

Сисоєва, Л.Ю. Наближення української системи оподаткування ПДВ до європейських стандартів [Текст] / Л.Ю. Сисоєва // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. - № 7/8. – С. 45-52.

УДК 336.227:061.1ЄС

СИСОЄВА ЛАРИСА ЮРІЇВНА

аспірантка ДВНЗ “Українська Академія банківської справи Національного банку України”

## **Наближення української системи оподаткування ПДВ до європейських стандартів.**

В запропонованій статті розглядаються принципи та порядок нарахування податку на додану вартість в Україні. Показано особливості оподаткування, вказані шляхи приведення їх у відповідність із загальноєвропейськими стандартами.

**Постановка проблеми.** Стратегічною метою нашої держави визначена активна участь у європейських інтеграційних процесах і в майбутньому – членство у Європейському Союзі. Приклад країн, які в 2004 році вступили в ЄС свідчить про необхідність гармонізації національних законодавчих систем та забезпечення функціонування договірно-правової бази відносин з ЄС. Для України настав час якісних трансформацій загалом, і в тому числі в податковій системі. Як свідчить досвід європейських країн, важливу роль відіграє гармонізація податку на додану вартість. За таких умов моделювання фіскального законодавства є необхідною умовою на шляху євроінтеграції України.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Темі удосконалення податкової системи загалом і розроблення напрямів удосконалення податку на додану вартість присвячено багато праць сучасних авторів. Серед останніх досліджень з цієї теми слід видзначити А. Соколовську, І. Лютого, В. Тропіну, А. Сігайова.

**Метою статті** є оцінка існуючої в Україні системи ПДВ з точки зору вимог ЄС. За критерій оцінки приймається передусім рівень пристосування українських законодавчих актів до стандартів ЄС, які визначаються директивами Європейської Ради, зокрема її Шостою Директивою.

Встановити можливість конструктивного використання механізмів податкового контролю для вдосконалення рівня гармонізації функціонування ПДВ згідно з вимогами ЄС.

**Виклад основного матеріалу.** 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.

Розвиток законодавства Євросоюзу про податок на додану вартість пов'язаний з процесом європейської економічної інтеграції. Започаткування основ європейської інтеграції відбулося шляхом підписання у 1951 році Бельгією, Італією, Люксембургом, Нідерландами, ФРН та Францією Паризького договору про створення Європейського об'єднання вугілля і сталі (ЄОВС). 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. Через збереження за державами-членами ЄЕС податкового суверенітету, створення єдиної податкової системи в ЄЕС, виявилось неможливим. Але однією з вимог Договору про заснування Європейського Економічного Співтовариства 1957 р. 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 ПДВ 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 ЄЕС з питань ПДВ, яку за критерієм обсягу регулювання можна порівняти з національним законом [1]. Метою директиви стало застосовування податку на додану вартість по однакових операціях у всіх країнах-учасницях і введення повної уніфікації принципів нарахування ПДВ.

Розглянемо основні положення документу:

- платником податку на додану вартість Шоста директива визначає фізичну або юридичну особу, яка самостійно займається будь-якою економічною діяльністю незалежно від цілей, місця й результатів такої діяльності;
- податковим боржником є особа, яка зобов'язана перерахувати податок до бюджету відповідної держави-члена ЄС, незалежно від того, виступає вона платником податку чи ні;
- об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставок (надання) товарів/послуг та імпорту товарів, здійснювані за відшкодування. Отримане за такі операції відшкодування є базою оподаткування;

- встановлені єдині правила визначення місця здійснення поставки. Якщо товар транспортується, місцем здійснення поставки є місце його відправлення. При відправленні товару з території третьої держави місцем поставки є держава імпорту товару;
- за загальним правилом, ПДВ стягується після поставки товарів або надання послуг. У разі оплати товарів або послуг до їх надання податок має бути сплачений при отриманні платежу або кредитуванні рахунку;
- стаття 12 директиви передбачає 2 типи ставок: стандартну, не нижче 15% та знижену, не нижчу за 5%, яка застосовується до окремих товарів та послуг соціального та культурного значення..

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 %.

Особливістю розвитку ПДВ в ЄС стало поступове зростання ставок по ПДВ: станом на 01.01.1970 р. середня ставка ПДВ в ЄЕС становила 12,9 % (6 країн запровадили на той час ПДВ), на 01.01.1980 р.- 16,6 % (11 країн), на 01.01.1990 р. – 18,0% ( 14 країн ), на 01.01.2005 р. – 19,6 %. Уніфікація ПДВ у межах Євросоюзу має досягатися також шляхом вирівнювання ставок цього податку. Нині рівень ставок ПДВ в країнах Євросоюзу варіюється від 15% на у Люксембурзі до 25 % у Данії, Ірландії та Швеції (табл.1).

Таблиця 1.

Ставки податку на додану вартість в країнах-державих ЄС

Країни Євросоюзу	Роки*	Ставка**, %
Австрія	1973/1995	16/20
Бельгія	1971/2000	18/21
Болгарія	1994/2007	18/20
Великобританія	1973/1997	10/17,5
Данія	1967/1992	10/25
Греція	1987/2005	18/19
Естонія	1991/2000	5/18
Ірландія	1972/2005	16,37/25
Італія	1973/1997	12/20
Іспанія	1986/1995	12/16
Кіпр	1995/2004	18
Латвія	1995/2004	18
Литва	1994/2001	18
Люксембург	1970/1993	8/15
Мальта	1995/2004	15/18
Нідерланди	1969/2001	12/19
Німеччина	1968/2007	10/19
Польща	1993	22
Португалія	1986/2005	21
Румунія	1993/2004	18/19
Словенія	1999/2002	19/20
Словаччина	1993/2007	23/19
Угорщина	1988/2006	25/20

Чехія	1993/2004	23/19
Фінляндія	1994/1998	22
Франція	1968/2000	16,66/19,6
Швеція	1969/1996	11,11/25

\*Надані роки впровадження ПДВ та роки останніх змін ставок по ПДВ;

\*\*Перша ставка ПДВ на момент впровадження ПДВ, друга – існуюча.

