

УДК 336.226.322

Максименко А.В.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ОСОБЛИВОСТІ ТА КЛЮЧОВІ ТЕНДЕНЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ: ГЛОБАЛЬНИЙ ВИМІР

В статті конкретизовано ключові тенденції оподаткування ПДВ та ідентифіковано ціннісні орієнтири та пріоритети їх трансформації в глобальному масштабі. Доведено, що основними тенденціями в сфері непрямого оподаткування є відведення значної ролі непрямим податкам в державних доходах, зростання ставки податку на додану вартість та бази оподаткування. Уточнено економічні детермінанти сучасної податкової політики непрямого оподаткування та елімінація відмінностей щодо оподаткування ПДВ в глобальному вимірі. Обґрунтовано необхідність перетворення ПДВ в "федеральний" податок ЄС, з наступним розподілом його центральними органами Союзу.

Ключові слова: податкова гармонізація, податкове навантаження, база оподаткування, непряме оподаткування, податок на додану вартість

Максименко А.В. ОСОБЕННОСТИ И КЛЮЧЕВЫЕ ТЕНДЕНЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС: ГЛОБАЛЬНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ

В статье конкретизированы ключевые тенденции налогообложения НДС и идентифицированы ценностные ориентиры и приоритеты их трансформации в глобальном масштабе. Доказано, что основными тенденциями в сфере косвенного налогообложения является преимущество косвенных налогов в государственных доходах, рост ставки налога на добавленную стоимость и базы налогообложения. Уточнены экономические детерминанты современной налоговой политики косвенного налогообложения и элиминация различий налогообложения НДС в глобальном измерении. Обоснована необходимость преобразования НДС в «федеральный» налог ЕС, с последующим распределением его центральными органами Союза.

Ключевые слова: налоговая гармонизация, налоговая нагрузка, база налогообложения, непрямое налогообложение, налог на добавленную стоимость

Maksymenko A.V. FEATURES AND KEY TENDENCIES OF VAT TAXATION: GLOBAL MEASUREMENT

The article specifies the key trends of VAT taxation and identifies value benchmarks and priorities for their transformation on a global scale. Proved that the main tendencies in the field of indirect taxation are in the significant role of indirect taxes in state revenues, growth of the value added tax rate and tax base. The economic determinants of the modern tax policy of indirect taxation and the elimination of differences in VAT taxation in the global dimension were specified. The necessity of converting VAT into a "federal" EU tax, with the subsequent distribution of it by the central bodies of the Union is substantiated.

Key words: tax harmonization, tax burden, tax base, indirect taxation, value added tax

Постановка проблеми. Економічна глобалізація є вищим рівнем інтернаціоналізації господарського життя з небувалими масштабами і стрімкою динамікою міжнародного виробництва і обміну. Через економічну глобалізацію країни та їхні уряди змушені конкурувати на набагато глибших ринках, що призвело до змін у законодавстві, нормативно-правових актах та, найголовніше, в податках. З одного боку, глобалізація змушує країни знижувати свій рівень оподаткування, що в майбутньому, разом із зростаючою потребою в соціальних перевагах, може призвести до безпрецедентної заборгованості. З іншого боку, зниження податкових ставок в значній мірі може бути компенсоване розширенням податкової бази. В свою чергу оподаткування перетворилось на засіб стимулювання або обмеження споживання через застосування непрямих податків, зокрема ПДВ. Водночас, надмірне домінування розвитку форм і методів фіскального принципу формування податку сприяє ускладненню не тільки механізму розрахунку, сплати, а й деформації його мотиваційної основи як для платників податків, так і бюджетних інтересів держави. Потрібний системний аналіз та оцінка варіантних можливостей і економічної виправданості розвитку стимулюючого потенціалу ПДВ та доцільності зниження податкового навантаження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика непрямого оподаткування широко досліджувалась в економічних колах. Зокрема, концептуальні підходи непрямого оподаткування дістали належне висвітлення в численних публікаціях таких вчених, як В. Андрущенко, А. Афонсо, Р. Варсано, О. Васи-

лик, Р. Вебер, Д. Вілсон, В. Геєць, Д. Даймонд, М. Деверо, С. Колінйон, К. Найкел, В. Оутс, Р. Перротті, Г. Табелліні, В. Танзі, Г. Таубер, М. Уайт та інші. Однак, ряд аспектів цієї багатогранної наукової проблеми залишилися недостачею розкритими. Зокрема, потребують конкретизації нові економічні детермінанти сучасної податкової політики непрямого оподаткування та елімінація відмінностей щодо оподаткування ПДВ в глобальному вимірі.

