією [10, с. 23-24].

Оскільки чинне значення стандартної ставки ПДВ гармонізоване з європейським як у частині існуючої практики, так і в частині законодавчих вимог, доцільно розглянути ситуацію зі зниженими ставками цього податку в ЄС та Україні.

У ст. 2 Першої директиви щодо ПДВ [6] зазначено, що ПДВ у Європі мав стати загальним податком на споживання з однаковою для всіх оподатковуваних транзакцій ставкою. У даному випадку планувалося досягти двох цілей: забезпечити значні суми надходжень до бюджетів країн-членів за рахунок цього податку та мінімізувати кількість шахрайських схем із цим податком, у першу чергу у торговельних відносинах у межах ЄС (intra-Community trade). Проте країни-члени європейського економічного співтовариства та його наступника – ЄС намагалися здійснювати політику захисту найбідніших верств населення та деяких національних виробництв за рахунок застосування знижених ставок ПДВ або взагалі звільнення окремих транзакцій від сплати цього податку. Відповідно уряди країн-членів проводили переговори з Європейською комісією з метою відстоювання своїх позицій щодо застосування знижених ставок ПДВ.

Результатом цих переговорів стало затвердження положення щодо застосування в країнах-членах ЄС знижених ставок ПДВ у так званий «перехідний» період, протягом якого країни-члени мають гармонізувати своє податкове законодавство із загальноєвропейським [7, розділ XVI, ст. 28].

Однак подальше розширення ЄС призвело до ускладнення процесу гармонізації знижених ставок ПДВ та подовження «перехідного» періоду на невизначений термін.

Наразі відповідно до законодавства ЄС у країнах-членах може використовуватися не більше двох знижених ставок ПДВ, розмір яких не має бути нижчим за 5% [5, ст. 98, п. 1, ст. 99, п. 1]. Також у Директиві 2006/112/ЄС чітко визначено перелік товарів, щодо яких можуть застосовуватися такі знижені ставки. Переважно це продукти харчування для людей і тварин, постачання води, медичне обладнання та медикаменти для осіб з обмеженими можливостями, товари та послуги для бібліотек, театрів, музеїв тощо, послуги, спрямовані на поліпшення суспільного добробуту в країнах-членах у частині підтримки культури, мистецтва, спорту та турботи про соціально незахищені верстви населення [5, Додаток III].

Проте в реальності в ЄС ці вимоги майже в жодній країні не виконуються. Єдиним виключенням із даного правила була і залишається Данія, де фактично до 2011 р. використовувалася лише одна знижена ставка – на газети, що випускаються щодня, хоча навіть у цьому випадку знижена ставка використовувалася до товару, який не був зазначений у Додатку III Директиви 2006/112/ЄС. Щодо решти

країн, то, наприклад, станом на 2000 р.[1] у 15 країнах-членах ЄС зазвичай використовувалося 3-5 знижених ставок ПДВ, значення яких було нижче 5%. Крім того, перелік транзакцій, які оподатковувалися такими зниженими ставками, також був ширшим за встановлений законодавством ЄС [15, с. 6].

Як наслідок, у цей період у 15 країнах-членах ЄС лише 69% транзакцій, що підлягали оподаткуванню ПДВ, оподатковувалися за стандартною ставкою. І в той час як середньоарифметичне значення стандартної ставки ПДВ у цих країнах становило 19,4%, середньоарифметична ефективна ставка ПДВ (тобто з урахуванням усіх знижених ставок, пільг та звільнень від ПДВ) становила лише 15,9% [15, с. 18].