Джерело: [2].

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 тягаря 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.

В Україні основна ставка ПДВ змінювалась тричі. Законом ПДВ "Про податок на додану вартість" від 20.12.1991 р. було встановлено ставку ПДВ в розмірі 28%, а вже в грудні урядовим декретом ставку податку знижено до 20%. З 18.05.1993 р. вона знову піднялася до рівня 28%. Потім постановою від 31.05.1995 р. а потім законом від 03.04.1997 р. Верховна Рада України знизила ставку ПДВ до 20%. В Законі України "Про податок на додану вартість" в ст. 8 містяться положення про застосування пільгової ставки ПДВ для продукції та послуг підприємств у сфері сільського господарства (9%), лісового господарства (6%), однак дію даної статті призупинено.

У травні 2006 року Державною податковою адміністрацією України оприлюднено варіант проекту Податкового кодексу, прийнятого Верховною

Радою України у другому читанні. У ньому пропонується зменшення ставки ПДВ до 17 % в три етапи: 19% - з 01.01.08 р., 18% - з 01.01.09 р. і 17% - з 01.01.10 року. По оцінкам Мінфіну, втрати бюджету від зменшення ставки на 1% в сьогоднішніх цінах складатимуть більш ніж 2,8 млрд. грн.. за рік. З іншого боку, будуть додаткові переваги як в збільшенні кінцевого споживання або прибутковості, так і в поживленні економіки загалом.

Слід зазначити, що ПДВ в Україні був запроваджений з 1 січня 1992 року згідно із Законом України “Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991р. З 1 жовтня 1997 р. порядок обчислення і сплати ПДВ регламентується Законом України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 року. За своєю будовою податок на додану вартість є різновид непрямого оподаткування, охоплює велику групу суб’єктів господарювання різних видів діяльності – виробництво, послуги, торгівля, експорт, імпорт та інше. В основу розрахунку ПДВ покладено методику визначення доданої вартості.

Додана вартість – це частина валового обороту з реалізації товарів, яка безпосередньо добавляється кожним учасником руху товарів до початкової ціни. Податок на додану вартість розраховується чотирма способами: прямим адитивним (додавальним), адитивним непрямым, прямим піднімальним, способом непрямого вирахування (віднімання) або методом податкового кредиту (розрахунків-фактур). Саме метод податкового кредиту (розрахунків-фактур) поширений у світовій практиці оподаткування. В Україні також проводиться визначення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, методом непрямого вирахування [3].

В Україні, як і в багатьох країнах ЄС, платники зобов’язані вести реєстрацію покупок та облік продаж в окремих документах. Ці документи узагальнюються і дають інформацію в обліку за двома напрямками:

- про суму нарахованих податкових зобов’язань;
- про суму податкового кредиту – ПДВ, перекладений на конкретного платника податку в процесі закупівлі матеріальних засобів, основних фондів.

Починаючи з 1997 року, ПДВ в Україні справляється за методом накладних. Звітним документом є податкова накладна, яка є одночасно розрахунковим документом податкового обліку. Наявність податкової накладної у платника податків підтверджує виникнення податкового зобов'язання у продавця – платника ПДВ та надає право покупцю – платнику ПДВ на віднесення сум податку до податкового кредиту.

На відміну від податку з продажу, який стягується на кінцевому етапі реалізації товару або послуги, ПДВ застосовується до кожного учасника виробничого процесу. Головний недолік ПДВ полягає в тому, що його тягар лягає виключно на фізичних осіб, кінцевих споживачів товарів та послуг.

Опосередкованим свідченням зростання ролі ПДВ в розвитку національних економік є зростання його частки у ВВП в країнах Європи та в Україні (табл. 2).

Таблиця 2.

Надходження ПДВ у деяких країнах Європи в 2004 році

Країна	Питома вага надходжень від ПДВ, %	
	у ВВП	у загальних податкових надходженнях
Бельгія	7,5	17,6
Греція	6,1	35,8
Італія	4,6	15,2
Норвегія	10,6	25,5
Угорщина	3,4	20,1
Україна*	7,9	63,9
Фінляндія	9,9	29,7
Франція	-	41,0

\* 2005 рік

Джерела: [4], [5].

Слід зауважити, що у структурі бюджетів інших розвинутих країн частка ПДВ також досить висока: у Німеччині з податків на юридичних осіб саме ПДВ приносить 28 % - це друге місце після прибуткового податку. У Великобританії серед непрямих податків основним є також ПДВ – 17 % [6].



Для України ПДВ також є головним бюджетно утворюючим податком. В 2006 році надходження цього податку склали 37,1 % від загальних надходжень в держбюджет. В 2007 році 50,9 % податкових надходжень було сформовано за рахунок податку на додану вартість [5] (табл. 3).

Таблиця 3.

Динаміка доходів державного бюджету України за 1997-2007 рр.

Показники	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Доходи Державного бюджету України, млн. грн..	15973,8	15705,0	19724,0	34806,1	37199,0	42525,0	52708,4	68736,9	105191,9	133521,7	165900,0
Податкові надходження, млн. грн..	8981,3	10311,7	14168,3	19560,5	21958,0	28934,4	35725,7	44853,5	52904,5	93465,0	116130,0
З них : податок на додану вартість, млн. грн...	8242,3	7460,1	8409,2	9441,4	10348,4	13471,2	12598,1	16733,5	33803,8	49563,0	59110,0
Частка ПДВ в загальних Доходах бюджету, %	51,6	47,5	42,6	27,1	27,8	31,7	23,9	24,3	32,1	37,1	35,6
Частка ПДВ в податкових надходженнях, %	91,8	72,3	59,4	48,3	47,1	46,6	35,3	37,3	63,9	53,0	50,9

Джерело: складено автором на основі статистичних даних [5, 7].

