

КОНВЕРГЕНЦІЯ МЕХАНІЗМІВ ОПОДАТКУВАННЯ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ УКРАЇНИ ТА ЄВРОСОЮЗУ

Обраний Україною євроінтеграційний шлях вимагає відповідності її податкового законодавства вимогам країн-членів Євросоюзу. У статті проведено аналіз співвідношення прямих і непрямих податків у структурі податкових систем цих країн. Визначено основні параметри, за якими повинна відбуватися уніфікація податкового законодавства України і країн-членів ЄС щодо стягнення податку на додану вартість. Доведено недостатню фіскальну ефективність ПДВ, визначено його недосконалість у якості інструмента впливу на економіку України. Розглянуто альтернативні можливості застосування податку з обороту чи податку з продажу. Досліджено проблеми сучасного механізму нарахування та сплати ПДВ. Запропоновано шляхи активізації регулюючого потенціалу ПДВ через перегляд механізму бюджетного відшкодування, перехід до диференційованої шкали ставок, скасування використання нульової ставки до експорту товарів та послуг.

Ключові слова: конвергенція, гармонізація, уніфікація, податок на додану вартість, бюджетне відшкодування ПДВ, прямі і непрямі податки.

*Дубовик Ольга Ефимовна
Ковальчук Татьяна Александровна*

КОНВЕРГЕНЦІЯ МЕХАНІЗМІВ НАЛОГООБЛОЖЕННЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ УКРАИНЫ И ЕВРОСОЮЗА

Выбранный Украиной евроинтеграционный путь требует соответствия ее налогового законодательства требованиям стран-членов Евросоюза. В статье проведен анализ соотношения прямых и косвенных налогов в структуре налоговых систем этих стран. Определены основные параметры, по которым должна происходить конвергенция налогового законодательства Украины и стран-членов ЕС относительно взимания налога на добавленную стоимость. Доказана недостаточная фискальная эффективность НДС, определено его несовершенство в качестве инструмента влияния на экономику Украины. Рассмотрены альтернативные возможности применения налога с оборота или налога с продаж. Исследованы проблемы современного механизма исчисления и уплаты НДС. Предложены пути активизации регулирующего потенциала НДС за счет пересмотра механизма бюджетного возмещения, перехода к дифференцированной шкале ставок, отмены нулевой ставки по экспорту товаров и услуг.

Ключевые слова: конвергенция, гармонизация, унификация, налог на добавленную стоимость, бюджетное возмещение НДС, прямые и косвенные налоги.

*Dubovyk Olga
Kovalchuk Tetiana*

THE CONVERGENCE OF THE TAXATION OF THE ADDED VALUE UKRAINE AND THE EU

Selected Ukraine's European integration path requires its tax legislation to the requirements of member countries of the European Union. In the article the analysis of the ratio of direct and indirect taxes in the structure of tax systems in these countries. The main parameters, which should be the unification of tax legislation of Ukraine and countries-members of EU on the collection of value added tax. Proven lack of fiscal effectiveness of the VAT, determined by its imperfection as an instrument of influence on economy of Ukraine. Considered alternative possibilities of application of the turnover tax or sales tax. The problems of the modern mechanism of calculation and payment of VAT. Suggested ways of enhancing the regulatory potential of VAT for the revision of the mechanism of budgetary compensation, the transition to a differentiated scale of rates, the abolition of the zero rate to exports of goods and services.

Key words: convergence, harmonization, harmonization, value added tax, VAT budget refund, direct and indirect taxes.

Постановка проблеми. Оскільки Україна обрала євроінтеграційний шлях розвитку, виникає необхідність адаптації національного податкового законодавства до вимог міжнародної спільноти. Інтенсифікація інтеграційних процесів у сфері оподаткування сприятиме нівелюванню негативних наслідків податкової конкуренції, прозорості застосування норм податкового законодавства, запобіганню ухиленню від сплати податків.