Після 2011 р. ситуація зі зниженими ставками у «старих»[2] країнах-членах ЄС дещо поліпшилася. Так, Данія більше не використовує знижені ставки, більше двох знижених ставок ПДВ використовується в Ірландії (4), Люксембурзі (4), Бельгії (3) та Португалії (3). Переважна більшість використовуваних знижених ставок наразі також дорівнює або перевищує позначку 5%. Виключення становлять Франція (2,1%), Ірландія (4,8%), Італія (4%), Люксембург (3%) та Іспанія (4%) [9, с. 11]. І хоча до 2011 р. усі нові члени ЄС намагалися чітко виконувати вимоги ЄС щодо кількості та розміру знижених ставок ПДВ [13], тим не менш подальше розширення цього об'єднання потребує постійної уваги Європейської комісії до цього питання, а також гармонізації податкових баз, щодо яких можуть застосовуватися знижені ставки.

Окремо слід підкреслити, що ставка 0% на експорт не вважається зниженою, оскільки таке оподаткування експорту є властивістю ПДВ, побудованого на принципі «країни походження». За цим принципом оподаткування ПДВ транзакцій здійснюється в тому випадку, якщо додана вартість товарів (послуг, нематеріальних активів), які передавались у її рамках, була повністю або частково спожита в межах відповідної юрисдикції [3, с. 22-23]. Відповідно експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ, а імпорт – за тією самою ставкою, що і товари (послуги), вироблені для внутрішнього ринку. Зазначене санкціоновано правилами Світової організації торгівлі [16, с. 12], а сам принцип «країни призначення» використовується всіма країнами, у податкових системах яких є ПДВ. Єдиним виключенням із цього правила останніми роками стало оподаткування послуг у країнах ЄС, яке здійснюється за принципом «країни походження» [12, с. 463].

Щодо України, то крім стандартної ставки ПДВ 20% існують і знижені ставки (0 та 7% [23, ст. 193.1]), а також звільнення від обкладання ПДВ.

Кількість знижених ставок в Україні відповідає вимогам ЄС. Перелік товарів, які оподатковуються за ставкою 7% [23, п. 193.1] також корелюється з європейськими вимогами. Проте ставка 0% є нижчою за рівень, якого вимагає законодавство ЄС. Аналіз пп. 195.1.2-195.1.3 Податкового кодексу України свідчить, що перелік транзакцій, щодо яких може застосовуватися ця знижена ставка, є ширшим, ніж встановлено законодавством ЄС. Наприклад, в Україні ставкою 0% оподатковується постачання товарів для заправки або забезпечення морських суден, що використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської дія-

[1] У дослідженні [15] масив статистичної інформації, на якому ґрунтуються розрахунки, був представлений у повному обсязі лише станом до 2000 р. включно, а після 2004 р. досліджень за цією темою в ЄС не здійснювалося.

[2] Тобто тих, які увійшли до складу ЄС до 2004 р.

льності, яка здійснюється за межами територіальних вод України, для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн; для заправки або забезпечення повітряних суден, що виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі [23, п. 195.1.2].

Відповідно до законодавства ЄС країни можуть використовувати знижену ставку ПДВ до транзакцій, не зазначених у Додатку III Директиви 2006/112/ЄС, проте в цьому випадку вони повинні довести Європейської комісії, що на ці товари та послуги мають застосовуватися саме такі знижені ставки через чітко визначені соціальні причини та для вигоди кінцевих споживачів [5, ст. 110].

Виходячи з аналізу вітчизняного законодавства, наразі в Україні та ЄС існують розбіжності в законодавстві щодо використання в Україні ставки 0% ПДВ та кола транзакцій, які оподатковуються за цією ставкою.

Для виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС щодо гармонізації ПДВ цю ситуацію потрібно змінити. Але якщо Україна бажатиме залишити незмінною базу оподаткування, щодо якої використовується ставка 0%, то це потребуватиме ретельного обґрунтування та проведення переговорів із Європейською комісією.

Для подальшого порівняння європейської та української практик використання ПДВ доцільно виконати розрахунки ефективної ставки ПДВ в Україні. Таке порівняння є важливим, оскільки, наприклад, як свідчить аналіз здійсненого на замовлення Європейської комісії дослідження [13], в ЄС порівняння ефективної ставки ПДВ у різних країнах може вказати на напрями подальшої гармонізації ПДВ у цьому міжнародному об'єднанні.