Мета дослідження. Мета даної статті полягає в уточненні особливостей та ключових тенденцій оподаткування ПДВ та визначенні ціннісних орієнтирів та пріоритетів їх трансформації в глобальному масштабі.

Виклад основного матеріалу. Непрямі податки є важливим елементом податкового регулювання держави оскільки складають суттєву частку надходжень державного бюджету. Непрямі податки, такі як ПДВ (Value Added Tax) та податок на з продажу (Goods and Services Tax (GST) прямо пов'язані з виробництвом, дистрибуцією та продажем товарів і послуг компанією, отже переплітаються з бізнес-моделлю компанії.

Як свідчать дані емпіричних досліджень, існує суттєвий взаємозв'язок між показниками ПДВ в країні і рівнем її розвитку. Доходи від ПДВ, ймовірно, будуть вище в економіці з більш високим рівнем доходу на душу населення, нижчою часткою сільськогосподарства і більш високим рівнем грамотності [1]. ПДВ є ефективним інструментом збору доходів, отже, його ефективність безпосередньо впливає на мобілізацію бюджетних коштів, макро-економічну стабільність і розвиток.

У порівнянні з альтернативними варіантами непрямого оподаткування ПДВ має більший потенціал: він, як правило, носить більш широкий характер і відображається в рахунках-фактурі, що допомагає поліпшити дотримання законодавства і сплату податків. Зауважимо також, що ПДВ може усунути каскадну проблему, типову для податку з обороту. Слід відзначити ясну і послідовну тенденцію до більш широкого використання ПДВ для збору надходжень податку з продажів серед країн ОЕСР, зокрема ПДВ стає кращим податком з продажів в країнах ОЕСР, хоча країни як і раніше в значній мірі залежать від збору прибуткового податку.

ПДВ один з наймолодших податків, що був інтегрований до податкових систем країн Західної Європи лише у середині ХХ ст. Введення податку на додану вартість було зумовлено необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до державного бюджету для відновлення економік після Другої Світової війни. Крім того, необхідність застосування такого чинника як додана вартість на об'єкт оподаткування в європейських економіках була зумовлена побудовою спільного ринку. Зокрема, Римський договір про створення Європейського економічного Співтовариства (ЄЕС) 1957 року передбачав розробку і застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн-членів, а наявність ПДВ у податковій системі стало обов'язковою умовою вступу до ЄЕС. Першою країною, яка ввела даний податок стала Франція, де в 1968 році було введено ПДВ у сучасному вигляді [2].

Адміністрування ПДВ в країнах-членах Європейського Союзу на наднаціональному рівні регламентується Директивами, хоча положення про необхідність гармонізації як прямих, так і непрямих податків містяться й в установчих договорах Співтовариства. Основною є Директива Європейської Комісії 2006/112 (останні правки та доповнення внесені Директивою 2016/856).

Згідно даної Директиви мінімальний рівень стандартної ставки, нижче якого не можуть знижуватися національні ставки ПДВ, становить 15% (верхня межа не встановлена). Зменшена ставка (не менше 5%) може застосовуватися тільки до окремих товарів та послуг, такі як продукти харчування, фармацевтичні товари і медичне обладнання, книги, газети, послуги пасажирського транспорту та деякі інші. Пільгові ставки (не нижче 5%) можуть застосовуватися також до поставок природного газу та електро-

енергії за умови, що їх застосування не спотворює умови конкуренції. Проте зазначені загальні правила допускають ряд винятків. По відношенню до обмеженого переліку товарів першої необхідності, включаючи дитяче харчування, взуття та одяг, дозволяється застосування наднизьких (менше 5%) або нульових ставок.

Основними тенденціями в сфері непрямого оподаткування є відведення значної ролі непрямим податкам в державних доходах, зростання ставки податку на додану вартість та бази оподаткування (Рис. 1). За останні десять років середній рівень ПДВ в країнах ОЕСР зріс з 17,8% до 19,2%. На 2015 рік непрямі податки склали третю частину всіх податкових надходжень країн ОЕСР. Середня ставка ПДВ складала 19,2% у 2016 році. Тим не менш, у 2015 та 2016 роках тенденція до збільшення ПДВ вповільнилася, що пов'язано зі зменшенням ставки Румунією з 24 до 20%, Ізраїлем – з 18 до 17%. Інші ж країни (Австрія, Бельгія, Естонія, Греція та Норвегія) розширили базу оподаткування або ж підняли ставку ПДВ.

