

ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ПДВ В УКРАЇНІ ДО ВИМОГ ЄС

PROBLEMS OF HARMONIZATION OF UKRAINIAN VALUE-ADDED TAX LEGISLATION TO REQUIREMENTS OF EUROPEAN UNION

УДК 336

Коніна М.О.

асистент кафедри фінансів та банківської справи
Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Реха К.Х.

студентка
Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Тузова К.О.

студентка
Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

У статті досліджено переваги та недоліки справляння податку на додану вартість в Україні. Розглянуто механізм адміністрування ПДВ в розвинутих європейських країнах. Виявлено проблеми гармонізації вітчизняного податкового законодавства у сфері оподаткування доданої вартості до законодавства країн Європейського Союзу та запропоновано шляхи їх вирішення. Адаптація справляння даного податку до європейських вимог буде запорукою стабільності євроінтеграції і сприятиме реалізації концепції зближення України з ЄС.

Ключові слова: гармонізація законодавства, податкове законодавство, подвійне оподаткування, податкова гармонізація, європейське законодавство.

В статье исследованы преимущества и недостатки взимания налога на добавленную стоимость в Украине. Рассмотрен механизм администрирования НДС в развитых европейских странах. Выявлены проблемы гармонизации отечественного налогового законодательства в сфере налогообложения добавленной стоимости к законодательству Европейского Союза и

предложены пути их решения. Адаптация взимания данного налога к европейским требованиям будет залогом стабильности евроинтеграции и способствовать реализации концепции сближения Украины с ЕС.

Ключевые слова: гармонизация законодательства, налоговое законодательство, двойное налогообложение, налоговая гармонизация, европейское законодательство.

The advantages and disadvantages of value-added tax collection in Ukraine are researched in the article. The mechanism of value-added tax administration in the developed European countries has been studied. The problems of harmonization of Ukrainian tax legislation to legislation of European Union in the field of value-added tax have been highlighted and the ways of problems resolution were proposed. Adaptation of the tax collection to the European requirements is the guarantee of stable European integration and contributes to realization of rapprochement between Ukraine and European Union.

Key words: harmonization of legislation, tax legislation, double taxation, tax harmonization, European legislation.

Постановка проблеми. Стратегічною метою нашої держави визначена активна участь у європейських інтеграційних процесах і в майбутньому – членство у Європейському Союзі (далі – ЄС).

Податкова система та податкова політика є пріоритетними напрямками реформ, особливо з огляду на критерії, що висуває Європейський Союз щодо членства. Досвід податкового регулювання у країнах ЄС є важливим для досягнення позитивних зрушень у соціально-економічному розвитку, а також для прискорення процесу вступу до європейського інтеграційного утворення. Як свідчить досвід європейських країн, важливу роль відіграє гармонізація податку на додану вартість

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема справляння податку на додану вартість в Україні відображена у працях багатьох науковців, серед яких: Буряковський В.В., Корзаченко О.Ю., Каламбет С.В., Пікінер В.О., Швабій К.І., Василькова Т.В., Боженко О.С., Сковородько С.В. та інші.

Однак, зважаючи на європейський вектор розвитку нашої країни, необхідно приділити достатню увагу щодо пошуку шляхів гармонізації механізму сплати ПДВ в Україні до вимог ЄС, що потребує подальших досліджень та нових підходів у цій сфері фінансової науки, тому обрана проблема є актуальною.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ключових аспектів сплати ПДВ у країнах ЄС, які можливо адаптувати в податкову систему України в сучасних умовах розвитку її економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні податок на додану вартість займає одне з

провідних місць у податкових системах більшості країн світу, у тому числі і у ЄС. Нині ПДВ використовується в 42 країнах, в тому числі 17 європейських. На нього припадає в середньому 14% від податкових надходжень в бюджети країн, що його використовують, і 5,5% від валового внутрішнього продукту [1]. Варто зазначити, що існують держави, які не використовують ПДВ. Відсутність ПДВ спостерігається в країнах, які є багатими на природні ресурси, адже вони повністю здатні забезпечити виконання державою всіх її функцій, такі країни можуть собі дозволити його не стягувати. Так, ПДВ й досі не відсутній в 11 країнах та на 9 територіях в світі, таких як США, Багами, Сан-Марино, Лівія, Мальдіви, Британські заморські території, Гонконг, Макао та інші [2].