Як свідчить таблиця 3, частка ПДВ в податкових надходженнях не була однаковою на протязі десятиріччя. Простежується зростання абсолютних показників по ПДВ. Проте слід зауважити, що з 1997 року частка ПДВ в доходах Державного бюджету України і взагальних податкових надходженнях має чітку тенденцію до зниження.

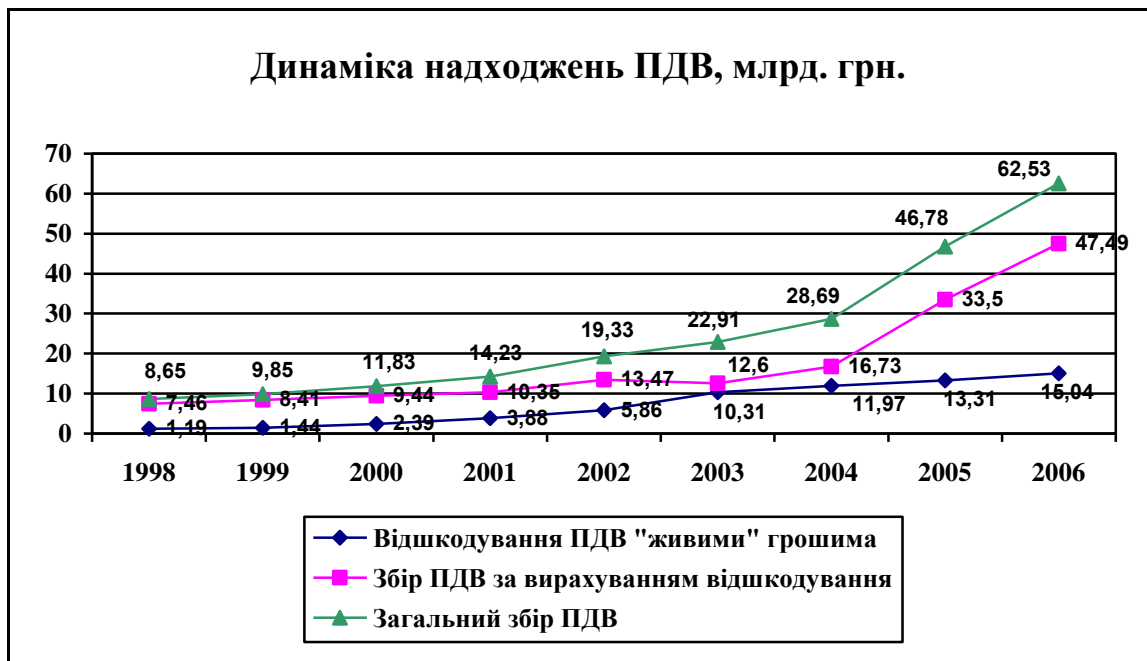
Слід зазначити, що ситуація стосовно частки податку на додану вартість безпосередньо в податкових надходженнях Державного бюджету України ще більш неоднорідна та обтяжлива. В 1997 році сума надходжень

по ПДВ досягла 91,8 %. Далі в зв'язку з регулярним поновленням пільг намітилась тенденція до зниження по даному податку. Так, частка ПДВ у 1998 році у податкових надходженнях знизилась на 19,5 % порівняно з 1997 роком. У 2002 році зниження було мінімальним і становило 0,5 % порівняно з 2001 роком.

Незначне покращення ситуації в 2002 році, коли надходження від ПДВ склали 6,1% ВВП, було спричинено заборгованістю держави по відшкодуванню ПДВ платникам та результатом запровадження обмежень за застосування векселів при імпорті товарів, яке, в свою чергу, сприяло зменшенню масштабів ухилення від податку й уникнення його сплати (при зростанні імпорту на 5 % надходження ПДВ із товарів, увезених на територію України, зросли на 80,2%) [8].

У 2005 – 2006 роках: надходження від ПДВ знизились з 7,3 % ВВП у 1997 році до 4,1% у 2004 році. Однією з причин занадто багато звільнень з бази, що оподатковується за 20 %-ною ставкою. Так, наприклад, у 2003 році 14% зареєстрованих підприємств були фактично звільнені від сплати ПДВ, як наслідок 27 % потенційних надходжень від ПДВ було втрачено. Перші десять поправок до закону у 1998 році поклали початок звільненню від ПДВ, у наступні роки кількість поправок зростала. Таке поширення звільнень стимулювало ухиляння від сплати ПДВ [2]. (табл.4).

Таблиця 4.



Джерело: [9].

У 2003 році, згідно даних ДПА, загальна сума пільг з ПДВ сягнула 62,2 млрд. грн., а втрати зведеного бюджету – 34,2 млрд.грн. А звільнення від ПДВ одних галузей чи сфер діяльності породжує ланцюжкову реакцію боротьби інших галузей чи сфер діяльності за такі звільнення [10].

Зважаючи на всілякі негативні впливи звільнень українських підприємств від ПДВ, Рада ЄС рекомендувала країнам-державам Євросоюзу (Друга Директива Європейської комісії) знижувати на (обмежений час) ставки податку на кінцеву продукцію в інтересах споживачів кінцевих товарів та послуг в залежності від пріоритетів в соціальній політиці країни. Наприклад, в Латвійській Республіці, звільняються від ПДВ медичні та стоматологічні послуги.

До загальносвітових недоліків справляння ПДВ належить і те, що незалежно від рівня розвитку економік, вразливим ланцюгом виявилось можливість відшкодування ПДВ. Як видно з таблиці 4 динаміка відшкодування в Україні набула такого вигляду.

З одного боку, існує тенденція невиконання вимог по відшкодуванню податку. З іншого боку, ДПАУ повинна не допустити відшкодування з бюджету коштів за даним податком, які були сплачені в результаті фіктивних

операцій. Коротше кажучи, питання полягає в механізмі ефективного адміністрування.

