

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНБАСЬКА ДЕРЖАВНА МАШИНОБУДІВНА АКАДЕМІЯ

На правах рукопису

МЕЛЬНИК СЕРГІЙ ВЯЧЕСЛАВОВИЧ

УДК 336.227.8:336.226.322

МЕХАНІЗМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
У ЗОВНІШНІЙ ФІНАНСОВІЙ ПОЛІТИЦІ ДЕРЖАВИ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
Акімова Олена Володимирівна

Краматорськ – 2017

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

B2B – business-to-business

B2C – business-to consumer

CFA – Комітет з фіскальної політики

COD – Country of Destination

COO – Country of Origin

CPI – індекс сприйняття корупції

GST – goods and service tax

HST – гармонізований податок на продажі товарів та послуг

АТО – Антитерористична операція

ВВП – валовий внутрішній продукт

ГАТТ – Генеральна угода з тарифів і торгівлі

ЄДРПОУ - Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України

ЄЕС – Європейська економічна спільнота

ЄС – Європейський союз

МВФ – Міжнародний валютний фонд

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ОЄЕС – Організація європейського економічного співробітництва

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок з доходів фізичних осіб

ПКУ – Податковий кодекс України

ПТП – податок на товари та послуги

СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ....	13
1.1. Сутність та зміст зовнішньої фінансової політики.....	13
1.2. ПДВ як інструмент зовнішньої фінансової політики: загрози та можливості.....	22
1.3. Аналіз механізмів реформування ПДВ в умовах зовнішньої фінансової політики.....	36
Висновки до розділу 1.....	50
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ЗОВНІШНІЙ ФІНАНСОВІЙ ПОЛІТИЦІ ДЕРЖАВИ.....	55
2.1. Зарубіжний досвід оподаткування доданої вартості.....	55
2.2. Інституційні особливості реформування ПДВ у зарубіжних країнах.....	70
2.3. Аналіз проблем оподаткування доданої вартості в Україні в рамках реалізації зовнішньої фінансової політики держави.....	84
Висновки до розділу 2.....	98
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У ЗОВНІШНІЙ ФІНАНСОВІЙ ПОЛІТИЦІ.....	103
3.1. Напрями реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.....	103
3.2. Оцінка наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги бюджетних надходжень.....	118
3.3. Шляхи вдосконалення структури механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України.....	133

Висновки до розділу 3.....	145
ВИСНОВКИ.....	149
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	153
ДОДАТКИ.....	177

ВСТУП

Актуальність теми. Зовнішня фінансова політика виступає одним із найбільш вагомих способів впливу держави на стан національної фінансової системи, фінансові та нефінансові взаємодії вітчизняних економічних суб'єктів із закордонними контрагентами, особливо за умов значного рівня відкритості економіки України. Відповідно у світовій практиці існує достатньо широкий спектр відповідних регуляторних інструментів, серед яких важливе місце посідає оподаткування, зокрема, податком на додану вартість (ПДВ).

Застосування ПДВ як інструменту реалізації зовнішньої фінансової політики обумовлено його здатністю збільшувати доходи бюджету нейтральним і прозорим способом і широким спектром можливостей у стимулюванні або обмеженні торговельних відносин із нерезидентами. Проте використання ПДВ пов'язано з низкою проблем. По-перше, в ході розвитку зовнішньої торгівлі стикаються різні економічні інтереси, і держава неминуче виявляється втягнутою в цей конфлікт. Тому вона повинна враховувати у податковій політиці щільний взаємозв'язок процесів, що відбуваються як у внутрішньоекономічних, так і в зовнішньоекономічних відносинах. По-друге, ПДВ сприяє полегшенню інтенсифікації зовнішньоторговельних відносин між країнами, але в разі міжнародної інтеграції з ним теж можливі відповідні складності, а саме посилення податкової конкуренції, реалізація шахрайських схем ухилення від оподаткування, а також проблеми з адмініструванням. Тому при розгляді ПДВ в якості інструменту зовнішньої фінансової політики необхідно оцінювати не тільки можливості, а й загрози його використання.

Питання змістового наповнення та інструментарію реалізації фінансової політики держави останніми роками плідно досліджувалися І. Адаменко [1], Л. Воротиною [22], Л. Гордієнко [40], О. Григорською, В. Зимовцем [52], Д. Ллевеліном [*D. Llewellyn*] [178], І. Лютим [67], О. Теліженко [120], Н. Ткаченко [122], І. Сидором [97], Т. Сіташ [112] та ін. Вагомий науковий

внесок у дослідження проблем оподаткування ПДВ зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: К. Брага [*C. Braga*] [166], З. Варналій [90; 98], В. Вишневецький [18; 89; 91; 92], О. Воронкова [21; 20], Р. Вулич [*R. Woolich*] [202], О. Гаркушенко [23; 24; 25], В. Гіллерштейн [*W. Hellerstein*] [164; 165], Р. Гордон [*R. Gordon*] [195], Ф. Ді [*Ph. Dee*] [151], К. Джеймс [*K. James*] [170; 171], В. Залуніна [51], Ю. Іванов [53], І. Клименко [56], М. Кін [*M. Keen*] [172; 173; 174; 175], О. Кононова [51], Т. Косова [59], Т. Кошук [103], А. Крисоватий [61; 62], І. Луніна [65], В. Мельник [71; 72], Дж. Оуенс [*J. Owens*] [141], А. Соколовська [116; 117; 118], Р. Ейнсворт [*R. T. Ainsworth*] [135], О. Федірко [125], Б. Хойкман [*B. Hoekman*] [166], В. Чекіна [131], А. Шарле [*A. Charlet*] [141; 142; 143], І. Ус [56; 128] та багато інших.

Разом із тим, поза увагою дослідників лишилися змістовні аспекти зовнішньої фінансової політики як самостійної складової фінансової політики держави, недостатньо обґрунтованими є положення щодо використання ПДВ як елементу фінансового регулювання зовнішньоторговельних операцій, а також напрями і механізми реформування ПДВ у контексті забезпечення інтеграції національної економічної системи в світовий та регіональний економічний простір. Зазначені обставини обумовлюють тему дослідження, завдання і структуру дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Донбаської державної машинобудівної академії Міністерства освіти і науки України за темою «Механізм фінансово-економічного управління розвитком на макрота мікрорівні» (номер державної реєстрації 0114U003938, 2014–2016 рр.) у межах якої автором досліджено ПДВ як ефективний інструмент акумулювання доходів бюджету та реалізації зовнішньої фінансової політики, а також визначено принципи використання ПДВ у контексті фінансового регулювання експортно-імпортних операцій країни; виконано аналіз зарубіжного досвіду оподаткування доданої вартості, а також аналіз нормативно-законодавчих особливостей його реформування в зарубіжних країнах та Україні; запропо-

новано науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка теоретико-методичних положень і науково-практичних рекомендацій щодо механізмів реформування податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави.

Для досягнення мети в роботі були поставлені такі *завдання*:

визначити сутність та структурно-змістове наповнення зовнішньої фінансової політики держави;

дослідити ПДВ як інструмент реалізації зовнішньої фінансової політики і окреслити загрози та можливості застосування даного інструменту;

сформувати науковий підхід до побудови механізмів реформування ПДВ;

проаналізувати зарубіжний досвід оподаткування ПДВ та інституційні особливості його реформування;

визначити проблеми оподаткування ПДВ в Україні;

окреслити напрями реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України;

удосконалити структуру механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України;

запропонувати науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету.

Об'єктом дослідження є процес реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.

Предмет дослідження – теоретико-методичні положення та науково-практичні рекомендації щодо напрямів та механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.

Методи дослідження. Теоретико-методологічну основу проведеного дослідження складають сукупність розробок вітчизняних і зарубіжних учених у сфері зовнішньої фінансової політики держави та оподаткування. Для

розв'язання завдань дисертації використано низку загальнонаукових та прикладних методів досліджень: абстрактно-логічний метод та структурно-функціональний підхід (для визначення предмету, об'єкту та структурно-змістових особливостей зовнішньої фінансової політики держави); *аналіз і синтез, методи індукції і дедукції* (для дослідження теоретичних засад використання ПДВ як інструменту фінансового регулювання зовнішньоторговельних операцій); *порівняльний аналіз, групування, зведення, статистичний аналіз* (для дослідження особливостей застосування та інституційного забезпечення використання та реформування ПДВ у зарубіжних країнах і визначення проблем оподаткування ПДВ в Україні); *ситуаційний та системний підходи* (для визначення напрямів та механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України), *економіко-математичне моделювання* (для формування науково-методичного підходу до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету), *узагальнення* (для формування висновків і рекомендацій з дослідження).

Інформаційну базу дослідження складають нормативно-правові акти України і зарубіжних країн із питань оподаткування ПДВ, аналітичні звіти міжнародних організацій, статистичні дані Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України та інших країн, результати власних досліджень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у подальшому розвитку теоретичних і науково-методичних положень щодо обґрунтування механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави. До основних результатів, які визначають наукову новизну виконаного дослідження, відносяться наступні:

удосконалено:

науковий підхід до побудови механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави, який на відміну від подібних результатів, наведених у науковій літературі, постулює врахування в процесі гармонізації

або дисгармонізації податку цілей зовнішньої та внутрішньої фінансової політики, вимоги щодо забезпечення тотожності ефективної та імпліцитної ставок ПДВ та обмежень, які накладаються міжнародною економічною діяльністю країни, і передбачає здійснення трансформації в принципах, об'єктах, ставках, визначенні бази оподаткування, і відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування ПДВ; його реалізація спрямована на раціоналізацію змісту та напрямів впровадження механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України;

структуру механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України та інструменти їх реалізації, яка включає механізми визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ; взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою з метою визначення обсягів шахрайських схем; удосконалення оподаткування ПДВ електронних комерційних та інших операцій і транзакцій між пов'язаними суб'єктами; на відміну від існуючих вона дозволяє підвищити ефективність застосування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України.

науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ефективної ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, відмінність якого від існуючих полягає у врахуванні існування в країні пільг, звільнень від оподаткування тощо, а також тіньового сектора економіки як фактору негативного впливу на податкові надходження; це дозволяє визначити наслідки заміни чинної ефективної ставки ПДВ на ставку, яка є еквівалентною ставці податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) або на ставку, яка дорівнює ефективній ставці, застосовуваній у Європейському Союзі (ЄС);

дістали подальшого розвитку:

трактування сутності зовнішньої фінансової політики в трьох аспектах (як форми реалізації управлінського впливу держави в зовнішній фінансовій сфері, як сукупності інструментально-методичного забезпечення фінансового регулювання та як комплексу заходів фінансового забезпечення зовнішніх нефінансових операцій) і наукові уявлення про структуру та зміст її предме-

ту, об'єкту, напрямів, методів, важелів та інструментів, яке, на відміну від загальноприйнятих поглядів, виділяє зовнішню фінансову політику як самостійний напрям державного фінансового регулювання і конкретизує її специфіку; це дає можливість формувати механізми реформування ПДВ на основі нового, комплексного бачення проблематики реалізації зовнішньої фінансової політики;

наукові положення щодо застосування ПДВ як інструменту фінансового регулювання нефінансових операцій в зовнішньоекономічній сфері, зокрема, на відміну від існуючих підходів, визначено специфіку змісту функцій ПДВ у зовнішній сфері національної економіки, окреслено можливості та загрози використання даного інструменту для формування бюджетних доходів і податкового адміністрування, визначено рівнозначність принципів Country of Origin (COO) та Country of Destination (COD) із позицій їх переваг і недоліків; це дає змогу визначити передумови та обмеження для реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави;

визначення особливостей впровадження ПДВ в зарубіжних країнах, зокрема, періодизація поширення даного податку країнами світу (яка враховує геополітичні зв'язки, що існували між країнами в різні періоди часу, зміни в економіках країн світу, що відбулися в останні 20-30 років), групування основних проблем, із якими стикаються держави з унітарним та федеративним устроєм у процесі реформування ПДВ, пов'язані з введенням цього податку, його застосуванням щодо різних операцій (в тому числі – зовнішньоекономічних), податковим шахрайством та протидією різних суспільних груп його наявності у податковій системі країн; це дає змогу раціоналізувати вибір напрямів реформування ПДВ в Україні;

групування проблем використання ПДВ у фінансовій політиці України за ознаками елементів його будови, визначення місця і суб'єктів оподаткування, використання шахрайських схем, яке, на відміну від існуючих, враховує напрями порушень міжнародних правових рамок та практики, передумови скорочення надходжень до бюджету, підстави для ускладнення експортно-

імпортних операцій між Україною та рештою країн світу; що дозволяє визначити напрями та пріоритети реформування даного податку;

комплекс напрямів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України, що враховує її місце серед країн світу, існуючі міжнародні угоди, ситуацію з економічним та соціальним розвитком держави, проблеми з формуванням дохідної частини бюджету, відшкодуванням та адмініструванням ПДВ, а також потреби розвитку інституційного забезпечення застосування ПДВ по відношенню до зовнішньоторговельних операцій у контексті адаптації вітчизняного законодавства до досвіду ЄС; це дає змогу скоординувати процес реформування ПДВ з виявленими проблемами його використання в Україні та обмеженнями, які накладаються участю в інтеграційних процесах.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що отримані в роботі наукові результати та запропоновані рекомендації доведено до рівня готовності до впровадження в діяльність органів державної фіскальної служби. Зокрема, результати аналізу особливостей і проблем оподаткування ПДВ в Україні і в зарубіжному досвіді, науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, а також розроблені рекомендації з реформування ПДВ в Україні впроваджено в діяльність Головного управління державної фіскальної служби України у Вінницькій області (довідка № 5412/12/08-88-00 від 16.11.2016 р.), а також отримали схвалення з боку ПрАТ «Володарка» (довідка № 115/45 від 12.12.2016 р.).

Результати дисертації використовуються також у навчальному процесі Донбаської державної машинобудівної академії МОН України при викладанні дисциплін «Фінанси», «Міжнародні фінанси», «Податкова система», «Оподаткування підприємств» (довідка № 27/1 від 12.10.2016 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою, в якій представлено авторський підхід до вирішення наукової задачі, спрямованої на розробку основних положень щодо побудови механізму реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави. Із нау-

кових робіт, опублікованих у співавторстві, використано лише ті ідеї, які отримані в результаті індивідуальних досліджень. Їх зміст конкретизовано в переліку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи були оприлюднені на чотирьох міжнародних науково-практичних конференціях: «Dezvoltarea sistemelor sociale economice într-un mediu competitiv la nivel global» (Кишинів, 2016 р.), «From the Baltic to the Black Sea Region: National Models of Economic Systems» (Рига, 2016 р.), «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності» (Кременчук, 2016-2015 рр.), «Регіональний розвиток – основа становлення української держави» (Донецьк, 2014 р.).

Публікації. Основні положення дисертації висвітлено в 12 наукових працях, із яких сім – статті у наукових фахових виданнях України (у т.ч. три – у виданнях, які входять до міжнародних наукометричних баз); п'ять – публікації у матеріалах конференцій. Загальний обсяг публікацій складає 5,91 ум.-друк. арк., з яких особисто автору належить 5,24 ум.-друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕФОРМУВАННЯ ЦДВ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Сутність та зміст зовнішньої фінансової політики

В процесі розвитку світового господарства відбуваються зміни, що впливають на масштаби та рівень виробництва, соціально-економічну структуру, формування капіталу та світовий ринок в цілому. Сучасна економіка, відповідно до В. Белоліпецького [6], – це фінансова економіка, та фінанси в ній є не просто учасниками та «обслуговуючим персоналом» економічних процесів, а ключовими гравцями, які займають панівну позицію. Особливу роль в цьому процесі відіграють сучасні тенденції до глобалізації та інтеграції. А отже зовнішня фінансова політика наразі виступає одним з найбільш вагомих способів впливу держави на стан національної фінансової системи, на фінансові та нефінансові взаємодії національних економічних суб'єктів з закордонними контрагентами, особливо за умов значного рівня відкритості національної економіки.

Відповідно до досліджень А. Ватульова, фінансова політика держави – це складова соціально-економічної політики [16, с. 56]. Вона включає в себе такі напрями: бюджетний, податковий, грошово-кредитний, валютний, борговий, інвестиційний. Кожен з цих напрямів взаємопов'язаний один з одним, а також розробляється та реалізується у тісному взаємозв'язку. Тобто в стратегічних напрямках фінансової політики повинні враховуватись питання, пов'язані з формуванням бюджетних зобов'язань та ресурсів, напрямами модернізації економіки за рахунок структурних перетворень у соціальній сфері.

О. Василик визначає фінансову політику держави як діяльність законодавчої та виконавчої влади, яка включає в себе заходи, методи й форми організації та використання фінансів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку держави [15]. Основними з них виділяються: забезпе-

чення економічної самостійності держави, здійснення внутрішньої і зовнішньої політики, управління державними фінансами та регулювання відносин у сфері обігу (Кабінет Міністрів України); забезпечення організації оперативного управління фінансами, проведення єдиної державної фінансової, бюджетної та податкової політики (спеціалізовані державні органи виконавчої влади – Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, національний банк України, Державна фіскальна служба України)

Фінансова політика держави як ядро економічної політики, яке є відзеркаленням її фінансових взаємовідносин з підприємництвом та громадянами, представлена у роботі І. Чугунова [44]. С. Маслова та О. Опалов, в свою чергу, під фінансовою політикою держави розуміють комплекс заходів на державному рівні, який забезпечує ефективність функціонування фінансів та фінансової системи, зокрема [69]. Ефективність побудови фінансової політики залежить від таких чинників як врахування особливостей історичного розвитку суспільства, специфіки внутрішнього та міжнародного становища, реальних економічних та фінансових можливостей країни.

В роботі Ю. Радіонова фінансова політика держави представлена як «стратегічний курс розвитку державних інституцій та органів, які націлені на формування доходів і ефективне використання ресурсів з метою забезпечення сталого соціально-економічного розвитку країни» [102, с. 21]. В цілому, автор визначає фінансову політику як ключову складову загальнодержавної економічної політики, якою встановлюються джерела фінансових ресурсів, напрями їх використання та механізми ефективного управління фінансами.

Підвищення ролі державних та місцевих фінансів у вирішенні соціально-економічних завдань шляхом удосконалення бюджетних інструментів фінансової політики, доцільність удосконалення інструментарію реалізації податкової політики та інші складові фінансової політики держави є предметом дослідження В.В. Петрушевської [95], де справедливо зазначається, що "ефективна фінансова політика ґрунтується на складних інститутах", і основним із завдань держави є їхній своєчасний розвиток, необхідний для усунен-

ня ризиків та мінімізації витрат, оптимального розподілу ресурсів та забезпечення формування сучасної фінансової системи держави.

Інтеграційні та глобалізаційні процеси, що відбуваються у світовій економіці, формують інші підходи до визначення ролі фінансової політики у загальнодержавній економічній політиці, підіймають питання трансформації фінансової політики держави, нейтралізації ризиків глобалізації та використання вигід від неї, чіткого визначення місця країни у міжнародній фінансовій системі. Аналіз літературних джерел дозволив виявити, що попри значну увагу до фінансової політики в цілому питання сутності та змісту зовнішньої фінансової політики докладно не досліджені: в предметному аспекті вона розглядається або як продовження внутрішньої політики окремих країн, або як похідна міжнародного фінансового регулювання.

Встановлено, що особливостями зовнішньої фінансової політики у порівнянні із внутрішньою фінансовою політикою виступають:

по-перше, розширення меж об'єкту (фінансові відносини та фінансове забезпечення нефінансових відносини з іншими країнами, їх об'єднаннями та міжнародними організаціями);

по-друге, різна значущість окремих напрямів політики (відносно більше значення має торговельних та фінансових операцій, валютна та боргова політика, відносно менше – бюджетна);

по-третє, більш висока чутливість використання інструментарію до вимог та звичаїв міжнародної практики.

Тому основними завданнями податкової складової зовнішньої фінансової політики виступає:

розробка ефективного механізму впливу на іноземні інвестиції, зовнішню торгівлю та міграцію робочої сили між країнами;

нівелювання негативних наслідків податкової конкуренції між різними юрисдикціями;

балансування внутрішнього ринку (захист національних виробників або подолання дефіциту певних товарів на внутрішньому ринку);

формування дохідної частини бюджету країни.

Об'єктом зовнішньої фінансової політики держави виступають явища, процеси та механізми в зовнішньому секторі національних фінансів у їх взаємозв'язку з внутрішнім фінансовим сектором та нефінансовими відносинами національних та позанаціональних економічних суб'єктів. Її предметом, у свою чергу, є встановлення і коригування інституційних форм та кількісних пропорцій зовнішніх фінансів та нефінансових відносин в контексті досягнення цілей національного соціально-економічного розвитку, забезпечення фінансово-економічної безпеки, виконання міжнародних зобов'язань.

Виходячи з цього, напрямами зовнішньої фінансової політики, так само як і фінансової політики взагалі, виступають: податковий, бюджетний, валютний, борговий, інвестиційний, інституційний.

Як у будь-якій політиці держави, у зовнішній фінансовій політиці також можна виділити загальні методи її формування, а саме: планування, прогнозування, програмування, організаційний розвиток, делегування повноважень, розробку нормативно-правової бази, розпорядництво, інформаційний обмін, прийняття рішень, політичний консенсус, міжнародні угоди, імплементацію та адаптацію міжнародних норм тощо.

В свою чергу, зовнішня фінансова політика, включає специфічні методи її реалізації: оподаткування; бюджетування і бюджетний контроль; валютне регулювання і контроль; регламентування діяльності банківських і небанківських фінансових установ; пруденційний нагляд, фінансовий моніторинг, зовнішні запозичення, зовнішня допомога, реструктуризація, пролонгація боргу тощо; інституційне (організаційне, нормативне) забезпечення та ін.

Відповідно до цього можна виділити такі важелі зовнішньої фінансової політики:

податкова політика – оперує ставками податку, базою оподаткування, суб'єктністю платника і режиму оподаткування нерезидентів, місцем оподаткування, податковими пільгами тощо;

бюджетна політика – керує обсягами надходжень від податку в бюджеті різних рівнів, місцевою компонентою ставки податку, дотаціями, субвенціями тощо;

валютна політика – оперує валютним курсом, ставкою відсотку грошової маси та її структури, режимом валютних операцій, режимом валютних рахунків, обов'язковими резервами, нормами ризику формування і використання капіталу, режимом валютного кредитування, режимом грошових операцій для нерезидентів тощо;

боргова політика – відповідає за обсяги та структуру зовнішніх запозичень; суб'єктність зовнішніх запозичень, борговий відсоток, режим обслуговування боргу тощо;

інвестиційна політика – керує режимом здійснення фондових та позафондових операцій з капіталом; депозитарно-розрахунковим режимом; інвестиційними програмами; інвестиційними гарантіями, режимом ведення господарської діяльності, рівнем трансакційних витрат тощо.

інституційна політика – відповідає за організаційну структуру формування і реалізації фінансової політики, норми фінансового законодавства тощо.

Виходячи з цього, інструментами зовнішньої фінансової політики можуть виступати:

види податків, механізми оподаткування і податкового адміністрування, гармонізація податків та податкових систем, угоди про усунення подвійного оподаткування, перелік офшорних зон, податкова звітність, митне оформлення і пост-митний аудит;

закріплення надходження податків за бюджетами, контроль і ревізія;

правила торгівлі валютою, вимоги до обов'язкового продажу, вимоги до термінів валютних розрахунків, валютні інтервенції, вимоги щодо мінімальних резервів, встановлення нормативів капіталу і валютної позиції;

облігації зовнішньої позики, гарантування кредитів, інвестицій та боргу;

режим фондкових операцій, вимоги до капіталу та операцій небанківських фінансових установ;

таргетування інфляції, режим розрахунків, обмеження на вивезення валютних цінностей тощо.

Виходячи з вищенаведеного, запропоновано структурування предметно-об'єктної області та методичного апарату реалізації зовнішньої фінансової політики (рис. 1.1).

З рис. 1.1 видно, що зовнішню фінансову політику пропонується розглядати в трьох аспектах:

1) як форму реалізації управлінської функції держави відносно зовнішнього фінансового сектору (економічних відносин між резидентами та нерезидентами країни) у його зв'язку з цілями розвитку національної фінансової системи, в т.ч. її інтеграції до світової. Серед критеріїв інтеграції виділено зростання міжнародного товарообігу, насамперед експорту, зростання обсягів іноземних інвестицій та мінімізація рівня неоднорідності між тенденціями розвитку країни та світовою економікою;

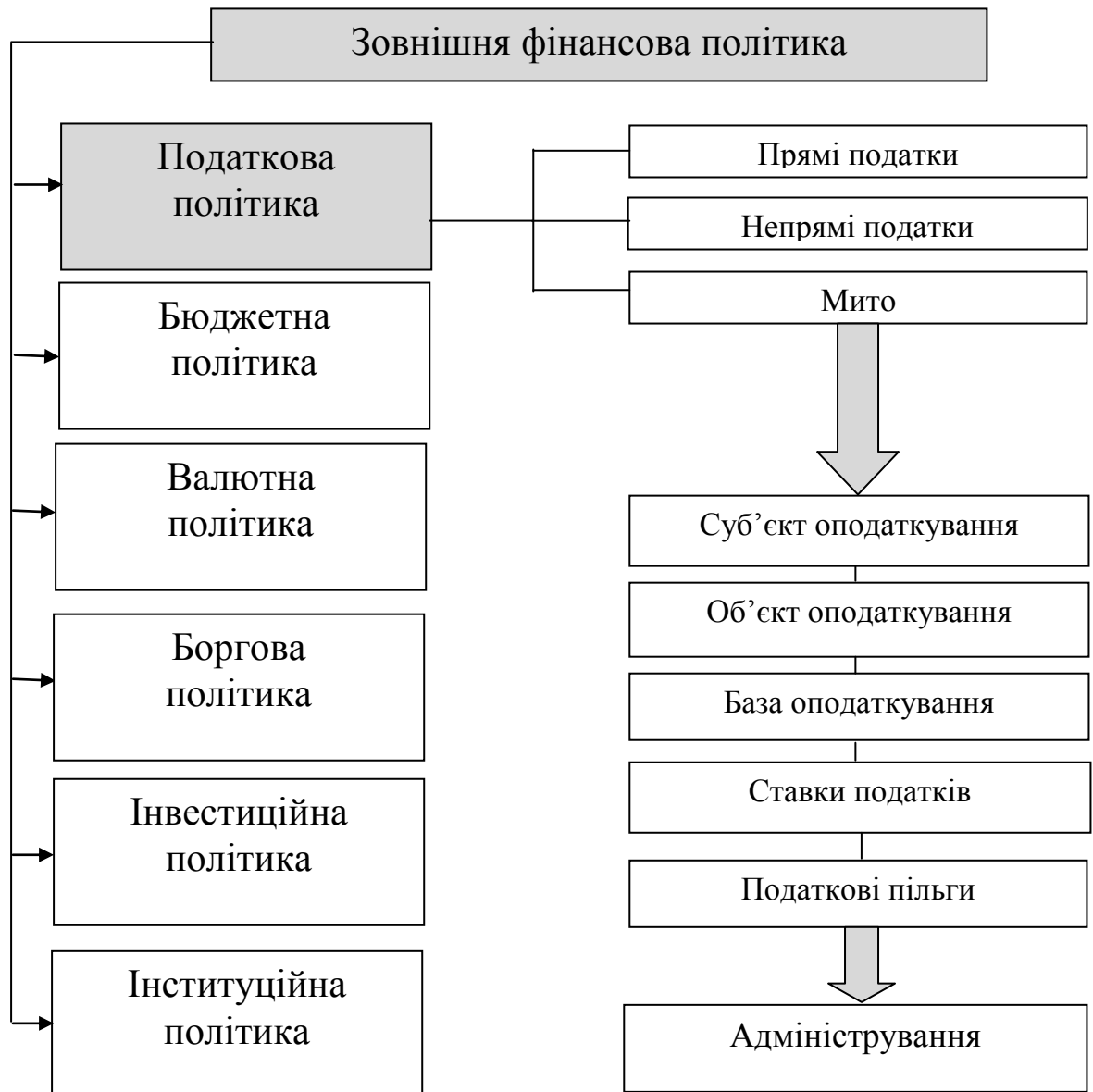
2) як сукупність напрямів, методів, важелів та інструментів впливу держави на фінансові явища, процеси та механізми у взаємовідносинах національних та позанаціональних (закордонних та міжнародних) суб'єктів, тобто розробка напрямів міжнародної фінансової політики на основі усунення можливих обмежень, пов'язаних із вільним переміщенням капіталу, та захисту інтересів національної економічної безпеки;

3) як сукупність фінансових методів, важелів та інструментів впливу на відносини національних та позанаціональних суб'єктів, які мають нефінансовий характер (адміністративна взаємодія, торгівля, міграція, технологічне співробітництво тощо).

Зовнішня фінансова політика	
Об'єкт	Предмет
явища, процеси та механізми в зовнішньому секторі національних фінансів в їх взаємозв'язку з внутрішнім фінансовим сектором та нефінансовими відносинами національних та позанаціональних економічних суб'єктів	встановлення і коригування інституційних форм та кількісних пропорцій зовнішніх фінансів та нефінансових відносин у контексті досягнення цілей національного соціально-економічного розвитку, забезпечення фінансово-економічної безпеки, виконання міжнародних зобов'язань
Напрями	
податкова, митно-тарифна, бюджетна, валютна, боргова, інвестиційна, інституційна політики	
Методи	
Методи формування	Методи реалізації
Планування, прогнозування, програмування, організаційний розвиток, делегування повноважень, нормотворчість, розпорядництво, інформаційний обмін, прийняття рішень, політичний консенсус, міжнародні угоди, імплементація та адаптація міжнародних норм тощо.	оподаткування; бюджетування і бюджетний контроль; валютне регулювання і контроль; регламентування діяльності банківських і небанківських фінансових установ; пруденційний нагляд, фінансовий моніторинг, зовнішні запозичення, зовнішня допомога, реструктуризація, пролонгація боргу; інституційне (організаційне, нормативне) забезпечення
Важелі	
<p><i>Податкова політика:</i> ставка податку, база оподаткування, суб'єктність платника і режим оподаткування нерезидентів, місце оподаткування, податкові пільги та ін.</p> <p><i>Бюджетна політика:</i> обсяги надходжень від податку в бюджети різних рівнів, місцева компонента ставки податку, дотації, субвенції.</p> <p><i>Валютна політика:</i> валютний курс, ставка відсотку, грошова маса та її структура, режими валютних операцій, валютних рахунків, валютного кредитування та грошових операцій для нерезидентів, обов'язкові резерви, норми ризику формування і використання капіталу, валютного кредитування, режим грошових операцій для нерезидентів та ін.</p> <p><i>Боргова політика:</i> обсяги, структура та суб'єктність зовнішніх запозичень, борговий відсоток, режим обслуговування боргу та ін.</p> <p><i>Інвестиційна політика:</i> режим здійснення фондових та позафондових операцій з капіталом; депозитарно-розрахунковий режим; інвестиційні програми та гарантії, режим ведення господарської діяльності, рівень трансакційних витрат та ін.</p> <p><i>Інституційна політика:</i> організаційна структура формування і реалізації фінансової політики, норми фінансового законодавства тощо</p>	
Інструменти	
<p>Види податків, механізми оподаткування і податкового адміністрування, гармонізація податків та податкових систем, угоди про усунення подвійного оподаткування, перелік офшорних зон, податкова звітність, митне оформлення і пост-митний аудит; закріплення надходження податків за бюджетами, контроль і ревізія; правила торгівлі валютою, вимоги до обов'язкового продажу та до термінів валютних розрахунків, валютні інтервенції, вимоги щодо мінімальних резервів, встановлення нормативів капіталу і валютної позиції; облігації зовнішньої позики, гарантування кредитів, інвестицій та боргу; режим фондових операцій, вимоги до капіталу та операцій небанківських фінансових установ; таргетування інфляції, режим розрахунків, обмеження на вивезення валютних цінностей тощо</p>	
<i>Джерело: розробка автора</i>	

Рис. 1.1. Структурно-змістове наповнення зовнішньої фінансової політики

Враховуючи той факт, що зовнішня фінансова політика має бути спрямована на інтеграцію країни до міжнародних інтеграційних об'єднань і, як наслідок, стимулювання вітчизняних підприємств до виходу на міжнародні ринки, одним з найактуальніших напрямів зовнішньої фінансової політики є податкова політика в контексті міжнародної торгівлі (рис.1.2).



Джерело: розробка автора

Рис. 1.2. Місце податкової політики у структурі зовнішньої фінансової політики

Реалізація податкової політики як складової зовнішньої фінансової полі-

тики відбувається шляхом застосування сукупності методів та інструментів податкового механізму, за допомогою яких забезпечується виконання цілей зовнішньої фінансової стратегії.

Провідне місце у структурі податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності посідають займають податкові інструменти – податки, об'єкти та суб'єкти оподаткування, база та ставки оподаткування, податкові пільги. Найважливішим серед них є податкові ставки, оскільки, як правило, саме через механізми збільшення або зменшення ставок на експортні та імпорتنі операції, досягаються домовленості між державами щодо активізації міжнародної економічної діяльності. Такі дії, у свою чергу, впливають на рівень податкового тиску, міждержавну економічну конкурентоспроможність, збільшення або зменшення доходів держави.

Так, наприклад, зниження податкового тиску на проведення зовнішніх нефінансових операцій, з одного боку, позитивно впливатиме на стан та динаміку експортних поставок, що у свою чергу приведе до збільшення надходжень у валюти, наповнення бюджету; проте, з іншого боку, збільшення імпорту негативно впливатиме на загострення конкуренції на внутрішньому ринку підприємств з високими виробничими витратами та низькою продуктивністю [66]. Збільшення податкового тиску на проведення зовнішніх нефінансових операцій призведе до скорочення обсягів експорту товарів та послуг, зменшенню надходжень та інвестиційної активності.