Основним документом, який регулює справляння ПДВ у Євросоюзі є Директива 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.10.2006 р., яка постійно доповнюється та змінюється. Цим документом встановлено: сферу дії; територіальний вимір; платники податку; операції, що підлягають оподаткуванню; місце операцій, що підлягають оподаткуванню; виникнення податкового зобов'язання з ПДВ; ставки податку; операції, які звільнені від оподаткування; порядок сплати ПДВ; організація, побудова обліку та порядок звітування по податку та ін. Загалом документ досить ємний і це зрозуміло, оскільки він передбачений для керівництва багатьма країнами і в ньому враховані всі притаманні специфічні особливості [1].

Для всебічного та детального аналізу й дослідження ПДВ, як одного з основних непрямих подат-

ків, у таблиці 1 було наведено перелік країн ЄС та їх ставки ПДВ.

Отже, у країнах ЄС ставки ПДВ визначаються самостійно, але не менше 15%. Знижена ставка, яка повинна становити не менше 5%, може застосовуватися тільки до пільгових товарів і послуг таким, як продовольство, фармацевтичні товари і медичне обладнання, книги, продаж товарів та послуг призначених для використання в сільськогосподарській галузі, продаж товарів і послуг благодійним організаціям. Пільгові ставки можуть застосовуватися також до поставок природного газу і електроенергії за умови, що їх застосування не створює умови конкуренції.

Ставки податку визначають податкове навантаження та податковий тиск, так найбільші ставки ПДВ характерні для Скандинавських країн (Швеція, Фінляндія, Данія), при цьому в цих країнах є високим індекс людського розвитку, що свідчить про значний рівень життя населення. Найнижчі ставки ПДВ у Люксембурга (17%), Німеччини (19%) та Мальти (18%). Величина податкової ставки зовсім не свідчить про податкове навантаження та ефективність застосування податку. Більш значне місце займає податкова база, а щодо ПДВ, – це пов'язано з порядком застосування податкових відрахувань за «вхідним податком».

Деякі країни-члени ЄС використовують супер занижені ставки ПДВ (super-reduced rates), які, навіть, нижче за 5%. Так, наприклад, в Ірландії – це 4,8%, Іспанії – 4%, Франції – 2,1%, Італії – 4%, Люксембургу – 3% [5]. Такі ставки в основному застосовуються до продуктів харчування, газет і періодичних видань, фармацевтичних препаратів, підтримки спорудження нових будівель, дитячого одягу, обладнання для людей-інвалідів, послуг в галузі культури та спорту тощо. Отже, встановлення таких низьких ставок ПДВ стримує зростання цін на соціально важливі товари, а також виконує протекціоністську функцію, захищаючи внутрішній ринок від імпортованих товарів, що в свою чергу, підтримує розвиток деяких галузей економіки, зокрема сільське господарство.

В Україні ПДВ був запроваджений у 1992 році замість податку з обороту, що стало першим кроком

на шляху формування сучасної податкової системи. Зараз стандартна ставка ПДВ в Україні складає 20%, 0% – ставка при експорті, 7% – при імпорті та поставчанні зареєстрованих лікарських виробів, медичних засобів та медичного обладнання.

Проте, незважаючи на тривалий період справляння ПДВ в нашій країні, його функціонування породжує значну кількість проблем [3]: він при досить високій ставці і високих темпах інфляції може перетворитися на фактор, що стримує розвиток виробництва; може стимулювати інфляційні процеси; існує можливість ухилення від сплати податку та зловживання за допомогою різних схем і фіктивних ланцюгів постачання; має регресивний характер особливо щодо малозабезпечених верств населення.

Незважаючи на недоліки ПДВ, його функціонування має значні переваги перед іншими податками [4]: висока фіскальна ефективність; відсутність кумулятивного ефекту; можливість регулювати ціни, стримувати кризу надвиробництва і витіснити з ринку слабких виробників; наявність вбудованого механізму взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань; гармонізація міжнародної торгівлі.

Враховуючи позитивний досвід використання диференційованих ставок ПДВ в Європейському союзі, вважаємо доцільним застосувати таку практику в нашій країні. Яскравим прикладом для України щодо впровадження різних ставок ПДВ може стати Франція. Вона має чотири ставки ПДВ: нормальна, скорочена, проміжна і підвищена. Основна ставка податку складає 20%. Підвищена ставка 22% застосовується до деяких видів товарів: автомобілі, кіно- і фототовари, алкоголь, тютюнові вироби, парфумерія, окремі предмети розкоші, наприклад цінні хутра. Занижена ставка – 5,5% – встановлена на товари культурного побуту, наприклад, книги. Найнижча ставка – 2,1% – застосовується для товарів і послуг першої необхідності (продукти харчування, крім шоколаду та алкогольних напоїв, продукція сільськогосподарства, медикаменти, житло, транспорт, туристичні та готельні послуги, вантажні та пасажирські перевезення, обіди для працівників підприємств тощо) [5, 6].