Європейські країни також зіткнулися з проблемністю адміністрування податку внаслідок змовницьких схем на європейських ринках. Фахівці сходяться на думці, що оцінити прямі та опосередковані втрати від наявності таких схем дуже важко. Лише у Великобританії річний обсяг бюджетних втрат через такі схеми за деякими оцінками сягає 1,73 мільярда фунтів. Згідно з інформацією Єврокомісії, деякі із країн-членів ЄС оцінюють втрати від махінацій з ПДВ у 10 % від загального обсягу надходжень від цього податку. Внаслідок цього на рівні ЄС була прийнята Постанова Європейської Комісії “Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ”, що була затверджена Радою міністрів ЄС 8 жовтня 2003 року і вступила в дію 1 січня 2004 року. Згідно постанови встановлені обов’язкові процедури, а саме: обмін інформацією, адміністративна співпраця, горизонтальні контакти між податківцями країн-членів ЄС.

В Україні розмір фіктивного відшкодування становить, по деяким оцінкам, 3-3,5% бюджетних втрат. Слід зауважити, що на відміну від європейських країн, Україна перекладає ці втрати на функціонуючі підприємства шляхом невідшкодування ПДВ та накопичення бюджетної заборгованості. Станом на 27 лютого 2007 р. сума в розмірі 8,7 млрд. грн.. підлягала відшкодуванню з бюджету [11].

**Висновки.** Сьогодні відносини України та Європейського Союзу є провідною складовою зовнішньополітичної стратегії та важливою ланкою сучасної системи міжнародних відносин. З огляду на інтеграційні завдання України очевидним є комплекс перетворень, починаючи з адаптації законодавства України до законодавства Євросоюзу.

Однією з умов членства в Євросоюзі є наявність у складі податкової системи податку на додану вартість. Україна, впровадивши ПДВ, зробила непоганий старт на шляху до наближення до європейських стандартів, але це тільки початок удосконалення справляння ПДВ у контексті майбутньої

співпраці з Євросоюзом. Основні положення, що визначають метод стягнення ПДВ в європейських країнах, дають підстави стверджувати, що положення діючого в Україні Закону про ПДВ відповідають у більшості випадків вимогам Шостої директиви, що значно наблизило нас до податкового законодавства країн ЄС, проте залишається вкрай важливим врегулювання деяких протиріч, а саме:

- ефективне адміністрування ПДВ, а саме – удосконалення механізму відшкодування, моніторинг існуючих пільг;
- перехід до диференційованої шкали ставки ПДВ в залежності від загальної споживчої корисності товару: товари першої необхідності – знижена ставка, усі інші – стандартна ставка;
- протидія бюджетним втратам через зловживання ПДВ.

Український ПДВ відрізняється від ПДВ країнах ЄС як питомою вагою в податкових надходженнях (в країнах ЄС частка податку складає в середньому 30 %, в Україні – близько 50%), так і механізмом розрахунку, ставками, колом оподаткованих товарів і послуг, пільгами тощо. Зважаючи на те, що ПДВ є головним бюджетоутворюючим податком та враховуючи фінансово-економічний становище в Україні, дуже складно уніфікувати цей податок до європейських стандартів. З іншого боку, в умовах різкого підвищення цін на товари і послуги широкого масового споживання, питання необхідності знизити податкові ставки та розширити коло деяких пільг, виключити з оподаткування соціально важливі товари набуває особливої гостроти.

### **Література**

1. Мокану Корнелія Законодавство ЄС про податок на додану вартість // Юридичний журнал. – 2002.- №3.
2. Europäische Kommission: Steuern und Zollunion. – Brüssel, DOK/2412/2008 – DE. – 27 s.
3. Довгалюк В. І., Єрмоленко Ю. Ю. Податкова система: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.

4. Сігайов А. Ефективне адміністрування ПДВ: проблеми і перспективи // Економіка України. - 2007.- №7. – С. 24-31.
5. [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
6. Мельник В. М., Солдатенков О. В. Податок на додану вартість у податковій системі України // Фінанси України. – 2006. - № 9. – С. 82-86.
7. [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)
8. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65-81.
9. Саливон С. Практика налогообложения: невозмещенцы // Бизнес. – 2007 - №7 (734) – С. 48-50.
10. Єфименко Т. І. Луніна І. О. Соколовська А. М. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість // Фінанси України. – 2005. – №10. – С. 6-18.
11. Лютий І., Тропіна В. Концепція реформування податкової системи України та конкурентноспроможність національної економіки // Економіка України. – 2007. - № 8. – С. 19-27.

### **Анотація**

Сисоєва Л. Ю. Наближення української системи оподаткування ПДВ до європейських стандартів. – Стаття аспірантки ДВНЗ “Українська академія банківської справи”.

Стаття підготовлена до друку у періодичному збірнику “Формування ринкових відносин в Україні”.

В статті розглядаються принципи та порядок нарахування податку на додану вартість в Україні, 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.

Ключові слова: податки, податок на додану вартість, євроінтеграція, гармонізація податків, європейські стандарти, Євросоюз.

Проблема в Україні не тільки в зниженні основної ставки ПДВ, а в нерівномірному розподілі податкового тиску в різних секторах економіки. Галузі з високим рівнем доданої вартості, тобто галузі, що орієнтовані на кінцеве споживання, мають завеликий податковий тиск. Галузі добувної промисловості, що працюють на експорт, практично не сплачують податків.



Тому введення ПДВ односторонньої дії, коли податок стягується тільки при продажах від платників неплатникам позбавить державу від необхідності повертати ПДВ експортерам сировини, і звітність стосується лише цих операцій, що повністю відповідає європейському досвіду реформування ПДВ.