У загальному вигляді ефективна ставка ПДВ розраховується таким чином [14, с. 19]:

$$\tilde{\tau} = \frac{V}{C} 100\%,$$

де $\tilde{\tau}$ – ефективна ставка ПДВ,%;

V – надходження ПДВ (за виключенням відшкодованих сум), млн грн;

C – обсяг споживання домашніх господарств, некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, сектору загального державного управління, млн грн.

В Україні дані про обсяги кінцевого споживання за 2010-2013 рр. були перераховані Державною статистичною службою України з урахуванням тимчасової окупації АР Крим та м. Севастополя, а у 2014 р. – проведення АТО на Донбасі. Проте аналогічних перерахунків для надходжень ПДВ не було здійснено. З огляду на це, дані про надходження ПДВ за 2010-2014 рр. було скориговано на коефіцієнт, що відображає різницю у значеннях обсягів споживання до та після виконання перерахунків Державною службою статистики (табл. 1).

Відповідно на коефіцієнт коригування з табл. 1 зменшено показники надходжень ПДВ у 2010-2013 рр. (табл. 2). Дані про обсяги надходжень ПДВ у 2014-2015 рр. не потребують коригування.

Дані табл. 2 свідчать, що в Україні у період з 2010 по 2015 р. ефективна ставка ПДВ була на 5-6% нижче за середнє значення ефективної ставки ПДВ, що спостерігалося у 15 країнах-членах ЄС у 2000 р. Проте оскільки порівняння між країнами ЄС та Україною здійснюється за різні проміжки часу, то перш ніж робити остаточні висновки щодо необхідності внесення змін до вітчизняного законодавства стосовно розміру знижених ставок ПДВ та зміни переліку транзакцій, на які

розповсюджується їх дія, доцільно виконати оцінку того, наскільки база оподаткування ПДВ за пільговими ставками у країні ширша за аналогічну базу у країнах-членах ЄС в одному часовому проміжку. Частково це можна зробити за допомогою показника С-ефективності (*C-efficiency*).

Таблиця 1

Розрахунок коригуючого коефіцієнта для періоду 2010-2013 рр. [1]

Рік	Обсяг споживання (факт), млн грн	Обсяг споживання (скоригований), млн грн	Коефіцієнт коригування, %
2010	946270	897583	94,85
2011	1154205	1094231	94,80
2012	1287542	1221163	94,84
2013	1397512	1329632	95,14

[1] Розраховано на основі даних Державної служби статистики України (http://ukrstat.gov.ua).

Таблиця 2

Розрахунок ефективної ставки ПДВ в Україні (2010-2015 рр.) [1]

Рік	Обсяг споживання (скоригований), млн грн	Надходження ПДВ (скориговані), млн грн	Ефективна ставка ПДВ,%
2010	897583	97465	10,86
2011	1094231	126569	11,57
2012	1221163	136719	11,20
2013	1329632	133094	10,01
2014	1429959	139025	9,72
2015	1715636	180006	10,49

[1] Розраховано на основі даних Державної служби статистики України (http://ukrstat.gov.ua) та Державної казначейської служби України (http://www.treasury.gov.ua).

С-ефективність – це показник, що розраховується як відношення доходів від стягування ПДВ до добутку стандартної ставки ПДВ та вартості спожитих товарів, послуг і нематеріальних активів [14, с. 6]. Уперше його було запропоновано в 2001 р. у роботі [8] для визначення того, наскільки фактичний ПДВ у країнах за своєю будовою відрізняється від уніфікованого податку на споживання. Тобто С-ефективність дорівнює 100% за наявності єдиної (стандартної) ставки ПДВ і широкої бази оподаткування. Чим більше кількість зменшених ставок ПДВ і ширше коло транзакцій, на які розповсюджуються такі ставки, тим меншим є значення показника С-ефективності. Наприклад, у країнах із низьким рівнем доходів на душу населення, де уряди широко використовують знижені ставки ПДВ, значення С-ефективності становить лише 38% [4, с. 23-28]. У свою чергу, у країнах, що входять до складу Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) та ЄС, показник С-ефективності коливається від 43% (Італія) до 87% (Люксембург). У середньому по країнах-членах ЄС він становить 57,4% [14, с. 21].