Таблиця 1

Ставки ПДВ в країнах Європейського Союзу [5]

| Країна | Стандартна ставка, % | Знижена ставка, % | Назва |
|----------------|----------------------|-------------------|--------------------------------------|
| Бельгія | 21 | 12 або 6 | Belasting over de toegevoegde waarde |
| Великобританія | 20 | 5 | Value Added Tax |
| Данія | 25 | - | Merværdiafgift |
| Німеччина | 19 | 7 | Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer |
| Франція | 20 | 5,5 або 10 | Taxe sur la Valeur Ajoutée |
| Швеція | 25 | 12 або 6 | Mervärdesskatt |
| Фінляндія | 24 | 14 або 10 | Arvonlisävero Mervärdesskatt |
| Нідерланди | 21 | 6 | Belasting over de toegevoegde waarde |
| Литва | 21 | 5 або 9 | Pridėtinės vertės mokestis |
| Польща | 23 | 5 або 8 | Podatek od towarów i usług |
| Чехія | 21 | 10 або 15 | Daň z přidané hodnoty |
| Естонія | 20 | 9 | Käibemaks |
| Люксембург | 17 | 8 | Taxe sur la Valeur Ajoutée |
| Мальта | 18 | 5 або 7 | Taxxa tal-Valur Miżjud |

Варто зауважити, що відношення в нашій країні до ПДВ неоднозначне. Так, деякі вчені вважають за необхідне відмінити цей податок, адже на їхню думку він шкодить економіці. Існує думка про необхідність заміни ПДВ і податку на прибуток підприємств податком з реалізації. Так, О.С. Бохенко вважає: «Якщо податкові надходження від ПДВ і податку на прибуток підприємств замінити єдиним податком з обсягу реалізації, то ставка цього податку не повинна перевищувати 6% ціни виробника» [7].

Проте, скасування ПДВ в Україні є недоцільним з двох причин:

- відміна податку на додану вартість може мати непередбачувані наслідки соціально-економічного характеру, а введення іншого податку (наприклад, з реалізації) може негативно впливати на економічну активність підприємств;

- відмова від ПДВ є неможливою, адже вимогою ЄС є обов'язкова наявність цього податку у податковій системі країни-члена.

Проте, варто зазначити, що існують відмінності у справлянні ПДВ в ЄС і в Україні, оскільки в ЄС він включає певні ознаки податку з продажу.

Деякі європейські країни для спрощення механізму адміністрування ПДВ, а також для залучення інвесторів відмовились від стягування ПДВ на етапі імпорту товару з третіх країн [8]. Отже, такий механізм зменшує навантаження на імпортерів та їхні витрати, пов'язані з переміщенням товару через кордон, а також оптимізує відшкодування ПДВ, оскільки суми податку не вносяться до бюджету, тому не потрібно і здійснювати відшкодування.

Наприклад, Бельгія та Нідерланди для збільшення товаропотоку через свої порти відмовилися від стягнення ПДВ з імпорту для максимального спрощення та здешевлення імпортних операцій при здійсненні їх через свою територію [8].

Однією з суттєвих відмінностей ПДВ ЄС є те, що не всі економічні операції оподатковуються. Так, стосовно товарів, які імпортуються може бути застосований один або кілька з митних режимів. ПДВ не стягується, поки товари не будуть випущені для використання в даній країні:

- товари, що знаходяться на тимчасовому зберіганні;

- товари в режимі переробки на митній території (система відстрочки сплати мит);

- товари, розміщені на митних складах або у вільних зонах тимчасового ввезення;

- транзит;

- вільні зони – зони, у яких товари не обкладаються ПДВ, імпортними митами та зборами [9].

Також в країнах ЄС застосовується компенсація ПДВ. Компенсація ПДВ у випадку експорту відбувається щомісяця. Для інших видів діяльності – щокварталу, при цьому застосовується мінімальний поріг для реєстрації в якості платника ПДВ.