Згідно з Шостою директивою Європейської комісії в ЄС діє “Зворотній механізм нарахування зобов’язань щодо ПДВ”, який також називають “переміщенням податку”. Зворотній механізм полягає у тому, що ПДВ стягується на місці споживання товару замість місця виробництва. Метою цього є ефективне адміністрування ПДВ і запобігання ситуацій, коли продавець зникає, не заплативши ПДВ, а покупець-експортер отримує з бюджету відшкодування. При новому механізмі сума ПДВ на рахунки продавця взагалі не попадає, а залишається у покупця, тому зникнення продавця ніяк не впливає на збирання ПДВ. Нині цей механізм уже діє в ЄС для широкого кола послуг (консультаційні, рекламні, ліцензійні, фінансові, кадрові, агентські тощо), де переважають численні дрібні фірми, які обслуговують великі “солідні”, тому концентрувати сплату ПДВ в останніх надійніше.

Негативний вплив ПДВ на деякі галузі української промисловості пов’язаний також з невідповідністю умов економіки України умовам, у яких ПДВ застосовується в країнах Заходу, що завдяки міжгалузевій конкуренції та перепливу інвестицій не мали таких значних відмінностей у рівні капіталоозброєності праці в різних галузях, які виникли в адміністративно регульованій економіці України [8].

Рівень капіталоозброєності праці наведено в табл. 3.

Таблиця 3.

Рівень капіталоозброєності праці у деяких галузях економіки України, у % до середнього по промисловості.

Галузь	%
Електроенергетика	372

Хімічна та нафтохімічна промисловість	331
Чорна металургія	229
Машинобудування та металообробка	66
Паливна промисловість	63
Легка промисловість	61
Капітальне будівництво	31

Джерело: [8]

У найбільш капіталоозброєних галузях рівень чистих непрямих податків у валовій доданій вартості у 3-4 рази менший, ніж у найменш озброєних галузях, наприклад, чорній металургії – 6,1 %, легкій промисловості – 21,2 % [8]. В майбутньому доцільно перейти до європейської практики диференційованої шкали ставки ПДВ.

Для правильності визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту законодавством України передбачена наявність певних дат щодо їх виникнення. На даний час існує два основних правила визначення строків виникнення зобов'язань перед бюджетом: правило "першої дії" та касовий спосіб, коли податкові зобов'язання виникають або після отримання продавцем коштів або після поставки товарів. З метою гармонізації ПДВ в Україні необхідно перейти на "касовий метод", що існує в світовій практиці, коли податкові зобов'язання виникають після отримання коштів.

- диференціювати ставки ПДВ на умовах визначення коефіцієнту коригування на базі показника капіталоозброєності галузі, тобто враховувати вплив капіталоозброєності на частку непрямих податків у валовому обсязі створеної доданої вартості;

Комісія ЄС, яка має визначне значення у розробці політики гармонізації оподаткування, рекомендує для країн-учасниць Євросоюзу окрім застосування єдиної бази, використовувати єдину ставку ПДВ, тому і в подальшому питання гармонізації ПДВ буде однією з основ створення гармонійного простору в країнах ЄС.

Зважаючи на нинішні масштаби корупції навколо ПДВ, новий закон про податок односторонньої дії доцільно прийняти одночасно із законом про бюджет, а також з тим законом, куди винесено податкові статті закону про бюджет. Це дозволить Україні скасувати операцію відшкодування ПДВ вже з 2007 року і при цьому знизити його ставку до 18% без втрат доходів

бюджету. питома вага ПДВ у загальних податкових надходженнях складає значну частину розвинутих країн

Розглядаючи порядок обліку основних фондів, придбаних у інших фірм, визначають три основних типи ПДВ: споживчий, прибутковий і товарний. Відповідно до прийнятого в європейських країнах ПДВ споживчого типу всі придбання (за рідким виключенням), включаючи товари тривалого користування, віднімаються при розрахунку вартості доданої фірмою. База оподаткування застосовується тільки до сукупного приватного споживання.

Аналіз бюджетних надходжень в країнах ЄС дав можливість виявити, що загальний обсяг надходжень від непрямого оподаткування в середньому складає 10,7% від ВВП. Тому вирішення проблем, пов'язаних з розбіжностями в стягуванні ПДВ і акцизного збору є можливим, без зайвих змін в пропорціях між прямими і непрямими податками. і акцизів повинні розглядатися системно, оскільки виявлені певні залежності від надходжень цим видам податків. Так зростання надходжень по ПДВ помічається разом з скороченням сум акцизів, і навпаки.

Черговим етапом гармонізації податкового регулювання непрямими податками була розробка в 1987 році матеріалів та пропозицій в рамках положень закріплених в Білій книзі, в якій зазначалося, що для усунення фіскальних бар'єрів необхідно досягти зближення непрямого оподаткування.

Пропонувалося ввести чотири основні зміни в діючі системи: С.

Проведення єдиної спільної політики по встановленню ставок ПДВ і акцизного збору, які як зазначалося вище тісно залежать один від другого. На відміну від ПДВ акциз має досить розвинуту регулюючу функцію, яка широко застосовується для вирівнювання економічного становища регіонів. Слід зазначити, що встановлені ставки акцизного збору в Україні порівняно з іншими країнами світу невисокі. Так наприклад, ставки акцизного збору на бензини різних марок, майже в три рази нижчі в Україні ніж встановлені на аналогічну продукцію в Норвегії, Швеції, Італії, Франції; в 2,5 рази - в Данії, Німеччині. Необхідність гармонізації непрямих податків в країнах ЄС була зумовлена різними формами і методами їх сплати. На шляху уніфікації ПДВ в Європейському Союзі на початку було прийнято Першу та Другу Директиви, яким на зміну в 1977 році прийшла Шоста директива Ради ЄЕС від 17.05.77, що діє і сьогодні. Системи непрямих податків, які відповідають вимогам Шостої директиви по ПДВ, стали найбільш поширеними серед країн Європейського Союзу.