Однак, на наш погляд, потребують подальшого дослідження питання конвергенції податкових систем України та ЄС з боку непрямих податків, а саме – такого важливого бюджетоформуючого податку як податок на додану вартість (ПДВ). Особливо гостро стоїть питання необхідності та доцільності оподаткування доданої вартості у нашій країні з точки зору фіскального ефекту, а також неможливості скасування цього податку взагалі з точки зору європейського вибору України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем зближення податкових систем займалися такі вітчизняні та іноземні вчені як Н. Антонюк, Х. Бехруз, А. Булатов, К. Дворокова, К. Дервіш, Ф. Дельгадо, М. Мальська, О. Погорлицький, М. Шульганова та інші. Оподаткуванню доданої вартості присвятили свої наукові праці О. Бетлій, Д. Боярчук, Р. Джуччі, О. Жукевич, Р. Кірхнер, І. Чугунов та інші дослідники.

Метою статті є виявлення основних напрямків гармонізації українського ПДВ щодо європейських вимог на основі аналізу ефективності функціонування сучасного механізму оподаткування доданої вартості в Україні та країнах Європейського Союзу.

Виклад основного матеріалу. Ефективність функціонування Єдиного ринку значною мірою залежить від конвергенції податкових систем держав, які є членами Євросоюзу. Під податковою конвергенцією розуміють процес зближення податкових систем країн із різним рівнем політичного й соціально-культурного розвитку, який передбачає розробку і впровадження механізмів та інструментів фіскального регулювання на всіх наявних в інтеграційному угрупованні ієрархічних рівнях. Він полягає в уніфікації структур і принципів оподаткування, загальних векторах податкових реформ та узгодженні національного податкового права і податкової політики різних держав. Проблеми у сфері оподаткування кожної країни стають спільними для світового співтовариства [1].

На сучасному етапі склад податкових систем у країнах ЄС характеризується значним рівнем уніфікації. Така ситуація є наслідком тривалого процесу гармонізації податкових систем, який задокументовано в «Acquis Communautaire» - сукупності спільних прав і зобов'язань, обов'язкових до виконання в усіх країнах-членах ЄС.

Співвідношенню прямих і непрямих податків у структурі податкових систем країн-членів Євросоюзу приділяється важлива увага. Неможна казати, що принципово у цих країнах перевага надається непрямим податкам. Але аналіз статистичної інформації свідчить саме про це (рис. 1). Лише у восьми з двадцяти восьми країн, які входять до складу ЄС, переважають непрямі податки (Ірландія, Великобританія, Бельгія, Данія, Німеччина, Фінляндія, Люксембург, Мальта).