Тенденція до переходу нових країн на систему ПДВ свідчить про зростаючу роль непрямих податків для економік світу. Більше ніж 160 країн зараз використовують даний вид податку, у 2016 році до них приєдналися ще Пуерто Ріко, Коста Ріка. Оскільки юрисдикції США переходять на систему ПДВ, США може прийняти її також. В Китаї уряд розповсюдив використання ПДВ на нові сфери: нерухомість, операції з власністю, фінансові транзакції, страхові та послуги для населення.

Фактичні ставки ПДВ, в країнах-членах Європи визначені національним законодавством з урахуванням наведених вище директив. В 2016 році стандартна ставка ПДВ в країнах ЄС коливалась від 17% (у Люксембурзі) до 27% в Угорщині. Повний перелік ставок, що діяли в 2016 році узагальнено в табл. 1.

На 2017 рік майже усіма країнами ЄС передбачено введення ряду змін, які стосуються адміністрування ПДВ. Як правило, дані зміни стосуються зміни ставок на певні категорії товарів/послуг, вимог щодо об'єму товарообороту необхідного для повернення ПДВ та посилення санкцій за шахраювання в даній сфері.

В законі про державний бюджет на 2017 рік італійським урядом було прийнято ряд податкових змін, зокрема щодо ПДВ. Так планується до 2019 року підвищити базову ставку до 25,9%. Дане підвищення здійснюватиметься в два етапи: з 22%

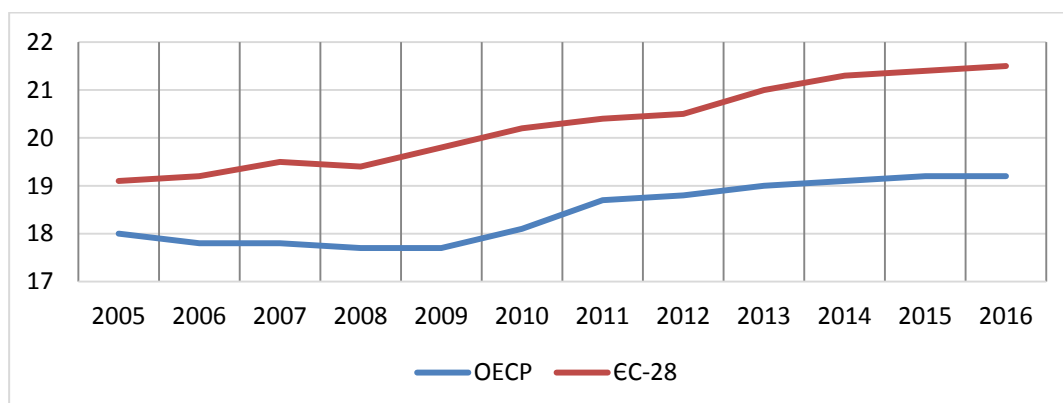


Рис. 1. Середня ставка ПДВ в країнах ОЕСР та ЄС-28, %

Джерело: Складено автором на основі [3]

Таблиця 1

Ставки ПДВ в країнах ЄС в 2016 році

Країна	Пільгова ставка	Знижена ставка	Стандартна ставка
Бельгія	-	6 / 12	21
Болгарія	-	9	20
Чехія	-	10 / 15	21
Данія	-	-	25
Німеччина	-	7	19
Естонія	-	9	20
Ірландія	4,8	9 / 13,5	23
Греція	-	6 / 13	24
Іспанія	4	10	21
Франція	2,1	5,5 / 10	20
Хорватія	-	5 / 13	25
Італія	4	5 / 10	22
Кіпр	-	5 / 9	19
Латвія	-	12	21
Литва	-	5 / 9	21
Люксембург	3	8	17
Угорщина	-	5 / 18	27
Мальта	-	5 / 7	18
Голандія	-	6	21
Австрія	-	10 / 13	20
Польща	-	5 / 8	23
Португалія	-	6 / 13	23
Румунія	-	5 / 9	20
Словенія	-	9,5	22
Словакія	-	10	20
Фінляндія	-	10 / 14	24
Швеція	-	6 / 12	25
Великобританія	-	5	20

Джерело: за даними Європейської Комісії [4]

до 24% в 2018 році та з 24% до 25,9% в 2019. Знижена ставка буде з 2018 року підвищена з 10% до 13%. Для групи товарів, що обкладаються ПДВ за ставкою 4% зміни не передбачені [5].