Так само можна прослідкувати зміни, які відбуваються при впровадженні додаткових податкових пільг, введення додаткових об'єктів оподаткування або розширення бази оподаткування, що може вплинути на обсяг імпорту та експорту, залучення іноземних інвестицій та податкові надходження.

Виходячи з вищенаведеного, обґрунтовано, що зовнішню фінансову політику держави доцільно розглядати як самостійний напрямок фінансового регулювання з урахуванням взаємозв'язку його завдань та інструментів із внутрішньою фінансовою політикою. В цьому контексті зовнішню фінансову політику визначено в трьох аспектах: 1) як форму реалізації управлінського впливу

держави в зовнішній фінансовій сфері; 2) як сукупність інструментально-методичного забезпечення фінансового регулювання; 3) як комплекс заходів фінансового забезпечення зовнішніх нефінансових операцій. Також структуровано її об'єкт, предмет, напрями, методи, важелі та інструменти, визначено місце податкової політики в структурі зовнішньої фінансової політики.

1.2. ПДВ як інструмент зовнішньої фінансової політики: загрози та можливості

Одним з інструментів зовнішньої фінансової політики в контексті бюджетної політики держави є ПДВ, який має здатність збільшувати доходи бюджету нейтральним і прозорим способом в контексті лібералізації торгівлі. Так ПДВ забезпечує значну частку податкових надходжень до бюджетів різних країн: у 2015 р. його питома вага в доходах державного бюджету та ВВП у країнах із розвинутою економікою склала відповідно: у Великій Британії – 32,9% та 10,7%, у Данії – 32,1% і 15%, в Ізраїлі – 38,3% і 12%, у Франції – 24,4% й 11,1%, поступаючись податкам на доходи та прибуток. В Україні питома вага ПДВ в доходах державного бюджету склала 38,9% (або 8,9% ВВП) у 2014 р., 33,4% (або 9,0% ВВП) у 2015 р., 38,2% (або 9,4% ВВП за попередніми даними) у 2016 р. Це свідчить про наявність відмінностей у виконанні ПДВ своїх функцій (фіскальної, регулювальної або перерозподільної, стимулюючої, антициклічної) в різних податкових системах, а значить – про наявність податкової конкуренції між ними і потенційні ускладнення в здійсненні торговельних та неторговельних операцій між різними країнами.

Наразі дослідженню фіскальної ефективності ПДВ як інструменту зовнішньої фінансової політики присвячені напрацювання зарубіжних та вітчизняних вчених. Серед сучасних зарубіжних науковців доцільно виділити В. Гіллерштейна і Т.Х. Гіліс [165], Р.Х. Гордона [195], М. Кіна [174; 175], К. Джеймс [171]. Їх науковий доробок полягає в розкритті сутності ПДВ та

його впливу на ефективність податкової системи в контексті зовнішньої фінансової політики в країнах з розвинутою економікою та економікою, що розвивається. Теоретичні положення оподаткування міжнародної торгівлі послугами ПДВ в контексті зовнішньої фінансової політики обговорюються в наукових статтях таких зарубіжних вчених, як Р. Вулич [202], Ф. Ді [151], Р.Т. Ейнсворта [135], В. Хілірстіна [165, 145], Б. Хойкмена та К. Браги [164], А. Шарля та Дж. Оунса [141] та інших. В іноземній науковій літературі в основному представлені дослідження щодо дотримання принципу нейтральності ПДВ при міжнародній торгівлі послугами. Однак такі концепції і розробки мають відношення до систем ПДВ, які діють в країнах ЄС, а також в країнах ОЕСР. Що стосується вітчизняних вчених, то в останні роки проблеми оподаткування ПДВ в контексті міжнародної економічної інтеграції досліджуються в напрацюваннях В. Вишневського [92]; А. Крисоватого, В. Мельника та Т. Кошук [100]; І. Клименка [56; 125]; І. Луніної [65]; І. Ус [56; 125]; О. Федірко [125] та інших, де аналізується зовнішньоторговельна діяльність в сфері послуг в умовах змін у податковій політиці України, систематизуються чинники впливу на таку діяльність та обґрунтовуються напрями удосконалення інструментів податкової політики України, зокрема в контексті податкового регулювання міжнародної торгівлі послугами.

Незважаючи на значну кількість публікацій, аспекти використання ПДВ як інструменту зовнішньої фінансової політики потребують подальшого наукового дослідження, що обумовлено рядом обставин.

По-перше, в ході розвитку зовнішньої торгівлі в контексті зовнішньої фінансової політики стикаються різні економічні інтереси, і держава неминуче виявляється втягнутою в цей конфлікт. Тому вона повинна враховувати у податковій політиці тісний взаємозв'язок процесів, що відбуваються як у внутрішньоекономічних, так і в зовнішньоекономічних відносинах.

По-друге, ПДВ сприяє полегшенню інтенсифікації зовнішньоторговельних відносин між країнами в контексті їх зовнішньої фінансової політики, але в разі міжнародної інтеграції з ним теж можливі відповідні складнощі, а

саме посилення податкової конкуренції, реалізація шахрайських схем ухилення від оподаткування, а також проблеми з адмініструванням. Тому при розгляді ПДВ як інструменту зовнішньої фінансової політики необхідно оцінювати не тільки можливості, а й загрози його використання.

На думку науковців, ПДВ поширюється по всьому світу, тому що такий вид непрямого оподаткування найкраще підходить для державних потреб, забезпечуючи надходження коштів до бюджету, в умовах зростаючої глобалізації економіки [165, с. 19]. Важливою ознакою використання ПДВ у світі є його особливості перед іншими формами оподаткування споживання в контексті:

по-перше, податкової нейтральності;

по-друге, ухилення від сплати податку;

по-третє, адміністративних витрат.

З висновків світової економічної теорії відомо, що податкова нейтральність виражається в найменшому впливі, що викривлює рішення в сфері господарської діяльності, на суб'єктів ринку. ПДВ підвищує їх дохід в нейтральній та прозорій формі. Дехто із науковців (наприклад, дослідження [141, с. 944]) припускає, що ПДВ є найбільш ефективним інструментом для формування державних доходів, і гранична вартість залучення коштів для суспільних потреб за рахунок ПДВ, як правило, нижче, ніж це було б, якщо були використані інші податки на споживання. За теорією оптимального оподаткування він не створює заміщення між зберіганням та споживанням, хоча має ефект доходу. Однак в умовах недосконалості податкового законодавства або його адміністрування ПДВ все ж таки може мати ефект викривлення, наприклад, в умовах несвоечасного відшкодування ПДВ.

Нейтральність ПДВ по відношенню до міжнародної торгівлі також означає його в якості кращої альтернативи іншим податкам на споживання в контексті лібералізації торгівлі. Це пов'язано з такими особливостями:

експорт, як правило, звільняється від сплати ПДВ, дозволяючи відновлення відповідного вхідного податку;

імпорт, як правило, обкладається ПДВ.

У зв'язку з тим, що відповідний вхідний податок на експорт вираховується, ПДВ не впливає на конкурентоспроможність вітчизняних фірм-експортерів продукції. Крім того, ПДВ є відносно безпечним для шахрайства на внутрішньому ринку. Податок ґрунтується на поетапному механізмі стягування, за яким послідовні платники ПДВ мають право на відрахування вхідного податку на придбання продукції і повинні враховувати вихідний податок на продаж. Зрештою, податкові надходження від ПДВ, що стягується податковими органами, повинні дорівнювати сумі ПДВ, сплаченої кінцевим споживачем до останнього постачальника.

Отже, в цілому ПДВ вважається менш викривленим, ніж інші податки [141, с. 372]. Це пояснюється тим, що його єдина ставка не впливає на поточне та майбутнє споживання, тобто заощадження та інвестиційні рішення. ПДВ із змінною ставкою більше впливає на заощадження та інвестиційні рішення і, отже, підвищує економічні витрати оподаткування.

За результатами дослідження, наведеному в роботі [141, с. 944] стверджується, що податкова політика з використанням ПДВ є ефективною, оскільки надходження від нього до бюджету є забезпеченими, тому що збираються за кожним етапом процесу виробництва, на відміну від податку з продажу, відповідно до якого всі надходження до бюджету від такого податку втрачаються, якщо є ухилення від сплати податків на завершальному етапі. Отже, з одного боку, можна стверджувати, що при стягненні ПДВ збитки бюджету від ухилення від сплати податків можуть бути більшими, ніж при використанні податку з продажу, але й ймовірність своєчасного виявлення зловживань платників ПДВ також є вищою. Та з іншого, – якщо суб'єкт господарювання працює поза контролем державних податкових органів, то в результаті ухилення від сплати податків держава може не отримати повну суму надходжень від податку з продажу. У той час, як надходження від ПДВ можуть бути частковими.

Адміністрування ПДВ забезпечує механізм, який дозволяє платникам податків обчислити суму, яку вони повинні сплатити, забезпечує певний моніторинг і підвищує відповідальність щодо дотримання податкового законодавства [167, с. 5]. Воно є складним для даного податку, тому що передбачає забезпечення податковою звітністю та податковим контролем кожного етапу процесу відтворення, на якому стягується ПДВ.

Використання ПДВ з диференційованими ставками є більш складним для податкового адміністрування, ніж такий податок з єдиною ставкою. Це призводить до зростання адміністрування та відповідних витрат, що може призводити до збільшення диференційованих ставок ПДВ і податкових пільг. Різні ставки ПДВ надають стимулів до пошуку нових можливостей для ухилення від сплати податку та скорочення, таким чином, надходжень від ПДВ до бюджету. Такі обставини сприяють встановленню урядом країни більш високих податкових ставок податку, що додає економічних витрат з адміністрування його оподаткування [141, с. 372]. Крім того, різні ставки ПДВ мають додаткові негативні наслідки для пропозиції через негативний вплив на заощадження та інвестиційні рішення суб'єктів господарювання. Тому в умовах інфляції такий ПДВ не є корисним інструментом стабілізації.

ПДВ є ідеальним у теорії через його:

нейтральність щодо господарських рішень (у тому числі щодо інвестиційних рішень),

особливості щодо організації зовнішньої торгівлі,

стабільні надходження до бюджету,

вбудований механізм самоконтролю платників податку.

На практиці основними перевагами ПДВ, як відмічають фахівці, є його прозорість (тобто податок збирається за всіма етапами процесу відтворення) та легкість (тобто податок має більшу легкість у виконанні та контролі про продаж кожного проміжного продукту) [136, с. 3]. У той же час, ПДВ потребує ефективного обліку та адміністрування для ліквідації можливостей до

його зловживання, що супроводжується відповідними витратами з боку держави.

Важливе значення має інституційне середовище функціонування бізнесу. В умовах розвинених держав, коли суб'єкти господарювання спрямовані на отримання стабільних доходів та віддзеркалюють їх у відповідній фінансовій звітності, іншими словами, де тіньовий сектор економіки не отримує розвинення, викривлення ПДВ не мають вагомого значення, тому що тимчасові випадкові недоплати або переплати податку одними суб'єктами господарювання будуть компенсуватися іншими платниками ПДВ.

Зростання будь-якої нестабільності (соціально-економічної, фінансової або політичної) буде сприяти розвитку тенденції до зниження ефективності збору ПДВ, скорочення коштів, що виділяються на примусове стягнення податків, накопичення впливу структурних факторів, які впливають на легкість ухилення від сплати податків (наприклад, рівень урбанізації, частка сільськогосподарства в господарській діяльності країни, відкритість торгівлі тощо) [136, с. 3]. Особливо такі тенденції проявляються в державах, де доля тіньового сектору економіки у ВВП є значною, у тому числі й в Україні. Крім цього, основними причинами низької ефективності ПДВ на практиці в таких країнах можуть бути такі [9, с. 3-4]:

- відсутність реєстрації суб'єкта господарювання як платника ПДВ;
- навмисне заниження виручки від реалізації продукції (товарів, послуг);
- навмисне завищення величини ПДВ, суми за яким заявлено на бюджетне відшкодування;

- повернення експортної продукції (товарів, послуг), за яку законодавством встановлено ставку ПДВ у розмірі 0%, на внутрішній ринок для подальшої реалізації на ньому.

На відміну від вітчизняних умов оподаткування споживання у країнах Європи механізм ПДВ виконує в більшому ступені не стільки фіскальну, скільки регулюючу функцію з позицій формування та розвитку відповідних конкурентних умов для суб'єктів господарювання, а також гармонізації ринку

ЄС [51, с. 314]. Тому для підвищення його ефективності в Україні необхідно створити умови, відповідні європейським стандартам із збереженням єдиної ставки податку та поліпшенням податкового адміністрування.

Таким чином, на практиці не існує двох однакових механізмів оподаткування ПДВ (за ставками, пільгами, відшкодуванням, покриттям тощо) [165, с. 18]. В країнах зі слабким податковим адмініструванням (у тому числі й в Україні) ПДВ сприяє менш ефективному формуванню доходів бюджету. Але навіть, якщо на практиці потенціал податкового адміністрування ПДВ підтримується на високому рівні, механізм оподаткування ПДВ може бути не захищеним від ухилення та зловживань від сплати податків.

Наразі майже у всіх країнах світу застосовується ПДВ. Нещодавно, 27 вересня 2016 р., ОЕСР прийняла рекомендацію, яка закликає держави світу прийняти до уваги Керівництво ОЕСР з оподаткування ПДВ в сфері міжнародної торгівлі, оприлюднене наприкінці 2015 р. щодо впровадження ними режиму ПДВ в сфері зовнішньої фінансової політики [145, с. 256]. Воно спрямоване на вирішення питань у сфері міжнародної торгівлі, що викликає цілий ряд додаткових питань зі збереження моделі ПДВ як економічно нейтрального податку. Це пов'язано з тим, що основною проблемою використання ПДВ як інструменту зовнішньої фінансової політики залишається підхід до його стягування: за місцем призначення або місцем походження [145, с. 258; 182, с. 119].

За правилами міжнародної торгівлі, які відповідають вимогами ГАТТ, стягування ПДВ має відбуватися за принципом місця призначення. Згідно принципу експорт послуг повністю звільнюється від ПДВ, сплаченого на внутрішньому ринку експортера, та можуть використовуватися ставки ПДВ, які діють на національному ринку імпортера. Однак, як відмічається у колективному дослідженні [92, с. 368], на думку фахівців такий принцип має певні недоліки. Одним із значущих недоліків є необхідність додаткових адміністративних витрат, пов'язаних з нарахуванням ПДВ при ввезенні послуг в країну призначення та організацією відшкодування податку експортерам.

Відповідно до принципу місця походження, податок стягується в країнах, де було створено додану вартість послуг. Такий принцип було запропоновано з метою запобігання вагомим відмінностям у перерозподілі доходів між відповідними країнами. За ним, з одного боку, оподатковується вся вартість, додана до вартості послуг в країні їх походження, в тому числі, до вартості послуг, що підлягають подальшому експорту; з іншого, – не оподатковується вартість, додана за кордоном і присутня в послугах, які імпортовані в інші країни та реалізуються там. Отже, за даним принципом податком обкладається вся вартість послуги, яку створено в країні її походження, тобто тільки експорт послуг оподатковується ПДВ, а їх імпорт звільняється від податку.

Існують теоретичні економічні аргументи, які можуть бути висунуті на користь або принципу за місцем призначення або принципу за місцем походження. Коли справа доходить до питання про вибір між цими двома принципами, то фахівці економічної теорії дають досить чітку відповідь, що принцип за місцем призначення є більш привабливим [145, с. 258]. Це стосується як міжнародної торгівлі товарами, так і послугами. Але оскільки послуги нематеріальні та можуть перетинати кордони без митного контролю, багато важче ідентифікувати і контролювати пункт призначення послуги.

Міжнародні дослідження (наприклад, [182, с. 202-203]) показують, що сучасна ситуація з міжнародним оподаткуванням споживання послуг може створювати значні труднощі для функціонування бізнесу, стримувати економічне зростання та викривлювати конкуренцію. Підприємства та держава несуть значні додаткові витрати та стикаються з комплексом проблем оподаткування послуг через те, що національні правила окремих країн-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності визначаються ізольовано, а не враховують міжнародне оточення.

На теперішній час у світовій практиці оподаткування ПДВ міжнародних поставок послуг застосовуються два різних підходи європейський та новозеландський [141, с. 944].

Європейський підхід передбачає встановлення загальних правил визначення місця реалізації послуг і спеціальних правил щодо певних видів послуг, наприклад, пов'язаних з нерухомістю, організацією спортивних заходів та виставок, телекомунікаційних тощо. Такий підхід реалізовано в країнах-членах ЄС і в інших країнах світу, де законодавство з ПДВ будувалося за європейською моделлю.

При новозеландському підході правила визначення місця реалізації послуг, правила оподаткування ПДВ експорту та імпорту взаємодіють, в результаті чого визначається місце оподаткування. Ці правила базуються на визначенні місця споживання або на алгоритмі, мета якого полягає у максимальному наближенні до визначення місця фактичного споживання. Таким чином, при даному підході відсутні будь-які спеціальні вимоги щодо визначення місця реалізації послуг, і місце їх оподаткування визначається виходячи з визначення місця їх фактичного споживання. Даний підхід використовують такі країни, як Канада, Нова Зеландія, Австралія, Японія.

Отже, новозеландський підхід є більш правильним з теоретичної точки зору. Проте, на практиці часто виявляється більш зручним використовувати європейський підхід, заснований на умовних правилах у зв'язку з труднощами визначення фактичного місця споживання тих чи інших послуг.

Як було відзначено, щодо міжнародної торгівлі послугами стандартним і рекомендованим фахівцями та Директивою Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» [41] підходом є обкладення ПДВ кінцевого споживання послуг за допомогою використання принципу за місцем призначення. Для його застосування до оподаткування експорту необхідний механізм ідентифікації руху послуг через кордон. Сучасні тенденції, пов'язані з регіональною інтеграцією та поширенням інтернету, ускладнили цей процес. Тому виникають певні проблеми при оподаткуванні ПДВ міжнародних послуг: контроль на кордоні не може використовуватися для відстеження міжнародних потоків послуг, і далеко не завжди зрозуміло, в якій саме країні відбулося кінцеве споживання.

У недавньому дослідженні, проведеному ОЕСР, відзначається, що існує ряд важливих питань, які відносяться до міжнародної торгівлі послугами і нематеріальними активами, й що на сьогоднішній момент відсутні міжнародні принципи в цій області [145, с. 259-260]. Оскільки обсяги торгівлі послугами продовжують зростати, то ці проблеми стають все більш важливими з кожним роком. Традиційне застосування принципу за місцем призначення до стягування ПДВ стає все більш складним у міру того, як обсяг міжнародної торгівлі послугами збільшується більш швидшими темпом, ніж обсяг торгівлі товарами, а також у зв'язку з тим, що країни, які вступили у відповідні регіональні торгові блоки, відмовляються від традиційних митних процедур. До недавнього часу значна частина послуг фактично споживалася в тому ж місці, де вони були надані. В результаті основне правило в багатьох країнах, сутність якого полягає в тому, що послуги обкладаються ПДВ в місці знаходження постачальника, функціонувало нормально, як правило щодо оподаткування споживання в тому місці, де воно відбувається, засноване на принципі місця походження. Але вирішення проблеми оподаткування міжнародної торгівлі послуг є більш складними, ніж визнання того факту, що переважна кількість послуг фактично надаються в одній країні, а споживаються в інший. Тому правила оподаткування ПДВ розглядаються з позицій підходу до місця стягування ПДВ з країни походження на країну призначення.

Більш фундаментальною проблемою є те, що через зростання торгівлі послугами, постачальник яких знаходиться в одній країні, одержувач в інший, а самі послуги нематеріальні, дуже складним завданням є розробка відповідного правила визначення місця реалізації послуг і стягування ПДВ на основі цього визначення. До послуг, у яких може бути чітко не визначено місце їх споживання, належать такі:

послуги з консультування, бухгалтерські послуги, юридичні та інші «інтелектуальні» послуги;

банківські та фінансові послуги;

реклама;

передача авторських прав;
надання інформації, обробка даних;
телекомунікаційні послуги, ширококомовлення;
послуги, що надаються електронним способом.

Особливого підходу до вирішення потребують проблеми ухилення від оподаткування та подвійного оподаткування. За статтею 59а Директиви Ради 2006/112/ЄС в державах-членах ЄС для запобігання ухилення від оподаткування, подвійного оподаткування, чи викривлення конкуренції держави можуть прийняти рішення про перенесення місця реалізації послуг, які знаходяться або всередині, або за межами ЄС, на внутрішню або зовнішню територію ЄС відповідно [41].

Спробою вирішення вищезазначених загроз використання ПДВ як інструменту міжнародної інтеграції було прийняття Директиви Ради 2008/8/ЄС [23], де визначаються правила, які спрямовані на забезпечення нарахування ПДВ на послуги в умовах міжнародної торгівлі. Особливе значення мають відмінності в оподаткуванні ПДВ такі групи послуг:

business-to-business – послуги, що надаються та споживаються комерційними підприємствами;

business-to-consumer – послуги, що мають за кінцевого споживача фізичну особу, державну установу або орган державної влади та управління, які не ведуть діяльність, спрямовану на отримання прибутку та використовують такі послуги повністю у власних цілях.

Директива Ради 2008/8/ЄС доповнила Директиву Ради 2006/112/ЄС стосовно визначення місця постачання відповідної групи послуг [118, с. 70]:

для business-to-business – за місцем призначення, що визначається місцем реєстрації замовника (споживача) (стаття 44 Директиви [41]),

business-to-consumer – за місцем реєстрації постачальника послуг, якщо замовник не є платником податків (стаття 45 Директиви [41]).

Такі положення узгоджуються з рекомендаціями ОЕСР щодо застосування відповідних правил для визначення місця постачання послуг в умовах

їх оподаткування ПДВ. Так, основне правило для послуг групи business-to-business місцем реалізації послуг визнає країну, в якій знаходиться основне місце ведення діяльності покупця. Місце визначається на підставі ділової угоди. Функціонування даного правила можливо за допомогою використання механізму зворотного нарахування ПДВ або через процедуру реєстрації для цілей ПДВ. У разі якщо послуга споживається структурною одиницею комерційного підприємства, а використовується іншою його структурною одиницею, то місцем реалізації послуги визнається країна, в якій знаходиться та структурна одиниця комерційного підприємства, якій потрібні послуги. Вона визначається відповідно внутрішнім документам підприємства про перерахування. Спеціальне правило діє для оподаткування послуг, пов'язаних з нерухомістю. Згідно з ним місцем реалізації послуг визнається країна, в якій знаходиться об'єкт нерухомості. Особливістю даного правила є те, що через нього реалізується такі властивості ПДВ, як нейтральності та легкості податкового адміністрування, тому що воно дозволяє визначити місце фактичного використання послуги. Аналогічне правило діє для оподаткування ПДВ послуг в сфері культури, мистецтва, освіти, фізичної культури, туризму, відпочинку та спорту: місце реалізації послуги дозволяє визначити місце фактичного використання послуги, оскільки для надання такої послуги необхідною є присутність постачальника послуги та її одержувача на території однієї країни.

Правило для послуг групи business-to-consumer місцем реалізації послуг визнає країну основного ведення діяльності постачальника послуги, наприклад:

посередницькі послуги – за місцем реалізації основних послуг;

послуги з перевезення пасажирів або товарів – за місцем фактичного здійснення послуг пропорційно відстані;

послуги з оцінки рухомого майна – за місцем фактичного здійснення послуг;

послуги з короткострокової оренди транспорту – за місцем передачі транспортного засобу покупцю послуг;

інтелектуальні, електронні, телекомунікаційні послуги – за місцем знаходження покупця послуг.

Це пов'язано з тим, що неможливо проконтролювати сплату ПДВ фізичними особами – кінцевими споживачами послуг. ПДВ сплачує постачальник послуг, який включає його в ціну товару. І хоча оподаткування наданих послуг відбувається не в тій країні, в якій здійснюється їх споживання, проте принцип нейтральності ПДВ все одно реалізується в багатьох випадках.

В загалі такі правила враховують проблеми податкового адміністрування ПДВ в умовах зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання різних держав.

Отже, в світовій практиці різних країн світу використання ПДВ як інструменту інтеграції до міжнародної торгівлі в сфері послуг супроводжується розширенням перспектив розвитку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання та додатковими загрозами його використання. Поширення такої діяльності супроводжується необхідністю забезпечення ефективного оподаткування послуг.

Можливості використання ПДВ у складі інструментів зовнішньої фінансової політики пов'язані з низкою особливостей. До їх числа слід віднести:

- 1) сприяння розвитку міжнародного співробітництва та полегшення інтенсифікації зовнішньоторговельних відносин між країнами внаслідок поширення ПДВ у багатьох країнах світу;
- 2) нейтральність та легкість податкового адміністрування стосовно зовнішньоекономічної діяльності;
- 3) ясність і простота податкових правил щодо обчислення та сплати податку.

До числа основних загроз використання ПДВ у складі інструментів зовнішньої фінансової політики доцільно віднести такі:

- 1) зростання випадків викривлення конкуренції, що призводить до домі-

нування імпорту над національним виробництвом, та створення перешкод для нормального функціонування підприємств;

2) подвійне оподаткування: за місцем призначення та місцем походження товарів та послуг;

3) ухилення від оподаткування;

4) не оподаткування ПДВ імпорту, що ставить за інших рівних умов іноземних постачальників у більш вигідне становище порівняно з вітчизняними постачальниками товарів і послуг при конкуренції на національному ринку;

5) зростання витрат держави та суб'єктів господарювання – платників ПДВ через те, що національні правила оподаткування в різних країнах світу визначаються ізольовано без врахування міжнародного оточення;

6) скорочення фіскального значення ПДВ у разі незбалансованості експортно-імпортних потоків внаслідок відшкодування його експортерам.

Законодавство держав-членів ЄС щодо визначення можливостей та запобігання загрозам оподаткування ПДВ базується на положеннях відповідних директив, одними з основних яких є Директива Ради 2006/112/ЄС та Директива Ради 2008/8/ЄС. Українське податкове законодавство відрізняється від правил міжнародної торгівлі в сфері послуг. Тому в умовах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах [149] особливе значення має наближення положень Податкового кодексу України до Директиви Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», що сприятиме досягненню гармонізації податкового законодавства у процесі інтеграції України до ЄС.

1.3. Аналіз механізмів реформування ПДВ в умовах зовнішньої фінансової політики

Спрямованість зовнішньої фінансової політики на забезпечення розвитку взаємодії національних та позанаціональних суб'єктів із фінансових та

нефінансових питань, а також на інтеграцію національної фінансової системи до світового фінансового простору з урахуванням міркувань фінансово-економічної безпеки, зумовлює необхідність реформування ПДВ у відповідності до конкретних цілей реалізації зазначеної політики та умов співробітництва певної країни з навколишнім геоекономічним середовищем. При цьому зміст реформування ПДВ включатиме не тільки власне гармонізацію або дисгармонізацію податку (як протилежні форми), а й зміну принципів, об'єктів, ставок, визначення бази оподаткування, відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування. В ході даного процесу важливим є забезпечення тотожності ефективної та імпліцитної ставок ПДВ, попередження використання шахрайських схем, спрощення адміністрування.

Враховуючи вищенаведена, а також сучасні проблеми реформування ПДВ в Україні в контексті євроінтеграційних процесів, механізми реформування ПДВ в умовах зовнішньої фінансової політики мають базуватися на основних принципах оподаткування ПДВ міжнародних торговельних операцій.

Так, хоча до переваг ПДВ порівняно з іншими податками на споживання відноситься легкість управління, воно ускладнюється, коли суб'єкти господарювання зайняті зовнішній фінансовій діяльності. В такому випадку, може виникнути ситуація, коли різні країни нав'язують правила ПДВ, які відрізняються у кожній з них. В результаті відбувається подвійне оподаткування або викривлення податкової бази з ПДВ при здійсненні операцій в зовнішній фінансовій політиці, зокрема через неузгодженість правил визначення місця реалізації продукції для цілей її оподаткування в різних країнах. Для вирішення таких проблем Організацією економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) постійно вдосконалюється Міжнародне Керівництво з ПДВ/ПТП¹ [169], перший варіант якого було видано в 2006 р. На теперішній час методологічні засади функціонування систем ПДВ, відображені в цьому документі, лягають в основу реформування механізму стягування ПДВ з метою реаліза-

¹ ПТП (скороч.) – податок на товари та послуги [169, с. 9].

ції принципу нейтральності податку відносно зовнішньої фінансової політики та гармонізації законодавства в сфері ПДВ в різних державах, які його використовують. Отже, підходи до оподаткування зовнішньо фінансових операцій за допомогою ПДВ постійно вдосконалюються.

Дослідженню використання ПДВ в зовнішній фінансовій політиці присвячено достатньо зарубіжних та вітчизняних публікацій. Проблеми оподаткування зовнішніх фінансових операцій за допомогою ПДВ в сучасних умовах розкриті в роботах: С. Лі та Дж. Валлі [62], які обґрунтовується доцільність переходу стягування ПДВ від принципу за країною призначення (COD) до принципу за країною походження (COO); М.-А. Лопез-Гарсії [179], де аналізується зближення внутрішніх податків при правильно спроектованій податковій структурі, а також визначаються наслідки гармонізації оподаткування ПДВ; Дж. Олів'єри [190], в якій обґрунтовується вибір стягування ПДВ згідно принципу за країною призначення або принципу за країною походження, що використовують ПДВ та є частиною будь-якого типу економічного співтовариства; А. Таїта [194], який досліджує проблеми та практику використання ПДВ в країнах різних регіональних угруповань, зокрема державах-членах Європейського Співтовариства (ЄС) та Латиноамериканської асоціації інтеграції (ЛАІ); В. Хіллрстїна [164; 165], де визначаються особливості впровадження принципу стягування ПДВ за країною призначення для продукції (товарі, послуг), що надається комерційними підприємствами іншим комерційними підприємствами або фізичним особам – кінцевими споживачами такої продукції; А. Шарля та Дж. Оуїнса [141], які аналізують вплив множинних ставок ПДВ на ефективність та складність податкової системи; К. Шоупа [193, с. 255-257], де розглядаються типи ПДВ за принципами його стягування з підприємств, які займаються зовнішніми фінансовими операціями. Отримані зарубіжними фахівцями результати в основному поширюються на системи ПДВ, які діють в державах-членах ЄС або ОЕСР.

Обґрунтуванню напрямів вдосконалення стягування ПДВ при інтеграційних процесах в національній економіці присвячено роботи вітчизняних

вчених: В.П. Вишневецького [89, с. 387-392; 92, с. 487-494; 128] щодо комплексного обґрунтування шляхів вирішення проблем використання ПДВ в контексті зовнішньої фінансової політики; А.І. Даниленка [127] щодо теоретико-методологічних та практичних аспектів реформування ПДВ в Україні; Т.І. Єфименко [45] щодо становлення податкової системи України та напрямів її трансформації, одним з яких є гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства; Ю.Б. Іванова [53; 106], де досліджуються тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в транзитивній економіці, а також перспективи її вдосконалення в Україні в контексті інтеграційних процесів; А.І. Крисоватого та В.А. Валігури [62], де також аналізуються сучасні тенденції гармонізації оподаткування в Україні, визначаються оптимальні напрями міждержавної податкової гармонізації та оцінюється адаптивність вітчизняної податкової системи до відповідних змін у державній політиці України з узгодження інтересів учасників податкових взаємовідносин; А.М. Соколовської [118] щодо визначення шляхів наближення Податкового кодексу України до положень Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» в контексті визначення основних елементів ПДВ.

В науковій літературі [190, с. 17; 194, с. 223; 92, с. 367; 182, с. 192] та відповідно Міжнародному Керівництву з ПДВ/ПТП [169, с. 12] головними підходами до побудови механізмів реформування ПДВ є такі принципи:

принцип за країною походження (COO або origin principle), коли експорт оподатковується ПДВ за ставкою, законодавчо встановленою на внутрішньому ринку експортера, а імпорт звільнюється від оподаткування ним;

принцип за країною призначення (COD або destination principle), коли експорт звільнюється від оподаткування ПДВ, що сплачується на внутрішньому ринку експортера, а імпорт оподатковується ним за ставкою, діючою на національному ринку імпортера.

Вони мають вагомий вплив на запобігання подвійному оподаткуванню та забезпечують рівноцінне відношення імпортованої продукції до товарів та

послуг місцевого виробництва. Тому на теперішній час законодавство багатьох країн світу забезпечує використання їх обох в залежності від виду операції, що підлягає оподаткуванню ПДВ, віддаючи перевагу принципу за країною призначення [83, с. 72]. Надання переваги принципу COD пов'язано з наступним розвитком системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності у різних країнах світу.

З 1967 р. в ЄС було запроваджено систему ПДВ на основі принципу оподаткування в країні походження. За таким принципом податок стягується у країні, з якої товари (послуги) надходять. Це означає, що експортер повинен сплачувати податок на тій же основі, як і місцевий постачальник, а імпортер в країні призначення не підлягає оподаткуванню ПДВ. Іншими словами, принцип СОО використовується в умовах, коли податком обкладається вся вартість, додана до товарів всередині країни, в тому числі, до товарів, що підлягають наступному експорту, але не обкладається вартість, додана за кордоном і присутня в імпортованих товарах, які реалізуються на внутрішньому ринку країни. Таким чином, податком обкладається вся вартість, створена всередині країни і тільки ця вартість. Експорт оподатковується, а імпорт звільняється від податку. Даний принцип можна порівняти з підходом до оподаткування доходів.

Особливими перевагами стягування ПДВ за принципом країни походження є такі:

- по-перше, менші витрати сплати податків і податкового адміністрування;
- по-друге, менші можливості для зловживань;
- по-третє, немає необхідності прикордонного контролю.