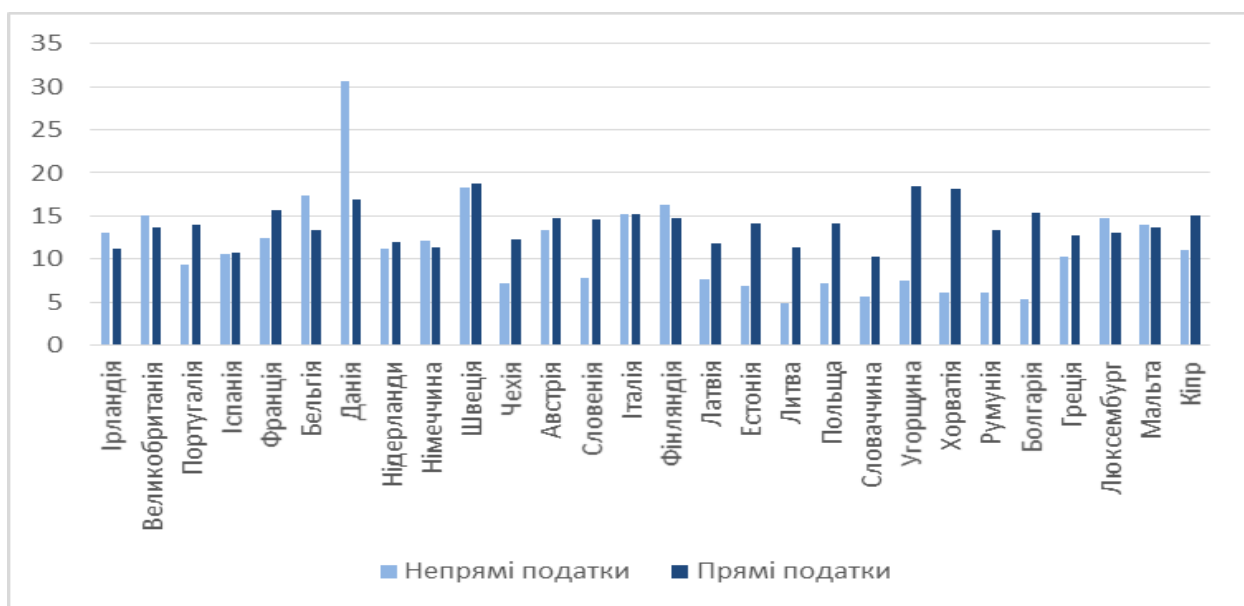


Рис. 1. Динаміка питомої ваги прямих та непрямих податків у ВВП країн-членів ЄС-28 у 2013 р., % (складено на основі даних [2])

У середньому по підсумках 2013 р. у країнах ЄС непрямі податки знаходились на рівні 11,3 % ВВП, а прямі – 14,0 %. Така тенденція перенесення центру ваги з непрямих на прямі податки має певні пояснення, одними з яких є висока ефективності адміністрування доходів, одержаних юридичними та фізичними особами, та досить високий рівень ділової активності суб'єктів господарювання.

В Україні у 2015 р. співвідношення непрямих і прямих податків знаходиться на рівні 14,6 та 11,0 % ВВП відповідно. Превалювання непрямих податків над прямими пояснюється значним тіншовим сектором економіки нашої країни, коли досить важко виявити та оподаткувати реальні доходи підприємств та громадян.

З позицій вступу України в Євросоюз актуальним є вирішення питання необхідності створення територій з єдиним податковим режимом. Механізм адаптації законодавства України до вимог Євросоюзу, утворення відповідних інституцій у межах прийнятої Верховною Радою України Загальнодержавної програми включає декілька послідовних етапів [3]. Гармонізація законодавства з непрямих податків реалізується через прийняття відповідних директив відносно акцизів і ПДВ. Це пов'язано з необхідністю існування єдиного підходу у правовому регулюванні основних непрямих податків для забезпечення вільного руху товарів і послуг при скасуванні митних бар'єрів між країнами-членами співтовариства.

Система прямого оподаткування також потребує гармонізації та адаптації до вимог ЄС. Однак Програма не містить положень про політику інститутів у цій сфері інтеграції. Тому всі положення ЄС по прямим податках передбачають максимально широку свободу прийняття рішень по їх реалізації на національному рівні з урахуванням правових традицій держав-членів, що склалися [4].

Нині в Україні знову триває дискусія щодо того, чи доцільно зберегти податок на додану вартість чи замінити його іншим непрямим податком.

На протипагу ПДВ можна застосовувати такі непрямі податки як податок з обороту та податок з продажу. Податок з обороту стягується на кожній стадії руху товарів від виробника до кінцевого споживача, тобто багаторазово, і, як це вже давно відомо, вносить серйозні диспропорції в економічну систему. Податок з продажу стягується від вартості товару на кінцевій стадії його реалізації лише один раз. Однак по численних технічних причинах дуже нелегко вичленувати для обкладення цим податком продажі саме кінцевому споживачеві.

При визначенні ж податкової бази ПДВ враховується лише додана вартість і передбачається вирахування з «нового» ПДВ податку на додану вартість, сплаченого на всіх попередніх стадіях проходження товару. Тобто можна говорити про ефект саморегулювання, коли процес збору податку та контролю виявляється розподілений по всьому ланцюжку продавців і покупців товару.

Однак критики ПДВ відзначають суттєві зловживання та ухилення від сплати ПДВ, а також проблеми з його адмініструванням, хоча механізм розрахунку податку вважається найбільш «прозорим» для перевірки. Податок на додану вартість – один із найбільш суперечливих у нашій країні. Існує чимало протилежних думок з приводу необхідності його застосування, які аргументують доцільність його використання чи скасування з різноманітних аспектів.