Згідно з Директивою до платників ПДВ відносять осіб, які самостійно ведуть в будь-якому місці будь-яку підприємницьку діяльність, якими б не були мета чи результати такої діяльності, за виключенням найма-

них працівників. Крім того, ст. 13 абз. 2 передбачено випадки, коли держава, в особі уповноважених органів, проводить операції, які обкладаються ПДВ. Як відомо, ПДВ складається з двох частин: податкове зобов'язання та податковий кредит. Саме Розділ VI Директиви ЄС деталізує, що необхідно вважати податковим зобов'язанням з ПДВ, і коли воно виникає. Статтями 63-65 передбачено, що факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли відбувається поставка товарів або послуг. Якщо платіж має бути здійснений на рахунок до поставки товарів або послуг, то податкове зобов'язання з ПДВ виникає після надходження платежу на отриману суму. Однак, ст. 66 цього ж самого розділу надає альтернативу у виборі факту виникнення податкового зобов'язання ПДВ для держав-членів. У держави-члена податкове зобов'язання з ПДВ виникає в один із зазначених нижче моментів за певними операціями або для певних категорій платників податку: не пізніше моменту виставлення рахунку; не пізніше моменту отримання платежу; якщо рахунок не виставляється чи виставляється в пізніший термін, то протягом певного строку від дати факту виникнення податкового зобов'язання [11].

Також доцільно зауважити, що реєстрація платника ПДВ в країнах ЄС значно спрощена, ніж в Україні (табл. 2).

З вищенаведеної таблиці можна зробити висновок, що мінімальний поріг для реєстрації в Україні є завищеним в порівнянні з багатьма країнами ЄС, тим більше в деяких країнах (Швеція, Франція, Нідерланди, Італія, Іспанія) юридичні та фізичні особи підлягають обов'язковій реєстрації, тобто малий бізнес України має право використовувати спрощену систему оподаткування.

Висновки з проведеного дослідження. ПДВ сьогодні є основним бюджетоутворюючим податком в Україні, так, за даними 2015 року на ПДВ припадає 45,2% від загальних доходів державного бюджету, тобто ПДВ – це фінансова база нашої країни, тому відмова від нього є неактуальною та малоефективною,

Таблиця 2

Реєстрації платника ПДВ в ЄС та Україні

| Країна | Мінімальний поріг для реєстрації |
|----------------|--|
| Бельгія | Відсутній, крім дистанційних продажів |
| Великобританія | Річний оборот від 81,000 фунтів стерлінгів (90541,8 євро) |
| Німеччина | Оборот за попередній рік – від 17,500 євро і очікуваний оборот за поточний рік – від 50,000 євро |
| Данія | Річний оборот від 6,720 євро |
| Швеція | Обов'язкова реєстрація |
| Франція | Обов'язкова реєстрація |
| Іспанія | Обов'язкова реєстрація |
| Італія | Обов'язкова реєстрація |
| Литва | Річний оборот від 45,000 євро |
| Польща | Річний оборот від 150,000 злотих (34680 євро) |
| Україна | Річний оборот від 1,000,000 гривень (35936,1 євро) |

враховуючи прагнення України до інтеграції з ЄС, де обов'язковою умовою є наявність ПДВ і його стягнення.

З огляду на європейський досвід щодо справляння ПДВ, уряду слід провести низку реформ щодо гармонізації податкового законодавства до вимог ЄС, а саме: введення диференційованих податкових ставок, які використовуються в країнах Європейського Союзу, що дасть можливість більш ефективно та справедливо стягувати податок на додану вартість зі споживачів.

Крім того, ліквідувати неефективні податкові пільги з ПДВ та застосувати зменшення величини ставки, тим паче у 2014 році була спроба зменшити процентну ставку до 17%, такі заходи значно спростять процедуру адміністрування податку.

Ще однією умовою для реформування є впровадження обов'язкової реєстрації фізичних осіб, незважаючи на їхній річний оборот, це дозволить збільшити податкову базу та податкові надходження до бюджету.

Забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і уникнення створення заборгованостей, які конвертуються в облигації внутрішньої державної позики – такі дії є запорукою для підтримки вітчизняних підприємств та викоренення можливостей для корупції.