У той же час, має місце проблема, яка пов'язана з існуванням того факту, що в умовах, коли держава-імпортер не може оподатковувати імпорт, вона отримує менший дохід, ніж отримала б відповідно до принципу призначення. Держави, які є чистими експортерами оподатковуваних товарів мають

вигоду, в той час як ті, які є чистими імпортерами страждають, якщо порівняти їх доходи з тим, що вони мали б відповідно до принципу призначення.

Ефективний внутрішній ринок серед країн-платників ПДВ може бути створено лише в тому випадку, якщо постачання між ними будуть аналогічні реалізації продукції всередині таких країн. Крім того, в умовах, коли споживачі можуть вільно купувати товари в інших країнах, а національні податкові ставки значно відрізняються, неминуче виникають викривлення при здійсненні зовнішньої фінансової діяльності, країни починають конкурувати між собою в податковій сфері, що веде до втрат податкових надходжень. В державах-членах ЄС до сих пір такі втрати були незначними, хоча останнім часом даному питанню приділяється все більше уваги внаслідок поширення електронної торгівлі та покупок на відстані поштою.

З початку 90-х років ХХ століття було започатковано впровадження в рамках Директиви Ради 91/680/ЕЕС64 та діючих угод з оподаткування торгівлі між державами-членами ЄС заходів, спрямованих на оподаткування значної частини товарів та послуг за місцем призначення. Такі заходи впроваджувалися з позицій того, що ПДВ має виконувати роль зрівняльного податку, гарантуючого схожі умови непрямого оподаткування як для імпортованої, так й експортованої продукції, а також забезпечувати рівні конкурентні умови між вітчизняними та зарубіжними виробниками продукції. Вони стали перехідними та спочатку були прийняті протягом чотирьох років з метою досягти остаточних домовленостей між країнами щодо заміни принципу використання ПДВ за країною походження принципом СОД.

Перехідний період було продовжено прийняттям у листопаді 2006 р. Директиви Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» [41]. Основні її положення відносяться до оподаткування постачання товарів за місцем їх розміщення (статті 31-39 Директиви [41]), постачання послуг між комерційними підприємствами, а також від підприємств до кінцевих споживачів послуг (статті 44-58 Директиви), імпорту продукції в ЄС з інших країн (статті 60-61 Директиви [41]) тощо.

Зокрема, згідно основним положенням Директиви Ради 2006/112/ЄС [41] у державах-членах ЄС фізичні особи, які купують товари в іншій країні ЄС, сплачують ПДВ в тій країні, де відбувається купівля товарів (виходячи з принципу COO). Справляння ПДВ митними органами відповідно до принципу COD не відбувається через відсутність прикордонного контролю. Лише в разі покупки в іншій країні нових автотранспортних засобів застосовується використання ПДВ відповідно принципу за країною призначення, а справляння податку відбувається при реєстрації автотранспортного засобу. При здійсненні зовнішньої фінансової діяльності між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, які є зареєстрованими платниками ПДВ, податок стягується в країні, в яку товари ввозяться для подальшої реалізації, за ставками та згідно з умовами даної країни. У цьому випадку діє оподаткування за принципом COD на основі системи відстрочки платежу.

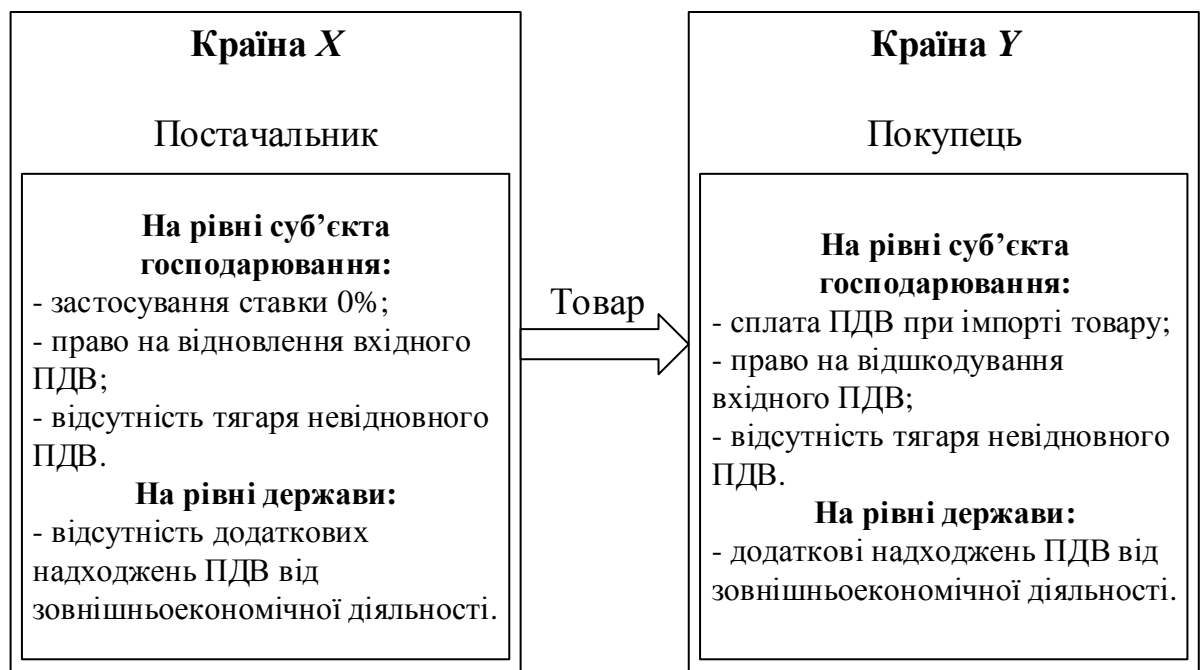
Суб'єкт господарювання, який здійснює реалізацію товарів усередині ЄС, має право на застосування нульової ставки податку, якщо покупець з іншої держави-члена ЄС ідентифікує себе як зареєстрований платник податків за допомогою ідентифікаційного коду ПДВ незалежно від того, чи було такий податок фактично сплачено чи ні. Ідентифікаційний код ПДВ введено в ЄС і охоплює всіх суб'єктів господарювання, які є платниками податку. Даний код можна перевірити за допомогою комп'ютеризованої системи обміну інформацією між національними податковими органами держав-членів ЄС.

Суб'єкти господарювання, які зайняті зовнішньоекономічною діяльністю, повинні регулярно надавати звіти, що стосуються операцій з продажу продукції. А суб'єкти, які купують товари, повинні надавати податкову декларацію щодо відповідної покупки товарів усередині співтовариства.

Принцип за країною призначення при оподаткуванні використовується там, де діє ПДВ та реалізується через оподаткування імпорту товарів і включення операцій з експорту товарів в список тих, які оподатковуються за нульовою ставкою. При цьому експортер при наданні податковому органу, документів необхідних для підтвердження експорту, отримує відшкодування

раніше сплаченого ним податку. А імпортер сплачує ПДВ, обчислений на підставі митної вартості товарів, митним органам при перетині товарами кордону. Цей принцип сумісний з ПДВ на споживання.

Слід зазначити, що при внутрішній поставці товарів і продавець товарів і покупець товарів є платниками ПДВ в одній і тій же країні. Продавець товарів виписує покупцю рахунок-фактуру, яку покупець оплачує, тобто обов'язок по сплаті ПДВ лежить на продавцеві. При міжнародному постачанні ситуація інша. Схематично оподаткування міжнародної поставки товарів представлено на рис. 1.3.



Джерело: розробка автора

Рис. 1.3. Особливості оподаткування ПДВ в умовах зовнішньої фінансової політики держави

Міжнародна поставка товарів обкладається ПДВ у двох країнах, наприклад, у країнах X та Y. При цьому сама міжнародна поставка товарів визнається об'єктом оподаткування як у країні X, та й у країні Y:

- в країні X дана поставка вважається експортом, тому оподатковується за нульовою ставкою;

- в країні *Y* дана поставка вважається імпортом, тому оподатковується за стандартною або зниженою ставкою.

При цьому обов'язок по сплаті ПДВ у країні *Y* лягає на імпортера. Він повинен бути зареєстрованим як платник ПДВ в даній країні для того, щоб згодом мати можливість одержати відрахування на суму сплаченого ним при ввезенні товарів ПДВ. Оподаткування поставки товарів має місце в тій країні, в якій відбувається використання товару для ділових цілей або його кінцеве споживання, що повністю відповідає теоретичним основам ПДВ. При цьому такий податок є нейтральним по відношенню до зовнішньої фінансової політики.

Що стосується міжнародної торгівлі послугами, то визначення їх експорту або імпорту є досить умовним. Тому питання оподаткування поставки послуг ПДВ вирішується на підставі законодавства окремої країни. Зазвичай встановлюються різні правила визначення місця реалізації для різних їх видів. Для країн ЄС вони базуються на положеннях Директиви Ради ЄС 2008/8/ЄС про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС щодо місця поставки послуг [118]. Так, наприклад, правило визначення місця реалізації послуг за принципом їх фактичного надання використовується, як правило, тільки щодо культурних, спортивних та освітніх послуг. Місце реалізації інших послуг визначається за місцем ведення діяльності їх покупця або продавця. А якщо послуги надаються споживачам, які не є платниками ПДВ, місцем їх постачання вважається місце проживання, постійного мешкання таких осіб (стаття 28 Директиви [118]) Отже, у зв'язку з тим, що стосовно різних видів послуг встановлені різні правила визначення місця їх реалізації можливі різні сценарії оподаткування ПДВ операцій з міжнародної поставки послуг.

Перевага, що віддається принципу призначення, може пояснюватися кращим використанням в цілому ПДВ як податку на споживання. Крім того, населення часто вважає, що неоподатковуваний імпорт несправедливо користується перевагами в порівнянні з повністю неоподатковуваними вітчизняними товарами, призначеними для внутрішнього споживання. Навіть якщо

валютний курс і рівень цін зміняться таким чином, щоб при використанні ПДВ за принцип СОО валютні ціни зросли, а експортні ціни впали, видимість несправедливого режиму буде зберігатися. В разі змін компенсація валютного курсу та рівня цін свідчить про тотожність принципу походження за своїм економічним ефектом принципу призначення. В реальних умовах така тотожність має обмежене застосування, оскільки вона виявляється вірною тільки в тому випадку, якщо при рівновазі до переходу від одного принципу до іншого:

експорт з однієї країни в іншу дорівнює частці імпорту;

між двома країнами не існує потоку капіталу або трансфертних платежів.

Можливими альтернативними варіантами справляння ПДВ за принципом СОД при відсутності прикордонного контролю є система взаємозаліків, компенсаційний і стимулюючий інтегрований ПДВ. Однак при реалізації кожного з цих варіантів існує проблема вибору. З одного боку, якщо країни бажають гармонізувати вимоги податкового законодавства при здійсненні внутрішньої та зовнішньої торгівлі без зміни розподілу податкових надходжень, необхідним є використання механізму проведення взаємозаліків, що означає додаткові адміністративні витрати та, можливо, ослаблення стимулів до ефективного податкового адміністрування. З іншого, – компенсаційний та стимулюючий інтегрований ПДВ забезпечують можливість реалізації принципу країни призначення, зберігаючи ланцюжок обчислення ПДВ щодо експортних товарів і, тим самим, обмежуючи можливості для зловживань. Однак виникає проблема, аналогічна варіанту системи взаємозаліків щодо зростання адміністративних витрат. А якщо стягування ці податків здійснюється національним податковим органом, тоді виникають проблеми податкового адміністрування. Крім того, при справлянні компенсаційного ПДВ суб'єкти господарювання повинні усвідомлювати різницю між продажами продукції всередині країни та на експорт. При справлянні стимулюючого інтегрованого ПДВ вони повинні проводити відмінність між продажами зареєстрованим і незареє-

естрованим платникам податків. Через існування цих проблем можна зробити висновок, що в даний час альтернативи оподаткуванню експорту за нульовою ставкою на основі системи відстрочки платежу немає. Вона використовується в ЄС і передбачає застосування нульової ставки податку щодо експортних товарів незалежно від того, чи було податок фактично сплачено чи ні.

Не дивлячись на бажання законотворців розвинених країн Європи досягти нейтральності у застосуванні принципу використання ПДВ за країною призначення, ризик зловживань в рамках перехідного періоду від принципу СОО до принципу СОД значно збільшився. Необхідно виділити існування двох основних проблемних напрямів зловживань:

декларування міжнародних поставок, тоді як товари в дійсності реалізуються на внутрішньому ринку без сплати податків;

ненадання податкових декларацій про придбання товарів та послуг, а також незаконне відшкодування ПДВ.

В результаті, досить значним став ризик виникнення розривів на окремих етапах відтворювального процесу при обчисленні ПДВ.

Такі проблемні напрями, пов'язані з існуючою системою оподаткування ПДВ за принципом СОД. На їх вирішенні повинні ґрунтуватися варіанти політики використання ПДВ в сфері міжнародної торгівлі.

Зловживанню декларування міжнародних поставок сприяє існування в рамках нинішньої системи ПДВ в країнах:

додаткових зобов'язань, пов'язаних з дотриманням правил використання ПДВ у міжнародній торгівлі;

чисельність зобов'язань по дотриманню правил використання ПДВ, які повинні виконуватися, але мають національні особливості в залежності від країни застосування.

В результаті витрати на дотримання вимог, пов'язаних з використанням ПДВ у міжнародній торгівлі, можуть бути значними й часто вищими, ніж витрати на дотримання таких вимог для внутрішньої торгівлі. Крім того, складності, пов'язані з міжнародною торгівлею та дотриманням правил викорис-

тання ПДВ, означають, що його уживання може бути обтяжливим для бізнесу в контексті отримання правової визначеності з оподаткування споживання.

Додаткові чисельні зобов'язання та відсутність правової визначеності в сфері дотримання правил використання ПДВ у міжнародній торгівлі може утримати бізнес від спроб такої зовнішньоекономічної діяльності. Для багатьох суб'єктів господарювання (зокрема, малої та середньої форм ведення господарської діяльності) ці фактори можуть виступати перешкодою для участі в міжнародній торгівлі. Тому зниження обов'язкових витрат суб'єктів господарювання, пов'язаних зі здійсненням торгівельних операцій на міжнародному рівні, сприятиме стимулюванню ділової зовнішньоекономічної активності підприємств та зростанню конкуренції між країнами.

Проблемний напрямок зловживань щодо ненадання податкових декларацій та відшкодування ПДВ стосується, більшою частиною, протизаконних схем при здійсненні експорту в результаті операцій шахрайства та карусельного шахрайства, коли товар перепродується декілька разів через фіктивні фірми [28, с. 121]. З одного боку, як відмічають А.В. Скрипник та Т.М. Паянок, відшкодування ПДВ зменшує доходи бюджету через втрачання ним відповідних податкових надходжень, а отже фіскальна ефективність податку скорочується [113, с. 34]. А з іншого, – генеруються додаткові витрати для суб'єктів господарювання, які ненавмисно та несвідомо прийняли участь в шахрайській схемі поставок, через сплату ПДВ та відповідних штрафів у разі виявлення. У цілому протизаконне відшкодування податку обумовлює зростання обсягу та якості перевірочних робіт та відповідних контрольних заходів з боку податкових органів [103].

Додатково виникає необхідність проведення прикордонного контролю. Як вже було зазначено, відповідно до принципу за країною призначення імпортовані товари оподатковуються ПДВ, а експортовані ні (рис.1). Це вимагає коригування податкових кордонів через видалення ПДВ при експортуванні товарів з наступним додаванням податку до вартості товару при в'їзді в

країну-імпортер згідно державним нормам її податкової політики. Необхідність проведення прикордонного контролю створює дві проблеми [190, с. 18-19]:

по-перше, кожен крок в напрямку інтеграції відображає політичне бажання громадян держав-учасниць зовнішньоторговельних відносин щодо ліквідування бар'єрів (перш за все, фіскальних) для вільного обігу товарів;

по-друге, є очевидні витрати, пов'язані з підтриманням прикордонного контролю.

Тому будь-який варіант політики в сфері використання ПДВ у міжнародній торгівлі повинен забезпечувати зниження рівня шахрайства зі сплати податку до бюджету країни відповідно встановленого законодавства.

Проблеми також виникають при використанні принципів COO та COD до операцій, пов'язаних з постачанням та споживанням міжнародних послуг. Дана ситуація унеможливорює використання митного контролю на кордоні для відстеження міжнародних потоків послуг. Сучасні тенденції, пов'язані з інтеграцією різних країн та поширення інформаційних комп'ютерних мереж, що зв'язують між собою як користувачів комп'ютерних мереж, так і користувачів персональних комп'ютерів для обміну інформацією та її передачі для споживання, ускладнили цей процес. Тому виникає невизначеність щодо країни, в якій може відбутися кінцеве споживання відповідної послуги.

Отже, в загалі при використанні у міжнародній торгівлі принципів COO та/або COD мета податкової політики полягає у зниженні витрат суб'єктів господарювання, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю, та держав, на території яких відбувається міжнародна торгівля товарами та послугами. В сучасних умовах керівні підходи при вдосконаленні податкової політики мають бути спрямовані на забезпечення таких фундаментальних засад:

правила забезпечення діяльності суб'єктів господарювання в сфері міжнародної торгівлі у різних країнах повинні бути максимально простими, прозорими та безпечними;

витрати на дотримання суб'єктами господарювання вимог ПДВ повинні бути знижені. У будь-якому випадку, участь в міжнародній торгівлі не повинна генерувати додаткові витрати з податкового адміністрування. Крім того, альтернативна податкова політика повинна мати здатність протистояти (зменшити) факти подвійного оподаткування та шахрайства з ПДВ.

Визначення та обґрунтування принципів використання ПДВ у міжнародній торгівлі з позицій розкриття їх сутності, особливостей та недоліків, дозволяє зробити такий висновок: в умовах віддання європейськими законодавцями переваги принципу COD перед принципом COO особливе значення має їх адміністративна доцільність з визначення місця оподаткування в залежності від відповідної групи товарів (послуг), що постачаються. Їх використання дозволяє державам:

нівелювати відмінності походження продукції (товарів, послуг), що споживається, а також стимулювати експорт чи імпорт на відповідні групи товарів (послуг);

регулювати можливість надання послуг іноземними суб'єктам господарювання вітчизняним споживачам;

стимулювати конкурентоспроможність національних виробників товарів та послуг.

Таким чином, оскільки ПДВ вперше було прийнято кількома країнами світу у 60-ті роки ХХ століття як непрямий податок, який збирається на різних етапах виробництва та споживання продукції (товарів, послуг), то його поширення в сучасних умовах у більш ніж 160 державах свідчить про ефективність порівняно з іншими податками на споживання. За експертними оцінками, наведеними у роботі В. Хіллірстіна [164, с. 268], ПДВ виробляє приблизно 20% від світового обсягу податкових надходжень. Зростання надходжень від ПДВ у зведених бюджетах країн світу супроводжувалося та продовжує співіснувати з поширенням міжнародної торгівлі товарами та послугами. Такі товари та послуги можуть оподатковуватися, коли експортуються або імпортуються.

У податковій практиці отримало поширення використання двох принципів в сфері міжнародної торгівлі, за якими здійснюється оподаткування ПДВ товарів та послуг. Це принципи використання ПДВ за країною походження (COO) та за країною призначення (COD). Існують економічні аргументи, які можуть бути висунуті на користь того чи іншого принципу з позицій територіального розміщення суб'єктів господарювання, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю в сфері торгівлі товарами (послугами), та споживачів в різних країнах на рівній основі.

Коли справа доходить до питання про вибір між цими двома принципами використання ПДВ у міжнародній торгівлі з позицій забезпечення нейтральності даного податку, то економічна теорія дає досить чітку відповідь, що принцип за країною призначення є помітно привабливішим, незважаючи на певні його недоліки та проблеми застосування [164, с. 258]. Як вказано у пункті С «ПДВ та міжнародна торгівля: принцип за країною призначення» розділу 1 «Основні особливості податку на додану вартість, визначені Керівництвом» Міжнародного Керівництва з ПДВ/ПТП, використання принципу COD дозволяє досягти нейтралітету в міжнародній торгівлі [169, с. 12]. Відповідно до принципу призначення, експорт не оподатковується з поверненням вхідних податків, тобто звільнюється від ПДВ або використовує його за нульовою ставкою; імпорт оподатковується на тій же підставі та за тими ж ставками, що й поставки продукції (товарів, послуг) всередині країни. Відповідно, загальна сума податку, що сплачується стосовно такої продукції визначається правилами, що застосовуються в державі її споживання. Тому всі податкові доходи надходять до бюджету країни, де відбувається надходження продукції (товарів, послуг) до кінцевого споживача. У той же час реалізація принципу COD порівняно з принципом COO є більш складною щодо оподаткування міжнародної торгівлі послугами та нематеріальними активами, ніж щодо такої торгівлі товарами. Тому у світовій практиці ведеться постійне удосконалення податкового законодавства з позицій використання ПДВ у міжнародній торгівлі послугами та нематеріальними активами.

Якщо ПДВ стягується за єдиною ставкою, то не тільки обидва принципи призводить до однакових (бажаних) результатів, але багато інших викривлень усувається. З огляду на існування різних податкових підходів щодо використання ПДВ у міжнародній торгівлі жоден з принципів не є кращим за інший: хоча принцип за країною походження в цілому сприяє зростанню ефективності споживання, принцип призначення приносить збільшення ефективності виробництва в суспільному секторі економіки [190, с. 40]. Наслідки цих двох принципів в державному управлінні не віддзеркалюють перевагу одного з них над іншим. Так, принцип походження не вимагає прикордонного контролю і, як правило, в деякій мірі, простіший з позицій дотримання. А принцип призначення дозволяє уникнути фіскального конфлікту, чистих втрат загального доходу та не викликає бажання використовувати механізму посередництва при здійсненні зовнішньоторговельної діяльності. Тому на теперішній час існування перехідного періоду від принципу використання ПДВ за країною походження до принципу за країною призначення є доцільним, тому що дозволяє уникнути обтяжливого характеру виконаних операцій, перш за все, для деяких видів послуг.

Висновки до розділу 1

З проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1. Незважаючи на важливість фінансової політики держави в цілому питання сутності та змісту зовнішньої фінансової політики докладно не досліджено. Встановлено, що в предметному аспекті вона розглядається з двох сторін: як продовження внутрішньої політики окремих країн, або як похідна міжнародного фінансового регулювання.

2. Запропоновано розглядати зовнішню фінансову політику в трьох аспектах.

Перший – як форму реалізації управлінської функції держави щодо зо-

внішнього фінансового сектору у його зв'язку з цілями розвитку національної фінансової системи, зокрема її інтеграції до світової.

Другий – як сукупність напрямів, методів, важелів та інструментів впливу держави на фінансові явища, процеси та механізми у взаємовідносинах національних та закордонних та міжнародних суб'єктів.

Третій – як сукупність фінансових методів, важелів та інструментів впливу на відносини національних та позанаціональних суб'єктів, які мають нефінансовий характер (адміністративна взаємодія, торгівля, міграція, технологічне співробітництво тощо).

3. Враховуючи визначені підходи, запропоновано структурування предметно-об'єктної області та методичного апарату реалізації зовнішньої фінансової політики.

4. Визначено, що особливостями зовнішньої фінансової політики є: розширення меж об'єкту; різна значущість окремих напрямів політики; більш висока чутливість використання інструментарію до вимог та звичаїв міжнародної практики.

5. Показано, що основними завданнями податкової політики в контексті зовнішньої фінансової політики держави виступають: здійснення впливу на іноземні інвестиції, зовнішню торгівлю та міжкраїнну міграцію робочої сили, нівелювання негативних наслідків податкової конкуренції між різними юрисдикціями, балансування внутрішнього ринку, формування доходної частини бюджету.

6. Обґрунтовано, що розв'язання цих завдань у комплексі потребує спеціальної уваги до функцій застосування механізмів оподаткування тим або іншим податком.

7. Встановлено, що ПДВ забезпечує значну частку податкових надходжень до бюджетів різних країн світу, що свідчить про наявність відмінностей у виконанні ПДВ своїх функцій в різних податкових системах, і, як наслідок, – про наявність податкової конкуренції між ними і потенційні ускладнення в здійсненні торговельних та неторговельних операцій між різними

країнами.

8. Оцінюючи аспекти реалізації зовнішньої фінансової політики в частині ПДВ, було визначено, що власне рух капіталу не оподатковується цим податком за його природою, а надання фінансових послуг може бути або не бути об'єктом оподаткування в даній юрисдикції або в юрисдикції контрагента на умовах, які є аналогічними умовам внутрішніх фінансових операцій.

Вказані обставини визначають значущість ПДВ саме в контексті його розуміння як фінансового інструменту регулювання торговельних операцій, тобто в руслі третього підходу до розуміння зовнішньої фінансової політики. Можливості використання ПДВ у складі інструментів зовнішньої фінансової політики пов'язані з низкою особливостей.

До їх числа було віднесено: 1) сприяння розвитку міжнародного співробітництва та полегшення інтенсифікації зовнішньоторговельних відносин між країнами внаслідок поширення ПДВ у багатьох країнах світу; 2) нейтральність та легкість податкового адміністрування стосовно зовнішньоекономічної діяльності; 3) ясність і простота податкових правил щодо обчислення та сплати податку.

До основних загроз використання ПДВ у складі інструментів зовнішньої фінансової політики, було виокремлено: 1) зростання випадків викривлення конкуренції, що призводить до домінування імпорту над національним виробництвом, та створення перешкод для нормального функціонування підприємств; 2) подвійне оподаткування: за місцем призначення та місцем походження товарів та послуг; 3) ухилення від оподаткування; 4) неоподаткування ПДВ імпорту, що ставить за інших рівних умов іноземних постачальників у більш вигідне становище порівняно з вітчизняними постачальниками товарів і послуг при конкуренції на національному ринку; 5) зростання витрат держави та суб'єктів господарювання – платників ПДВ через те, що національні правила оподаткування в різних країнах світу визначаються ізольовано без врахування міжнародного оточення; 6) скорочення фіскального значення ПДВ у разі незбалансованості експортно-імпортних потоків внаслідок відшкодування його

експортерам.

9. Визначено, що орієнтація зовнішньої фінансової політики на забезпечення розвитку взаємодії національних та міжнародних суб'єктів із фінансових та нефінансових питань, а також на інтеграцію національної фінансової системи до світового фінансового простору з урахуванням міркувань фінансово-економічної безпеки, зумовлює необхідність реформування ПДВ у відповідності до конкретних цілей реалізації зазначеної політики та умов співробітництва певної країни з навколишнім гео економічним середовищем.

10. Встановлено, що зміст реформування ПДВ включатиме не тільки власне гармонізацію або дисгармонізацію податку (як протилежні форми), а й зміну принципів, об'єктів, ставок, визначення бази оподаткування, відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування. В ході даного процесу важливим є забезпечення тотожності ефективної та імпліцитної ставок ПДВ, попередження використання шахрайських схем, спрощення адміністрування.

Існують два принципи оподаткування ПДВ міжнародних торговельних операцій: принцип за країною походження (*COO* або *origin principle*), коли експорт оподатковується ПДВ за ставкою, законодавчо встановленою на внутрішньому ринку експортера, а імпорт звільнюється від оподаткування ним, та принцип за країною призначення (*COD* або *destination principle*), коли експорт звільняється від оподаткування ПДВ, що сплачується на внутрішньому ринку експортера, а імпорт оподатковується ним за ставкою, діючою на національному ринку імпортера, однак жодний з принципів не є кращим за інший. Кожний із них має свої переваги і недоліки: принцип *COO* в цілому сприяє зростанню ефективності споживання, не вимагає прикордонного контролю, є простішим із позицій дотримання, але принцип *COD* обумовлює збільшення ефективності виробництва в суспільному секторі економіки, дозволяє уникнути фіскального конфлікту, чистих втрат загального доходу та унеможливорює використання механізму посередництва при здійсненні зовнішньоторговельної діяльності. Тому на теперішній час існування перехідного періоду у

використанні ПДВ від принципу *COO* до *COD* слід визнати доцільним, оскільки він дозволяє уникнути обтяжливого характеру оподаткування доданої вартості у зовнішньоекономічних угодах.

Основні результати досліджень за даним розділом опубліковано в роботах [73; 81; 79; 96; 74; 77].

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ЗОВНІШНІЙ ФІНАНСОВІЙ ПОЛІТИЦІ ДЕРЖАВИ

2.1. Зарубіжний досвід оподаткування доданої вартості

За даними ОЕСР станом на 1 січня 2016 р. у 167 країнах світу використовувався ПДВ або близькі до нього податки [185, с.184]. Під близькими до ПДВ податками маються на увазі податки на товари та послуги (*goods and services taxes – GST*). Останні, на думку експертів ОЕСР, в цілому еквівалентні ПДВ (різниця може бути, наприклад, в методах визначення податкових зобов'язань, включенні податку у ціну товару одразу на ціннику або його нарахуванні при розрахунку на касі в магазині тощо) [185, с. 11].

Окремими фахівцями було здійснено спробу створити періодизацію поширення цього податку у світі (наприклад, [171, с. 161]). Проте в ній не знайшли відображення як геополітичні зв'язки, що існували між країнами в різні періоди часу, так і зміни в економіці країн світу, що відбулися в останні 20-30 років. Ця періодизація здійснювалася майже виключно на основі групування років.

Якщо врахувати ситуацію в світі в той або інший період часу, то поширення ПДВ можна умовно поділити на 4 етапи (табл. 2.1). Ця періодизація теж не є досконалою, проте вона дає змогу побачити, які країни і чому вводили цей податок у свої податкові системи.

Перший етап розповсюдження ПДВ можна назвати випробувальним. В 1960-1977 рр. податок вводився як експеримент та застосовувався до обмеженої кількості транзакцій або на окремих етапах виробництва. Цікаво те, що вперше цей податок було введено в Кот-Д'Івуарі (1960 р.) – країні, яка на той час була колонією Франції. В метрополії, де виникла ідея щодо практичного застосування ПДВ, цей податок було запроваджено лише через 8 років [141].

Періодизація розповсюдження ПДВ у світі

Номер періоду (етапу)	Роки	Країни, що імплементували ПДВ
1 (випробувальний)	1960-1977	Кот-Д'Івуар, Бразилія, Гондурас, Данія, Франція, Німеччина, Монако, Нідерланди, Швеція, Люксембург, Норвегія, Бельгія, Ірландія, Уругвай, Австрія, Острів Мен, Італія, Великобританія, Аргентина, Чилі, Нікарагуа, Ізраїль, Південна Корея, Панама
2 (антикризовий)	1980-1990	Мексика, Сенегал, Коста-Ріка, Еквадор, Гаїті, Колумбія, Домініканська Республіка, Туреччина, Індонезія, Болівія, Марокко, Нова Зеландія, Нігер, Португалія, Іспанія, Тайвань, Греція, Угорщина, Філіппіни, Туніс, Японія, Ісландія, Кенія, Пакистан, Тринідад-і-Тобаго
3 (трансформаційний)	1991-1999	Бангладеш, Білорусь, Бенін, Канада, Єгипет, Естонія, Ямайка, Малі, Перу, Росія, Південно-Африканська Республіка, Алжир, Азербайджан, Кіпр, Сальвадор, Фіджі, Гватемала, Казахстан, Таджикистан, Таїланд, Туркменістан, Україна, Узбекистан, Вірменія, Буркіна-Фасо, Чехія, Фарерські острови, Грузія, Парагвай, Польща, Румунія, Словаччина, Венесуела, Болгарія, Китай, Фінляндія, Литва, Мадагаскар, Нігерія, Самоа, Сінгапур, Албанія, Габон, Латвія, Ліхтенштейн, Мавританія, Швейцарія, Того, Замбія, Гвінея, Уганда, Барбадос, Республіка Конго, Острови Кука, Непал, Хорватія, Гана, Маврикій, Молдова, Монголія, Шрі-Ланка, Танзанія, Вануату, Камбоджа, Камерун, Киргизстан, Мальта, Мозамбик, Папуа Нова Гвінея, Словенія, В'єтнам
4 (остаточне закріплення ПДВ у світі)	2000- поточний час	Австралія, Чад, Македонія, Намібія, Судан, Центральна Африканська Республіка, Гвінея-Бісау, Йордан, Косово, Руанда, Ботсвана, Ліван, Малаві, Ефіопія, Лесото, Монтенегро, Кабо-Верде, Зімбабве, Екваторіальна Гвінея, Сербія, Тонга, Беліз, Боснія і Герцеговина, Домінікана, Антигуа і Барбуда, Гаяна, Сент-Вінсент і Гренадіни, Іран, Джерсі, Бурунді, Джібуті, острів Ніуе, Сьєра-Леоне, Гренада, Лаос, Сент-Кітс і Невіс, Мальдіви, Демократична республіка Конго, Конголезька республіка, Сейшельські острови, Санта Лючія, Свазіленд, Андорра, Гамбія, Багами, Малайзія, Пуерто-Ріко

Джерело: складено автором за [185, с. 181-184].

Крім того, у зв'язку з формуванням ЄЕС ПДВ у зазначений період імплементували у свої податкові системи її країни-члени, та країни, що планували увійти до цього об'єднання, а спроби знайти джерела фінансування для

погашення значного зовнішнього боргу призвели до введення цього податку в деяких крупних країнах Латинської Америки [29, с.52].

Подовження економічної кризи в країнах Латинської Америки та Південної Азії (1980-1990 рр. [29, с. 52]) спонукало уряди деяких країн цих регіонів скористатися досвідом практичного застосування ПДВ, проте настороженість щодо цього податку все ще зберігалася у світі. Тим не менш, в країнах, що ввели ПДВ на попередньому етапі та на цьому, цей податок вводиться вже у повній формі. Цей період поширення ПДВ у світі можна назвати антикризовим.

Наступний період (1991-1999 рр.) характеризувався розвалом СРСР та Організації Варшавського договору, набуттям незалежності колишніми радянськими республіками, втратою політичного та економічного домінування СРСР над значної кількості країн Східної Європи, Азії та Африки. Саме в цей період, в тому рахунку – завдяки МВФ та фахівцям програми USAID – ПДВ було введено найбільшою кількістю країн за весь час існування податку (71 країна) [170]. Тому цей період його розповсюдження умовно можна назвати трансформаційним.