Проте в подальших дослідженнях було встановлено, що за допомогою показника С-ефективності можливо не лише визначити наявність та масштаб використання у країні пільг щодо ПДВ, звільнень від цього податку та знижених ста-

вок, але він також деякою мірою відображає існування в країні проблем із виконанням вимог законодавства щодо ПДВ, адміністрування цього податку, загальну недосконаліть будови ПДВ і/або перенесення його на практику.

Крім того, розрахунок показника С-ефективності є досить спірним. У першу чергу виникають питання про те, яка статистична інформація має включатися до показника «кінцеве споживання» («вартість спожитих товарів, послуг та нематеріальних активів») або показника «надходження від ПДВ» («доходи від стягування ПДВ»). Наприклад, М. Кін пропонує включати до першої категорії сумарні витрати на споживання уряду, домогосподарств та неприбуткових організацій, а до другої – надходження ПДВ до бюджету за вирахуванням відшкодувань ПДВ за експортними операціями [14, с. 19]. Такий підхід використовуватиметься в цій роботі, проте даних про особливості розрахунку цього показника в інших країнах немає. Виходячи з цього показник С-ефективності не можна розцінювати як такий, що визначає проблеми та можливі шляхи їх вирішення. Він є дескриптивним, його швидше можна порівняти з одним із симптомів захворювання, ніж з діагнозом або ліками від захворювання.

У табл. 3 наведено динаміку показника С-ефективності в Україні в 2010-2015 рр. на основі даних, скоригованих з урахуванням ситуації в країні.

Таблиця 3

Динаміка показника С-ефективності в Україні у 2010-2015 рр. [1]

Рік	Обсяг споживання (скоригований), млн грн	Надходження ПДВ (скориговані), млн грн	С-ефективність,%
2010	897583	97465	54,29
2011	1094231	126569	57,83
2012	1221163	136719	55,98
2013	1329632	133094	50,05
2014	1429959	139025	48,61
2015	1715636	180006	52,46
Середньоарифметичне:			53,20

[1] Розраховано на основі даних Державної служби статистики України (http://ukrstat.gov.ua) та Державної казначейської служби України (http://www.treasury.gov.ua).

Отже, в Україні в аналізований період значення показника С-ефективності було вищим за значення цього показника в Італії (43%) та наближувалося до середньоєвропейського рівня (57,4%). Такі результати можна пояснити наявністю в Україні лише двох знижених ставок ПДВ, одна з яких (7%) є досить високою порівняно зі зниженими ставками ПДВ у європейських країнах та застосовується до досить обмеженої кількості операцій.

Згідно з виконаними розрахунками показник С-ефективності в Україні майже вдвічі нижче за ідеальне значення (100%). Це може бути свідченням наявності в Україні проблем з адмініструванням ПДВ, дотриманням вимог податкового законодавства, а також наслідком існування в країні знижених ставок ПДВ, пільг із цього податку, звільнень від нього, що застосовуються до широкого кола транзакцій та віддаляють систему ПДВ в Україні від ідеального європейського зразка (тобто лише однієї стандартної ставки, якою обкладається споживання).

Також слід взяти до уваги, що через існування в Україні значного тіньового сектору економіки (близько 40% [19])

ISSN 1562-109X
2016, № 3 (75)

фактичний показник С-ефективності, так само як і значення ефективної ставки ПДВ, можуть бути значно нижчими. Наприклад, показник С-ефективності може бути навіть меншим за позначку 38%, яка є граничною для країн із низьким рівнем доходів на душу населення, до яких належить і Україна. У такому випадку звуження податкової бази, щодо якої використовуються знижені ставки, підвищення таких ставок та поліпшення адміністрування ПДВ сприятимуть не лише гармонізації цього податку з європейським, але і, як свідчать дослідження К. Котареллі [4, с. 23-28], економічному зростанню країни.