В Україні податок на додану вартість по праву має статус бюджетоутворюючого, оскільки він формує більшу частину бюджету та посідає перше місце серед всіх його податкових надходжень. Зокрема, за підсумками 2015 року у доходах Зведеного бюджету його частка склала 38 %, а з урахуванням бюджетного відшкодування – 27 %.

З цієї точки зору це є позитивним аргументом, однак, якщо співвіднести суми надходжень податку на додану вартість та суми його бюджетного відшкодування, то можна побачити, що фактично отримана сума даного податку у разі зменшиться, що дещо нівелює його фіскальну та бюджетоутворюючу роль. Більш того, вітчизняні підприємці нарікають, що даний податок «з'їдає» значну частку обігових коштів підприємств (рис. 2).

Крім того, в Україні розповсюджені і широко використовуються схеми з незаконного відшкодування ПДВ, які ще більше знижують фіскальну ефективність цього податку. Експортна карусель, закупівля врожаю на етапі його поставки на елеватори, «продаж» податкового кредиту, використання фіктивних фірм – ось далеко не повний перелік тих зловживань, які використовують порушники законодавства.

Не минула проблема дії схем ухилення від оподаткування з використанням незаконного бюджетного відшкодування ПДВ і країни Євросоюзу. Гучні скандали, пов'язані з незаконним поверненням ПДВ через «карусельні» схеми, стрясали Великобританію і Голландію. У деяких країнах Європи схеми з незаконним відшкодуванням ПДВ були виявлені у торгівлі квотами на викид вуглекислого газу. Для боротьби з наростаючими схемами шахрайства з ПДВ Єврокомісія створила

спеціальну інформаційну мережу Eurofisc, оскільки рівень «загубленого» податку в ЄС, обчислений податковими органами країн союзу, в останні роки вимірюється кількома мільярдами євро. Знищення податкових шахрайств з ПДВ у Євросоюзі може підвищити збирання податку на 12 %, а у ряді країн — до 20 %.

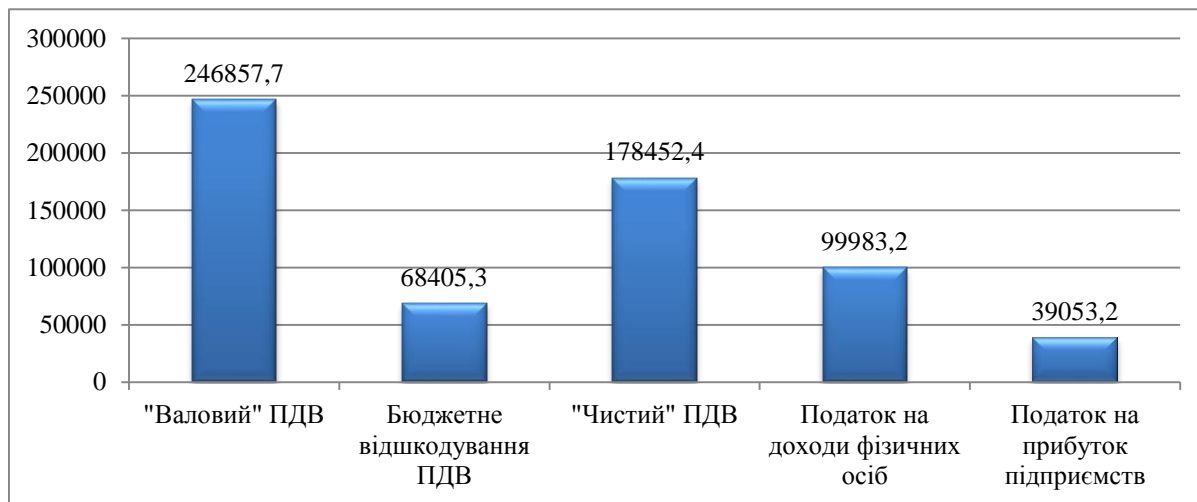


Рис. 2. Рівень основних бюджетоутворюючих податків у Зведеному бюджеті України, млн. грн., 2015 рік [5]

Крім того, в умовах стрімкого росту рівня інфляції, серед громадян, які отримують невисокі доходи, податок на додану вартість викликає соціальну напругу, оскільки, хоч і приховано входячи до ціни, він значно збільшує реальну вартість товарів та послуг. Податок на додану вартість у тому вигляді, в якому він існує сьогодні в Україні, проявляє беззаперечно свою фіскальну функцію, однак зовсім не відображає регулятивну. Виходячи із сказаного, існує серйозний привід для відміни податку на додану вартість, оскільки всі його позитивні сторони згладжуються значними недоліками.