На заключному етапі поширення ПДВ (2000-поточний час) до країн, в податкових системах яких є ПДВ, приєдналися країни з низькими доходами на душу населення та слабкими економіками. Поширення ПДВ в них також пояснюється впливом рекомендацій фахівців МВФ та досвідом провідних країн світу. Відповідно, цей період отримує назву «остаточне закріплення ПДВ у світі».

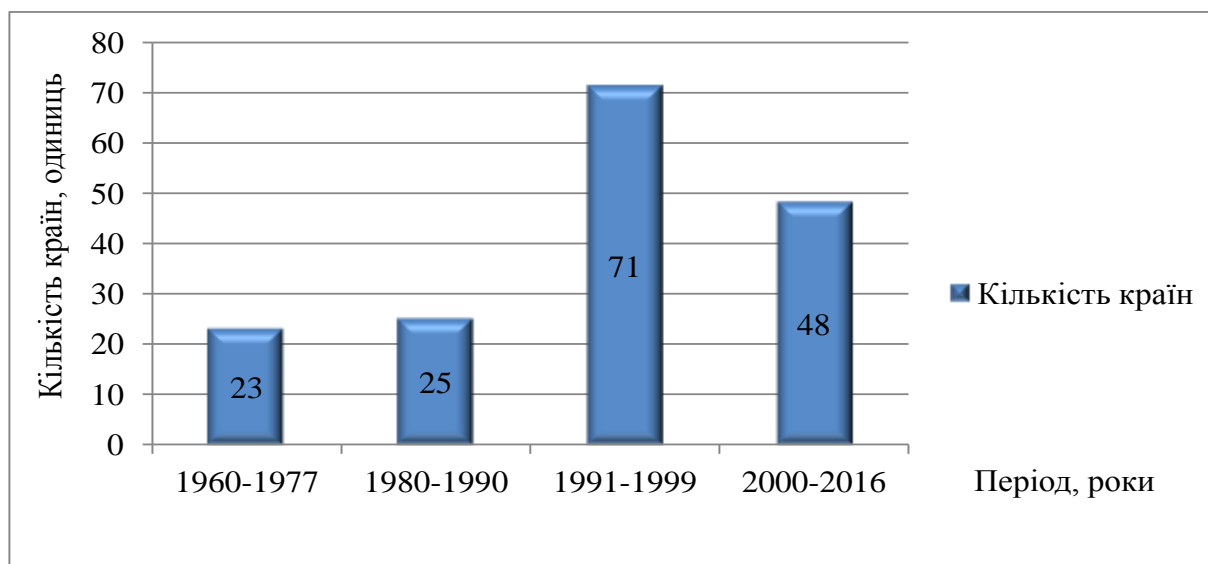
Деяко оосторонь наведеної в табл. 2.1 періодизації стоять такі країни як США, Японія, Канада, Австралія, Нова Зеландія та Швейцарія.

Після Другої світової війни через воєнну присутність і політичний вплив, уряди Південної Кореї та Японії зазнавали значного тиску збоку США щодо введення ПДВ. Південна Корея поступилася цьому тиску у 1977 р., тобто ще на першому етапі розповсюдження ПДВ, а Японія – лише у 1989 р.

Довгий час вивчали можливість застосування ПДВ в своїх податкових системах Канада, Швейцарія, Австралія та Нова Зеландія. В Канаді, наприклад, введенню цього податку перешкоджав федеративний устрій країни, частково така сама проблема властива і Швейцарії.

З наукової точки зору цікавим є те, що попри ґрунтовні та тривалі дослідження урядових організацій та комітетів США щодо можливості застосувати ПДВ, ця країна залишається єдиною серед високо розвинутих країн світу, де даний податок не було імплементовано через опозицію урядів штатів та побоювання широкої громадськості, що зазначений податок збільшить вплив федерального уряду на всі сторони життя [170].

Діаграму поширення ПДВ країнами світу наведено на рис. 2.1.



Джерело: складено автором за [185, с. 181-184].

Рис. 2.1. Діаграма кількості країн, що імплементували ПДВ у свої податкові системи, за періодами

Якщо аналізувати надходження від ПДВ в зарубіжних країнах в ретроспективі, то можна зазначити таке.

Податки на споживання (ПДВ, податки на продажі, акцизні податки, мито тощо) були та залишаються важливим джерелом надходжень до бю-

джетів країн [54, с.101; 6, с. 110; 78]. Ще наприкінці XIX сторіччя надходження від них становили від 59% (Угорщина) до майже 86% (Російська Імперія) всіх податкових надходжень [134]. У XX сторіччі ці показники скоротилися: в середньому в країнах-членах ЄС та ОЕСР частка непрямих податків в загальних податкових надходженнях складає біля 30% [25]. Проте навіть такі показники підтверджують їх значну роль в формуванні бюджетів країн, а внесок ПДВ в ці показники є найбільшим.

Так, наприклад, у 1965 р. частка непрямих податків в країнах ОЕСР в середньому становила від 3,2% до 7% ВВП або 11,9% податкових надходжень країн цього об'єднання. В той час в Данії надходження від ПДВ становили 3% ВВП цієї країни, а у Франції – 6,8%. З розвитком ПДВ та його поширенням податковими системами країн світу ці показники переважно збільшувалися. Так, у 1980 р. його надходження становили 7,8% ВВП Австрії, 9,4% – Данії, 8,2% – Франції, а в середньому по країнах ОЕСР – 3,7% ВВП цього об'єднання. У 1991 р. в середньому по країнах ОЕСР надходження ПДВ становили вже 5,2% ВВП, у 2000 р. – 6,4%, у 2014 р. – 6,8% ВВП або 20,1% податкових надходжень по країнах-членах цього об'єднання.

Для порівняння: надходження від акцизного податку за цей час значно скоротилися: від 5,6% ВВП або 24,3% податкових надходжень у 1965 р. до 3,3% ВВП або 9,6% податкових надходжень у 2014 р. [185, с. 11; 187].

Країни світу в різному ступені покладаються на ПДВ при формуванні дохідної частини своїх бюджетів (Додатки А-Б).

З Додатків А-Б видно, що країни Латинської Америки, деякі азійські країни, країни ЄС та Нова Зеландія акумулюють за допомогою ПДВ у своїх бюджетах значні суми коштів. В країнах Латинської Америки надходження ПДВ становлять до 8% ВВП цих країн (або до 42% всіх податкових надходжень в них), в деяких країнах Африки ці показники сягають 3,5%-7% ВВП або до 40% всіх податкових надходжень. В країнах ЄС (особливо – в нових членах цього об'єднання, як от Польща та Угорщина) надходження цього податку становлять до 10% ВВП або 33% всіх податкових надходжень.

В розвинутих країнах світу, що ввели ПДВ у свої податкові системи пізніше, ніж більшість розвинутих країн Європи (Австралія, Канада, Японія, Нова Зеландія, Швейцарія), лише в Новій Зеландії надходження цього податку у відносному виразі є істотними та наближені до показників країн-членів ЄС: до 8,8% ВВП або 30% всіх податкових надходжень в країні. В решті перерахованих країн надходження від ПДВ становлять до 4% ВВП або 13% податкових надходжень.

В меншому ступені ніж, наприклад, в ЄС, покладаються на надходження від ПДВ при формуванні дохідної частини бюджету і в Російській Федерації: в 2000-2011 р. надходження від цього податку становили від 22,2% до 29% всіх податкових доходів бюджету (до 4% ВВП країни), в 2015 р. цей показник скоротився до 19,7%. Тим не менше в Росії ПДВ залишається одним з найбільших податкових джерел формування дохідної частини бюджету. Друге та третє за значенням місця займають відповідно податок на прибуток та податок на доходи фізичних осіб [124; 110, с. 7, 9].

Що стосується ставок ПДВ в різних країнах, то, хоча в теорії підкреслюється, що цей податок найліпше функціонує в тому разі, коли застосовується лише одна ставка, не має знижених ставок, звільнень та пільг з цього податку [176, с. 1], на практиці це правило виконують лише дві країни світу: Нова Зеландія та Данія. В Новій Зеландії так було з початку введення ПДВ у податкову систему країни [170, с. 4], але в Данії, де ПДВ було запроваджено ще у 1967 р. [185, с. 182], до 2011 р. використовувалося дві ставки (стандартна та знижена), і лише з 2011 р. вживається лише стандартна ставка [138].

Зазвичай в більшості країн світу, в податкові системи яких імплементовано ПДВ, застосовується 3-4 рівня ставок цього податку. Своєрідними лідерами за кількістю ставок ПДВ є Йордан (7 ставок від 0% до 24%, стандартна ставка – 16%), Іран (7 ставок від 6% до 20%, стандартна ставка – 6%), Бразилія, Ірландія, Пакистан (6 ставок). В Бангладеші та Індонезії окрім стандартних фіксованих ставок ПДВ (15% та 10% відповідно) використовуються «плаваючі» ставки. В Бангладеші, наприклад, знижені ставки коливаються

від 0% до 7,5%, а підвищені – від 10% до 500%; в Індонезії підвищені ставки ПДВ можуть змінюватися від 10% до 200%.

Щодо значень ставок ПДВ, то найнижчі стандартні ставки цього податку встановлено в Андоррі (4,5%), Джерсі та Нігерії (5%), а найвищі – в Угорщині (27%), Хорватії, Данії, Фарерських островах, Норвегії, Швеції (25%) [185, с. 181-184].

Водночас ставка ПДВ 0%, яка застосовується до експортних транзакцій в рамках принципу COD, не є пільговою або зниженою та не має враховуватися при аналізі кількості ставок ПДВ в країнах та їх розміру.

Щодо кількості та розміру ставок ПДВ важливо зазначити, що Директивою 2006/112/ЕС з 1 січня 1993 р. встановлено, що в країнах ЄС має використовуватися не більше двох знижених ставок, значення яких не має бути нижчим за 5%, а стандартна ставка цього податку не має бути нижчою за 15% [149]. Вимоги щодо рівня стандартної ставки країни-члени ЄС виконують, але зазвичай в них використовується 3-4 знижені ставки, значення яких є нижчим за рекомендоване: 2,1% – у Франції, 3% – у Люксембурзі, 4% – в Естонії та Італії. Це можна розцінювати як порушення законодавства ЄС, яке може стати причиною податкової конкуренції між країнами [24].

Різноманіття ставок ПДВ та їх значень є однією з причин стрімкого зростання обсягів податкових шахрайств та ухилень від сплати ПДВ. За даними Європейської комісії лише у 2014 р. у країнах-членах ЄС через податкове шахрайство та ухилення від сплати ПДВ при здійсненні зовнішніх торговельних операцій бюджети цих країн у сумі втратили 159,5 млрд. євро надходжень. Найгірші показники щодо втрат надходжень ПДВ демонструють у відносному виразі – Румунія (37,9% надходжень ПДВ недоотримано), в абсолютному виразі – Італія (36,9 млрд євро), найліпші показники у відносному виразі демонструє Швеція (1,2%), а в абсолютному – Люксембург (недоотримано 147 млн євро надходжень ПДВ) [160; 140, с. 17].

За оцінками, втрати надходжень ПДВ від податкового шахрайства з операціями в межах Єдиного ринку (*Single Market EU*) у сумі по всім країнам-членам ЄС щорічно становлять до 50 млрд євро [159, с. 3].

Причинами розходження між очікуваними та реальними надходженнями ПДВ Європейська комісія вважає часовий проміжок між фактичним отриманням товару (послуги, нематеріального активу) та внесенням суми податкових зобов'язань з ПДВ до бюджету відповідної країни, недосконалість системи інформаційного обміну між фіскальними та митними органами країн-членів ЄС, складності у регулюванні та оподаткуванні міжнародних транзакцій, особливо таких, що здійснюються в електронній формі через мережу Internet (наприклад, електронні книги, музичні файли), а також досі існуючу різницю в елементах ПДВ, що використовуються країнами-членами. Щодо останнього, то в першу чергу йдеться про різницю у ставках та пільгах з цього податку, переліку товарів, до яких застосовуються знижені ставки тощо [140, с. 23; 159, с. 3].

Зважаючи на масштаби проблеми з ухиленням від сплати ПДВ, шахрайських схем з ним, Європейська комісія запропонувала комплекс заходів, реалізація яких у зовнішній фінансовій політиці країнам-членів ЄС має поліпшити ситуацію як при застосуванні ПДВ у випадку транзакцій в межах ЄС між країнами-членами, так і з зовнішніми щодо цього об'єднання країнами. Такими заходами є:

- 1) продовження робіт над гармонізацією систем ПДВ та національного законодавства щодо цього податку в країнах-членах ЄС з загальноєвропейським та між країнами цього об'єднання;
- 2) посилення координації та взаємодії між податковими та митними органами країн-членів ЄС;
- 3) продовження застосування механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань по відношенню до уразливих до шахрайських схем зовнішніх торговельних операцій (як в межах Єдиного ринку, так і поза ним) [159, с. 6-7].

Посилення координації та взаємодії податкових і митних органів має на меті контроль над потоками зовнішніх торговельних операцій з боку кожної країни-члена з метою визначення їх обсягів, місць оподаткування та сум ПДВ, які мають бути внесені до бюджетів конкретних країн-членів ЄС. Здійснити це Європейська комісія пропонує шляхом подальшого вдосконалення системи інформаційного обміну між податковими адміністраціями та митницями країн-членів ЄС, а також запровадження Загальноєвропейської прокуратури (*European Prosecutor Office*), яка має розслідувати спірні питання щодо цього податку, що виникають при реалізації країнами зовнішньої фінансової політики [159, с. 8]. Більша прозорість та поліпшення обміну інформаційними потоками між країнами мають дозволити їм визначити «зони ризику» та підвищити ефективність механізмів вирішення спірних питань або проблем [88, с. 22].

Щодо гармонізації ПДВ, то в ЄС цей процес далеко не завершений. Більше того, станом на початок 2016 р. Європейська комісія розглядає понад 40 позовів проти майже 20 країн-членів, які стосуються порушення ними загальноєвропейського законодавства щодо ПДВ [159, с. 11].

Змінити ситуацію на краще має комплекс заходів, які змусять країни-члени виконувати загальноєвропейське законодавство (наприклад, штрафні санкції), а також посилення вимог загальноєвропейського законодавства щодо ПДВ. Останнє стосується в першу чергу скорочення припустимої кількості знижених ставок ПДВ у країнах-членах ЄС та звуження бази оподаткування, щодо якої такі ставки можуть застосовуватися [159, с. 12].

З питань зворотного нарахування податкових зобов'язань [23] (який в науковій літературі України відомий також під назвами «реверсивний механізм сплати ПДВ» [119, 111] та «обернений ПДВ» [116]), то він застосовується в ЄС вже понад 30 років.

Сутність цього механізму полягає в тому, що при отриманні товару (послуги, нематеріального активу) імпортер самостійно нараховує «вхідний» ПДВ (якщо це передбачено національним законодавством країни імпортера)

та, якщо він не є кінцевим споживачем такої операції, передає відомості щодо нарахованого «вхідного» ПДВ у податкові органи, але фактично не вносить нічого до бюджету. При подальшому продажу такого товару (послуги, нематеріального активу) імпортер нараховує покупцю ПДВ та передає інформацію щодо такого нарахування до податкових органів та покупцеві.

Безпосередня сплата ПДВ та його внесення до бюджету здійснюється лише на етапі продажу товару (послуги, нематеріального активу) кінцевому споживачу. Тобто, на відміну від прямого механізму нарахування податкових зобов'язань, відбувається повне внесення всієї суми ПДВ на етапі продажу кінцевому споживачу, а не часткове внесення сум ПДВ до бюджету впродовж просування товару (послуги, нематеріального активу) від імпортера до кінцевого споживача. Решта учасників процесу обмежуються документальним оформленням відомостей щодо «вхідного» та «вихідного» ПДВ та наданням цих документів податковим органам та іншим учасникам процесу [23, 116, 111].

Зазвичай Європейська комісія рекомендувала застосовувати такий механізм до чутливих до податкових шахрайств секторів економіки та зовнішньоекономічних транзакцій: у будівельній галузі, щодо торговельних операцій із золотом (в тому рахунку – інвестиційним), вторинної сировини, відходів, окремих видів нерухомості та заставного майна, а також високотехнологічних пристроїв високої вартості та малого розміру (комп'ютерні чипи, мобільні телефони, комунікатори, ігрові консолі) [149, ст. 194-199, 202]. Кожна країна ЄС мала подавати до Європейської комісії запит на дозвіл застосовувати в ній такий механізм, в якому мало бути визначено, до яких транзакцій він застосовуватиметься, вартість транзакції, починаючи з якої застосовуватиметься цей механізм, та інші умови його введення [23].

Механізм зворотного нарахування податкових зобов'язань мав сприяти боротьбі з шахрайськими схемами, в яких використовувався передбачений законодавством про ПДВ часовий проміжок між здійсненням операції та внесенням сум податку до бюджету. В цей проміжок шахраї мали можливість

перепродати товар іншому покупцеві (навіть такому, що не здогадувався про аферу), отримати на свої рахунки ціну товару з ПДВ (тобто, «вихідний» ПДВ) та зникнути, не сплативши до бюджету різницю між «вхідним» та «вихідним» ПДВ. За цією схемою, відомою в світі як «зниклий продавець», шахраї отримують кошти за товар та додатково всю суму «вихідного» ПДВ, не сплативши суму «вхідного» ПДВ [180].

Зворотний механізм має обмежене застосування у ЄС та носить фрагментарний характер (тобто, застосовується не до всіх транзакцій в деякій країні ЄС або об'єднанні в цілому). Але європейські вчені здійснювали спроби обґрунтувати доцільність введення такого механізму на загальній основі, тобто – щодо всіх транзакцій [201].

Проте в цьому випадку країни ризикуватимуть втратити ще більші суми ПДВ, оскільки фактична сплата всієї суми податку до бюджету відбувається на етапі продажу кінцевому споживачу, а шахраї можуть приховати це від податківців, оформити угоду як звичайний перепродаж і не сплачувати ПДВ. Тому Європейська комісія виступає проти застосування механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ на загальній основі, що було ще раз підтверджено нею у 2016 р. За оцінками комісії в протилежному випадку втрати країнами-членами ЄС надходжень від ПДВ збільшаться на 27% порівняно з тими, що вже спостерігаються [159].

Проблеми при застосуванні ПДВ також виникають в деяких країнах з федеративним устроєм, як от в Канаді та Бразилії. В них, так само, як і у ситуації між країнами-членами ЄС, неврегульованим залишається оподаткування транзакцій, що здійснюються між штатами (провінціями). До цих проблем додаються ще проблеми з розподіленням надходжень від цього податку між рівнями бюджетів цих країн.

В Бразилії ПДВ було введено ще у 1964 р. на першому етапі його розповсюдження країнами світу (табл. 2.1). Багаторічний досвід застосування цього податку як в самій країні, так і у світі мав би позитивно вплинути на

його ефективність, адміністративну простоту, мінімізувати прояви ухилення від його сплати і шахрайські схеми. Проте на практиці це не так.

Особливістю ПДВ в Бразилії є обкладання ним виробництва та імпорту, на відміну від решти країн світу, де оподатковується споживання (внутрішнє та імпорт). Це обумовлено тим, що в Бразилії ПДВ використовується на рівні штатів, і в основі його будови лежить комбінація принципів COO та COD [196, с. 2].

Між штатами застосовується такий механізм щодо ПДВ: експорт оподатковується за ставкою ПДВ штату-експортеру, транзакції між штатами оподатковуються за ставкою 12% (за виключенням транзакцій з Південних та Південно-Східних штатів до Північних та Північно-Східних штатів, на які діє ставка 7%), а всередині штату-імпортеру на імпорт діє внутрішня для цього штату ставка [196, с. 10]. Тобто, у експортера «вхідний» ПДВ дорівнюватиме ставці, що діє в штаті-експортері, а також він має нарахувати за цією ставкою «вихідний» ПДВ, проте штат-імпортер визнає (і, відповідно, має перерахувати експортеру) податкові зобов'язання за ставкою 12% (або 7%). Якщо в штаті-експортері ставка ПДВ перевищує 12% (7%), експортер частину своїх податкових зобов'язань сплачує «зі свого карману». Це зменшує його конкурентоспроможність та демотивує здійснювати торгові операції з іншими штатами, якщо ставка ПДВ, що використовується в штаті-експортері, вища за 12% (7%).

В торгівлі між штатами експортери від штату-імпортеру мають право вимагати повернення нарахованого за ставкою 12% ПДВ лише 4 роки, після чого такі суми взагалі їм не відшкодовуються. У випадку, коли здійснюються, наприклад, операції з продажу устаткування та іншого обладнання значної вартості, це може мати значний негативний вплив на платоспроможність та конкурентні позиції експортера з іншого штату.

Для подолання таких негативних явищ в Бразилії ще у 1996 р. було прийнято закон, відповідно до якого транзакції між штатами мали здійснюватися за принципом COD, проте на практиці через опозицію керівництва шта-

тів цей закон не виконується. Принцип COD використовується лише при реалізації країною зовнішньої фінансової політики щодо міжнародних транзакцій [196, с. 8].

Це призводить до напруженості між штатами та збільшує можливості для несумлінних платників ухилитися від сплати ПДВ і здійснювати податкові шахрайства.

Ускладнює ситуацію різниця в ставках та базах ПДВ у різних штатах. Цим податком в Бразилії обкладаються виробництво товарів та окремих послуг. В більшості штатів країни застосовується стандартна ставка 17% та знижені ставки: 7% на товари першої необхідності, 12% – на решту товарів та послуг, що відносяться до категорії пільгових [196, с. 10]. Деякі штати, особливо ті, в яких є крупні міжнародні порти, пропонують компаніям, що здійснюють зовнішні торговельні операції, застосовувати наднизькі ставки на імпорт, таким чином намагаючись заохотити крупних міжнародних імпортерів до переносу діяльності та місця реєстрації компаній саме у ці штати.

Підвищена ставка – 25% [185, с. 181] – застосовується до палива, електричної енергії та телекомунікаційних послуг. Частка надходжень від останніх трьох позицій складає до 40% всіх надходжень ПДВ до бюджетів штатів [196, с. 10].

В Бразилії сектор послуг в останні роки розвивається найбільш стрімко, а те, що більшість послуг не обкладається ПДВ, призводить до втрат штатами бюджетних надходжень. З розвитком технологій розмиваються кордони у визначенні послуг та товарів. Це стимулює деяких платників податків частину своїх транзакцій оформити як послуги та зменшити суму своїх податкових зобов'язань, що ще більше зменшує бюджетні надходження.

Зазначені проблеми з ПДВ призвели до того, що в країні ще з 1990 р. федеральний уряд за підтримки науковців країни намагається провести реформу цього податку. Проте кожного разу ці спроби наштовхуються на різку опозицію урядів штатів, які побоюються втратити надходження цього податку до своїх бюджетів (наразі 75% надходжень ПДВ отримують штати, 25% –

муніципалітети [196, с. 20]) та можливість маніпулювати у своїх інтересах розміщенням підприємств-виробників та крупних міжнародних імпортерів.

З 2012 р. федеральний уряд Бразилії поступово намагається запровадити в країні додатково до ПДВ на рівні штатів федеральний ПДВ, а також змусити штати використовувати принцип COD у транзакціях між штатами. Федеральний податок у країні має застосовуватися одночасно з ПДВ на рівні штатів, проте лише щодо міжнародних транзакцій. За рахунок надходжень від цього податку мають фінансуватися соціальні програми та програми розвитку відсталих штатів [196, с. 20].

Канада почала застосовувати ПДВ майже на 30 років пізніше Бразилії – з 1991 р. [185, с. 182]. Спочатку ПДВ (у цій країні він має назву *GST*) було запроваджено на федеральному рівні зі ставкою 7% замість федерального податку на роздрібні продажі зі ставкою 13,5%. *GST* застосовується до поставок власності (а не товарів, як у більшості країн світу) та послуг. Інших відмінностей від загальноприйнятого ПДВ в цього податку не має.

З квітня 1997 р. в провінціях Нова Шотландія, Новий Брунсвік, Ньюфаундленд було введено 15% *HST*. Останній є комбінацією *GST* на федеральному рівні та 8% ПДВ на рівні перерахованих провінцій. У 2006 р. та 2008 р. відбулися зниження ставки *GST* спочатку до 6%, а потім – до 5%. Відповідно, *HST* скоротився спочатку до 13%, а потім – до 12%.

Адміністрування *GST* та *HST* здійснює Канадська фіскальна агенція (*Canadian Revenue Agency*). Вона визначає, чи має транзакція оподатковуватися *HST* або лише *GST* на основі принципу COD. Федеральний уряд збирає статистичну інформацію та визначає отриману у складі *HST* частку надходжень, яка має бути перерахована конкретній провінції.

У 2009-2010 рр. провінції Онтаріо та Британська Колумбія запровадили *HST* зі ставками 13% та 12% відповідно.

У Квебеці з 1997 р. використовується паралельно з *GST* провінційний ПДВ. Адміністрування останнього здійснює Міністерство фінансів Квебека. Підприємства цієї провінції заповнюють звітність і щодо *GST*, і щодо ПДВ

Квебеку. Лише підприємства, зареєстровані в цій провінції як платники провінційного ПДВ, мають право вимагати відшкодування «вхідних» сум цього податку.

Наразі в Канаді лише у трьох провінціях – Манітобі, Саскачевані та Острові Принца Едварда – застосовується податок на роздрібний продаж замість HST, проте федеральний уряд та уряди інших провінцій чинять на них тиск з метою введення HST.

Окрім того, що HST введено ще не у всіх провінціях країни, єдиною суттєвою проблемою, пов'язаною з застосуванням GST та HST в Канаді, є «наочність» цих податків. Вони включаються до ціни товару (або вартості всієї транзакції) лише на етапі оформлення документації (інвойсів, фіскальних чеків тощо). Тобто, споживач, який бачить у магазині на товарі цінник \$99 (без податків) на касі дізнається, що має фактично сплатити \$111,87 (з податками). Тому GST та HST викликають дебати та невдоволення з боку споживачів з цієї країни [192, с. 842].

Взагалі в Канаді майже відсутні проблеми зі стягненням ПДВ і перерозподіленням надходжень від нього, які притаманні, наприклад, Бразилії та країнам-членам ЄС у разі здійснення ними транзакцій на Єдиному ринку. Це може бути наслідком дисциплінованості платників податку, результатом координації та дипломатичних стосунків між федеральним урядом і урядами провінцій, а також чіткому та прозорому законодавству, що встановлює зрозумілі всім економічним агентам правові рамки щодо застосування ПДВ.

Таке законодавство має сприяти подоланню негативних явищ, з якими стикаються учасники транзакцій у зовнішній торгівлі і держава при здійсненні нею зовнішньої фінансової політики.

Про становлення такого міжнародного інституту правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій буде далі.

2.2. Інституційні особливості реформування ПДВ у зарубіжних країнах

Інституційні особливості застосування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці зарубіжних країн тісно пов'язані з історією виникнення та розповсюдження цього податку в світі.

По-перше, як зазначалося в попередньому пункті, в 1960-1970-ті рр. ПДВ розповсюдився у країнах-членах ЄЕС, де він замінив податки з продажу та з обороту. Його введення в податкові системи переслідувала дві цілі: створити простіші умови для торгівлі в об'єднанні країн, що вступили на шлях усунення митних та державних кордонів, та одночасно забезпечити надійне джерело наповнення дохідної частини їх бюджетів [170, 170, с. 3].

Зважаючи на це, в перші роки розповсюдження ПДВ у світі нормативно-законодавче забезпечення використання країнами у зовнішній фінансовій політиці цього податку обмежувалися переважно законодавством ЄЕС та його наступника – ЄС. Тобто, ця регламентація мала і досі має регіональний характер.

До основних правових інструментів, що наразі використовуються інституціями ЄС, належать регламенти, директиви, рішення, рекомендації та висновки. Такі інструменти мають загальне застосування, а також є обов'язковими до застосування безпосередньо у всіх державах-членах у повному обсязі. Відповідно до ст. 288 розділу II «Правові акти Союзу, установлені процедури та інші положення» Договору про функціонування ЄС, на відміну від регламентів, які мають пряму дію для країн-членів ЄС, рішень, які є обов'язковими для виконання у повному обсязі для тих, кому вони адресовані, рекомендацій та висновків, які не мають обов'язкової сили, директиви є обов'язковими для кожної держави-члена, якій вони адресовані, лише щодо очікуваного результату, залишаючи при цьому право вибору форм і методів за національним органом влади [197, с. 172].

Європейський парламент і Рада можуть вживати заходи, спрямовані на заохочення співпраці між державами-членами за допомогою ініціатив, що

мають сприяти підвищенню рівня знань, розвитку обміну інформацією та передовим досвідом, поширенню новаторських підходів і оцінці досвіду. В цих сферах через директиви встановлюються мінімальні вимоги до поступової імплементації з урахуванням умов і технічних правил в кожній з держав-членів. Розробка директив спрямована на уникання введення адміністративних, фінансових і правових обмежень, що стримують створення і розвиток економіки відповідної країни [78].

Сама природа директив, як інструменту політики ЄС, полягає у тому, щоб дозволити країнам-членам ЄС привести своє законодавство у відповідність до положень директиви у спосіб, який вони вважають для себе необхідним та зручним [68, с. 151]. У цьому випадку країна має забезпечити, щоб не пізніше дати, на яку директива повинна бути імплементована, країна-член ЄС використала всі необхідні заходи для забезпечення результатів, що накладаються даною директивою. Іншими словами, директива зобов'язує країну до конкретного результату, а не до способів його досягнення.

Згідно зі ст. 113 розділу VII «Загальні правила конкуренції, оподаткування та зближення законодавства» Договору гармонізація законодавства щодо непрямих податків через імплементацію відповідних директив спрямована на необхідність узгодження інтересів держав-членів щодо створення і функціонування внутрішнього ринку й уникнення недобросовісної конкуренції [197, с. 88].

Тобто, правові рамки щодо здійснення торгових операцій та їх оподаткування в межах країн-членів, на Єдиному ринку та зовнішньому для країн-членів можна вважати деяким чином структурованими та переважно визначеними, в той час як в решті світу ситуація може складатися іншим чином.

Так, після закріплення ПДВ в Європі. в наступні 10-20 років ПДВ зарекомендував себе зручним засобом акумулювання коштів до дохідної частини бюджетів країн за досить низьких (порівняно з податками з обороту та на роздрібний продаж) адміністративних витрат та витрат платників податків на дотримання законодавства (*compliance costs*) [152, с. 3, 131].

Внаслідок глобалізації та поширення інформаційних технологій спостерігалось збільшення обсягів міжнародної торгівлі не лише товарами, але і послугами, а також таким специфічним товаром, як інформація в електронному вигляді. Для запобігання проявів подвійного оподаткування або ненавмисного неоподаткування ПДВ зовнішніх торговельних операцій виникла потреба у створенні правових рамок щодо використання ПДВ у світовому масштабі, що можна розцінювати як глобальний етап (на відміну від попереднього – регіонального) правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій. Функцію його створення на себе ОЕСР та підрозділи цієї організації.

Другий (глобальний) етап побудовано на досвіді та практиці країн ЄЕС та ЄС. Це є цілком логічним та виправданим як з цієї точки зору, що ці об'єднання першими почали застосовувати ПДВ, так і тому, що ОЕСР має саме європейське «походження»: ця організація виникла 30 вересня 1961 р. як ОЄЕС, що координувала дії урядів країн Європи з питань виконання плану А. Маршалла. Зі вступом до цієї організації нових членів вона почала працювати як форум з достатньою кількістю фахівців, досвідом з координації та узгодження дій та інтересів урядів, бізнесових структур, науковців [143].

Потрібно врахувати, що розробки ОЕСР, на відміну від правових інструментів з арсеналу інституцій ЄЕС і ЄС, мають характер рекомендацій для країн-членів, що повинні сприяти полегшенню взаємодії між цими країнами у сфері здійснення зовнішніх торговельних операцій, зменшенню проявів податкового шахрайства, подвійного оподаткування або ненавмисного неоподаткування через різницю у визначенні елементів ПДВ та особливостей оподаткування цим податком в конкретних країнах [143].

В табл. 2.2 наведено за хронологією основні документи, прийняті в ЄЕС та ЄС щодо ПДВ [115].

Досвід країн ЄЕС та ЄС, дослідження провідних фахівців світу з питань ПДВ дозволили визначити, що у зовнішній фінансовій політиці держав з практичних та політичних міркувань при будові системи ПДВ доцільно пок-

ладатися на використання принципу COD. Тому роботи фахівців ОЕСР були спрямовані на розробку заходів щодо вдосконалення ПДВ виходячи з припущення, що в країнах використовуватиметься лише цей принцип, хоча фактично це не зовсім так (що, наприклад, зазначалося в п. 2.1 щодо Бразилії).

Таблиця 2.2.

Основні європейські нормативно-законодавчі документи щодо ПДВ

Рік	Назва документа	Зміст
1967	Перша Директива з ПДВ (First VAT Directive), Друга Директива з ПДВ (Second VAT Directive)	Встановлено вимоги, відповідно до яких країни-члени мають замінити в своїх податкових системах податки з обороту та податки на продажі на ПДВ та деталізовано правила щодо впровадження ПДВ у країнах-членах ЄЕС
1977	Шоста Директива з ПДВ (Sixth VAT Directive)	Замінила попередні директиви з ПДВ в частині фіксування змін, що відбулися у податкових системах країн-учасниць за 1967-1977 рр. щодо ПДВ
1993	Перехідна Директива (Directive 91/680)	Закріплено відміну податкових бар'єрів у торгівлі між країнами ЄС та встановлено єдині вимоги для всіх учасників торгівлі в межах ЄС.
2002	Директива з регулювання та обкладання ПДВ електронної комерції (E-commerce Directive)	Введено правила оподаткування ПДВ електронних послуг, надання яких відбувається між країнами світу та ЄС. Головним правилом при визначенні місця надання послуги і місця її оподаткування має бути місце розташування споживача, що має забезпечити дотримання принципу COD.
2006	Директива 2006/112/ЄС (Directive 2006/112/ЄС)	Зафіксовані зміни, що відбулися в оподаткування ПДВ у зовнішній торгівлі з 1977 р.
2007	Пакет законів про ПДВ (2007 VAT Package)	Закріплено, що з 1 січня 2010 р. місцем надання послуг для транзакцій типу B2B, а з 1 січня 2015 р. – для транзакцій типу B2C – є місце розташування споживача (а не постачальника, як було раніше).