Крім того, подоланню проблем з адмініструванням ПДВ сприятиме спрощення процедур автоматичного бюджетного відшкодування. Ця проблема залишається актуальною в Україні, оскільки наприклад, на початок березня 2016 р. заборгованість держави з відшкодування ПДВ складала 10 млрд грн, у той час як на початок 2016 р. вона становила 13,6 млрд грн [22]. Як наслідок, зменшується ліквідність підприємств, що особливо актуально для експортоорієнтованих підприємств, переважна більшість яких є промисловими. Відповідно такі тенденції можуть призвести до згортання експорту та власного виробництва, підвищення імпортозалежності країни та порушення торговельного балансу.

На основі результатів виконаного аналізу можна зробити ряд висновків і рекомендацій для України.

Для виконання країною вимог Угоди про асоціацію з ЄС необхідно здійснювати гармонізацію податків, зокрема ПДВ. Проте це завдання по відношенню до зазначеного податку поділяється на декілька частин:

1) гармонізація на рівні законодавства та на практиці;

2) гармонізація стандартної та знижених ставок ПДВ.

Щодо першого завдання, то на рівні законодавства гармонізація ставок ПДВ в Україні фактично виконана: значення стандартної ставки ПДВ наближене до середньоарифметичного по країнах-членах ЄС рівня (21,34%) та незначно перевищує встановлений Директивою 2006/112/ЄС мінімально допустимий рівень (15%), використовуються дві знижені ставки ПДВ.

З метою подальшої гармонізації ПДВ в Україні потрібно використовувану наразі ставку 0%[1] підвищити щонайменше до 5%, як цього вимагає законодавство ЄС, а також звузити податкову базу, щодо якої застосовується така знижена ставка ПДВ відповідно до переліку транзакцій, визначених в Додатку ІІІ Директиви 2006/112/ЄС. Якщо таке звуження податкової бази та підвищення ставки в Україні вважатиметься недоцільним, то це потребуватиме проведення переговорів між Україною та Європейською комісією для надання дозволу на їх подальше застосування.

Наразі в Україні спостерігається низька, порівняно з країнами-членами ЄС, ефективна ставка ПДВ (10-11% порівняно з майже 16%), що може розцінюватися як індикатор необхідності її підвищення для більш успішної гармонізації українського ПДВ з європейським.

Розрахунок коефіцієнта С-ефективності свідчить, що низьке значення ефективної ставки ПДВ на тлі європейського може бути наслідком широкої бази оподаткування, щодо якої застосовуються знижені ставки ПДВ, існування проблем з адмініструванням ПДВ та дотриманням вимог податкового законодавства.

Оскільки значення стандартної ставки ПДВ в Україні корелюється з європейськими, то подоланню цих явищ та

[1] Ця пропозиція не стосується оподаткування експортних операцій, які мають і надалі оподатковуватися за ставкою 0%, що відповідатиме європейській практиці.

підвищенню рівня надходжень ПДВ до бюджету сприятимуть звуження податкової бази, щодо якої застосовуються знижені ставки ПДВ, підвищення значень цих ставок або навіть зменшення їх кількості. Також збільшенню надходжень від ПДВ до бюджету сприятимуть заходи щодо детінізації економіки та поліпшення адміністрування ПДВ, зокрема в частині спрощення процедур автоматичного бюджетного відшкодування.

З урахуванням того, що знижені ставки ПДВ в Україні застосовуються в тому числі на товари та послуги, які споживаються соціально незахищеними верствами населення (зокрема медичні препарати), доцільно виконати детальні розрахунки щодо впливу зміни ставки ПДВ на них, а також на підприємства, які виробляють такі товари, що є перспективним напрямом подальших досліджень.

Література

1. Bénassy-Quéré A. Tax harmonization in Europe: moving forvard [Електронний ресурс] / A. Bénassy-Quéré, A. Trannoy, G. Wolff // Les notes du conseil d'analyse économique. – 2014. – July. – №14. – 12 p. – Режим доступу: www.cae-eco.fr.