Проте існує ще один беззаперечний аргумент на користь ПДВ. У сучасних економічних та політичних умовах для нашої країни існує той важливий факт, що даний податок є умовою для наступного кроку до вступу України в Європейський Союз. В умовах євроінтеграційних прагнень говорити про відміну податку на додану вартість і заміну його на податок із продажу чи податок з обороту немає особливого сенсу: перебудовувати податкову систему для тимчасових потреб дорого та неефективно. Більш того, різка відміна податку на додану вартість без попереднього застосування пілотного проекту цієї зміни може бути деструктивним для усієї національної економіки. З кожним роком частка податку на додану вартість, навіть з урахуванням бюджетного відшкодування, зростає, і це породжує тісну залежність фінансування загальнонаціональних потреб від нього. Різке скасування даного податку призведе до падіння рівня доходів бюджету, що у свою чергу призведе до тотального недофінансування більшості галузей економіки (рис. 3).

Механізм розрахунку ПДВ у світі має альтернативи. Він може бути заснованим на прямому адитивному методі, непрямому адитивному методі, методі прямого віднімання або непрямому відніманні. У країнах ЄС функціонування оподаткування доданої вартості має певні особливості, які роблять цей податок більш схожим на податок із продажу, ніж на той податок на додану вартість, який ми звикли спостерігати у повсякденному житті. Якщо проводити аналогії з Україною, то фактично європейці запровадили своєрідний гібрид стандартного ПДВ та податку з продажу.

Базовим документом, що регулює порядок оподаткування ПДВ в ЄС, є Директива «Про спільну систему податку на додану вартість» [6]. Вона визначає всі ключові елементи оподаткування ПДВ, за винятком податкових ставок, які встановлюються кожною окремою державою ЄС.

За прийнятим у Євросоюзі мінімальним обмеженням основна ставка ПДВ повинна бути не менше 15 %. На пільгові товари можна застосовувати знижені ставки ПДВ, які не повинні бути нижче 5 %. Вони можуть застосовуватись на медичні засоби, дитячі товари, товари першої необхідності та деякі продовольчі товари. У вигляді виключення на деякі товари можна більш низькі ставки аж до 0 %.

Станом на 2015 р. найбільші ставки ПДВ були в Угорщині (27 %), Хорватії, Швеції та Данії (25 %), а найменші – у Люксембурзі (17 %) та Мальті (18 %). З 2008 по 2013 рік середня стандартна

ставка ПДВ в країнах ЄС збільшилася на 1,9 % і склала 21,3 %. Аналіз довів, що середня ставка ПДВ у країнах ЄС-28 сьогодні становить дещо більшу величину - 21,6 % [7, с. 140-141].