Одним з напрямів реформування повинно стати спрощення ведення податкового обліку, яке полягає у відмові від первинного податкового обліку та переміщення усього необхідного потоку інформації й документів до бухгалтерського обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Буряковський В.В. Удосконалення податку на додану вартість / В.В. Буряковський, С.В. Каламбет // *Фінанси України*. – 2009. – № 7. – С. 74-77.
2. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок краще?: [Електронний ресурс] / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – 2013. – 16 с. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2013/PP_02_2013_ukr.pdf.
3. Корзаченко О.Ю. Удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні: [Електронний ресурс] / О.Ю. Корзаченко // *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. – 2013. – Т. 18, Вип. 3 (2). – С. 46-49. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3\(2\)_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3(2)_13)
4. Пікінер В.О. Оцінка фіскального потенціалу податку на додану вартість в Україні / В.О. Пікінер, К.І. Швабій // *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. – 2012. – № 2 (57). – С. 115-120.
5. Vat Rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st August 2016: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
6. Василькова Т.В. Оцінка факторів впливу на обсяги надходжень податкових платежів до бюджетів усіх рівнів / Т.В. Василькова, М.С. Лаба, Т.М. Єгорова // *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. – 2009. – № 3 (46). – С. 122-129.
7. Бохенко О.С. Напрямок реформування діючої в Україні системи справляння податку на додану вартість: [Електронний ресурс] / О.С. Бохенко, С.В. Ско-

вородько. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=58390>.

9. Боярчук Д. Цікаві факти про ПДВ. [Електронний ресурс] / Д. Боярчук // Проект «Популярна економіка: ціна держави» (№ 26) 12 грудня 2014 року. – Режим доступу: <http://costua.com/files/vat-report.pdf>.

10. Белкіна М., Новикова Л., Бобошко О. Посібник для експертів-початківців. Система оподаткування ЄС: [Електронний ресурс] / М. Белкіна, Л. Новикова, О. Бобошко // Юридична компанія FTL Assistance. – 2014. – 55с. – Режим доступу: http://www.rtp.com.ua/sites/default/files/doing_business_with_the_eu_eu_taxation_system.pdf

11. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928/page

REFERENCES:

1. Buriakovskiy V.V. Udoshkonalennia podatku na dodanu vartist / V.V. Buriakovskiy, S.V. Kalambet // *Finansy Ukrainy*. – 2009. – # 7. – S. 74-77.
2. Betlii O. PDV v Ukraini: chy spratsiuie inshyi nepriyamii podatok lipshe? [Elektronnyi resurs] / O. Betlii, R. Dzhuichchi, R. Kirkhner // *Institut ekonomichnykh doslidzhen ta politychnykh konsultatsii*. – 2013. – 16 s. – Rezhym dostupu: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2013/PP_02_2013_ukr.pdf.
3. Korzachenko O.Yu. Udoshkonalennia administruvannia podatku na dodanu vartist v Ukraini. [Elektronnyi resurs] / O.Yu. Korzachenko // *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomika*. – 2013. – T. 18, Vyp. 3(2). – S. 46-49. – Rezhym dostupu: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3\(2\)_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2013_18_3(2)_13)
4. Pikiner V.O. Otsinka fiskalnoho potentsialu podatku na dodanu vartist v Ukraini / V.O. Pikiner, K.I. Shvabii // *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy (ekonomika, pravo)*. – 2012. – # 2(57). – S. 115-120.
5. Vat Rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st August 2016. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
6. Vasylykova T.V. Otsinka faktoriv vplyvu na obsyahy nadkhodzhennia podatkovykh platezhiv do biudzhetyv usikh rivniv / T.V. Vasylykova, M.S. Laba, T.M. Yehorova // *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy*. – 2009. – #3(46). – S. 122-129.
7. Bokhenko O.S. Napriamky reformuvannia diuchoi v Ukraini systemy spravliannia podatku na dodanu vartist [Elektronnyi resurs] / O.S. Bokhenko, S.V. Skovorodko. – Rezhym dostupu: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=58390>.
8. Boiarchuk D. Tsikavi fakty pro PDV. [Elektronnyi resurs] / D. Boiarchuk // Projekt «Populiarna ekonomika: tsina derzhavy» (#26) 12 hrudnia 2014 roku. – Rezhym dostupu: <http://costua.com/files/vat-report.pdf>.
9. Bielkina M., Novykova L., Boboshko O. Posibnyk dlia ekspertiv-pochatkivtsiv. Systema opodatkuvannia YeS. / [Elektronnyi resurs] / M. Bielkina, L. Novykova, O. Boboshko // *Yurydychna kompaniia FTL Assistance*. – 2014. – 55s. – Rezhym dostupu: http://www.rtp.com.ua/sites/default/files/doing_business_with_the_eu_eu_taxation_system.pdf
10. Dyrektyva Rady 2006/112/Yes pro spilnu systemu podatku na dodanu vartist vid 28.11.2006 # 2006/112/Yes [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928/page