В 15 країнах ЄС національні закони про податок на додану вартість побудовані відповідно до 6-ої Директиви Співтовариства по ПДВ. Як зазначалося вище, виконання директиви є обов'язковим для країн-членів, хоча дозволяє вибирати форми і методи досягнення поставлених завдань. І як наслідок — існування певних відмінностей в національних системах в застосуванні ПДВ.

Розглядаючи порядок обліку основних фондів, придбаних у інших фірм, визначають три основних типи ПДВ: споживчий, прибутковий і товарний. Відповідно до прийнятого в європейських країнах ПДВ споживчого типу всі придбання (за рідким виключенням), включаючи товари тривалого

користування, віднімаються при розрахунку вартості добавленої фірмою. База оподаткування застосовується тільки до сукупного приватного споживання.

Аналіз бюджетних надходжень в країнах ЄС дав можливість виявити, що загальний обсяг надходжень від непрямого оподаткування в середньому складає 10,7% від ВВП. Тому вирішення проблем, пов'язаних з розбіжностями в стягуванні ПДВ і акцизного збору є можливим, без зайвих змін в пропорціях між прямими і непрямими податками. Стосовно гармонізації ПДВ виділили три ключові ланки: загальна база; кількість ставок; рівень оподаткування (особливо стандартна ставка).

Комісія ЄС, яка має визначне значення у розробці політики гармонізації оподаткування, рекомендує для країн-учасниць окрім застосування єдиної бази, використовувати єдину ставку ПДВ, не зважаючи на широку диференціацію ставок в діючих системах. Разом з тим, Комісія наголошує на необхідності прийняття директив стосовно уніфікації переліку підакцизних товарів і визначення єдиних ставок. І в подальшому питання гармонізації ПДВ і акцизів повинні розглядатися системно, оскільки виявлені певні залежності від надходжень цим видам податків. Так зростання надходжень по ПДВ помічається разом з скороченням сум акцизів, і навпаки.

Черговим етапом гармонізації податкового регулювання непрямими податками була розробка в 1987 році матеріалів та пропозицій в рамках положень закріплених в Білій книзі, в якій зазначалося, що для усунення фіскальних бар'єрів необхідно досягти зближення непрямого оподаткування.

Пропонувалося ввести чотири основні зміни в діючі системи:

Проведення єдиної спільної політики по встановленню ставок ПДВ і акцизного збору, які як зазначалося вище тісно залежать один від другого. На відміну від ПДВ акциз має досить розвинуту регулюючу функцію, яка широко застосовується для вирівнювання економічного становища регіонів. Слід зазначити, що встановлені ставки акцизного збору в Україні порівняно з іншими країнами світу невисокі. Так наприклад, ставки акцизного збору на бензини різних марок, майже в три рази нижчі в Україні ніж встановлені на аналогічну продукцію в Норвегії, Швеції, Італії, Франції; в 2,5 рази - в Данії, Німеччині.

Не застосовувати різні визначення поставок між країнами-учасницями ЄС. Перейти від застосування принципу "місця призначення" ПДВ до принципу "країни походження" в межах ЄС. Недоліком застосування принципу "походження" є те, що податкові ставки на імпортовані товари і на вироблені місцевими виробниками не обов'язково однакові. Імпорт товарів з країн з низькою ставкою податку порушуватиме засади вільної конкуренції, і країна імпортер буде вимушена захищати свій внутрішній ринок. Таким чином принцип походження підходить для застосування між країнами з подібними податковими системами.

Перевага принципу призначення полягає в тому, що в момент продажу кінцевому споживачу в ціні товару вміщується однакова частка податку. Проте, застосування цього принципу передбачає постійного регулювання митних зборів, що відповідно закріплено в рамках Генеральної угоди про тарифи і торгівлю (ГАТТ).

Переглянуто механізм вирішення питань по ПДВ, і останнє, при застосуванні ПДВ до послуг, змінити визначення місця угоди.

Згідно Шостої Директиви по ПДВ, платником податку є будь-яка особа, що здійснює незалежно у будь-якому місці будь-яку економічну діяльність, незалежно від цілей і результатів цієї діяльності. Економічна діяльність включає всі види діяльності виробників, продавців, та осіб, що надають послуги, включаючи гірничодобувну і сільськогосподарську діяльність та роботу по професії. Експлуатація матеріального або нематеріального майна з метою отримання прибутку на постійній основі також вважається економічною діяльністю (ст.4 б Директиви).

Якщо вести мову про гармонізацію ПДВ, що існує в Україні, то його діюча ставка вважається дещо високою і треба вести мову про її зниження, разом з тим існує 81 пільга по податку на додану вартість по операціям які не є об'єктом оподаткування і 25 видів операцій до яких застосовується, пільгова ставка 0%.

Основні положення, що визначають метод стягнення ПДВ в європейських країнах, дають підстави стверджувати, що положення діючого в Україні Закону про ПДВ відповідають у більшості випадків вимогам Шостої директиви, що значно наблизило нас до податкового законодавства країн ЄС, проте регулювання зазначених протиріч лишається вкрай важливим.

Приєднання країн-учасниць ЄС до Генеральної угоди про тарифи і торгівлю (далі - ГАТТ) стало визначним етапом у формуванні нових підходів в зовнішньоторговельних відносинах. Підписана в 1947 році в місті Женева Генеральна угода про тарифи і торгівлю стала основою для здійснення гармонізації митної політики в ЄС.

В основі ГАТТ були закладені такі основні принципи:

1) рівний, не дискримінаційний режим для країн-учасниць;

- 2) зниження мита шляхом проведення багатосторонніх переговорів ( в результаті першої угоди ГАТТ було знижено тарифи на 45 тис. видів товарів);
- 3) знищення імпорتنих квот;
- 4) інші багаточисельні заходи лібералізації світової торгівлі.