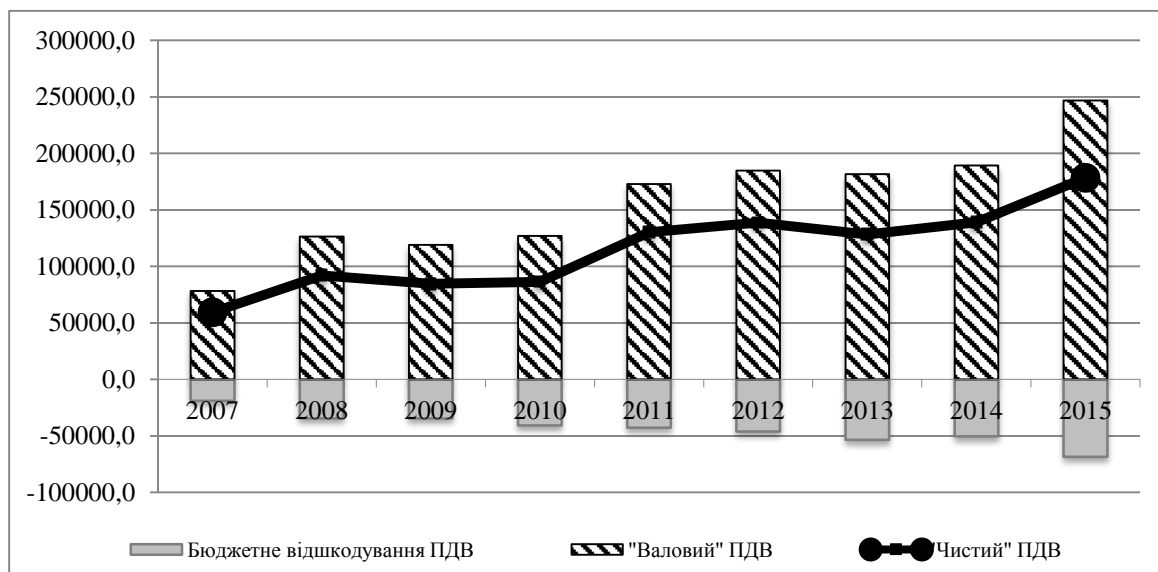


Рис. 3. Динаміка надходження податку на додану вартість до Зведеного бюджету України в 2007-2015 рр., млн. грн. [5]

За допомогою кластерного розподілу країн Європи за критерієм структури податкової системи за допомогою застосування методу Варда та методу k-середніх було встановлено, що податкова система України характеризується наявністю спільних рис з податковими системами таких країн-членів ЄС як деякі країни колишнього соціалістичного табору - Болгарія, Чехія, Естонія, Латвія, Литва, Румунія і Словаччина [8]. Тому варто нашій країні придивитися до умов функціонування там ПДВ, які відрізняються від українських.

Так, у Чехії, Словаччині, Румунії за зниженою ставкою ПДВ (відповідно 10/15 %, 10 % та 5/9 %) оподатковуються об'єкти нового житлового будівництва, електропостачання і опалення житла, вода, газ, ремонт медичного обладнання, клінінгові послуги, догляд на дому за дітьми, людьми похилого віку, хворими та інвалідами, культурні, мистецькі та спортивні заходи. У Болгарії (9 %) – туристичні послуги та послуги з організації проживання, у Литві (5/9 %) – медикаменти і медичне обладнання, опалення та гарячу воду, в Естонії (9 %) - книги та періодика, постачання ліків та медичних препаратів, проживання тощо.

З огляду на стан розвитку економіки та фінансового сектору цих країн, Україні доцільно було б запозичити вищенаведену диференціацію ставок та розширити перелік товарів, які оподатковуються за зниженими ставками (перш за все соціально орієнтованих та життєво необхідних), що дало б можливість дещо послабити соціальну напругу у суспільстві. А до предметів розкоші (ювелірних виробів, ексклюзивних автомобілів, елітної житлової нерухомості, антикваріату тощо) доцільно застосування підвищеної ставки, що призвело б не лише до поповнення доходів бюджету, а стало б першим кроком до справедливого оподаткування товарів "luxury" в Україні.

ПДВ є складним та у багатьох випадках суперечливим податком. Часто можна зустріти думку, що саме ПДВ є одним із факторів, які не дають економіці розвиватися. Однак важко собі уявити, щоб в українських умовах (з шаленими соціальними зобов'язаннями) урядовці відмовилися б від податку, який забезпечує приблизно третину всіх доходів бюджету. А якщо ще взяти до уваги наш європейський вибір, то взагалі дискусія «з ПДВ чи без ПДВ» втрачає сенс. Утім, між двома протилежними думками «за» і «проти», на нашу думку, можна знайти консенсус: навіть якщо ПДВ – це наша податкова доля, немає нічого поганого у тому, щоб шукати шляхи здешевлення та «реконструкції» цього податку для економіки та для бізнесу.