Джерело: складено за [146, 147, 149, 148, 150, 161, 157, 165, с. 463].

Європейський досвід дозволив визначити, що найбільші проблеми з ПДВ виникають при здійсненні зовнішньої торгівлі послугами та при міжнародних транзакціях, що відбуваються з використанням сучасних пристроїв та технологій (електронна комерція, *e-commerce*).

Також було встановлено, що національне законодавство країн світу в деяких випадках розділяє торгівлю послугами на торгівлю матеріальними (відчутними) (*tangibles*) послугами та нематеріальними (*intangibles*) актива-

ми. Зазвичай в країнах, де таке розділення є, під матеріальними послугами маються на увазі послуги, місце споживання яких може бути чітко визначене [183, с. 372]. До таких послуг переважно відносяться ті, які можна «прив'язати» до земельних ділянок, будівель, товарів, або вони мають бути співвіднесені з їх фізичним виконанням. Тобто щодо таких послуг важливішим є не стільки встановлення місця їх кінцевого споживання, але місце власності, до якої вони відносяться, або фактичного надання таких послуг.

Відповідно, нематеріальні послуги неможливо «фізично» відчутити та визначити конкретне місце їх споживання. До таких послуг, наприклад, відносяться надання юридичних, аудиторських, консультаційних послуг, деякі рекламні послуги, телетрансляції та радіомовлення, телекомунікаційні послуги, передача прав на інтелектуальну власність, а в останні роки – електронна торгівля інформацією (книжки, аудіо-, відео файли та інше).

Зважаючи на складність, з якою сучасні держави стикаються при розробці та реалізації напрямів зовнішньої фінансової політики саме в частині застосування ПДВ щодо міжнародного руху послуг, ОЕСР та її підрозділ – *CFA* сконцентрували зусилля на розробці рекомендацій в цій сфері. Основні етапи та результати цих робіт узагальнено в Додатку В.

З відомостей, наведених у Додатку В, можна побачити, що всі розробки ОЕСР носять характер рекомендацій, а не обов'язкових норм. Більше того, консультаційні документи від 2008 р. розроблялися ОЕСР з метою ознайомлення з ними широкої громадськості (урядів країн-членів ОЕСР, науковців, представників бізнес-структур, міжнародних аудиторських, юридичних та консалтингових компаній тощо), отримання відгуків та визначення напрямів подальшого вдосконалення правового забезпечення використання ПДВ у зовнішній торгівлі та фінансовій політиці країн.

Тим не менш, у наведених в Додатку В документах узагальнено основні риси, які мають бути враховані в будові національних систем ПДВ, особливо – в тій частині, що стосується фінансового регулювання зовнішньої торгівлі. Ці рекомендації стосуються країн-членів ОЕСР і країн, що не є членами

цього об'єднання, проте планують ввести (або вже ввели) ПДВ у свої податкові системи.

Найважливішими позиціями зазначених розробок можна вважати вимогу щодо нейтральності ПДВ, визначення понять «ділова угода» та «головне» (або «загальне») правило щодо встановлення місця оподаткування зовнішньоторговельних транзакцій товарів, послуг та нематеріальних активів.

У термінології ОЕСР під діловою угодою маються на увазі всі елементи, які можуть визначити учасників транзакції, їх права та обов'язки щодо цієї транзакції. В такому сенсі термін «ділова угода» не є суто юридичним: він виходить за межі правового поля, його визначення не конкретне, не відноситься до якоїсь певної юрисдикції і є дуже широким [143].

З одного боку, це можна вважати позитивною рисою, що згодом дозволить визначити в рамках інституту міжнародного права всі можливі види ділових угод, таким чином вдосконаливши міжнародне та національне законодавство й практику використання ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держав. З іншого боку, наразі у країнах під цим терміном можуть матися на увазі різні аспекти, що може стати причиною ненавмисного подвійного оподаткування або неоподаткування ПДВ транзакцій у зовнішній торгівлі.

Крупні міжнародні та транснаціональні компанії в цьому випадку обов'язково використовують (та вже використовують) цю неоднозначність трактування термінів для податкового планування, щоб зменшити суму своїх податкових зобов'язань або навіть взагалі скористатися легальними можливостями ухилення від сплати ПДВ, які вона дає [88, с. 21-22]. В свою чергу, це призведе до втрат надходжень ПДВ до бюджетів країн, де зазначені компанії здійснюють свою діяльність і, відповідно, зменшенню можливостей урядів таких країн фінансувати, наприклад, освітні, соціальні програми.

В узагальненому виді «ділова угода» у визначенні ОЕСР – це «будь-яка угода незважаючи на форму, між особами, що вступають у ділові відносини, під якими мається на увазі постачання товару, надання послуги, передача нематеріального активу» [186, с. 17]. Оскільки у сучасному світі в більшості

випадків рішення між юридичними (а досить часто – і фізичними) особами супроводжується документальним оформленням, то саме така документація з позиції ОЕСР може слугувати зразком «ділової угоди».

На практиці це означає, що місце розташування клієнта, якому здійснюється постачання товару (послуги, нематеріального активу), і, таким чином, «країна призначення» відповідно до принципу COD та місце оподаткування, визначатиметься такими діловими угодами [173].

Щодо «головного правила», то ОЕСР у своїх розробках та рекомендаціях так визначає правило, за яким має встановлюватися місце оподаткування ПДВ зовнішньоторговельних транзакцій (тобто, «головне правило» підкріплює і доповнює «ділову угоду»). Відповідно до «головного правила» місце оподаткування зовнішньоторговельних транзакцій типу В2В знаходиться там, де розташований клієнт, що має бути зазначено у відповідних ділових угодах. У кожному конкретному випадку місце оподаткування має визначатися окремо. Таку умову встановлено для того, щоб на визначення місця оподаткування товару, послуги або нематеріального активу не впливали подальші транзакції або їх відсутність.

Коли визначено юрисдикцію здійснення конкретної транзакції, від уряду цієї юрисдикції залежить, як її оподатковувати (або чи оподатковувати взагалі). Більше того, для запобігання накладання надмірного податкового тягаря на постачальників ОЕСР рекомендує національним урядам розробляти свої податкові системи так, щоб зобов'язати одержувачів міжнародних транзакцій здійснювати самостійне нарахування податкових зобов'язань за отримані імпорتنі товари (послуги, нематеріальні активи). Також ОЕСР рекомендує не вимагати від нерезидентів-постачальників обов'язкової реєстрації у якості платника ПДВ у юрисдикції, де розміщуються їх клієнти [143].

Реалізація на практиці головного правила також не позбавлена недоліків. Так, при зовнішній торгівлі товарами їх рух у більшості випадків можливо відстежити (як у фізичному, так і у документальному вигляді) від постачальника-експортера в одній країні до підприємства-імпортера в іншій країні.

Відповідно, в цьому випадку можна припустити, що в тій юрисдикції, де в кінцевому рахунку опинився товар, він буде спожитий. Тому згідно з принципом COD в цій юрисдикції його споживання має обкладатися ПДВ, якщо інше не передбачене законодавством зазначеної юрисдикції.

Наведений приклад стосується зовнішньої торгівлі товарами між підприємствами (B2B). Виключенням з нього в останні роки стала міжнародна торгівля високотехнологічними товарами, які зазвичай мають малий розмір, проте високу вартість (мікročіпи, мобільні телефони тощо). З метою запобігання втрат надходжень ПДВ від імпорту таких товарів країнам пропонується застосовувати механізм зворотного нарахування податкових зобов'язань (п. 2.1). Крім цього, можна посилити адміністративні заходи з боку урядів у вигляді більш жорсткого митного контролю, податкової перевірки підприємств, що реалізують високотехнологічну продукцію. Але це вимагатиме підвищення видатків з боку держави, які мають бути порівняними з отриманими вигодами у вигляді донарахування зобов'язань з ПДВ та штрафів за порушення податкового законодавства.

Ще один недолік «головного правила» стає наочним, якщо аналізувати транзакції між підприємствами і кінцевими споживачами-фізичними особами, наприклад, у разі придбання товарів туристами за кордоном під час подорожей, замовлення товарів через мережу Internet.

Якщо законодавством країн, де відбувається придбання товарів, не передбачене звільнення нерезидентів-фізичних осіб від уплати ПДВ, або відшкочування їм сплачених сум цього податку, то сплата ПДВ в цьому випадку відбувається за принципом COO. А в тому разі, якщо придбані за кордоном товари у країні проживання такої фізичної особи обкладаються податком, то при перетині кордону фізична особа повинна задекларувати свої покупки та сплатити національний ПДВ. У цьому разі спостерігатиметься подвійне оподаткування ПДВ фізичної особи.

Тобто, виходячи зі змісту розроблених ОЕСР рекомендацій, наразі обкладання ПДВ зовнішньоторговельних транзакцій типу В2С залишається не врегульованим.

Але на противагу цьому потрібно зауважити, що контроль над міжнародним переміщенням товарів, що здійснюється фізичними особами, вимагатиме від урядів країн, де придбаються товари та фактично споживаються, значного підвищення адміністративних витрат, що може бути неадекватним отриманим бюджетами таких країн сумам податкових надходжень.

Ще більші проблеми виникають у разі зовнішньої торгівлі послугами та нематеріальними активами. Відсутність в них фізичної форми ускладнює контроль над їх переміщенням та визначенням місця кінцевого споживання навіть за «головним правилом». Більше того, самі споживачі послуг можуть замовляти їх, знаходячись в одній юрисдикції, а споживати – в іншій. Прикладом цієї ситуації може бути надання послуг мобільного зв'язку (у тому числі – роумінг). Для подолання цього недоліку урядам країн, в податкових системах яких є ПДВ, було запропоновано використовувати так звані «замінники» (*proxy*) для визначення місць оподаткування послуг.

Такими замінниками можуть бути:

- 1) місце, де розміщується (zareєстрований) клієнт або реципієнт послуги;
- 2) місце, де розміщується або мешкає постачальник, або місце, де постачальник здійснює керівництво підприємством;
- 3) місце, де розміщуються товари (блага), щодо яких застосовуються послуги та нематеріальні активи;
- 4) місце, де розміщується нерухома власність, щодо якої застосовуються послуги та нематеріальні активи;
- 5) місце, де безпосередньо виконуються послуги;
- 6) місце, де безпосередньо використовуються та вживаються послуги та нематеріальні активи.

На сучасному етапі в національних ПДВ ці замітники можуть комбінуватися між собою, застосовуватися різні замітники залежно від ситуації, або може віддаватися перевага одному замітнику перед іншим [183, с. 322-323]. Відповідно, таке різноманіття в визначенні місць оподаткування послуг та нематеріальних активів не сприяє подоланню проблеми їх подвійного оподаткування або ненавмисного неоподаткування при здійсненні зовнішніх торговельних операцій та потребує подальших досліджень з боку світової спільноти.

Наступним проблемним питанням, що залишається не до кінця врегульованим ОЕСР, є оподаткування ПДВ послуг (нематеріальних активів) у разі, коли зовнішні торговельні операції з ними здійснюються за участю підрозділів (філій) однієї компанії, розташованих у різних країнах, або між пов'язаними підприємствами.

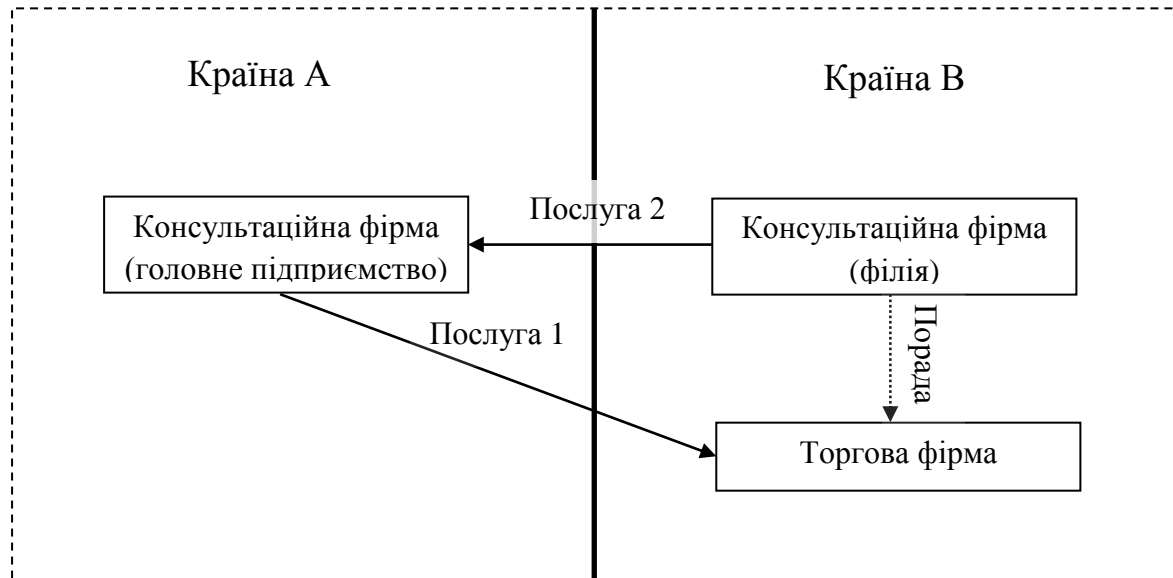
Оскільки з позицій ОЕСР для визначення юрисдикції оподаткування мають використовуватися ділові угоди, то це правило слід застосовувати не лише до непов'язаних підприємств та їх клієнтів, але і до структурних підрозділів підприємства й пов'язаних підприємств, розташованих у різних країнах. В цьому випадку умовою для визначення місця оподаткування повинен стати легальний та економічний зміст ділової угоди між її учасниками [173].

Такий спрощений підхід означає, що місце споживання і оподаткування зовнішньоторговельної транзакції послуг типу B2B визначатиметься саме цими угодами, а не іншими можливими свідоцтвами того, де було спожито цю послугу (як от, потік послуг між постачальниками та клієнтами).

Це можна проілюструвати наступним чином. Припустимо, консультаційна фірма у країні А отримала замовлення від торгової фірми з країни В на надання послуг з оцінки ринку в країні В. Проте консультаційна фірма передає замовлення своєму філіалу у країні В для безпосереднього виконання замовлення торгової фірми (рис. 2.2).

У цьому прикладі за логікою можна припустити, що надання послуг та їх споживання здійснюється підприємствами, розташованими в одній юрис-

дикції (країна В). Відповідно, не йдеться про зовнішньоторговельні транзакції, і торгівля послугами має обкладатися виключно відповідно до національного законодавства країни В.



Джерело: складено за [173].

Рис. 2.2. Схема надання послуг у випадку з міжнародними філіями

Але виходячи з укладених ділових угод ситуація має розглядатися іншим чином. В цьому випадку існують дві різні ділові угоди, за якими постачається не одна, а дві послуги. За першою угодою консультаційна компанія в країні А є постачальником послуг для торгової фірми в країні В (послуга 1 на рис. 2.2), а консультаційна компанія (філія) у країні В є постачальником послуг для консультаційної компанії (головного підприємства) у країні А (послуга 2 на рис. 2.2). Тому у кожному з цих випадків місце оподаткування має визначатися окремо. За запропонованим ОЕСР «головним правилом» місцем оподаткування послуги 1 буде країна В, оскільки там розташований її споживач (торгова фірма). Місцем оподаткування послуги 2 має бути країна А, тому що там розташовується її споживач – головне підприємство консультаційної фірми. Зазначене має відбуватися попри те, що фактично пораду (послугу, що є предметом угоди між консультаційною фірмою в А та торговою

фірмою в В) надає філія консультативної фірми, розташована в В. Тобто, на думку фахівців ОЕСР, лише ділові угоди є підставою для визначення місця оподаткування послуг, а не те, хто та кому їх фактично надав.

Звичайно, проілюстрований вище приклад є дуже спрощеним. Тим не менш, при розгляді та обговоренні цього підходу у 2008-2010 рр. представниками урядів країн-членів ОЕСР, науковою та бізнес-спільнотами (консультативні документи ОЕСР щодо застосування ПДВ у міжнародній торгівлі послугами та нематеріальними активами, табл. 2.5), він отримав позитивні відгуки як такий, що має використовуватися в зовнішній торгівлі послугами та нематеріальними активами в транзакціях типу В2В [173, с. 14].

Незважаючи на це, проблема оподаткування ПДВ транзакцій між міжнародними філіями одного підприємства та пов'язаними підприємствами залишається неузгодженою. Так, в ЄС такі транзакції, якщо вони здійснюються в межах цього об'єднання, не визнаються як постачання товарів (послуг або нематеріальних активів) та, відповідно, не оподатковуються ПДВ в жодній з юрисдикцій, що їх здійснює. Проте такі країни, як Австралія, Канада, Нова Зеландія, Південно-Африканська Республіка та Швейцарія зазвичай розцінюють міжнародні транзакції між філіями одного підприємства та (або) пов'язаними підприємствами як звичайні транзакції. Відповідно, такі транзакції підлягають оподаткуванню ПДВ за звичайними правилами, що діють для непов'язаних підприємств [142].

Неузгодженість міжнародного та національних інститутів правового забезпечення використання ПДВ у зовнішній торгівлі є причиною податкового планування, що здійснюють крупні міжнародні корпорації з закордонними філіалами [153, с. 2], та стимулює реалізацію податкового шахрайства в глобальних масштабах [162].

Тим не менш, існує підхід до визначення місця оподаткування зовнішньоторговельних транзакцій між поєднаними підприємствами та структурними підрозділами одного підприємства, можливість застосування якого в країнах-членах досліджується фахівцями ОЕСР: на основі трансфертного ці-

ноутворення, яке вже застосовується в ОЕСР щодо податку на доходи корпорацій [184, ст. 7].

При цьому підході у разі міжнародних транзакцій пов'язані підприємства (філії) в кожній з країн, де вони розташовані, мають розглядатися як не пов'язані [184, ст. 7, 9]. Також за цього підходу має використовуватися відмінна від тієї, що застосовується щодо ПДВ, методологія. Це обумовлено тим, що ПДВ застосовується щодо транзакцій і його метою є оподаткування кінцевого споживання домогосподарств, в той час як податки на доходи корпорацій застосовуються щодо доходів бізнесу. Також при оподаткуванні ПДВ більшою мірою використовується нормативно-законодавчий підхід до визначення місця положення платників цього податку та інших елементів, в той час як у випадку застосування податку на доходи корпорацій акцент робиться на економічну складову здійснюваних операцій.

Як відомо з міжнародної практики, ПДВ не оподатковується бізнес як такий (за виключенням таких звільнених від оподаткування випадків, як фінансові послуги), але він застосовується на кожній зі стадій просування товару (послуги, нематеріального активу): від виробника, через посередників, оптових та роздрібних торговців, представництв, до кінцевого споживача. Через це до різних транзакцій на різних етапах можуть застосовуватися специфічні правила оподаткування ПДВ (виключення, звільнення від оподаткування, знижені ставки тощо). Тому виникає потреба в чіткому визначенні того, до якої саме категорії відноситься конкретна транзакція: постачання товарів або постачання послуг. Більше того, в деяких юрисдикціях навіть ця градація може бути ширшою, або мати свої нюанси, як от, постачання нематеріальних активів, постачання послуг, щодо яких має застосовуватися механізм зворотного нарахування податкових зобов'язань (п. 2.1) тощо. Це має бути врахованим до оподаткування ПДВ у кожному конкретному випадку.

Міжнародна практика показує, що при використанні трансфертного ціноутворення враховується економічний зміст транзакцій з метою чіткого визначення місця алокації прибутків учасників такої взаємодії, що відображу-

ють економічну активність кожного з них. Підприємства, що здійснюють передачу товарів, нематеріальних активів або надають послуги пов'язаним підприємствам (філіалам) встановлюють так звані «трансфертні ціни», рівень яких узгоджується між учасниками транзакції та з рівнем ринкових цін. На основі таких цін платники податків і податківці можуть визначити видатки та доходи і, відповідно, суми податкових зобов'язань, що підлягають внесенню до бюджету конкретної юрисдикції. Залежно від національного законодавства країн через деякий проміжок часу (зазвичай рік) у разі потреби ці ціни можуть корегуватися. На основі цього підприємства подають уточнені звіти та доплачують податки (або подають прохання щодо повернення надмірно сплачених сум податків).

Такий підхід до оподаткування ПДВ зовнішньоторговельних транзакцій між пов'язаними підприємствами (філіями підприємства) також має недоліки. Зокрема, механізм трансфертного ціноутворення та його корегування не враховує те, як та з якої періодичністю мають корегуватися «вхідний» та «вихідний» ПДВ, на основі якого підприємства розраховують належні до внесення у бюджети суми цього податку [197].

Тим не менш, аналіз міжнародної практики застосування ПДВ та правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій, засвідчує те, що окрім проблем в цій сфері є також і прогрес. Цей прогрес йде у напрямку уніфікації, стандартизації та гармонізації національних інститутів правового забезпечення використання ПДВ з міжнародним, а також елементів ПДВ між країнами, що сприяє більш тісній взаємодії між ними.

На якому етапі знаходиться розвиток оподаткування ПДВ зовнішньоторговельних транзакцій в Україні на фоні зарубіжних країн буде проаналізовано в наступному пункті.

2.3. Аналіз проблем оподаткування доданої вартості в Україні в рамках реалізації зовнішньої фінансової політики держави

ПДВ в Україні було введено у 1991 р., тобто, у трансформаційний період розповсюдження цього податку у світі за класифікацією табл. 2.1. Імплементация цього податку відбулась на підставі Закону України «Про систему оподаткування» № від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [17, ст. 14]. За цим законом відбулася заміна податку з обороту на ПДВ та акцизний збір [57].

Елементи ПДВ та особливості його будови визначалися Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р. № 2007-ХІІ. Відповідно до ст. 6 п. 1 цього закону стандартна ставка ПДВ в Україні спочатку становила 28%, а до товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами і тарифами мала застосовуватися ставка 22% [48]. Тобто, у перші роки застосування ПДВ в Україні його стандартна ставка перевищувала наразі відому в світі максимальну стандартну ставку (27% в Угорщині), а знижена ставка перевищувала середній рівень стандартних ставок цього податку серед країн світу у 2015-2016 рр. (18-22%) [185, с. 181-184].

Ще однією особливістю ПДВ в Україні в початковий період було те, що ним оподатковувався оборот з реалізації товарів (послуг), а не окремі товари та послуги. Тобто, фактично, в перші роки імплементации в українську податкову систему цей податок все ще мав ознаки податку з обороту.

Закон «Про податок на добавлену вартість» № 2007-ХІІ існував приблизно півтора року, після чого був замінений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92. Відповідно до ст. 6, п. 1 цього Декрету встановлювалося нове значення стандартної ставки ПДВ в Україні – 20% до оподаткованого обороту товарів (робіт послуг). Знижені ставки не використовувалися, проте, відповідно до п. 2 ст. 6 цього Декрету у разі розрахунків у валютах країн СНД використовувалися ставки 21,875% та 16,67% до оподаткованого обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) [32]. Науковий інтерес представляє те, що відповідно

до ст. 5, п. 1, пп. а експортні операції звільнялись від ПДВ, а не оподатковувалися за ставкою 0%, як прийнято у міжнародній практиці. Водночас за ст. 7 п. 3 цього Декрету при здійсненні таких операцій формувався податковий кредит, суми якого мали зараховуватися в рахунок чергових платежів, або відшкодовуватися з бюджетів [32]. Тобто, такий механізм застосування ПДВ щодо експортних операцій свідчить про зберігання ознак податку з обороту та часткове застосування на цьому етапі його імплементації в податкову систему України принципу COD щодо зовнішніх торговельних транзакцій.

Дія Декрету № 14-92 тривала понад 5 років. Йому на зміну прийшов Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР, який почав діяти з 1 липня 1997 р. і втратив чинність з її набуттям Податковим кодексом України (ПКУ) з 1 січня 2011 р.

Менш ніж за 14 років, впродовж яких оподаткування доданої вартості в Україні регулювалося Законом № 168/97-ВР, в нього майже 150 разів вносилися зміни. Це не є позитивним явищем, оскільки часті зміни податкового законодавства створюють у платників податків відчуття нестабільності, непрозорості законодавства, ускладнюють ведення господарської діяльності та є одним з факторів скорочення обсягів податкових надходжень до бюджету через перехід частини суб'єктів господарської діяльності в «тінь» [138, 114]. Але внесення змін до Закону № 168/97-ВР не можна вважати і негативним явищем, оскільки вони дозволяли вітчизняному законодавству розвиватися, «еволюціонувати», враховувати теоретичні напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців та практичний досвід застосування ПДВ країнами світу.

Зокрема, саме в цьому Законі фактично відбулося закріплення правила, що операції підтверджуються діловими угодами [49, ст. 1, п. 1.4], як це рекомендує ОЕСР. Також в ньому визначено, що платником податку виступають особи, які згідно за Законом № 168/97-ВР зобов'язані здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, та особи, які імпортують товари на митну територію України [49, ст. 1, п. 1.3]. Останнє є

особливо важливим в контексті виконання Оттавських рамкових умов з обкладання ПДВ імпортних операцій (табл. 2.5, [187, с. 7-19]).

Також в цьому Законі відбулася уніфікація термінології (податковий кредит, податкове зобов'язання, бюджетне відшкодування тощо [49, ст.1]), визначено порядок обкладання ПДВ експортних та імпортних операцій, що відповідає прийнятому у міжнародній практиці принципу COD. Про це свідчить положення ст. 6 п. 2 зазначеного Закону, за яким експорт оподатковується ставкою 0%, а не звільняється від ПДВ, як було в Декреті № 14-92.

Законом № 168/97-ВР встановлювалася стандартна (20%) та знижена (0%) ставки [49, ст. 6]. Тобто, до набуття чинності ПКУ в країні була лише одна знижена ставка, хоча її значення і було нижчим за рекомендовані Директивою 2006/112/ЕС 5%. Така будова ПДВ наближала його за цим елементом до «ідеального» зразка, відомого з наукової літературі [176, с. 1].

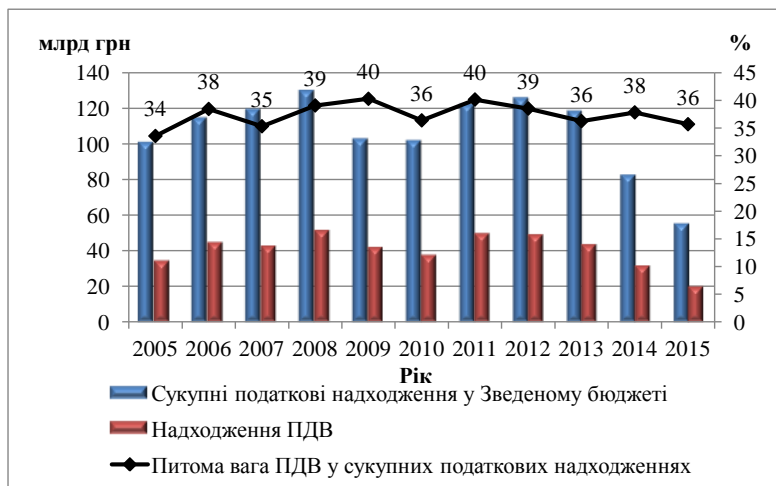
Проте, оскільки за Законом № 168/97-ВР в країні також існували звільнені від ПДВ операції та такі, що не підлягали оподаткуванню [49, ст. 3, 5], це віддаляло вітчизняний ПДВ від «ідеального» зразка.

Еволюція українського законодавства щодо ПДВ продовжилася у ПКУ [99, Розділ V]. Визначення особливостей його застосування щодо зовнішньоторговельних операцій та зіставлення окремих положень з міжнародними правовими нормами та нормами ЄС буде далі.

На початковому етапі імплементації у податкову систему України ПДВ виправдав надії законодавців, і урядам дійсно вдалося сформувати значну частину доходів бюджету за рахунок цього податку (до 50%) [57]. Проте надалі частка його у доходах бюджету істотно знизилася, хоча і залишалася вагомою. Причинами такого зниження стали об'єктивні чинники, такі як зниження стандартної ставки ПДВ, а також недосконалість податкового законодавства і часті його зміни [57], що давали можливість і створювали стимули для частини платників цього податку ухилятися від його сплати, реалізовувати шахрайські схеми з ним [17, с. 122-124], і збільшувати, або, щонайменше, зберігати частку економіки України, що знаходиться «в тіні» [91, с. 117].

Але, як зазначалося вище, зміни законодавства щодо ПДВ є закономірними етапами його розвитку. Більше того, за даними аналітичної доповіді до щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2015 році» вітчизняна система оподаткування розвивається в європейському тренді [3, с. 257].

Це підкріплюється тим, що, по-перше, в структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України переважають непрямі податки: попри динаміку їх зниження в певні періоди часу, впродовж 2008-2015 рр. питома вага ПДВ, як одного з основних непрямих податків, становила понад 50,0% сукупних податкових надходжень (рис. 2.3). Це менше, ніж 50% доходів бюджету, як спостерігалось на етапі введення ПДВ у податкову систему країни.

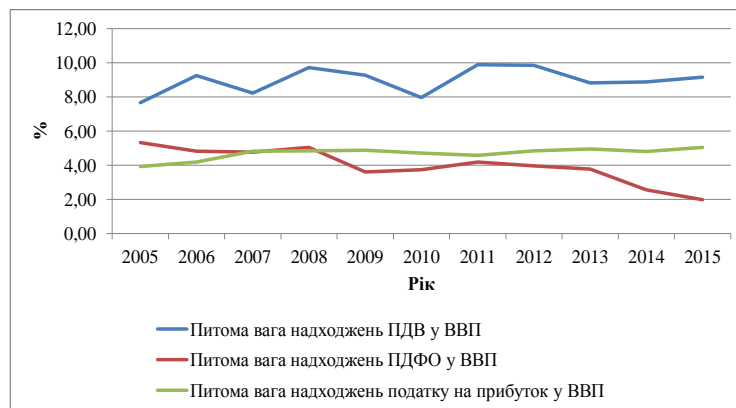


Джерело: розраховано автором за [12; 130].

Примітка: надходження ПДВ розраховано як різниця між збором ПДВ та його відшкодуванням.

Рис. 2.3. Динаміка ПДВ в Україні в 2005-2015 рр., порівняні ціни (2005 р. – базисний)

По-друге, податковий тиск в Україні поступово переноситься з мобільних факторів виробництва (праці і капіталу) на споживання. Такі зміни знаходять вираз в значній питомій вазі ПДВ у ВВП країни у порівнянні з податком на прибуток підприємств (частка останнього в ВВП знизилася з 4,63% у 2011 р. до 2,18% у 2015 р.) і з податком на доходи фізичних осіб (частка у ВВП якого хоча і збільшилася з 4,23% в 2011 р. до 4,87% в 2015 р., проте залишається меншою, ніж частка ПДВ) (рис. 2.4). Виявлені тенденції характеризують ПДВ як основний непрямий бюджетоутворюючий податок в податковій системі України, що зближує його в цьому сенсі з податковими системами країн-членів ЄС [105]. Зараз частка ПДВ у податкових надходженнях країни перевищує показники країн-членів ЄС та навіть окремих країн Африки (див. пункт 2.1, табл. 2.1). Тобто, можна стверджувати, що в Україні уряд в значній мірі покладається на надходження від цього податку.



Джерело: розраховано автором за [130; 33].

Примітка: надходження ПДВ розраховано як різниця між збором ПДВ та його відшкодуванням.

Рис. 2.4. Питома вага податків у ВВП України протягом 2005-2015 рр.

Водночас статистичну інформацію щодо частки надходжень ПДВ у ВВП країни та обсязі податкових надходжень в ній потрібно корегувати з урахуванням значного обсягу тіньового сектору економіки в Україні, який у 2016 р. сягав 38% [85].

У світі також існує таке явище, як тіньова економіка. Але, наприклад, в країнах-членах ОЕСР у 2004-2010 р. в середньому її рівень становив 13,3%-16,1% ВВП цього об'єднання з тенденцією до зниження [121, с. 12], а в країнах-членах ЄС – 20% ВВП країн-членів [121, с. 5]. Тобто, навіть враховуючи обсяги тіньового сектору економіки країн-членів ОЕСР та ЄС, в Україні є істотні проблеми з отриманням надходжень від цього податку до бюджету країни, які призводять до майже дворазового скорочення їх рівня порівняно з офіційними розрахунками. Це можна вважати продовженням проблем у використанні цього податку в Україні: недосконалим адмініструванням, частими змінами у податковому законодавстві, його непрозорістю та заплутаністю для сприйняття платниками податку.

Значні обсяги шахрайства та ухилень від сплати ПДВ в Україні спостерігаються саме при здійсненні операцій (транзакцій) у зовнішній торгівлі. У разі імпорту імпортер може укласти фіктивну угоду з закордонним підприємством, але потім зникнути без ввезення товарів на територію України. Таким чином імпортер не сплачує ПДВ за товари, а також виводить капітал з країни.

В тому випадку, якщо імпортер не має на меті вивіз капіталу, а лише заниження податкових зобов'язань, він може це зробити шляхом заниження вартості імпортованих товарів або їх кількості.