В Бельгії планується знизити ПДВ на електронні книжки з 21% до 6% [6]. В Люксембурзі навпаки, ставка на дану групу товарів буде підвищена з 3% до 17,4%.

Хорватія навпаки в 2018 році планує знизити стандартну ставку ПДВ з 25% до 24%. В той самий час товари та послуги категорії "ресторанний бізнес" будуть оподатковуватись за стандартною ставкою, а не за зниженою в розмірі 13% [7]. Напротивагу, в Чехії ставка для даної категорії з 2017 року знижена з 21% до 15%. Окрім цього в Чехії з 2017 року ПДВ на газети знижено з 15% до 10%. В Хорватії на вищезгадану категорію з 2017 року також знижено ставку ПДВ з 27% до 9%.

В Естонії було підвищено ПДВ на послуги готельного бізнесу з 9% до 14%. В перспективі планується довести ставку для даної категорії до 20%.

Щодо Фінляндії, то в даній країні з 2017 року запущено нову систему для заповнення податкових декларацій – OMAVERO, а також введено обов'язкове заповнення електронних податкових декларацій. Щоквартальні декларації на повернення ПДВ зможуть подавати лише підприємства з річним оборотом менше €100 000. Окрім цього передбачено збільшення штрафів за недотримання термінів подачі [8]. Кіпр з травня 2017 також вводить обов'язкове онлайн-заповнення ПДВ декларації. Нововведення Польщі також стосуються головним чином поси-

лення відповідальності та підвищення штрафів за шахрайство в сфері ПДВ.

У Франції розглядається можливість підвищення стандартної ставки на 2%. У Румунії навпаки продовжується зниження стандартної ставки ПДВ: в 2016 році вона була зменшена з 24% до 20%, а в 2017 становить 19% [9].

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок про те, що для країн Європейського Союзу немає чіткої спільної тенденції, яка б пояснювала зміни в ставках ПДВ та їх адміністрування в різних країнах. Усі рішення приймаються країнами індивідуально, виходячи з власних особливостей розвитку.

Наступною тенденцією у сфері непрямого оподаткування є те, що розвиток електронної торгівлі призводить до втрати податкових надходжень урядами країн. Це пов'язано з тим, що вартість більшості товарів, які замовляються фізичними особами, не досягає межі оподаткування (не сплачується імпортне мито, ПДВ), а їх обсяги сягають мільйонів. На багатьох ринках такі вантажі низької вартості надають перевагу іноземним постачальникам над місцевими виробниками. Уряди країн ініціюють зменшення межі оподаткування імпортних товарів практично до нуля. В теорії будь-який імпорт буде оподатковуватись. Але на практиці це збільшить адміністративні навантаження на митні органи і уповільнить траскордонне переміщення товарів. Туреччина з червня 2016 року зобов'язала перевізників та логістичні компанії повідомляти сукупний обсяг вантажів від постачальника, незалежно від кількості покупців. В Євросоюзі визнали необхідність сплати

ПДВ в країні доставки товару, у випадку поставки приватним особам. Швейцарія планує впровадити подібну процедуру з 2017 року [10].

З огляду на вищенаведене, в квітні 2016 року Європейською Комісією був представлений план заходів, які в перспективі мають сприяти повній гармонізації адміністрування ПДВ в межах Європейського Союзу [11].

Згідно даного документу На даний момент найбільш нагальною проблемою для ЄС є так званий "VAT gap" – тобто різниця між потенційно можливими та фактично отриманими надходженнями країн від ПДВ. Сьогодні цей розрив становить близько 16% і є наслідком, як правило, податкових шахраювань. Подолання даної проблеми Європейська Комісія головним чином вбачає шляхом посилення кооперації національних урядів, впровадженням більш ефективного податкового адміністрування, збільшення ефективності системи покарань за порушення податкового законодавства. Дані заходи більш детально викладені документі під назвою «20 заходів з подолання розриву в ПДВ» [12].

Окрім цього зусилля Європейської Комісії також спрямовуються на усунення ПДВ-бар'єрів для підприємств електронної комерції та малого і середнього бізнесу, які діють на спільному європейському ринку.