Висновки. Оскільки керівництво України обрало євроінтеграційний вектор здійснення нашої зовнішньоекономічної політики, оподаткування доданої вартості вимагає значних трансформацій та змін. З огляду на це першочерговими завданнями удосконалення податку на додану вартість є:

- перегляд механізму бюджетного відшкодування;

- перехід до диференційованої шкали ставок ПДВ у залежності від виду товару: товари першої необхідності – знижена ставка, товари розкоші – підвищена ставка;
- скасування використання нульової ставки до експорту товарів та послуг.

Податок на додану вартість є основним бюджетоутворюючим податком, та, враховуючи фінансово-економічний стан в Україні, дуже складно стандартизувати цей податок до європейських вимог. З іншої точки зору, в умовах різкого підвищення цін на товари і послуги широкого масового споживання питання необхідності зниження податкових ставок та розширення кола деяких пільг, виключення з оподаткування соціально важливих товарів набуває особливої гостроти.

Література

1. Дубовик О. Ю. Гармонізація податкових систем в умовах глобалізації // Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин. – Севастополь, 2013. – С. 25-27.
2. EU - Overview of the European Parliament's initiatives on taxation [Electronic resource]. – Mode of access: http://globalindirecttaxmanagement.com/images/board/20151023PHT98971_original.jpg.
3. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV.
4. Дубовик О. Ю. Щодо адаптації податкової системи України до вимог Євросоюзу // Податкова реформа в Україні: досвід, реалії та перспективи. – Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2013. – Т. 2. – С. 100-104.
5. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
6. Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28 листопада 2006 р.
7. Taxation trends in the European Union. 2015 edition [Electronic resource]. – Mode of access: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf.
8. Самусевич Я. В. Фіскальна конвергенція як наслідок податкової конкуренції: теоретичні засади та емпіричний аналіз // Вісник Української академії банківської справи. – 2015. – № 1 (38). – С. 39–49.

Dubovy`k Ol`ga Yuxy`mivna
Koval`chuk Tetyana Oleksandrivna

1. Dubovy`k O. Yu. Garmonizaciya podatkovy`x sy`stem v umovax globalizaciyi // Finansova sy`stema Ukrayiny`: problemy` ta perspekty`vy` rozvy`tku v umovax transformaciyi social`no-ekonomichny`x vidnosy`n. – Sevastopol`, 2013. – S. 25-27.
2. EU - Overview of the European Parliament's initiatives on taxation [Electronic resource]. – Mode of access: http://globalindirecttaxmanagement.com/images/board/20151023PHT98971_original.jpg.
3. Zakon Ukrayiny` «Pro Zagal`noderzhavnu programu adaptaciyi zakonodavstva Ukrayiny` do zakonodavstva Yevropejs`kogo Soyuzu» vid 18.03.2004 r. # 1629-IV.
4. Dubovy`k O. Yu. Shhodo adaptaciyi podatkovoyi sy`stemy` Ukrayiny` do vy`mog Yevrosoyuzu // Podatkova reforma v Ukrayini: dosvid, realiyi ta perspekty`vy`. – Donecz`k: DonNUET im. M. Tugan-Baranovs`kogo, 2013. – T. 2. – S. 100-104.
5. Derzhavna kaznachejs`ka sluzhba Ukrayiny` [Elektronny`j resurs]. - Rezhy`m dostupu: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
6. Dy`rekty`va Rady` 2006/112/YeS «Pro spil`nu sy`stemu podatku na dodanu vartist`» vid 28 ly`stopada 2006 r.
7. Taxation trends in the European Union. 2015 edition [Electronic resource]. – Mode of access: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf.
8. Samusevy`ch Ya. V. Fiskal`na konvergenciya yak naslidok podatkovoyi konkurenciyi: teorety`chni zasady` ta empiry`chny`j analiz // Visny`k Ukrayins`koyi akademiyi bankivs`koyi spravy`. – 2015. – # 1 (38). – S. 39–49.

Рецензент: зав. кафедри фінансів ОНЕУ, д.е.н., професор Баранова В.Г.