В першому випадку імпортер має заключити контракт з зарубіжною фірмою-посередником, яка закупить для нього товар і далі максимально зменшить його вартість для свого українського партнера. Через коливання цін на товари на різних міжнародних ринках, у різні часові проміжки та внаслідок недостатньої інформаційної взаємодії між податковими та митними органами країн світу та навіть всередині однієї країни митним та податковим органам

надзвичайно складно відстежити факт заниження ціни і, відповідно, суми податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету України.

Також імпортери в митній декларації можуть занижити кількість товарних одиниць або партій товару. Через те, що співробітники митниці не завжди виїжджають на місце зберігання товарів, що проходять процедуру розмитнення, або не мають достатньо фізичних та адміністративних ресурсів для детальної кількісної перевірки таких товарів, такі шахрайські схеми є поширеною практикою серед імпортерів України [17, с. 117-118].

Експортні підприємства також мають можливість реалізовувати шахрайські схеми з ПДВ. Вони можуть використовувати і використовують таку визнану в світі та Україні практику, як оподаткування експорту за ставкою 0%, для незаконного отримання відшкодування ПДВ з бюджету. Одним з варіантів такого податкового шахрайства є штучне завищення видатків та вартості активів, що підлягають амортизацій, внаслідок чого збільшується сума податкового кредиту, що підлягає бюджетному відшкодуванню. Оскільки в податкових органів України відсутні фізичні можливості та адміністративні ресурси для перевірки всього ланцюга формування видатків експортера, то декілька фіктивних підприємств на початкових його ланках дозволяють реалізовувати такі шахрайські схеми [17, с. 115].

Як зазначалося в попередніх пунктах, проблема ухилення від сплати ПДВ або податкових шахрайств є властивою не лише для України, але навіть для країн-членів ЄС, де уряди, вірогідно, мають більше технічних, адміністративних та фінансових ресурсів для боротьби з несумлінними платниками цього податку. Можна припустити, що в Україні більші проблеми з ухиленням від сплати ПДВ пов'язані ще з незавершеністю етапу становлення економіки та національного інституту правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні торговельних операцій, частими змінами у податковому законодавстві. Також потребує більшої уваги з боку українського уряду підвищення рівня професійної підготовки працівників податкових органів і поліпшення технічного оснащення самих податкових служб, враху-

вання відсутності історичної практики дотримання норм та моральних стандартів законослухняної поведінки під час провадження господарської діяльності та сплати податків у суб'єктів господарювання та громадян [90, с. 271; 121, с. 17-18] та розробка заходів для подолання останнього явища.

Через маніпулювання з експортними та імпортними цінами і фінансовими потоками з України за період 2000-2008 рр. було виведено 82 млрд дол. США, що втричі перевищує офіційні резервні фонди України [121, с. 6]. Також перераховані вище проблеми з оподаткуванням ПДВ в Україні негативно впливають на коефіцієнт бюджетної ефективності цього податку (тобто, скільки надходжень ПДВ у відсотках до ВВП припадає на 1% його номінальної ставки). Так, якщо коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ в країні коливався від 39,86% у 2010 р. до 44,39% у 2014 р., то коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ із ввезених на Україну товарів становив 33,9% у 2010 р. та 34,24% у 2014 р. Для порівняння, в країнах ЄС показник бюджетної ефективності в середньому становить 51%, а для європейських країн з транзитивною економікою (Болгарія, Словенія, Естонія, Латвія) – 50-63% [61].

Попри те, що часті зміни ПДВ викликають невдоволення платників податку, подальше вдосконалення цього податку є потрібним, оскільки має сприяти подоланню існуючих недоліків та проблем, що стосуються його застосування як інструменту зовнішньої фінансової політики держави. Тому аналіз норм міжнародного та європейського інститутів правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій щодо напрямів вдосконалення оподаткування доданої вартості є актуальним, а їх зіставлення з чинними нормативно-правовими актами України з цього податку дозволить визначити, що в Україні вже зроблено в контексті інтегрування у міжнародну спільноту та ЄС, а що ще потрібно зробити.

Це кореспондується з міжнародними угодами у податковій сфері, укладеними Україною. Зокрема, відповідно до норм підписаної економічної і секторальної частин угоди «Про асоціацію між Україною і ЄС» передбачається

поступове наближення української моделі оподаткування до структури сучасного оподаткування ЄС, посилення і зміцнення співробітництва, спрямованого на удосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, а також гармонізацію політики щодо протидії та боротьби з шахрайством [11, с. 28; 78].

Як зазначалося вище в цьому пункті, наразі основним нормативно-законодавчим документом, що регулює оподаткування доданої вартості в Україні (в тому рахунку – і щодо зовнішньоторговельних транзакцій) є ПКУ (Розділ V. «Податок на додану вартість»).

Об'єктами оподаткування цим податком в Україні виступають постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, та постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України [99, ст. 185.1]. Тобто, за чинним законодавством об'єкти обкладання ПДВ в Україні відповідають міжнародній практиці, а також положенням ст.2 Директиви 2006/112/ЕС [149, с. 9].

Так само, як було встановлено Законом № 168/97-ВР, відповідно до ст. 193 ПКУ в Україні використовуються стандартна ставка ПДВ у розмірі 20% та знижені ставки – 7% та 0%.

Як зазначалося вище, стандартна ставка ПДВ у розмірі 20% в цілому відповідає міжнародній та європейській практиці.

Щодо ставки 7%, то в Україні нею оподатковується майже виключно постачання окремих лікарських засобів, устаткування та медичного обладнання на митну територію України, перелік яких затверджується відповідними постановами Кабінету Міністрів України [99, ст.193, п. 193.1, пп. в].

Розмір цієї ставки не суперечить вимогам ст. 99 Директиви 2006/112/ЕС [149, с. 24], а об'єкти оподаткування відповідають п. 3 та 4 Додатку III «Перелік постачання товарів та послуг, до яких можуть застосовуватися знижені ставки, зазначені в статті 98» цієї Директиви [149, с. 69]. Тобто, в цьому випадку в Україні цілком дотримано вимоги ЄС.

Інша ситуація складається зі ставкою 0%. В Україні вона використовується і до експортних операцій [99, ст. 191.1.1, 206.4], і до деяких інших операцій, визначених ст.195. В першому випадку таке використання відповідає будові ПДВ на основі принципу COD та міжнародній практиці. Але те, що ставка 0% розповсюджується також і на не експортні операції, означає, що її в цих випадках потрібно вважати зниженою.

Оскільки в умовах інтеграції України до ЄС, що визнається основним стратегічним курсом економічного розвитку держави [99, с. 228; 78], реструктуризація вітчизняної податкової системи відбувається в умовах імплементації відповідних директив в сфері оподаткування до національного законодавства, то в Україні слід враховувати вимоги ЄС щодо кількості та розміру знижених ставок. І якщо кількість ставок не суперечить європейським вимогам, то ставка 0% є значно нижчою за рекомендований Директивою 2006/112/ЕС рівень 5% і може потребувати підвищення.

Щодо переліку операцій, які оподатковуються ставкою 0%, то серед об'єктів оподаткування цією ставкою наразі лише дві позиції співпадають з позиціями Додатку III «Перелік постачання товарів та послуг, до яких можуть застосовуватися знижені ставки, зазначені в статті 98» Директиви 2006/112/ЕС: міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [99, ст. 195, п. 195.1.3, пп. а] та послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси [99, ст. 195, п. 195.1.3, пп. в]. Вказані послуги відповідають п. 5 вищенаведеного переліку, а саме – «транспортування пасажирів та їхнього багажу».

В той же час, в Україні частина операцій (наприклад, постачання провізії немовлятам, деякі медичні, ритуальні послуги) відповідно до положень ст. 197 ПКУ не є об'єктом оподаткування, тоді як згідно з положеннями Директиви 2006/112/ЕС вони мають оподатковуватися за зниженими ставками [149, с. 69]. Тобто зараз у вітчизняному законодавстві є розходження з євро-

пейським в частині застосування ставки 0%, звільнень від оподаткування та неоподатковуваних цим податком операцій.

Проте, перш ніж вносити рекомендації щодо уніфікації переліку об'єктів оподаткування за ставкою 0%, звільнених від цього податку або неоподатковуваних операцій, потрібно визначити їх соціальне значення та вплив на населення України.

Європейське законодавство дає можливість країнам-членам при представленні економіко-соціального обґрунтування використовувати ставки, нижчі за 5%, та змінювати перелік об'єктів оподаткування, до яких вона може застосовуватися, або перелік неоподатковуваних (звільнених від оподаткування) операцій [149, ст.110, с. 25]. Тому в процесі подальшого зближення України та ЄС доцільно скористатися такою можливістю європейського податкового законодавства.

У підсумку, щодо декількох ставок ПДВ, звільнень від оподаткування та операцій, які не оподатковуються, то їх наявність в податковій системі України віддаляє вітчизняний ПДВ від «ідеального» зразка, хоча і не суперечить міжнародній і, зокрема, європейській практиці. Тобто в цьому сенсі українська практика обкладання ПДВ наближена до міжнародної.

Суттєвими позитивними напрацюваннями в частині розвитку національного інституту правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні торговельних операцій (всіх, а не тільки зовнішніх) можна вважати те, що в ПКУ реалізовано запропонований ОЕСР механізм «ділових угод» при використанні ПДВ [99, ст. 187, 190]. Так, п. 187.5 визначає, що саме чеки та інші фіскальні (касові) документи є підставою для формування зобов'язань та кредиту з ПДВ щодо операцій, виконаних за допомогою кредитних або дебетових карток, чеків тощо, а в ст.190 зазначається, що база оподаткування товарів (послуг), що ввозяться нерезидентами на митну територію України визначається виходячи з контрактів.

І хоча з рекомендацій ОЕСР виходить, що ці самі ділові угоди можуть бути основою для визначення місця постачання товарів та послуг з метою ви-

значення місця їх оподаткування, ст. 186 ПКУ конкретизує, що має вважатися місцем постачання товарів та послуг в Україні. Тим не менш, такий підхід відповідає європейській практиці, оскільки Розділ 5 Директиви 2006/112/ЕС також присвячено цій темі [149, с. 14-19].

Відповідно до ст. 186 ПКУ, в Україні для визначення місця постачання послуг використовується декілька замінників:

- місце фактичного постачання послуг, пов'язане з рухомим майном;
- фактичне місце знаходження нерухомого майна;
- місце фактичного надання послуг;
- місце реєстрації одержувача послуг як суб'єкта господарської діяльності або місце його постійного чи переважного проживання;
- місце реєстрації постачальника.

В останньому випадку, якщо постачальник – нерезидент України, то можна стверджувати, що при здійсненні міжнародних транзакцій в цьому випадку йдеться про використання принципу СОО. Це твердження частково підкріплюється ст. 191 щодо операцій з ввезення на митну територію України товарів фізичними особами, вартість яких є нижчою за €1000 (через шляхи з повітряним сполученням) або за €500 (для всіх інших пунктів пропуску). В тому випадку, якщо в іншій державі покупець отримав компенсацію сплаченого там ПДВ, то матиме місце ненавмисна несплата ПДВ і втрата податкових надходжень бюджетом України.

Але в цьому відношенні законодавство України відповідає європейському. Так, з аналізу секції 2 Директиви 2006/112/ЕС виходить, що замінники для визначення місця постачання послуг в ЄС ті самі, що і в Україні. Якщо орієнтуватися за головним правилом місця визначення поставки послуг, тобто, що місцем постачання товарів слід вважати місце, де постачальник заснував бізнес, або його фіксоване місцезнаходження, з якого здійснюється надання послуг, місце постійного проживання або реєстрації [149, ст.43, с. 16], то в цьому випадку також йдеться про використання принципу СОО замість рекомендованого ОЕСР (табл. 2.4 та 2.5) принципу СОД. Водночас, в ст. 44-

57 Директиви 2006/112/ЕС деталізуються випадки, коли місцем надання послуг є місцеположення їх постачальника, а не місце їх фактичного надання, тобто, принцип COD також використовується [149, с. 17-18], що було враховане в законодавстві України.

Окремо як в європейському, так і у вітчизняному податковому законодавстві виділено послуги туристичних агентів та туроператорів.

Діяльність туроператорів та туристичних агентів оподатковується ПДВ в місці розташування та реєстрації останніх. Але з аналізу ст. 207 ПКУ, що стосується порядку оподаткування туроператорів та турагентської діяльності виходить, що в тому разі, якщо зарубіжний партнер такого туроператора або туристичного агента продає свої послуги з ПДВ, то клієнт такого туроператора або туристичного агента в Україні сплачує подвійний ПДВ, оскільки в Україні така діяльність та послуги оподатковуються ним, а «вхідний імпортований ПДВ» не компенсується та не відшкодовується.

Проте якщо порівнювати практику оподаткування туристичних агентів та туроператорів в Україні та ЄС, то в цьому сенсі податкове законодавство гармонізоване. У загальному вигляді діяльність туроператорів та туристичних агентів в Україні оподатковується аналогічно спеціальній схемі, що застосовуються до таких видів діяльності в Європі [149, ст. 306-310]. Тобто, в цьому випадку також залишаються можливості, що в ЄС такі види діяльності пов'язані з подвійним оподаткуванням ПДВ.

Щодо такої важливої характеристики ПДВ, як нейтральність (особливо – при здійсненні зовнішньої торгівлі), то в Україні ст. 180.2 та 208.2 ПКУ визначено, що особою, відповідальною за нарахування та сплату ПДВ до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі – їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України є одержувач послуг. Одержувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основ-

ною ставкою податку на базу оподаткування. Зазначене положення кореспондується з рекомендаціями, запропонованими ОЕСР (табл. 2.5).

Більшість перерахованих вище особливостей ПДВ в Україні «еволюціонували» з попередніх нормативно-законодавчих документів України щодо цього податку. Проривом у вітчизняному законодавстві, що знайшов відображення саме в ПКУ, можна вважати запровадження електронної звітності.

Сучасні електронні комунікації дозволяють спростити документообіг та оптимізувати витрати часу та коштів на підготовку та подання звітності, в тому рахунку – податкової. Проте в Україні частково через технологічні обмеження, викликані недостатньою розповсюдженістю мережі Інтернет з високою швидкістю, частково – через недостатню забезпеченість податкових органів, а іноді – і платників податку, комп'ютерною технікою, електронна звітність щодо податків використовувалася обмежено, перевага досить довго надавалася звітності в паперовій формі.

З моменту набуття чинності ПКУ в країні йшли роботи, в тому числі – зі створення законодавчого підґрунтя – щодо запровадження електронної звітності [123]. Фактично, переломний момент в цій сфері наступив 1 січня 2015 р., оскільки відповідно до ст. 200¹ «Електронне адміністрування податку на додану вартість» ПКУ [99] та «Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014 р. № 569 [101] з зазначеного періоду всі податкові накладні та коригування до них мають складатися виключно в електронному вигляді.

Такий підхід не лише відповідає вимогам Директиви 2006/112/ЕС [149, ст. 217-240], а в перспективі має полегшити аналіз руху товарів, послуг та капіталу у міжнародних транзакціях податковими та митними органами, а також сприяти оперативному аналізу формування податкових кредитів підприємствами-експортерами з метою виявлення шахрайських схем з незаконного бюджетного відшкодування в Україні. В разі встановлення тісної інформаційної взаємодії між податківцями та митницями України та країн світу, наявність в країнах баз даних з відомостями про податкові накладні має дещо

спростити процес моніторингу податкових шахрайств у зовнішній торгівлі та боротьби з ними.

Попри значний шлях, який пройшло вдосконалення оподаткування доданої вартості в Україні в рамках реалізації зовнішньої фінансової політики держави, в ньому все ще залишаються проблемні моменти, що потребують приведення у відповідність з міжнародними нормами та нормами ЄС.

Так, відповідно до ст. 200 ПКУ в Україні реалізовано лише прямий механізм нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, зворотній механізм не має законодавчого підґрунтя. Хоча, як зазначалося в попередніх пунктах, навіть в ЄС цей механізм має обмежене застосування, в Україні доцільно продовжити дослідження щодо того, як та у яких випадках з переліку рекомендованих Європейською Комісією можливо його використовувати з метою протидії шахрайству.

Крім того, фактично, поза увагою вітчизняних законодавців залишилися питання обкладання ПДВ операцій між філіями та дочірніми підприємствами, що розташовані в різних юрисдикціях, а також обкладання ПДВ транзакцій в сфері електронної комерції.

Рекомендації щодо подальшого реформування ПДВ у зовнішньої фінансовій політиці України в контексті європейського та міжнародного досвіду обкладання ПДВ будуть наведені далі.

Висновки до розділу 2

Проведений в цьому розділі аналіз використання ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави дозволив зробити ряд висновків.

1. Встановлено, що, по-перше, цей податок імплементувався в податковій системі країн світу як досить простий в адмініструванні та водночас такий, що мав забезпечувати значні податкові надходження до бюджету. По-друге, з його поширенням у світі виникла потреба в уніфікації правових ра-

мок та елементів податку з метою протидії податковій конкуренції між країнами, спрощенню здійснення зовнішніх торгових операцій та запобіганню проявам податкового шахрайства.

2. Поширення ПДВ країнами світу відбулося за декілька етапів, розподіл країн за якими запропоновано в роботі з урахуванням геополітичних зв'язків, що існували між країнами в різні періоди часу, і змін в економіці країн світу, що відбулися в останні 20-30 років:

1) випробувальний (1960-1977 рр.) – ПДВ вводиться в податкові системи деяких країн Латинської Америки, Кот-Д'Івуарі, країнах-членах ЄЕС, часто – в обмеженій формі лише до деяких транзакцій або етапів виробництва;

2) антикризовий (1980-1990 рр.) – ПДВ вводиться країнами Латинської Америки, Південної та Південно-Східної Азії як засіб акумулювання до бюджету коштів для боротьби з наслідками фінансово-економічних криз у цих регіонах;

3) трансформаційний (1991-1999 рр.) – розвал СРСР та розрив економічних зв'язків, що існували з цією країною, спонукав 71 країну світу вдосконалювати свої податкові системи на шляху розбудови ринкових відносин, в тому рахунку – шляхом введення ПДВ;

4) остаточне закріплення ПДВ у світі (2000-2016 рр.) – більш ніж сорокарічний досвід застосування ПДВ на практиці довів, що цей податок є досить ефективним та простим, порівняно з податками з обороту та на продажі, забезпечує значні надходження до бюджету, що спонукало уряди країн зі слабкими економіками до його введення у податкові системи.

Ця періодизація не є досконалою, проте вона дає змогу побачити, які країни і чому вводили цей податок у свої податкові системи. Зараз єдиним виключенням серед розвинутих країн світу, де ПДВ не використовується, є США. Проте його введення в цій країні пов'язано більшою мірою з політичними, ніж економічними міркуваннями.

3. Встановлено, що в останні роки надходження від ПДВ складають 7% ВВП або до 20% податкових надходжень країн-членів ОЕСР, до 10% ВВП або 33% загальної суми податкових надходжень країн-членів ЄС.

Середній рівень стандартних ставок ПДВ у світі наближений до 17-20% (мінімальна ставка – в Андоррі (4,5%), максимальна – в Угорщині (27%)), проте зазвичай країни використовують окрім стандартної ще 3-4 ставки цього податку. Виключенням з цього правила є Данія та Нова Зеландія, де використовуються лише стандартні ставки, а лідерами за кількістю ставок є Йордан та Іран (7 ставок). Також є і країни з «плаваючими» ставками, що змінюються від 0% до 500% (наприклад, Бангладеш).

Таке різноманіття є ознакою того, що процес уніфікації податкових систем країн світу щодо застосування ПДВ є далеким від завершення. Для подолання існуючих розбіжностей потрібним є міжнародний інститут правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій.

4. Визначено, що перші спроби створення такого інституту були зроблені в межах ЄЕС та його наступника – ЄС. Загальноєвропейське законодавство стосується членів цього об'єднання, тому має лише регіональний характер попри те, що є обов'язковим для виконання всіма країнами-членами.

Функцію створення дійсно міжнародного, глобального інституту правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій взяла на себе ОЕСР. Розробки цієї організації є не стільки обов'язковими для виконання, скільки рекомендаціями з вдосконалення національних систем ПДВ, проте вони дозволяють виявити, в якому напрямі розвивається цей податок щодо зовнішньоторговельних транзакцій, та використати напрацювання цієї організації при вдосконаленні національних систем ПДВ та скорегувати зовнішню фінансову політику держав.

5. Головними внесками ОЕСР у правове забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішньої торгівлі стали: вимога щодо нейтральності ПДВ (ПДВ не має перешкоджати торговим відносинам та де-

стимулювати міжнародну торгівлю), розробка «головного правила» щодо встановлення місця оподаткування транзакцій (місце оподаткування зовнішньоторговельних транзакцій типу В2В знаходиться там, де розташований клієнт) та «ділових угод», як інструменту підкріплення того, що транзакція мала місце та її деталей.

6. Як показав аналіз, Україна з моменту введення ПДВ у свою податкову систему і на цей час пройшла значний шлях з удосконалення та розвитку цього податку. В країні поступово використовувалося 4 основних нормативно-законодавчих документа, що регулювали застосування ПДВ як у внутрішній, так і у зовнішній торгівлі. Наразі можна стверджувати, що у вітчизняній системі ПДВ в цілому враховано більшість положень європейського законодавства та рекомендацій ОЕСР щодо зазначеного податку.

7. В останні роки найбільшим досягненням у розвитку ПДВ в Україні можна вважати запровадження електронного адміністрування. Це нововведення не лише відповідає вимогам Директиви 2006/112/ЕС, а в перспективі має полегшити аналіз руху товарів, послуг та капіталу у міжнародних транзакціях податковими та митними органами, сприяти оперативному аналізу формування податкових кредитів підприємств-експортерів з метою виявлення податкових шахрайств із незаконного бюджетного відшкодування всередині України та моніторингу і протидії шахрайству у зовнішній торгівлі за умови інформаційного обміну між податковими та митними органами України та її іноземних партнерів.

8. Визначено, що у вітчизняному законодавстві залишаються проблеми, які потребують приведення у відповідність з міжнародними нормами та нормами ЄС. Вони стосуються проблем за елементами будови податку (застосування принципу СОО щодо деяких операцій, невикористання в країні зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ); проблем за місцем виникнення податкових зобов'язань (неоднозначність визначення місця оподаткування операцій, відсутність механізму обкладання ПДВ транзакцій в сфері електронної комерції); проблем, пов'язаних з визначенням суб'єктів

оподаткування (відсутність регламентації обкладання ПДВ операцій між структурними підрозділами та пов'язаними підприємствами); проблем, пов'язаних з використанням шахрайських схем (незаконне відшкодування ПДВ при експорті, зменшення податкових зобов'язань при імпорті тощо).

Напрями подолання окремих проблем будуть розглянуті далі.

Основні результати досліджень за даним розділом опубліковано в роботах [43; 76; 78].

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ У ЗОВНІШНІЙ ФІНАНСОВІЙ ПОЛІТИЦІ УКРАЇНИ

3.1. Напрями реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави

Оскільки Україною ратифіковано «Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» [50], то уряд країни при розробці як національної, так і зовнішньої фінансової політики має враховувати положення зазначеної Угоди. Зокрема, гл. 4 ст. 351 Угоди підкреслюється, що сторони мають співпрацювати з метою забезпечення ефективного збору ПДВ, протидії ухиленню від його сплати та реалізації шахрайських схем. А ст. 353 визначено, що в Україні має відбуватися поступове наближення структури оподаткування до європейської.

В попередньому розділі було доведено, що в цілому в Україні вже здійснено багато заходів щодо наближення вітчизняного ПДВ до європейського, проте все ще залишаються проблемні моменти.

Зокрема, досі не знайшло в ПКУ відображення обкладання ПДВ операцій у сфері електронної комерції.

Електронна комерція впродовж останніх 20 років стає все більш важливою у світі. Наприклад, у США досі 94% всіх покупок кінцевими споживачами здійснюється у традиційних магазинах, проте очікується, що обсяг роздрібних торгових операцій, здійснюваних за допомогою електронної комерції, щорічно зростатиме на 17%, і становитиме \$414 млрд у 2018 р. [191].

В Україні ринок електронної комерції перебуває на етапі становлення. Тим не менш, за період з 2005 по 2012 р. кількість онлайн-магазинів в країні зросла з приблизно 500 одиниць майже у 60 разів [14].

За оцінками компанії Ekos Global ринок електронної комерції у 2014 р. становив \$1,6 млрд. Зважаючи на складну економічну та політичну ситуацію за прогнозами Української асоціації директ-маркетингу, у 2015 р. обсяг ринку електронної комерції мав скоротитися приблизно на 45% (до \$1,1 млрд) [42].

Наведені показники обсягів електронної комерції, звичайно, менше, ніж у США, або навіть у сусідніх з Україною Польщі (\$4,7 млрд) та Російській Федерації (\$17,5 млрд) [42]. Але, якщо врахувати, що у 2014 р. обсяги роздрібного товарообороту підприємств (з урахуванням ресторанного господарства) за офіційними даними становили 438 млрд грн [37] або \$36,9 млрд за середньорічним курсом долара США [93], наведені вище цифри є досить визначними.

Потрібно зауважити, що падіння обсягів продажів у вітчизняних онлайн-магазинах у 2015 р. частково пояснюється девальвацією гривні та скороченням купівельної спроможності громадян, а частково – переорієнтацією українських споживачів на зарубіжні ринки, де ті самі або аналогічні товари можна отримати за меншу ціну, особливо – у китайських онлайн-магазинах.

В останні роки взагалі спостерігається зростання обсягів купівлі товарів та послуг громадянами України в зарубіжних онлайн-магазинах, що пояснюється розвитком останніх. Наприклад, у відомих у світі міжнародних онлайн-магазинах ASOS та iHerb пропонується інтерфейс щонайменше на російській мові, та міжнародна доставка товарів в Україну, значно активізувалася в цьому сенсі китайська електронна торгівельна платформа AliExpress. Тому зарубіжні онлайн-магазини стають більш доступними не лише громадянам України, що добре розуміють англійську мову, але будь-яким фізичним особам, що мають доступ до мережі Internet та платіжну картку.

Враховуючи такий стрімкий розвиток електронної комерції, залишається незрозумілим, чому цей напрям торгівлі в Україні (як в її межах, так і щодо імпортно-експортних операцій) тривалий час залишався поза увагою урядовців.

Лише наприкінці 2015 р. відбулося законодавче оформлення електронної комерції з прийняттям Закону України «Про електронну комерцію» [47].

У цьому Законі визначено основні поняття електронної торгівлі, зокрема – «електронна угода», «електронне повідомлення», «інтернет-магазин» (спосіб для реалізації товару шляхом електронної угоди). Також в даному Законі визначено організаційно-правові засади діяльності у сфері електронної комерції в Україні, права і обов'язки учасників відносин у сфері електронної комерції, встановлено порядок здійснення електронних правочинів із застосуванням інформаційно-телекомунікаційних систем. Проте в ньому не йдеться про особливості оподаткування операцій, здійснених у сфері електронної комерції.

І хоча в ст. 1 Директиви 2000/31/ЄС (Директива ЄС щодо електронної комерції) також зазначається, що вона не стосується питань оподаткування, проте водночас положення Директиви 2006/112/ЄС є досить широкими, що дозволяють охопити нею і питання, пов'язані з електронною торгівлею.

Зважаючи на це, а також для більшої зручності платників податків доцільно внести доповнення та зміни до Розділу V ПКУ. «Податок на додану вартість».

Так, ст. 14 «Визначення понять» ПКУ слід розширити, шляхом визначення понять, що стосуються електронної комерції, а саме ввести у цю статтю такий пункт:

«14.1.56³. терміни, що стосуються електронної комерції, а саме: «електронна комерція», «електронна торгівля», «електронний договір», «інтернет-магазин», «інформаційні електронні послуги», «реалізація товару дистанційним способом», «суб'єкт електронної комерції», – вживається у значенні, наведеному в Законі України «Про електронну комерцію».

Виходячи з факту існування та поширення електронної комерції, а також того, що зовнішньоторговельні операції здійснюються за посередництвом поштових та інших служб доставки, доцільно конкретизувати ст. 180 ПКУ «Платники податків» (табл. 3.1).

Пропозиції щодо внесення змін у ст. 180 «Платники податків»

Розділу V. «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України

Поточна редакція	Зміни, що пропонуються
<p>180.1. Для цілей оподаткування платником податку є:</p> <p>1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу;</p> <p>...</p> <p>3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України ...</p>	<p>180.1. Для цілей оподаткування платником податку є:</p> <p>1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність, в тому рахунку – у сфері електронної комерції і електронної торгівлі, і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу;</p> <p>...</p> <p>3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України, в тому рахунку – за посередництвом поштових організацій та служб доставки у вигляді міжнародних поштових та експрес-відправлень, у тому рахунку – придбаних у закордонних інтернет-магазинах та через інші види електронної торгівлі, в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України ...</p>

Джерело: власні розробки автора.

Також слід уточнити ст. 191 ПКУ «Особливості визначення бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі, та для товарів, що ввозяться на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі» (табл. 3.2). Для ефективного використання адміністративних ресурсів пропонується при оподаткуванні придбаних в зарубіжних інтернет-магазинах товарів керуватися положеннями ст. 196.1.17 ПКУ: при ввезенні на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує 150 євро, такі операції не є об'єктом оподаткування, інакше – слід керуватися положеннями Митного кодексу, та використовувати ставки податків, визначені ст. 194 ПКУ.

Пропозиції щодо внесення змін у ст. 191

Розділу V. «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України

Поточна редакція	Зміни, що пропонуються
<p>191.1.1. У разі ввезення на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі товарів базою оподаткування є їх фактурна вартість, визначена відповідно до статей 234 та 374 Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті.</p> <p>191.1.2. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі є дата подання контролюючому органу документа, який використовується замість митної декларації.</p> <p>191.1.3. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39¹ цього Кодексу.</p> <p>...</p> <p>191.3. Фактурна вартість товарів, які ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі, фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі, визначається відповідно до Митного кодексу України.</p>	<p>191.1.1. У разі ввезення на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у тому рахунку – придбаних у закордонних інтернет-магазинах та через інші види електронної торгівлі, у несупроводжуваному багажі товарів базою оподаткування є їх фактурна вартість, визначена відповідно до статей 234 та 374 Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті.</p> <p>191.1.2. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у тому рахунку – придбаних у закордонних інтернет-магазинах та через інші види електронної торгівлі, у несупроводжуваному багажі є дата подання контролюючому органу документа, який використовується замість митної декларації.</p> <p>191.1.3. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у тому рахунку – придбаних у закордонних інтернет-магазинах та через інші види електронної торгівлі, у несупроводжуваному багажі, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39¹ цього Кодексу.</p> <p>...</p> <p>191.3. Фактурна вартість товарів, які ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у тому рахунку – придбаних у закордонних інтернет-магазинах та через інші види електронної торгівлі, у несупроводжуваному багажі, фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі, визначається відповідно до Митного кодексу України.</p>

Залишається ще неохопленим питання постачання на митну територію України товарів в електронній формі: книг, музичних файлів, програмного забезпечення тощо.

Проте в цьому випадку виникає одразу декілька проблем: відстеження інформаційних потоків з метою визначення того, що саме придбано, де знаходиться споживач продукції та її вартість, а також питання прав власності на інтелектуальний капітал, яким можуть виступати такі товари в електронній формі, та інші суміжні права. Крім того, якщо виходити з тієї самої логіки, що і при оподаткуванні товарів, які потрапляють на митну територію України та мають фізичну, матеріальну форму, то можна припустити, що вартість більшості здійснюваних у сфері електронної торгівлі зовнішньоторговельних операцій, що мають вигляд саме електронних джерел та де кінцевим споживачем виступають фізичні особи, навряд перевищуватиме позначку 150 євро. Тому спроби моніторингу та оподаткування таких операцій є недоцільними з адміністративної та фінансової точок зору.

Але якщо, наприклад, постачається унікальне програмне забезпечення тощо, вартість таких товарів та послуг може бути вище за 150 євро. В такому разі при оподаткуванні таких товарів (послуг) можливо доцільно розглядати їх як визначені у ст. 186.2.3 п. «д» ПКУ «телекомунікаційні послуги» та оподатковувати відповідно.

Загалом, проблема оподаткування операцій з міжнародної електронної торгівлі товарами та послугами в електронній формі є дуже складною та потребує подальших досліджень не лише в Україні, але, як свідчать узагальнені в розділі 2 цієї роботи дослідження ОЕСР та європейських фахівців, і у провідних країнах світу.

Ведення податкового обліку в частині ПДВ у головному підприємстві та його філіях, так само, як і обкладання ПДВ операцій між філіями одного підприємства та філіями і головним підприємством (особливо розташованими у різних країнах) – це ще одна невирішена проблема в Україні.

Наразі норми вітчизняного законодавства щодо оподаткування філій та головного підприємства більшою мірою були розроблені щодо податку на прибуток, а щодо ПДВ залишається багато невирішених проблем.

Так, виходячи з норм українського законодавства, до 1 січня 2015 р. філії, розташовані на території іншої, ніж головне підприємство, територіальної громади, могли виступати окремими платниками податку на прибуток (пп. 133.1.5 ПКУ [99, 39]). Якби такий самий підхід застосовувався і по відношенню до ПДВ, то це би відповідало пропозиціям щодо обкладання ПДВ операцій між філіями, запропонованим ОЕСР [184, ст. 7,9].

В такому випадку філії мали б здійснювати звітну діяльність, аналогічну тому, що здійснює окремий платник податку (ведення обліку доходів і витрат, нарахування амортизації, облік «вхідного» та «вихідного» ПДВ, складання та подання податкової звітності, податкових накладних тощо).

Проте за нормами ПКУ, філії не можуть отримати статус платника ПДВ, а з 1 січня 2015 р. філії (структурні підрозділи) були позбавлені і права нарахування та сплати податку на прибуток незалежно від головного підприємства [39].