З часу заснування ГАТТ регулярно відбуваються переговори країн-учасниць стосовно актуальних проблем лібералізації світової торгівлі. В 1986 році в Уругваї почався восьмий раунд переговорів в рамках ГАТТ, який завершився в грудні 1993 року. Основні питання, які розглядалися країнами учасницями, торкалися знищення торгівельних бар'єрів і субсидій в сільському господарстві; усунення бар'єрів в торгівлі послугами (на послуги припадає біля 20% світової торгівлі) та обмежень щодо залучення іноземних інвестицій; запровадження на міжнародній основі визнання і сертифікації патентних, авторських прав, прав на торгову марку тощо; створення Світової організації торгівлі (СОТ) в межах ГАТТ.

Результатом багатосторонніх переговорів на протязі семи років став документ в 550 сторінок, який представляв собою юридичну базу для подальшої лібералізації світової торгівлі. Це 45 угод та протоколів, які регулюють різні напрямки торгівлі. Всі укладені угоди можна умовно поділити на дві групи: перша - угоди про доступ на ринок; друга - угоди та домовленості стосовно інституціональних питань, тобто створення нового механізму функціонування міжнародної торгівельної системи.

Стосовно другої групи, найважливішим рішенням було заснування Світової організації торгівлі (СОТ), яка отримала повний правовий статус міжнародної організації з покладеними на неї функціями нагляду за торгівельною політикою країн-учасниць і запровадженням механізмів розв'язання суперечок.

Щодо використання країнами-учасницями важелів митної політики для регулювання доступу на свій ринок інших країн, то потрібно сказати, що вже на перших етапах існування, ГАТТ призвело до регламентування умов використання митно-тарифного регулювання шляхом уніфікації основних елементів митного тарифу.

А після уругвайського раунду застосування інструментів митної політики взагалі жорстко визначено нормами і принципами ГАТТ/СОТ на основі:

Переглянуто механізм вирішення питань по ПДВ, і останнє, при застосуванні ПДВ до послуг, змінити визначення місця угоди.

Згідно Шостої Директиви по ПДВ, платником податку є будь-яка особа, що здійснює незалежно у будь-якому місці будь-яку економічну діяльність, незалежно від цілей і результатів цієї діяльності. Економічна діяльність включає всі види діяльності виробників, продавців, та осіб, що надають послуги, включаючи гірничодобувну і сільськогосподарську діяльність та роботу по професії. Експлуатація матеріального або нематеріального майна з метою отримання прибутку на постійній основі також вважається економічною діяльністю (ст.4 б Директиви).

Приєднання країн-учасниць ЄС до Генеральної угоди про тарифи і торгівлю (далі - ГАТТ) стало визначним етапом у формуванні нових підходів в зовнішньоторговельних відносинах. Підписана в 1947 році в місті Женева Генеральна угода про тарифи і торгівлю стала основою для здійснення гармонізації митної політики в ЄС.

В основі ГАТТ були закладені такі основні принципи:

- 1) рівний, не дискримінаційний режим для країн-учасниць;
- 2) зниження мита шляхом проведення багатосторонніх переговорів ( в результаті першої угоди ГАТТ було знижено тарифи на 45 тис. видів товарів);
- 3) знищення імпорتنих квот;
- 4) інші багаточисельні заходи лібералізації світової торгівлі.

З часу заснування ГАТТ регулярно відбуваються переговори країн-учасниць стосовно актуальних проблем лібералізації світової торгівлі. В 1986 році в Уругваї почався восьмий раунд переговорів в рамках ГАТТ, який завершився в грудні 1993 року. Основні питання, які розглядалися країнами учасницями, торкалися знищення торгівельних бар'єрів і субсидій в сільському господарстві; усунення бар'єрів в торгівлі послугами (на послуги припадає біля 20% світової торгівлі) та обмежень щодо залучення іноземних інвестицій; запровадження на міжнародній основі визнання і сертифікації патентних, авторських прав, прав на торгову марку тощо; створення Світової організації торгівлі (СОТ) в межах ГАТТ.

Результатом багатосторонніх переговорів на протязі семи років став документ в 550 сторінок, який представляв собою юридичну базу для подальшої лібералізації світової торгівлі. Це 45 угод та протоколів, які регулюють різні напрямки торгівлі. Всі укладені угоди можна умовно поділити на дві групи: перша - угоди про доступ на ринок; друга - угоди та домовленості стосовно інституціональних питань, тобто створення нового механізму функціонування міжнародної торгівельної системи.

Стосовно другої групи, найважливішим рішенням було заснування Світової організації торгівлі (СОТ), яка отримала повний правовий статус міжнародної організації з покладеними на неї функціями нагляду за торгівельною політикою країн-учасниць і запровадженням механізмів розв'язання суперечок.

Щодо використання країнами-учасницями важелів митної політики для регулювання доступу на свій ринок інших країн, то потрібно сказати, що вже на перших етапах існування, ГАТТ призвело до регламентування умов використання митно-тарифного регулювання шляхом уніфікації основних елементів митного тарифу.

А після уругвайського раунду застосування інструментів митної політики взагалі жорстко визначено нормами і принципами ГАТТ/СОТ на основі: визначення податкових зобов'язань здійснюється за принципом „країни призначення”, що передбачає оподаткування товарів, призначених для внутрішнього споживання, включаючи імпортовані в Україну, за винятком товарів, що поставляються на експорт;

- послуги, що надаються на території України будь-яким юридичним чи фізичним особам, підлягають оподаткуванню;

- визначення податкових зобов'язань з операцій продажу товарів чи послуг здійснюється за принципом „першої події” та із застосуванням „методу податкового кредиту”;

- право на отримання податкового кредиту з ПДВ виникає лише на підставі подання рахунку-фактури (податкової накладної) на придбані товари (послуги), підтвердженого подачею до податкових органів реєстру податкових накладних в електронному вигляді;

- застосування ставки податку „0” не допускається при здійсненні продажу на внутрішньому ринку;

- відшкодування з бюджету ПДВ протягом бюджетного року допускається для платників податку, що:

- здійснюють систематичні поставки товарів на експорт;
- проводять діяльність у сферах, пов'язаних із сезонними закупками товарів, витрати на які не покриваються надходженнями від їх продажу у звітних періодах;
- мають значні інвестиційні витрати.