На сьогоднішній день європейський ринок все ще залишається гетерогенним щодо ПДВ. По-перше, існують різні ставки податку, а по-друге, процедура обчислення і сплати ПДВ при торгівлі всередині країни істотно відрізняється від аналогічної процедури при торгівлі між різними країнами ЄС. У перспективі в рамках ЄС передбачається перехід на уніфіковану систему збору ПДВ в міжнародній торгівлі, за якої який податок буде стягуватися за місцем походження товару (а не за місцем призначення, як зараз). Це означає, що при продажу товару, скажімо, з Великобританії до Франції, продавець буде включати в ціну ПДВ, а покупець буде отримувати податкові відрахування в розмірі сплаченого ПДВ, точно так само, як і при торгівлі всередині країни.

Передувати створенню єдиного ПДВ-простору ЄС має розробка єдиного режиму ПДВ при здійсненні транскордонної торгівлі товарами та послугами. Проект даного режиму має бути представлений в 2017 році.

Однак на шляху до запровадження цієї системи стоять серйозні політико-економічні перешкоди. По-перше, для збереження економічної нейтральності за такої системи необхідна уніфікація ставок податку у всіх країнах ЄС. Можна вважати, що розрив у рівні податку на додану вартість в окремих країнах ЄС буде поступово зменшуватися, головним чином за рахунок скорочення числа знижених ставок, але національні особливості оподаткування збережуться і надалі. В той самий час планується надати більше свободи членам співтовариства в питаннях визначення ставок ПДВ.

Окрім цього обговорюється можливість перетворення ПДВ в «федеральний» податок ЄС, з наступним розподілом його центральними органами Союзу. До руху в цьому напрямку країни-учасниці ЄС в даний час ніяк не готові, так як це означало б сер-

йозне обмеження національного суверенітету в бік централізації європейської влади.

Висновки. Оскільки податкова політика країн світу визначається різними регуляторними вимогами та рівнями ризику, то узагальнення досвіду застосування сучасних моделей податкових систем дозволило визначити напрямки трансформації податкового регулювання. Доведено, що основними тенденціями в сфері непрямого оподаткування є відведення значної ролі непрямим податкам в державних доходах, зростання ставки податку на додану вартість та бази оподаткування. Конкретизовано економічні детермінанти сучасної податкової політики непрямого оподаткування та елімінація відмінностей щодо оподаткування ПДВ в глобальному вимірі.

Отже, планується створити більш сприятливе податкове середовище для європейських підприємців, стимулювати транскордонну торгівлю та мінімізувати втрати від шахрайств, пов'язаних з ПДВ. З огляду на перелічені вище труднощі, які постають перед Європейською Комісією на шляху гармонізації адміністрування ПДВ, сьогодні єдина загальноєвропейська система ПДВ поки залишається лише на папері, не дивлячись на всі переваги, які вона обіцяє платникам податків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ebrill et al. The Modern VAT. 2001. Washington D.C.: IMF.
2. Воронська Г. ПДВ: Історія розвитку та міжнародна практика / Податкова правда. – №5 – 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vvplawfirm.com/ru/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52>
3. OECD Consumption tax trends [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>,
4. European VAT-rates – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/>
5. Italy VAT increase to 25.9% 2019 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-news/italy-vat-increase-to-25-9-2019/?referrer=https://www.google.com.ua/&lastReferrer=www.vatlive.com>
6. Belgium 6% e-book VAT – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-news/belgium-6-e-book-vat/?referrer=https://www.google.com.ua/&lastReferrer=www.vatlive.com>
7. Croatia VAT changes – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-news/croatia-vat-changes-2/?referrer=https://www.google.com.ua/&lastReferrer=www.vatlive.com>
8. Finland 2017 VAT changes – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-news/finland-2017-vat-changes/?referrer=https://www.google.com.ua/&lastReferrer=www.vatlive.com>
9. Romania cuts VAT to 19% 2017 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-news/romania-cuts-vat-to-19-2017/?referrer=https://www.google.com.ua/&lastReferrer=www.vatlive.com>
10. Indirect Tax in 2016. A review of global indirect tax developments and issues. [Електронний ресурс] – Режим доступу: - <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-indirect-tax-developments-in-2016/%24FILE/ey-indirect-tax-developments-in-2016.pdf>
11. EC: Action Plan on VAT – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf
12. EC: 20 measures to tackle the VAT gap – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/vat_gap/2016-03_20_measures_en.pdf