2. Bikas E. Factors affecting value added tax revenue/ E. Bikas, E. Andruskaite // European Scientific Journal. – 2013. – June. – Spesial ed. N 1. – P. 41-49.

3. Caldwell J.G. The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States. Arlington, VA: Vista Research Corporation, 2000. – 251 p.

4. Cottarelli C. Revenue Mobilization in Developing Countries / C. Cottarelli // IMF, Fiscal Affairs Department, 2011. – 85 p.

5. Council of the European Commission Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / Council of the European Commission // Official Journal of the European Union. – 2006. – 11 December. – L347-L347.

6. Directive First Council 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes // Official Journal. – 1967. – № 071. – P. 1301-1303.

7. Directive Sixth Council 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal. – 1977. – Vol. 145. – №. 13.6.

8. Ebrill L. The modern VAT / L. Ebrill, M. Keen, J-P.Bodin, V. Summers.– Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.– 241 c.

9. European Commission VAT Rates Applied in the Member states of the European Union: Situation at 1st January 2015 [Електронний ресурс]/ European Commission. – 23 p. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

10. European Commission. Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability 2012 / European Commission. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 120 p.

11. Frenkel J.A. International taxation in an integrated world / J.A. Frenkel, A. Razin, E. Sadka. Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1991. – 239 p.

12. Hellerstein W. The VAT in the European Union / W. Hellerstein, T.H. Gillis // Tax Analysts. – 2010. – April, 26. – pp. 461-471.

13. Institute for Advanced Studies, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. A study on the economic effects of the current VAT rates structure: Final Report TAXUD/2012/DE/323 від 17 жовтня 2013 р. [Електронний ресурс] // European Commission. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resourc

es/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf (Дата останнього звернення: 19.08.2016).

14. Keen M. The anatomy of the VAT / M. Keen // International Monetary Fund working paper. – May. – 2013. – № WP/13/111. – 28 p.

15. Mathis A. VAT indicators / A. Mathis // Taxation papers. – April. – 2004. – Working paper № 2.– 26 p.

16. OECD, Committee on Fiscal Affairs. International VAT/GST guidelines. Draft commentary on the international VAT neutrality guidelines /OECD, Committee on Fiscal Affairs. Paris: OECD Publishing, 2015. – 81 p.

17. Sinn H.-W. Tax harmonization and tax competition in Europe / H.-W. Sinn // European economic review. – 1990. – №34. – P. 489-504.

18. VAT in an EU and International Perspectives/ ed. by H. van Arendok, S. Jansen, R. van der Paardt. – Amsterdam, Netherlands: IBFD, 2011, 360 p.

19. Власюк О.С. Тіньова економіка та її вплив на безпеку сектору державних фінансів України / О.С. Власюк // Фінанси України.– 2013. – № 6. – С. 18-25.

20. Дубовик О.Е. Налоговые трансформации Украины в контексте интеграции в мировое экономическое пространство / О.Е. Дубовик // Налоги и финансовое право. – 2014. – Март. – № 3. – С. 307-311.

21. Кулай А.В. Механізми та стан гармонізації непрямого оподаткування в ЄС / А.В. Кулай // Фінанси України. – 2015. – №7. – С. 98-114.

22. Новий сезон податкових воєн. Чи поміняє Рада схему відшкодування ПДВ [Електронний ресурс] / News Дебет-кредит: бухгалтерські новини. – 20 бер. 2016. – Режим доступу: https://news.dtkt.ua/ua/taxation/pdv/37965.

23. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України.– 2011. – № 13-14/15-16/17. – Ст. 112. – (Зі змін. та допов.).

24. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page.

25. Філіппова Н.В. Напрями гармонізації ставки ПДВ в Україні в контексті міжнародних торгівельних відносин / Н.В. Філіппова // Економіка промисловості. – 2016. – №2 (74). – С. 49-73.

Надійшла до редакції 04.06.2016 р.