Але якщо філії (структурні підрозділи) провадять самостійну діяльність, головне підприємство має право делегувати їм ведення податкового обліку в частині ПДВ [19].

Це положення додатково було підкріплено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 23 вересня 2014 р. № 966 [86] та Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28 січня 2016 р. № 21 [87], що прийшов йому на зміну.

За цими документами, якщо не зареєстровані платниками ПДВ філії здійснюють операції з постачання товарів або надання послуг та проводять розрахунки з постачальниками та споживачами, то головне підприємство, що

zareestrowane yak platnik podatku, moze deleguwati filii abo strukturному pidrozdiłu pravo skladannya podatkovih nakladnih.

Dlya cʹogo kozhnii filii (strukturному pidrozdiłu) slid priswoiti okremii cifrowii nomer, pro sho potribno pismowo powidomiti kontroluiochiy organ za miscem reestracii takoi filii (strukturного pidrozdiłu) yak platnika PDV.

Z cieiu metoju golowni pidpriemstva nadaoyu powidomlennya pro deleguwannya filiyam (strukturним pidrozdiłam) prava wipiski podatkovih nakladnih. Prote zdийsniti take deleguwannya golowne pidpriemstvo moze lishe tim filiyam, sho mayut kod ЄDRPOU ta, wіdpowідно, wіdomostі sho do yakih wneseno do ЄDRPOU.

Tobto, dlya toho, shob filiya odержala pravo wipiski podatkovih nakladnih, golowne pidpriemstvo maє diyati za takim algoritmom:

- 1) widati nakaz pro deleguwannya filii, sho maє kod ЄDRPOU, prava wipiski podatkovih nakladnih;
- 2) priswoiti filii okremii cifrowii kod (nomer, shifr);
- 3) powidomiti podatkoviy organ pro priyniyate rіshennya shlyakhom podannya razom z deklaraciei za zvitniiy period, w yakomu buło priyniyato rіshennya pro deleguwannya, powidomlennya pro deleguwannya filiyam (strukturним pidrozdiłam) prava wipiski podatkovih nakladnih.

Pri cʹomu w Polozhenni pro filiyu abo w inshomu wnutrishnyomu dokumenti pidpriemstva bажano obumowiti osobliwosti wipiski podatkovih nakladnih filieyu [31].

Wodnochas, yak poyasnuyut fakhivci Derzhawnoi fiskalnoyi sluzhbi Ukraini, bezposerednyo splata PDV ta podannya podatkovoї zvitnosti z PDV provoditsya golownim pidpriemstvom, yake zareestrowano platnikom PDV z urahuwannya pokaznikiv diyalnosti widoкremlenogo pidrozdiłu [33].

Tobto, w Ukraini filii (strukturni pidrozdiли) mayut mozhliwist lishe wipisuwati podatkowi nakladni, a zvitnist ta rozrahunki z byudjetom zalishayutsya w kompetencii wisklyuchno golownogo pidpriemstva.

В такому рахунку можна припустити, що внутрішні операції між головним підприємством та філіями фактично залишаються поза зоною обкладання ПДВ. Можливо, у випадку розміщення головного підприємства та філій в межах України ця проблема не є надзвичайно актуальною. Проте у випадку, коли головне підприємство та філії розташовані в різних юрисдикціях (в Україні і поза її межами) виникають питання щодо того, чи слід вважати такі операції експортом або імпортом та, відповідно, здійснювати відшкодування «вхідного» ПДВ або обкладати ПДВ товари (послуги), що передаються на митну територію України. Крім того, зважаючи на чинне законодавство, у випадку, якщо філії розташовані в Україні, а головне підприємство – за її межами, та філіям надана можливість виписувати податкові накладні, то може виникнути ситуація, коли бюджет України втратить надходження від ПДВ за операціями, здійснюваними філіями в Україні через те, що сплату цього податку має здійснювати головне підприємство та через різницю у застосуванні ПДВ у різних країнах.

Зважаючи на це, представляється доцільним внести такі зміни в податкове законодавство України:

1) передбачити можливість для філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) можливість не лише делегування права виписки податкових накладних, але і формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу;

2) розробити механізми реєстрації філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) не лише як структурних одиниць головного підприємства, що мають право виписки податкових накладних, але і таких, що мають право формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу;

3) розширити в ПКУ перелік можливих платників ПДВ за рахунок відокремлених філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів), яким головне підприємство делегувало право виписки податкових накладних, фо-

рмування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу;

4) розробити механізми обкладання ПДВ транзакцій між головним підприємством та філіями.

Слід зазначити, що підґрунтя для реалізації другого пункту рекомендацій щодо змін податкового законодавства вже частково створено. Так, у ст. 15 ПКУ зазначено, що відокремлені підрозділи юридичних осіб можуть бути платниками податків. Тому залишається деталізувати цей пункт по відношенню до обкладання ПДВ філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів).

Щодо останнього пункту, то, як зазначалося в попередньому розділі, ОЕСР пропонує для операцій між головним підприємством та його філіями (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) модифікувати механізм трансферного ціноутворення, який вже застосовується в країнах-членах цього об'єднання щодо податків на прибуток (корпоративних податків).

В Україні, відповідно до ст. 39 ПКУ, також використовується механізм трансфертного ціноутворення, який застосовується у разі визначення сум оподаткованого прибутку та, відповідно, розміру податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, у випадку здійснення операцій у тому рахунку між пов'язаними особами - нерезидентами.

Тому в Україні з метою більшої інтеграції у міжнародну та європейську спільноти та уніфікації законодавства щодо ПДВ в рамках визначення напрямів подальшого вдосконалення зовнішньої фінансової політики держави доцільно і далі вивчати досвід країн-членів ОЕСР та ЄС у сфері обкладання ПДВ операцій між філіями (дочірніми підприємствами, структурними підрозділами) та, відповідно, розвивати вітчизняне податкове законодавство. Хоча, як зазначено в [155] та в п. 2.2 цієї роботи, остаточне вирішення цієї проблеми в ОЕСР та ЄС є віддаленою перспективою.

Щодо боротьби з шахрайськими схемами та ухиленням від сплати ПДВ в Україні слід зазначити таке.

У 2016 р. міжнародна аудиторська компанія Ernst & Young провела дослідження щодо визначення рівня корупції у країнах світу. Під час дослідження було опитано 4100 представників різних компаній у 41 країні світу (країни Азії, Західної та Східної Європи, Латинської Америки, Африки). В результаті було встановлено, що за оцінками респондентів, найвищий рівень корупції в бізнесі спостерігається в Україні. Росія в цьому рейтингу займає 16 позицію, найнижчий рівень корупції – в Норвегії, Данії та Фінляндії [156].

Серед причин такого явища в Україні фахівці Ernst & Young зазначають як особливості менталітету населення, коли хабарі не вважаються чимось незвичним [156, с. 36], так і недостатні зусилля уряду країни щодо боротьби з корупцією на всіх рівнях влади та суспільства. За даними компанії Ernst & Young в Україні у 2016 р. 0% опитаних респондентів вважали, що органи влади спроможні висунути звинувачення та ефективно покарати корупціонерів [156, с. 37].

Тісно пов'язаними з рівнем корупції є обсяги тіньового сектору економіки: кореляція між зазначеними показниками за окремими оцінками становить 82% [55, с. 34]. Відповідно, високий рівень тіньової економіки в країні знижує надходження від ПДВ до її бюджету.

Як зазначалося в розділі 2 цієї роботи, в країнах-членах ЄС засобом боротьби з «тінню», «сірим» імпортом та ухиленням від сплати ПДВ є використання механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ.

В Україні спроби ввести такий механізм здійснювалися у 2010 р.: група народних депутатів висунула на розгляд Верховної Ради проект Податкового кодексу, в якому пропонувалося застосовувати механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ на всі операції, тобто – замінити ним прямий механізм [116].

В розділі 2 цієї роботи вже було зазначено, що в такому разі ПДВ фактично перетворюється на податок на роздрібні продажі, що не гарантує державі збільшення надходжень від нього за рахунок зменшення кількості спроб ухилитися від його сплати, а навпаки – його застосування може привести до

більших втрат бюджетних надходжень, та суперечить законодавству ЄС. Більше того, оскільки такий механізм пов'язаний зі значними витратами коштів та часу на підготовку відповідної документації [23], то запровадження такого механізму на загальній основі може призвести до невдоволення платників податків фінансовою політикою уряду та посилити тенденції до тінізації економіки країни.

Більш доцільним в Україні як з позицій аналізу європейського досвіду, так і з урахуванням особливостей інституціонального середовища країни, є запровадження механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ до деяких операцій та (або) на деякі товари (послуги).

Аналіз європейського досвіду застосування механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань свідчить про те, що на практиці цей механізм застосовується переважно за трьома основними напрямками (хоча перелік таких операцій ширший):

- 1) постачання будівельних робіт, включаючи послуги з ремонту, прибирання, технічного обслуговування, перебудови та знесення (17 країн-членів ЄС);
- 2) постачання вживаних матеріалів, брухту, промислових і непромислових відходів (23 країни-члена ЄС);
- 3) квоти на викиди парникових газів (21 країна-член ЄС) [158, с. 8-11, 23, 119].

Застосування зворотного механізму щодо інших дозволених законодавством ЄС операцій (як от, операції з золотом, в тому рахунку – інвестиційним, нерухомістю, електронними приладами тощо), є вкрай обмеженим. Також слід зазначити, що щодо операцій з квотами на викиди парникових газів в ЄС зворотний механізм може застосовуватися до 2015 р. [23]. Тому в Україні з огляду на інтеграційні процеси розглядати цей варіант застосування даного механізму неактуально. Водночас, якщо ємність ринку таких квот в Україні та поза її межами буде значною, то може бути доцільним провести дослідження щодо застосування до цих операцій зворотного механізму нара-

хування податкових зобов'язань з ПДВ та у разі позитивного результату подати до Європейської комісії прохання та економічне обґрунтування щодо необхідності застосування в країні такого механізму до вказаних операцій як засобу протидії шахрайству з ПДВ у цій сфері.

Щодо перших двох видів операцій, на які в ЄС розповсюджується дія механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань, то доцільність його застосування до них в Україні також потребує ґрунтовної аргументації.

З одного боку, переробна промисловість (в якій, в тому рахунку, можуть здійснюватися операції з постачання вживаних матеріалів, брухту, промислових і непромислових відходів) та будівництво є одними з найбільш «тінізованими» секторами вітчизняної економіки. За деякими оцінками, у 2014-2015 рр. переробна промисловість займала третє, а будівництво – п'яте місце за відсотком компаній, що знаходилися у тіні [30].

Ринок металобрухту в Україні є найбільш корумпованим та тіньовим [119], проте до 2014 р. в країні діяло обмеження щодо обсягів експорту металобрухту. Це, з одного боку, сприяло зменшенню спроб незаконного відшкодування ПДВ за експортними операціями з металобрухтом, а з іншого – призвело до переорієнтації вітчизняного ринку металобрухту з експортних поставок на внутрішнє споживання металургійними підприємствами, які, за оцінками, мають найнижчий рівень тіні та відповідно, ухилень від сплати податків [129]. Тому, навіть попри негативні явища у вигляді тінізації ринку металобрухту, можна припустити, що відбувалося збільшення обсягів вироблення продукції національною металургійною промисловістю, тобто – продукції з більш високою часткою доданої вартості, ніж металобрухт. Відповідно, у разі експорту такої продукції можна було очікувати на збільшення експортної виручки та валютних надходжень до бюджету, а при реалізації продукції вітчизняних металургійних підприємств на внутрішньому ринку – збільшення надходжень ПДВ до бюджету країни.

Відміна обмеження експорту металобрухту в Україні за оцінками призвела до втрати 100-150 млн. валютних надходжень від металургійної галузі

[129]. Відповідно, скорочуються і обсяги надходжень податків до бюджету, сплачуваних цією галуззю.

Водночас, збільшення обсягів експорту металобрухту (з 636 тис. т у 2008 р. та 255 тис. т у 2013 р. [119] до 1-1,2 млн т у 2014 і 2015 рр. за рекомендацією експертами обсягу у 200-300 тис. т [129]) створює додаткові можливості для несумлінних платників ПДВ реалізовувати шахрайські схеми з цим податком та незаконно вимагати повернення експортного ПДВ.

Зважаючи на це, представляється, що для розвитку вітчизняної економіки та зменшення обсягів шахрайств з операціями з металобрухтом, в Україні доцільно розглянути можливість повторного запровадження обмежень щодо експорту металобрухту. Водночас, враховуючи специфіку національного ринку металобрухту та металургії, механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ на операції з металобрухтом може бути доцільно запроваджувати при деякій стабілізації економіки в країні та зниженні рівня корупційності і лише після аналізу того, з якими втратами та адміністративними складнощами для металургійних підприємств-платників податків буде пов'язане запровадження такого механізму на ці операції. Останнє обумовлено тим, що надмірне (або додаткове) навантаження на великі підприємства, що є крупними платниками податків та забезпечують значну кількість робочих місць, може негативно позначитися на їх діяльності, привабливості галузі для інвесторів і, як наслідок, в перспективі призвести до скорочення обсягів надходження податків (в тому рахунку – ПДВ) до бюджету країни.

Більш перспективними операціями, до яких може застосовуватися механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ в Україні є постачання будівельних робіт, включаючи послуги з ремонту, прибирання, технічного обслуговування, перебудови та знесення та операції з купівлею-продажем електронних товарів (чипів, смартфонів, мобільних телефонів тощо). Як зазначалося вище та в попередньому розділі цієї роботи, рівень «тіні» в цих сферах є досить високим, а відстеження факту виконання таких операцій (постачання товарів) може вимагати значних витрат фінансових та адміністратив-

них ресурсів уряду (контроль з боку податківців, митних органів, у випадку з будівельними роботами – залучення технічних спеціалістів до оцінки проведених робіт).

Застосування механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ щодо останнього виду операцій передбачено вимогами ЄС і є доцільним ще з тієї позиції, що ринок малої за розмірами електронної техніки в Україні зростає. Наприклад, обсяги її продажів у 2016 р. мають зрости орієнтовно на 10% порівняно з 2015 р., а в цілому обсяг ринку електроніки в Україні оцінюється приблизно в 50 млрд грн [199]. В такому разі лише від цього сектору продаж надходження ПДВ мали б становити у 2016 р. біля 8 млрд. грн.

Водночас при застосуванні механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ щодо електронних товарів потрібно врахувати особливості менталітету українців, які воліють ухилитися від сплати податку або іншим чином зменшити його ціну, навіть, якщо це означатиме втрату права на гарантійне обслуговування або повернення неякісного товару. Тобто, за умови введення механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ залишатиметься вірогідність того, що частина операцій з електронікою в Україні залишатиметься «в тіні».

Щодо пропозицій окремих авторів щодо можливостей застосовувати механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ по відношенню до операцій з постачання сільськогосподарської продукції [119], то як в ЄС, так і в Україні по відношенню до цих операцій застосовуються особливі режими оподаткування. Тому запровадження в Україні додатково до цих режимів ще і зазначеного механізму є невиправданим як з позицій законодавства ЄС, так і з позицій ускладнення звітності вітчизняних виробників сільськогосподарської продукції та адміністративного контролю за такими операціями.

3.2. Оцінка наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги бюджетних надходжень

В теорії оподаткування підкреслюється, що ПДВ є найбільш ефективним (в тому числі – щодо зовнішньоторговельних операцій), якщо в країні використовується лише одна ставка цього податку, не має звільнень від нього, пільг зі сплати тощо [176, с. 1]. Проте в попередніх розділах було доведено, що практично у всіх країнах світу (враховуючи Україну), де використовується ПДВ, існує декілька ставок з цього податку, звільнення та пільги з нього.

Така диференціація в більшості випадків дозволяє урядам враховувати у своїй зовнішній та внутрішній фінансовій політиці інтереси соціально-незахищених верств населення (у випадку використання знижених ставок), захищати інтереси стратегічно важливих для країн підприємств та навіть цілих галузей економіки або (у випадку країн з федеративним урядом, як от Бразилія) створювати преференційні умови для переміщення великих виробництв та підприємств з одного штату до іншого та, таким чином, підвищувати надходження податків до своїх бюджетів.

Крім цього, використання підвищених ставок ПДВ має сприяти раціональному використанню ресурсів (якщо вони застосовуються, наприклад, до енергоресурсів, як в Бразилії), скорочувати споживання шкідливих товарів та послуг (наприклад, алкоголю, тютюну) або збільшувати тягар цього податку на заможні верстви населення (у випадку обкладання ним предметів розкоші, як от ювелірні вироби, елітні автівки, дизайнерський одяг тощо).

В Україні, де використовуються стандартна та знижені ставки, на думку вітчизняних науковців, диференціація ПДВ виступає соціально справедливим напрямком реструктуризації податкової політики. Даний підхід обумовлює збільшення сукупного попиту на товари і послуги та зниження соціальної напруженості, оскільки передбачає, що більше будуть платити ті, хто здатний споживати дорожчу за вартістю продукцію або продукцію, небезпе-

чну для здоров'я [10, с. 189]. У той же час ефективне використання диференційованих ставок ПДВ може сприяти зниженню податкового тиску на громадян з низьким рівнем доходів, тому що питома вага витрат на споживання в загальній сумі витрат у них найбільша. В цілому, як було доведено в розділі 2, така позиція не суперечить міжнародній та європейській практиці застосування ПДВ.

Проте, зважаючи на намагання уряду України більше інтегруватися до ЄС та налагодити торгівельні зв'язки з країнами світу в рамках здійснення зовнішньої фінансової політики, а також необхідність поповнення дохідної частини бюджету країни, залишаються питання щодо загального рівня ПДВ на тлі реальних та потенційних країн-торгових партнерів і країн-членів ЄС і щодо його впливу на надходження цього податку до бюджету України з урахуванням впливу на соціально-незахищені верстви населення.

Вирішити ці питання та визначити можливі напрями зміни ставок ПДВ можливо шляхом застосування інструментарію економіко-математичного моделювання.

Як основу для визначення ставок ПДВ, доцільно використовувати підхід Е. Аткинсона-Дж. Стігліца, який дозволяє обґрунтувати еквівалентність податків на споживання і працю за формулою виду:

$$(1-t) = \frac{1}{1+t^c}, \quad (3.1)$$

де t – ставка ПДФО;

t^c – ставка ПДВ.

Вітчизняними вченими даний підхід був апробований для визначення ставки ПДВ при оподаткуванні доходів фізичних осіб податком за встановленою законодавством ставкою 15%. В результаті було отримано рекомендо-

ване для затвердження в податковому законодавстві країни значення стандартної ставки ПДВ, що становило 17,6%. [13; 109, с. 252].

Проте, у зв'язку зі змінами податкового законодавства України, що відбулися в процесі його реформування, та інтеграційних процесів з ЄС, отримані висновки вимагають уточнення і розвитку в контексті зближення з європейським законодавством, а саме імплементації положень Директиви 2006/112/ЄС.

Оскільки в ЄС та Україні використовується не лише стандартна ставка ПДВ, а ще знижені, то при розробці рекомендацій щодо рівня ставки ПДВ йдеться не стільки про конкретне значення стандартної ставки, скільки про імпліцитні ставки податків, в значенні яких враховуються офіційні доходи та доходи від тіньової економіки в державі.

Згідно з податковим законодавством в Україні стандартна (загальна) ставка ПДВ становить 20% та знижені – 0% та 7% [99, ст. 193]. Відповідно до ст. 167 ПКУ ставка ПДФО становить 18% і застосовується до заробітної плати, заохочувальних та компенсаційних виплат і винагород, які надаються у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Використовуючи дані Додатку Д, імпліцитні ставки ПДВ і ПДФО, розраховані як відношення реальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України до відповідної бази оподаткування (валової доданої вартості та доходів населення), наведені в табл. 3.1, 3.2.

Зазначену базу оподаткування обрано виходячи з того, що базою оподаткування ПДФО є саме доходи населення [133, с.211], а додана вартість є основою для визначення податкової бази розміру ПДВ [133, с. 34].

В той же час, якщо виходити з визначення ПДВ як податку на споживання [133, с. 190], то його розрахунок є еквівалентним розрахунку ефективної ставки ПДВ, запропонованого в [24] і наведеного в табл. 3.3. В цьому випадку ефективну ставку ПДВ розраховано як відношення реальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України до обсягів споживання товарів, послуг в Україні.

В таблицях 3.1 та 3.3 значення імпліцитної та ефективної ставок ПДВ визначено з урахуванням того, що зібрані до Зведеного бюджету України суми ПДВ мають бути зменшені на суми відшкодування цього податку. Хоча, оскільки до сум відшкодування ПДВ може включатися заборгованість бюджету перед платниками ПДВ за попередні роки, це може впливати на точність розрахунків.

Таблиця 3.1.

Розрахунок імпліцитної ставки ПДВ в Україні, 2010-2015 рр.

Рік	Збір ПДВ, млн. грн.	Відшкодування ПДВ, млн. грн.	Надходження ПДВ, млн. грн.	Валова додана вартість (за виробничим методом), млн. грн.	Імпліцитна ставка ПДВ, %
2010	126988	40672	86316	954472	9
2011	172873	42779	130094	1122558	11,6
2012	184786	45959	138827	1213069	11,4
2013	181717	53448	128269	1283812	9,9
2014	189241	50216	139025	1382719	10,1
2015	246858	68405	178453	1689387	10,6

Джерело: розраховано автором за [34, 130].

Примітка: збір, відшкодування, надходження ПДВ та валова додана вартість наведені в фактичних цінах.

Таблиця 3.2.

Розрахунок імпліцитної ставки ПДФО в Україні, 2010-2015 рр.

Рік	Збір ПДФО, млн. грн.	Доходи населення, млн. грн.	Імпліцитна ставка ПДФО, %
2010	51029	1101175	4,6
2011	60225	1266753	4,8
2012	68092	1457864	4,8
2013	72151	1548733	4,7
2014	75203	1516768	4,96
2015	99983	1735858	5,8

Джерело: розраховано автором за [36, 130].

Примітка: дані наведені у фактичних цінах.

Як видно з табл. 3.1 та 3.2, розраховані значення імпліцитної та ефективної ставок ПДВ по окремих роках незначно відрізняються, проте їх середньоарифметичне значення за період (2010-2015 рр.) є однаковим та становить 10,43%. Різниця в значеннях ставок ПДВ може бути викликана відмінностями у методології визначення доданої вартості та обсягу споживання Державною службою статистики України, зокрема тим, в які суми включається імпорт, в які – експорт, а де ці суми повністю або частково відсутні.

Таблиця 3.3.

Розрахунок ефективної ставки ПДВ в Україні, 2010-2015 рр.

Рік	Збір ПДВ, млн. грн.	Відшкодування ПДВ, млн. грн.	Надходження ПДВ, млн. грн.	Обсяг споживання, млн. грн.	Ефективна ставка ПДВ, %
2010	126988	40672	86316	897583	9,6
2011	172873	42779	130094	1094231	11,9
2012	184786	45959	138827	1221163	11,4
2013	181717	53448	128269	1329632	9,6
2014	189241	50216	139025	1429959	9,7
2015	246858	68405	178453	1709213	10,4

Джерело: розраховано автором за [35, 130].

Примітка: збір, відшкодування, надходження ПДВ та обсяг споживання наведені в фактичних цінах.

При перетворенні формули (3.1) значення ставки ПДВ розраховується наступним чином:

$$t^c = \frac{1}{1-t} - 1 \quad (3.2)$$

Виконання умови про еквівалентність податків вимагає для імпліцитної ставки ПДФО зниження значення ставки ПДВ до 5-6% замість 9-12%, розрахованих на основі фактичної статистичної інформації. Тобто, ставки ПДВ мають бути або знижені майже вдвічі, або база оподаткування, до якої засто-

совуються знижені ставки цього податку та звільнення від оподаткування має бути суттєво розширена.

Але реалізація на практиці зазначених рекомендацій суперечитиме як законодавству ЄС, до якого, відповідно до вимог про Асоціацію з ЄС, має наближуватися вітчизняне законодавство, так і може привести до значного скорочення надходжень ПДВ до бюджету. Останнє, в умовах складної економічної і фінансової ситуації в країні є вкрай небажаним результатом.

Якщо ж залишити без змін ставку ПДВ, то для виконання рівняння 3.1 імпліцитна ставка ПДФО має становити 8,3-10,4% замість розрахованих на основі реальних статистичних даних 4,6-5,8%. Тобто, ПДФО має бути збільшеним майже вдвічі порівняно з чинним рівнем. Таке підвищення ставки цього податку може викликати невдоволення населення, стимулювати його до отримання доходів «у конвертах» та збільшити соціальне напруження у суспільстві. Зазначені результати також не є бажаними з позиції державної політики.

З наведених вище розрахунків щодо ПДВ випливає, що зниження загальної ставки ПДВ є недоцільним, тому що може призвести до втрат бюджетом податкових надходжень і зайвим адміністративним витратам. Тому в умовах соціально-економічної нестабільності використання законодавчо встановленої в Україні загальної і зниженої ставки ПДВ сприяє зниженню ризику недоотримання бюджетних доходів і не суперечить процесу поступового наближення вітчизняного законодавства до *acquis communautaire* ЄС в частині оподаткування.

Потрібно зауважити, що розраховані в табл. 3.1 та 3.3 імпліцитна та ефективна ставки ПДВ в Україні за своїм значенням наразі є значно нижчими за значення ефективної ставки ПДВ в країнах ЄС (15,9% [181, с. 8]). Тому, якщо в Україні виникне питання щодо зміни значення ставки ПДВ задля наближення до європейських норм, то в такому випадку скоріше має йтися про підвищення значення вітчизняної імпліцитної або ефективної ставки ПДВ до європейського рівня, ніж про скорочення значення стандартної ставки.

Збільшенню імпліцитних (ефективних) податкових ставок, окрім зруження бази оподаткування, до якої застосовуються пільги з ПДВ, звільнення від ПДВ, а також підвищення значень знижених ставок ПДВ, має сприяти зниження витрат, пов'язаних з оподаткуванням цим податком для платників (витрати часу та коштів на послуги бухгалтерів, юристів, консультаційні послуги тощо з боку підприємств на належне оформлення та своєчасний розрахунок з бюджетом за ПДВ), а також збільшення ефективності його адміністрування. В останньому випадку йдеться про комплекс заходів, які держава через уповноважені органи (зазвичай – податкові органи) вживає по відношенню до платників податків з метою належного, своєчасного та повного виконання ними своїх зобов'язань з розрахунку та сплаті податків [55, с.19].

Поліпшення якості адміністрування ПДВ та зниження витрат, пов'язаних з оподаткуванням цим податком для платників, має сприяти збільшенню надходжень цього податку до бюджету країни.

Оцінити наведені вище аспекти використання ПДВ в Україні, порівняти їх з аналогічними аспектами в провідних зарубіжних країнах та визначити напрями ефективності адміністрування ПДВ в Україні частково можливо за рахунок використання показника С-ефективності.

С-ефективності показує, який обсяг надходжень ПДВ в частках від бази (ВВП або кінцеве споживання) припадає на 1відсотковий пункт стандартної (основної, базової) ставки цього податку.

За умови, якщо будова систем ПДВ, обсяги ВВП (кінцевого споживання), відкритості економіки двох країн є порівняними, різниця у значеннях показника С-ефективності може пояснюватися якістю адміністрування цього податку, розміром тіньового сектору економіки, тривалістю використання цього податку та частотою змін податкового законодавства.

Така кількість можливих пояснень різниць значення показника С-ефективності та різні підходи до його розрахунку роблять його не стільки точним показником, що чітко вказує на конкретну проблему, а лише індикатором наявності проблеми або навіть сукупності проблем. Тим не менш, для

визначення місця України серед інших країн, що використовують ПДВ, та можливих напрямів вдосконалення ПДВ в країні, він є корисним.

Дані для розрахунку показника С-ефективності та його значення наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Розрахунок показника С-ефективності в Україні

Рік	Збір ПДВ, млн. грн.	Відшкодування ПДВ, млн. грн.	Надходження ПДВ, млн. грн.	Обсяг споживання, млн. грн.	С- ефективність, %
2010	126988	40672	86316	897583	48,08
2011	151377	37460	113918	958171	59,45
2012	150101	37332	112769	991948	56,84
2013	141523	41626	99897	1035529	48,23
2014	127164	33743	93420	960884	48,61
2015	119424	33093	86331	826878	52,20

Джерело: розраховано автором за [33; 35; 130].

Примітка: статистичні дані у млн. грн. наведено у порівняних цінах для виокремлення впливу інфляції (базовий рік – 2010), ставка ПДВ – 20%.

Приведення статистичної інформації у порівняний вигляд в табл. 3.4. здійснювалося за допомогою дефлятора ВВП (за методологією СНР, без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополя, за 2014-2015 рр. – без частини зони проведення АТО).

В теорії зазначається, що чим вище в країні показник С-ефективності, тим краще в ній складається ситуація з адмініструванням цього податку, тим краще його побудовано. В Україні значення цього показника коливаються від 48% до майже 60%. Для порівняння: у 2006-2010 р. цей показник становив 59-74% у Чилі, 59-64% - у Данії, 67-70% - у Японії та майже 100% - у Новій Зеландії [137, с. 325]. Останнє значення може пояснюватися як високою якістю адміністрування ПДВ в Новій Зеландії, так і тим, що в країні використовується лише стандартна ставка ПДВ.

Також науковий інтерес має те, що у країнах з високим та близьким до високого рівнями доходів на душу населення (до яких, переважно, відносяться країни, що одними з перших почали застосовувати ПДВ) значення цього

показника у 2000-2010 рр. коливалося на рівні 50-65%. В країнах з середнім рівнем доходів його значення у цей період становило 38-50%, а у країнах з низьким рівнем доходів на душу населення – від 22% до 40%. При цьому фахівці вважають, що критичним значенням для цього показника є позначка 38%, після перевищення якої можна стверджувати про істотне поліпшення у адмініструванні ПДВ [172, с. 9].

Виходячи з наведених даних, Україна за значенням показника С- ефективність наближується до країн з високим та близьким до високого рівнем доходів. Але оскільки є країни, де значення цього показника значно вищі, ніж в Україні, це свідчить про необхідність прийняття заходів з подальшого вдосконалення адміністрування ПДВ та вирішення інших проблем, що перешкоджають збільшенню його надходжень до бюджету (тінізація економіки, податкові шахрайства, ухилення від сплати ПДВ в зовнішній торгівлі тощо).

Зважаючи на те, що розрахунок показника С- ефективність не дав чіткої відповіді щодо того, як та в кому напрямі (в кількісному виразі) має змінюватися ПДВ в Україні (в тому рахунку – виходячи з обсягів та особливостей обкладання цим податком операцій у зовнішній торгівлі), доцільно провести моделювання зміни надходжень ПДВ до бюджету України у разі зміни ставки цього податку.

В цій моделі пропонується визначити, як би змінилися надходження ПДВ в Україні у разі, якщо замість чинної ефективної ставки застосовувалася розрахована на основі рівняння 3.2 еквівалентна ставці ПДФО ставка (5-6%) та аналогічна застосовуваній в ЄС ефективна ставка (15,9% [181, с.8]).

Зазвичай моделі визначення суми надходжень ПДВ до бюджету країни мають досить узагальнений вигляд, як, наприклад, в роботі [126]. В ній залежність обсягів надходжень ПДВ від бази оподаткування має такий вигляд:

$$R_i = \beta_0 \tau (S_i - E_i + I_i) + \beta_1,$$

де i – індекс, що відображує номер періоду;

R_i – надходження ПДВ в періоді i ;

β_0, β_1 – коригуючі коефіцієнти, що відображають наявність в податковій системі України різних пільг з ПДВ, звільнень від цього податку тощо;

τ – стандартна ставка ПДВ в частках від 1 (тобто, $\tau = 0,2$);

S_i – обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді i , млн. грн.;

E_i – обсяг експортних операцій в періоді i , млн. грн.;

I_i – обсяг імпортних операцій в періоді i , млн. грн.

В такому випадку в моделі складно врахувати вплив на рівень податкових надходжень наявності різних ставок ПДВ, пільг та звільнень від сплати цього податку. Також в ній не враховано тіньовий сектор економіки, а використання показника «Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг)» представляється таким, що недостатньо коректно відображує один з елементів формування податкової бази, оскільки до цього показника може бути враховано вартість товарів, послуг, що залишилися у торгових підприємств з попередніх періодів, та не враховано товари (роботи, послуги) вироблені, але не реалізовані в поточному періоді.

Тому для визначення обсягів надходжень ПДВ до бюджету більш доцільно використовувати модель, що має такі властивості:

1) врахування при визначенні бази оподаткування валової доданої вартості як елемента, що створюється у країні та безпосередньо підлягає обкладанню ПДВ;

2) врахування обсягу імпортних операцій, що збільшують базу оподаткування та, відповідно, надходження до бюджету, і експортних операцій, що зменшують таку базу за рахунок обкладання таких операцій за ставкою 0% та повернення експортерам «вхідного» ПДВ;

3) має використовуватися ефективна, а не стандартна ставка ПДВ, що дозволить більш точно змодельювати надходження та відобразить наявність в податковій системі різних ставок, пільг та звільнень від ПДВ;

4) включення до моделі фактору тінізації економіки повинно більш точно відобразити реальну економічну ситуацію в країні. Проте, оскільки точних розрахунків коефіцієнту тінізації за ряд років не існує, його можна замінити на індекс сприйняття корупції (*CPI*). Цей індекс розраховується щорічно організацією Transparency International та, як свідчить дослідження [55, с. 28], має сильну кореляцію (до 82%) з рівнем тінізації економіки країн.

За методологією, значення *CPI* коливаються від 0 до 10, де 0 – надзвичайно високий рівень корупції в країні, 10 – фактично відсутня корупція [198]. Відповідно, збільшення цього показника є ознакою позитивних змін у цьому сенсі в країні, що має бути відображено в моделі.