При здійсненні інших господарських операцій, які призвели у звітному періоді до від'ємного значення, ПДВ відшкодовується з бюджету, якщо впродовж наступних шести місячних звітних періодів ці суми не погашені податковими зобов'язаннями.

- ставка податку має бути єдина та оптимальна за розміро

При цьому однією з найпроблемніших сфер залишалася **гармонізація податку на додану вартість**. Саме розходження в податковій сфері стало найбільшою перешкодою на шляху до побудови спільного внутрішнього ринку. Запровадження спільного ринку не означає втрати країнами — членами суверенного права будувати свою податкову політику. В той же час гармонізація у податковій сфері відіграє неабияку роль у забезпеченні рівних конкурентних умов на внутрішньому ринку. У Договорі про заснування Європейського співтовариства забороняється застосовувати прямі податки, які б могли негативно вплинути на торгівлю в межах внутрішнього ринку. В статті 93 згаданого Договору визнається необхідність гармонізації непрямих податків (зокрема податку з обороту чи акцизних зборів) «в тому обсязі, який потрібний для створення та функціонування внутрішнього ринку». Стаття 14 цього ж Договору додатково пов'язувала процедуру гармонізації податків з датою завершення побудови внутрішнього ринку, тобто 31 грудня 1992 року. Тому товари, при експорті з однієї країни члена до іншої, з метою запобігання створення конкуренції, звільняються від сплати ПДВ і з них стягується ПДВ за ставками, що діють в країні імпортерів. Таким чином, застосовується принцип орієнтації на правила, що діють у країні призначення. Наслідками застосування принципу орієнтації на правила, що діють у країні призначення товару, при встановленні ставки ПДВ, є:

**1. Збереження рівних конкурентних умов.** Товари, які конкурують на ринку, несуть однакове податкове навантаження незалежно від того, в якій країні ЄС вони виготовлені.

**2. Податкові надходження.** Податок стягується там, де товар споживається, тобто податкові надходження потрапляють до бюджету країни призначення товару.

**3. Податкова автономія.** Механізм вирівнювання умов оподаткування при перетині кордонів забезпечує податкову автономію країн — членів Співтовариства.

**4. Податкові бар'єри.** Принципу орієнтації на країну призначення товару та податкова автономія означають збереження, певною мірою, податкових бар'єрів. Отже, немає підстав говорити про стовідсоткове запровадження внутрішнього ринку.

**5. Комплексність процедур контролю.** З огляду на відміну контролю на внутрішніх кордонах Співтовариства ПДВ стягується не під час ввозу товару на митниці, а сплачується підприємствами до фінансових органів за місцем їх розташування.

Така процедура стала результатом компромісу і на початковій стадії була задумана як тимчасове вирішення проблеми. Однак, з огляду на те, що країнам — членам ЄС до кінця 1996 року так і не вдалося дійти порозуміння щодо порядку сплати ПДВ, «тимчасовий варіант» залишається чинними і досі. Нині імпортер сплачує ПДВ за діючими національними ставками оподаткування в фінансовому органі за своїм місцезнаходженням, а не подавцеві чи експортеру, як це прийнято у країнах з ринковою економікою. Система оподаткування з обороту передбачає наявність складних процедур контролю. З цією метою кожне підприємство — імпортер (кожна фізична чи юридична особа, що причетна до обігу товарів і послуг в межах Співтовариства) отримує спеціальний ідентифікаційний номер платника податку з обороту в ЄС. У грудні 1997 року Раді міністрів економіки та фінансів вдалось досягти порозуміння щодо низки важливих заходів, спрямованих на уникнення розбіжностей у сфері оподаткування, які б могли зашкодити побудові спільного європейського ринку. Було запроваджено кодекс правил поведінки з метою уникнення надання односторонніх переваг, в оподаткуванні іноземним інвесторам (наприклад, так званого «нульового оподаткування»), а також досягнуто домовленість про ембарго на нові форми надання «шкідливих» податкових пільг. Загалом було прийнято рішення, що до 31 грудня 1997 року всі податкові преференції, які шкодять ідеї створення європейського внутрішнього ринку, повинні бути приведені у відповідність до доцільних норм. Спільно з країнами-членами комісія планує розробити поради щодо застосування правових норм у сфері державних субсидій, пов'язаних з оподаткуванням підприємств. У цьому зв'язку Комісія взяла зобов'язання щодо неухильного дотримання правил у сфері надання державних субсидій. Рада звернулася до Комісії із поданням про підготовку проекту директиви щодо оподаткування відсотків на грошові вклади. Мета директиви полягає у забезпеченні принаймні єдиної мінімальної ставки оподаткування прибутків на відсотки по вкладах. Країни — члени ЄС погодились з тим, що директива, яку належить ухвалити, має ґрунтуватись на так званій «моделі співіснування двох варіантів». Згідно з нею прибутки по відсотках на грошові вклади мешканця іншої країни (наприклад, громадянина Німеччини, який вкладає свої гроші в Люксембурзі, але постійно проживає у Німеччині) депонуються чи оподатковуються у країні, де зберігається вклад, або ж повідомлення про прибутки по відсотках на грошові вклади надсилається до країни постійного проживання вкладника. Сьогодні вже створено кодекс етики поведінки країн-членів на основі директиви, метою якої є усунення можливості балансових маніпулювань у відносинах між головним і дочірніми підприємствами з метою уникнення ліцензійних зборів та оподаткування доходів по відсотках



від

грошових

вкладів.

**Сергій**

заступник

громадських

та масово-роз'яснювальної роботи ДПА у м. Києві. м;

- поетапне зниження ставки ПДВ до розміру 18 відсотків.

начальника

**ПЕЛЕШЕНКО,**

управління

зв'язків