Виходячи з зазначеного, модель обсягів надходжень ПДВ до бюджету матиме такий вигляд:

$$R_i = \frac{GVA_i^{x1} * I_i^{x2}}{E_i^{x3}} CPI_i^{x4} * \tilde{\tau}_i^{x5}, \quad (3.3)$$

де i – номер року досліджуваного періоду (2010, 2011, .. 2015);

R_i – надходження до бюджету в році i , млн. грн.;

GVA_i – валова додана вартість в році i , млн. грн.;

I_i – обсяг імпорту товарів (робіт, послуг) в Україну в році i , млн. грн.;

E_i – обсяг експорту товарів (робіт, послуг) з України в році i , млн. грн.;

CPI_i – індекс сприйняття корупції в році i ;

$\tilde{\tau}_i$ – ефективна ставка ПДВ в році i у частках від 1.

$x1, x2, x3, x4, x5$ – показники ступеня, що відображують вплив відповідного аргументу на результуючий показник.

За допомогою кореляційно-регресійного аналізу шляхом використання інструменту «Аналіз даних» програми MS Excel було розраховано значення показників ступеня: $x1 = 1,1418$; $x2 = 0,1824$; $x3 = 0,3491$; $x4 = 0,4143$; $x5 = 1,06596$ (До-

даток Е, рис. Е.1). Значення ефективної ставки ПДВ було взято з табл. 3.3, решта даних, що використовувалися в моделі наведено в табл. 3.6 (порівняні ціни, 2010 р. – базисний), побудованої на основі фактичних даних, наведених в табл. 3.5 (фактичні ціни). Переведення вартісних показників у порівняні ціни здійснювалося шляхом використання дефлятора ВВП.

Таблиця 3.5.

Дані для побудови моделі надходжень ПДВ (фактичні ціни, млн. грн.)

Рік	Надходження ПДВ	Валова додана вартість в основних цінах (за виробничим методом)	Імпорт товарів і послуг	Експорт товарів і послуг	Дефлятор ВВП
2010	86316	954472	580944	549365	1
2011	130094	1122558	788901	707953	1,142
2012	138827	1213069	806004	691361	1,078
2013	128269	1283812	778143	653180	1,043
2014	139025	1382719	826764	771129	1,159
2015	178453	1689387	1083438	1045928	1,389

Джерело: складено та розраховано за [33; 34; 35; 130].

Примітка: надходження ПДВ розраховано як різницю між збором та відшкодуванням ПДВ у відповідному році на основі даних [130].

Таблиця 3.6.

Дані для побудови моделі надходжень ПДВ (порівняні ціни, млн. грн., 2010 р. – базисний)

Рік	Надходження ПДВ	Валова додана вартість в основних цінах (за виробничим методом)	Імпорт товарів і послуг	Експорт товарів і послуг	СРІ
2010	86316	954472	580944	549365	2,4
2011	113918	982975	690806	619924	2,3
2012	112769	985373	654715	561591	2,6
2013	99897	999844	606025	508702	2,5
2014	93420	929140	555557	518173	2,6
2015	86331	817286	524142	505996	2,7

Джерело: розраховано автором за [198; 33; 34; 35; 130].

Зі значень показників ступенів видно, що на надходження ПДВ найбільше впливають валова додана вартість та ефективна ставка ПДВ, а решта показників і особливо – імпорт, мають менший вплив.

Результати порівняння фактичних даних про надходження ПДВ в Україні з модельними наведено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

Перевірка фактичних та модельних даних

Рік	Надходження ПДВ (факт), млн. грн.	Надходження ПДВ (модель), млн. грн.	Відносне відхилення моделі від факту, %
2010	86316	88847,09	-2,93
2011	113917,7	111998,2	1,68
2012	112768,8	115456,3	-2,38
2013	99897,02	98962,38	0,94
2014	93420,09	91212,52	2,36
2015	86331,44	86141,31	0,22

Джерело: розраховано автором.

З цієї таблиці видно, що відхилення моделі і факту у кожному році за модулем не перевищують 3%. Коефіцієнт детермінації у моделі становить $R^2 = 0,99$. Зважаючи на це, можна стверджувати, що побудована модель досить точно відображує реальність.

Наступним кроком дослідження є встановлення того, який вплив на податкові надходження до бюджету може мати заміна чинної ефективної ставки ПДВ на еквівалентну ставці ПДФО ставку та аналогічну застосовуваній в ЄС ставку ПДВ ефективну ставку (15,9%).

Значення всіх ставок ПДВ (чинної ефективної, еквівалентної та аналогічної європейській ефективній ставці) в конкретному році, а також зміна обсягів надходжень ПДВ до бюджету у випадку зміни чинної ставки ПДВ наведені в табл. 3.8, 3.9.

Таблиця 3.8.

Вплив на надходження до бюджету заміни чинної ефективної ставки ПДВ
еквівалентною ПДФО

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ефективна ставка ПДВ,%	9,62	11,89	11,37	9,65	9,72	10,44
Надходження ПДВ, млн. грн.	88847	111998	115456	98962	91213	86141
Еквівалентна ПДФО ставка ПДВ,%	4,86	4,99	4,90	4,89	5,22	6,11
Надходження ПДВ за еквівалентної ставки, млн. грн.	42918	44403	47071	47927	46973	48677
Відносне відхилення надходжень за еквівалентною ставкою від фактичних,%	-51,69	-60,35	-59,23	-51,57	-48,50	-43,49

Джерело: розраховано автором.

Розрахунки ефективної ставки ПДВ для ЄС (табл. 3.9) було здійснено до 2000 р. Більше досліджень за цією темою не проводилося [181]. Але, зважаючи на постійне наголошення Європейської комісії на необхідності звуження податкової бази, до якої застосовуються знижені ставки ПДВ, і те що стандартні ставки ПДВ в ЄС з 2000 р. не знижувалися, буде вірним припущення, що ефективна ставка ПДВ в ЄС з 2000 р. навіть збільшилася.

Таблиця 3.9.

Вплив на надходження до бюджету заміни чинної ефективної ставки ПДВ на
ефективну ставку ПДВ, що діє в ЄС

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ефективна ставка ПДВ,%	9,62	11,89	11,37	9,65	9,72	10,44
Надходження ПДВ, млн. грн.	88847	111998	115456	98962	91213	86141
Ефективна ставка ПДВ в ЄС,%	15,90	15,90	15,90	15,90	15,90	15,90
Надходження ПДВ за еквівалентної ставки, млн. грн.	151855	152682	165092	168574	154090	134875
Відносне відхилення надходжень за еквівалентною ставкою від фактичних,%	70,92	36,33	42,99	70,34	68,93	56,57

Джерело: розраховано автором.

Примітка: ефективну ставку ПДВ в ЄС визначено в [181, с.8].

З даних, наведених в табл. 3.8 можна зробити висновок, що застосування в Україні еквівалентної ПДФО ставки ПДВ є недоцільним з позицій впливу на бюджетні надходження. В такому випадку надходження можуть скоротитися щонайменше на 40%. Це може негативно вплинути на можливості держави фінансувати соціальні, культурні та інші значущі для суспільства програми. Але аналіз даних табл. 3.9 свідчить, що підвищувати ефективну ставку ПДВ з позицій формування бюджетних надходжень доцільно, оскільки в такому разі надходження ПДВ можуть збільшитися на 36-71% порівняно з чинною ефективною ставкою.

Зважаючи на європейський досвід та виконаний вище розрахунок показника С-ефективності, таке підвищення потрібно здійснювати шляхом зменшення кількості пільг та звільнень від ПДВ, а також скорочення бази ПДВ, до якої застосовуються знижені ставки цього податку.

При умові незниження загальної (стандартної) ставки ПДВ мають бути розроблені заходи з наближення величини ефективної ставки до встановленого законодавством значення стандартної ставки ПДВ. Цього можна досягти завдяки вдосконаленню адміністрування ПДВ в частині ліквідації схем його незаконного відшкодування з бюджету, скорочення пільг і посилення контролю за сплатою податку до бюджету контролюючими органами.

Окремо слід підкреслити, що запропонована в роботі ф. 3.3 дозволяє оцінити зміни надходжень ПДВ до бюджету у разі зміни значення ставки цього податку у ретроспективі. Представляється, що для прогнозування обсягів надходжень ПДВ до бюджету цю модель слід розширити та деталізувати з урахуванням таких факторів:

- 1) еластичності попиту на товари та послуги, що має дозволити визначити особливості перекладання ПДВ на споживачів або виробників товарів, послуг, імпортерів;

- 2) доходів населення та його купівельної спроможності як факторів, що визначають попит населення на імпорتنу продукцію та продукцію внутрішнього виробництва;

3) розподілення імпорту на імпорт кінцевої продукції та імпорт устаткування, обладнання тощо, який обумовлено попитом з боку підприємств-виробників та який сприяє створенню в країні доданої вартості в наступні періоди часу;

4) структури експорту українських товарів (робіт, послуг), попиту на них на зовнішніх ринках та коливаннях валютних курсів, що визначає обсяги експорту з України та обсяги відшкодування експортного ПДВ з бюджету.

Реалізація такої моделі потребуватиме значного обсягу статистичної інформації, проте не гарантує точності прогнозів, оскільки будуватиметься на значній кількості припущень. Зокрема, ці припущення стосуватимуться попиту на світових ринках на продукцію українського виробництва. Але за її допомогою можливо буде отримати оцінки, що слугуватимуть індикатором потреби в зміні щонайменше ефективної ставки ПДВ та вдосконаленні механізмів реформування ПДВ у зовнішньої фінансової політики держави.

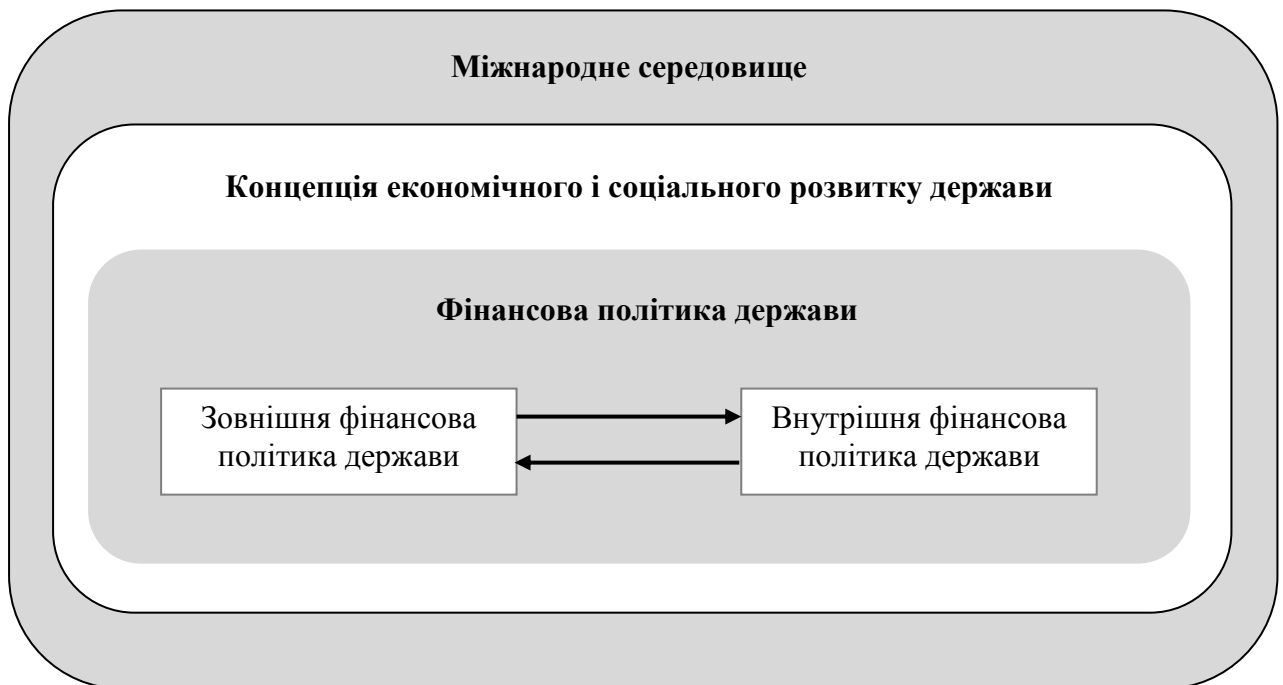
Приклад такого вдосконалення механізмів буде наведено далі.

3.3. Шляхи вдосконалення структури механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України

Перш за все слід зауважити, що на сучасному етапі розвитку суспільства та світу зовнішню фінансову політику держави, так само як і напрями вдосконалення ПДВ саме в частині зовнішньоторговельних операцій не можна розглядати окремо, але в комплексі зі всіма фінансовими інструментами зовнішньої фінансової політики держави та ситуації у світі. На рис. 3.1 узагальнено представлено місце зовнішньої фінансової політики держави та її зв'язок з внутрішньою фінансовою політикою, а також концепцією розвитку держави та міжнародним оточенням.

Процеси глобалізації, інтеграції, розповсюдження інформаційних технологій та більша (порівняно, наприклад, з 18-початком 20 сторіччя) мобіль-

ність населення призводять до того, що всі країни світу без виключенням тим або іншим чином зазнають на собі вплив інших країн. Це відбувається опосередковано, через інформаційне сполучення, міграцію населення та пов'язаний з цим обмін навичками, досвідом, культурними традиціями, торгівельні зв'язки, так і безпосередньо через укладання міжнародних угод, контрактів між урядами різних країн тощо. При цьому, глобалізація дає найбільші переваги найбільш розвиненим країнам та незначній за кількістю учасників групі нових індустріальних країн з високим потенціалом міжнародної конкурентоспроможності [26, с. 69].



Джерело: складено автором.

Рис. 3.1. Місце зовнішньої політики держави в структурі сучасних світових зв'язків та концепції розвитку держави

Намагання уряду якоїсь однієї країни проводити політику самоізоляції в таких умовах можуть привести лише к її відставанню від решти країн світу в економічному та техніко-технологічному сенсі, а міжнародна ізоляція краї-

ни через, наприклад, здійснення її урядом неправомірних дій, може привести к збільшенню обсягів контрабандних потоків з неї та в неї. Оскільки якість та безпечність таких товарів та послуг в цих потоках є неконтрольованою державами, то це не лише скорочуватиме обсяги податкових надходжень в них та збільшуватиме тіньовий сектор економіки, але може представляти пряму загрозу життю та здоров'ю населення.

Зважаючи на наведені вище особливості глобалізації, для того, щоб, наприклад, Україна могла отримувати переваги від глобалізаційних процесів, вона має посилювати свої позиції на міжнародній арені як виробника конкурентоспроможної продукції та підвищувати своє політичне значення, що може бути зроблено в тому рахунку шляхом посилення її економічного зростання, індикатором чого може слугувати рівень ВВП на душу населення. Крім цього важливо постійно здійснювати моніторинг кількості найбільш та найзаможніших верств населення та показники розриву в доходах між цими двома групами. Останнє обумовлено тим, що показник доходів на душу населення є усередненим, та формується за рахунок надвисоких доходів максимум 10% найбагатших членів суспільства, в той час як 90% населення і навіть більше є вкрай зубожілими.

Така ситуація також характеризує країну на світовій арені як таку, що не піклується про власне населення та спроможну на створення лише продукції з низькою доданою вартістю, що в перспективі може перетворити її на аграрний та сировинний придаток більш розвинутих країн на карті світу.

У високому рівні добробуту окремих, небагатьох членів суспільства та їх владних повноваженнях не має ніякої несправедливості в тому разі, якщо воно пов'язано з одночасним поліпшенням добробуту найменш забезпечених та соціально-вразливих верств населення [107]. Вважається що система доходів населення країни є збалансованою, якщо розрив між крайніми децильними групами становить не більше ніж 10 до 1 (тобто, 10 найбільш зубожілих членів суспільства до 1 найбагатшого) [8].

ПДВ в цій ситуації може виступати і як інструмент пригнічення незабезпеченого населення і як інструмент справедливого перерозподілу доходів (у разі обкладання ним предметів розкоші).

Те, як саме конкретна країна реагує на виклики, можливості та загрози, яких вона зазнає з боку світової спільноти, має визначатися концепцією (або програмою) економічного та соціального розвитку держави.

В цьому зв'язку слід зауважити два моменти. По-перше, зважаючи на те, що світова ситуація не є постійною, незмінною, зазначена концепція також має бути досить гнучкою і дозволяти вносити в неї корективи. Водночас, така концепція не має зазнавати частих радикальних змін з метою надання експортерам, імпортерам та підприємствам, що працюють на внутрішній ринок країни часу на адаптацію до змін. В протилежному випадку ці підприємства можуть «згорнути» свою діяльність або піти «у тінь», що призведе до зменшень податкових та валютних надходжень до бюджету країни.

По-друге, оскільки населення країни створює її додану вартість, є одним з джерел інновацій та інвестицій в країні, турбота уряду про соціальну сферу є вкрай важливою, тим більше, що це сприяє тому, що у кваліфікованого персоналу та молоді, спроможних багато та ефективно працювати, буде більше мотивів залишатися в такій країні та працювати задля її подальшого розвитку. В свою чергу, їх зайнятість у легальному секторі економіки (в тому рахунку – орієнтовано на експортні та імпорتنі операції), створення ними нової продукції, послуг, і витрати на подальше їх споживання в кінцевому результаті забезпечуватимуть надходження податків до бюджету та подальше фінансування соціальної сфери.

В рамках цілей та задач, що стоять перед державою має формуватися як зовнішня, так і внутрішня фінансова політика.

Їх взаємний зв'язок обумовлено тим, що, наприклад, спроби уряду залучити зарубіжних інвесторів або стимулювати імпорт до країни шляхом маніпулювання зі ставками податків в той час, як національні товаровиробники мають сплачувати податки за стандартними умовами, можуть викликати нев-

доволення останніх. Так само, преференційні умови оподаткування та відшкодування податків для національних товаровиробників (постачальників послуг) можуть обмежити потік імпорту до країни та зацікавленість в ній іноземних інвесторів, і суперечитимуть рекомендаціям ОЕСР (розділ 2) щодо застосування ПДВ до іноземних підприємств.

В той же час, в арсеналі фінансової політики є комплекс інструментів (податки, субсидії, пільги, інвестиційно-податкові кредити тощо), за допомогою яких, виходячи з національних інтересів держави та враховуючи укладені нею міжнародні угоди та обмеження світових ринків, уряд країни може балансувати обсяги імпортних та експортних операцій.

Це є вкрай важливим, оскільки можливості інерційного зростання економіки України за рахунок сприятливої кон'юнктури на світових ринках на сировину, аграрну продукцію та продукцію низького ступеня переробки поступово вичерпуються. Через це відбувається зниження зовнішнього попиту на традиційні для країни статті експорту, збільшення імпортних товаропотоків і надвисокий рівень насичення внутрішнього ринку товарами іноземного виробництва [82]. Зазначене призводить до імпортозалежності країни, яка ще більше посилюватиметься через насичення внутрішнього ринку європейськими товарами та посилення конкуренції з ними продукції українського виробництва, що відбуватиметься в результаті імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС з 1 січня 2016 р. та скасування мит [82].

На тлі зростання ролі імпорту в структурі товарообороту України відбувалося одночасне скорочення експорту через розірвання економічних зв'язків, що також негативно позначається на її економічному розвитку. Зокрема, експорт продукції з порівняно високою доданою вартістю, що здійснювався переважно у Росію, наразі значно скорочено. Європейські ринки та ринки провідних країн світу готові імпортувати з України переважно сировину та аграрну продукцію, проте можливості навіть такого експорту скорочуються через недотримання показників безпечності та якості такої продукції, що висуваються в згаданих вище країнах [8].

Та навіть попри це, вкрай небажаним для країни в сучасних умовах є орієнтація на експорт сировини та продукції з низькою часткою доданої вартості. Це не лише перетворює Україну на сировинний придаток більш розвинутих країн, але, як показав виконаний вище аналіз ситуації з металобрухтом, створює значні можливості для реалізації податкових шахрайств з метою ухилення від сплати податків та незаконного отримання відшкодування ПДВ з бюджету, що негативно позначається на її суспільному добробуті.

Більше того, така сировинна орієнтованість експорту, як зазначалося в попередніх пунктах, негативно впливає на розвиток вітчизняної промисловості. А в умовах глобалізації це веде до підриву стабільного національного розвитку у всіх сферах (фінансовому, соціальному тощо) [26, с. 71].

Враховуючи визначені в цій роботі проблеми використання ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України в їхньому зв'язку з проблемами оподаткування внутрішніх операцій та економічного становища країни, реформування ПДВ в має відбуватися за декількома основними напрямками:

- 1) гармонізацію ПДВ на основі досвіду країн ЄС, в т.ч. імплементацію відповідних норм *aquis communautaire* в частині оподаткування;
- 2) підвищення надходжень із ПДВ до державного бюджету;
- 3) запобігання шахрайським схемам із ПДВ та покращення ідентифікації їх учасників;
- 4) удосконалення механізму оподаткування ПДВ електронних комерційних операцій, торгівлі послугами, нематеріальними активами, металобрухтом;
- 5) спрощення адміністрування ПДВ при експорті та імпорті, в т.ч. постмитного аудиту.

Відповідно, вирішення зазначених проблем має відбуватися за рахунок використання в зовнішній фінансовій політиці держави комплексу механізмів, що стосуються саме ПДВ (рис. 3.2). При цьому, під механізмом реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави у роботі мається на увазі система заснованих на рекомендаціях дій, які пропонується реалізувати

Механізм	Мета його реалізації	Інструменти реалізації
Механізм визначення оптимальної ефективної ставки	<ul style="list-style-type: none"> - збільшення надходжень до бюджету; - спрощення адміністрування ПДВ 	Економіко-математичне моделювання та прогнозування, порівняльний аналіз із країнами світу щодо ставок ПДВ та їх впливу на бюджетні надходження та зовнішню торгівлю, посилення заходів щодо боротьби з тіньовим сектором економіки країни та корупцією; створення у суспільстві податкової культури.
Механізм взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою	<ul style="list-style-type: none"> - зменшення обсягів шахрайства з ПДВ, ухилення від сплати ПДВ, - збільшення обсягів бюджетних надходжень, - підвищення рівня суспільного добробуту 	Нормативно-правові акти та міжнародні угоди щодо регламентації взаємодії та обміну інформацією між митними, фіскальними органами та статистичними службами країн світу та України; посилення заходів фінансового моніторингу
Механізм удосконалення оподаткування ПДВ електронних комерційних та інших операцій	<ul style="list-style-type: none"> - боротьба з шахрайством, ухиленням від сплати податків, подвійним оподаткуванням, ненавмисним неоподаткуванням; - збільшення надходжень до бюджету 	Доповнення до Розділу V. «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України визначеннями понять «електронна комерція», «електронна торгівля», «електронний договір», «інформаційні електронні послуги», «реалізація товару дистанційним способом» та ін., положеннями щодо застосування ПДВ до операцій в сфері електронної комерції; механізм визначення обсягів фінансових потоків, що проходять через електронні мережі.
Механізм удосконалення оподаткування ПДВ транзакцій між пов'язаними суб'єктами	<ul style="list-style-type: none"> - боротьба з ухиленням від сплати податків, подвійним оподаткуванням, ненавмисним неоподаткуванням; - збільшення надходжень до бюджету 	Законодавче оформлення та механізми реєстрації філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) як структурних одиниць, що мають право формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу; доповнення переліку платників ПДВ у Податковому кодексі України відокремленими філіями (дочірніми підприємствами структурними підрозділами), яким головне підприємство делегувало право виписки податкових накладних, формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу; механізми обкладання ПДВ транзакцій між головним підприємством та філіями.

Джерело: складено автором.

Рис. 3.2. Структура механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України

уряду для вдосконалення функціонування оподаткування доданої вартості в контексті здійснення зовнішньої фінансової політики держави.

Серед наведених механізмів одним із найбільш важливих є визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ, оскільки він одночасно спрямований на досягнення пріоритету підвищення надходжень від цього податку до бюджету та гармонізації його ставки в Україні та в ЄС з огляду на укладену Угоду про асоціацію. Приклад моделювання надходжень до бюджету ПДВ та порівняння ставок ПДВ, що використовуються в Україні та решті країн світу запропоновано в попередніх пунктах цієї роботи.

Підсумовуючи проведені за цим напрямом результати, можна зазначити, що ставки та особливості будови ПДВ на сучасному етапі розвитку України в цілому відповідають як європейським тенденціям, так і практиці провідних країн світу.

З огляду на акумулювання надмірного державного боргу в Україні наразі не залишається іншого варіанту поліпшення сальдо бюджету, окрім як за допомогою збільшення податкових надходжень. При цьому, як свідчать деякі дослідження, підвищення податкового тиску, пов'язаного переважно з витратами кінцевих споживачів (тобто, акцизи, ПДВ), поліпшує сальдо експорту-імпорту, сприяє залученню до країни іноземних інвесторів та її економічному зростанню [108].

Виходячи з цього та результатів моделювання, представляється, що знижувати ставки ПДВ (як стандартні, так і знижені) на даному етапі розвитку України недоцільно. Проте підвищення рівня ефективної ставки ПДВ в Україні може бути цілком виправданим з позицій збільшення бюджетних надходжень.

Проте остаточне рішення щодо значення ставки ПДВ в Україні має прийматися не лише виключно з позицій формування бюджетних надходжень, а з урахуванням того, на кого в кінцевому результаті перекладається тягар сплати такого податку, що залежатиме від коефіцієнта цінової еластичності попиту на відповідні товари або послуги. У разі високої цінової еласти-

чності тягар сплати ПДВ може частково або повністю перекладатися на виробників або імпортерів таких товарів та послуг. За таких умов підприємницький сектор намагатиметься блокувати прийняття законів про підвищення ставок ПДВ, а у разі провалу такої спроби – буде шукати шляхи зменшення своїх зобов'язань з цього податку (легальні та нелегальні, залежно від рівня трансакційних витрат на ухилення від сплати ПДВ) [64].

Тому при визначенні оптимальної ставки ПДВ слід покладатися також на оцінку впливу зміни ставки ПДВ на експортно-імпортні операції в рамках здійснення державою зовнішньої фінансової політики, а також вдосконалювати антикорупційне законодавство та розвивати податкову культуру, за якої сплата податків в повному обсязі вважатиметься за громадянський обов'язок кожного члена суспільства.

В цілому, ставку ПДВ можна вважати оптимальною, якщо її встановлено з урахуванням компромісу між існуючими зобов'язаннями держави у вигляді укладених міжнародних угод щодо ПДВ та податків в цілому, інтересами держави (збільшення надходжень цього податку до бюджету, залучення іноземних інвесторів, більшої інтеграції у ЄС та світову спільноту, необхідності здійснювати захист соціально-незахищених верств населення, питань національної безпеки та підтримки національних виробництв), підприємців (зменшення обсягів податкових зобов'язань, що підлягають сплаті до бюджету) та населення як кінцевого споживача товарів та послуг.

Зважаючи на те, що показник С-ефективності в Україні майже на 50% менше за максимальне значення (100%), та на 10-49% менше за максимальні значення цього показника, зафіксовані в провідних країнах світу (п.3.2), це є свідомством про наявність проблем з адмініструванням цього податку. Реалізація заходів з удосконалення адміністрування ПДВ також може позначитися на тому, що рівень ставки ПДВ буде сприйматися платниками цього податку як більш оптимальний.

Поліпшення адміністрування ПДВ в Україні можна здійснити за кількома напрямками, перерахованими нижче.

1. Збільшення тривалості податкового періоду. Наразі в Україні податковий період для подання звітності та сплати ПДВ становить місяць, в той час як в ЄС – від одного до трьох місяців [149, ст.252, п. 2]. Збільшення податкового періоду має сприяти зниженню витрат часу та коштів на підготовку податкової звітності платникам податків, а державі – на заробітну працю податківців, відповідальних за обробку такої звітності.

2. Спрощення форм ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Наразі в Україні запроваджено подання звітності з ПДВ в електронній формі, проте, як свідчать дослідження [60] в країні все ще залишаються недостатньо роз'яснені платникам податковими органами та невирішені питання як з безпосередньо звітністю щодо ПДВ, так і податкової звітності і обліку взагалі. Тому роботи в сфері інформування платників податків щодо коректного ведення податкового обліку та звітності та подальше спрощення ведення такої звітності та її подання мають продовжуватися в Україні і далі.

3. Спрощення процедур бюджетного відшкодування та повернення надміру сплачених сум податків. Відшкодування ПДВ в Україні було та залишається вкрай проблемним питанням як для експортерів та іноземних підприємств та громадян, але і національних підприємств, наприклад, у разі здійснення операцій, що оподатковуються за ставкою 0%, та при поверненні надміру сплачених сум цього податку, оскільки несвоєчасне, неповне його відшкодування або взагалі відсутність такого відшкодування фактично знижує ліквідність сумлінних платників податків. Відповідно, в них залишається менше ресурсів на проведення модернізації та запровадження інновацій і, як наслідок, зменшуються можливості виробляти більш якісну продукцію, здатну конкурувати з імпортом з високо розвинутих країн на внутрішньому ринку та представляти інтерес для таких країн при експорті продукції вітчизняного виробництва.

4. Підвищення знижених ставок ПДВ в Україні (щонайменше, зниженої ставки у 0% до рекомендованих в ЄС 5%) та звуження бази оподаткуван-

ня, щодо якої вони застосовуються. Виконання цієї рекомендації має не лише збільшити надходження податку до бюджету України, але і покращити адміністрування ПДВ через зниження витрат на перевірку коректності застосування цих ставок платниками податків та формування звітності, що стосується саме таких знижених ставок, а також наблизити використовувані в країні ставки ПДВ до оптимального рівня.

Реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України за допомогою механізму взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою спрямована на зменшення проявів шахрайства, ухилення від сплати ПДВ у зовнішній торгівлі між країнами та отриманню ними належних сум бюджетних надходжень. Здійснити це можливо за рахунок таких інструментів, як інформатизація фіскальних органів країни (кількість та якість обчислювальної техніки на одиницю персоналу, спеціальні програми для митної та фіскальної служб, доступ до високошвидкісної мережі Інтернет, підвищення рівня комп'ютерної грамотності працівників митних та фіскальних органів) та укладання міжнародних угод між Україною та якомога більшою кількістю країн світу щодо співпраці митних та фіскальних органів країн у сфері інформаційного обміну, запобігання випадкам шахрайства з податками та боротьби з їх проявами.

Так само на зменшення проявів шахрайства, ненавмисного неоподаткування та подвійного оподаткування в зовнішній фінансовій політиці держави спрямовано ще один механізм реформування ПДВ – удосконалення обкладання ПДВ електронних комерційних та інших операцій. Інструментами цього механізму виступають зміни до правових документів (в рамках цієї роботи – пропозиції щодо внесення змін у Розділ V ПКУ), що враховують розвиток електронної комерції у світі та Україні, а також існуючи у міжнародній практиці положення щодо правового регулювання електронної комерції.

Також зміни у правовому полі мають підкріплюватися технічним інструментарієм – розробкою та впровадженням в Україні та в країнах, з якими укладено міжнародні договори, механізму (або порядку) визначення обсягів

фінансових потоків, що проходять через електронні мережі. Це дозволить контролювати обсяги та номенклатуру товарів, що переміщуються між країнами в рамках здійснення зовнішніх торговельних операцій, сумлінність працівників митних та податкових служб, боротися з контрабандними потоками товарів між країнами та поповнювати дохідну частину бюджетів краї.

Крім того, розробка в Україні та інших країнах світу механізму визначення обсягів фінансових потоків, що проходять через електронні мережі, дозволить створити статистичну базу щодо обсягів онлайн-покупок фізичними особами за межами та в межах України з метою вдосконалення обкладання їх ПДВ, що є також актуальним в рамках механізму удосконалення обкладання ПДВ електронних комерційних та інших операцій.

Останній з запропонованих в роботі механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України – механізм удосконалення обкладання ПДВ транзакцій між пов'язаними суб'єктами – з огляду на міжнародну та українську практику націлений більшою мірою на найближче майбутнє через фактичну правову неврегульованість цього питання ані в світі, ані в Україні. Проте, окремі дії в цьому напрямі в Україні рекомендується прийняти вже на сучасному етапі її розвитку (рис. 3.2), що сприятиме збільшенню надходжень ПДВ до бюджету країни.

У підсумку, потрібно зазначити, що вдосконалення системи ПДВ не обмежується лише зовнішньою фінансовою політикою країни, а має здійснюватися в рамках концепції економічного та соціального розвитку держави.

В межах цієї концепції мають бути розроблені заходи зі стабілізації економічної та політичної ситуації, оскільки, як відомо з теорії та низки наукових робіт, стабільність економічної та політичної ситуації та податкова сфери тісно пов'язані та взаємозалежні [2, с. 8, 132, с. 150].

Для підвищення обсягів експорту в Україні в рамках концепції економічного та соціального розвитку держави, а також зовнішньої фінансової політики доцільно визначити, на які ринки та яку продукції може поставлятися продукція українського виробництва. Також потрібно дослідити вимоги, що

висуваються до продукції та послуг з високою часткою доданою вартості в своїй структурі на міжнародних ринках, та визначити, яку з цих видів продукції може запропонувати Україна, або що потрібно для того, щоб країна почала виробляти та експортувати саме таку продукцію, а не сировину. Проте розробка останніх заходів виходить за межі даної роботи та потребує окремих ґрунтовних досліджень.

У підсумку потрібно зазначити, що реалізація в Україні комплексу механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави (рис. 3.2), дозволить підвищити ефективність застосування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України.

Висновки до розділу 3

З викладених у цьому розділі матеріалів можна зробити такі висновки.

1. Зважаючи на стрімкий розвиток електронної комерції в світі та Україні, увагу до податкового регулювання цієї сфери з боку Європейської комісії та ОЕСР, а також для більшої зручності українських платників податків запропоновано застосовувати механізм удосконалення оподаткування ПДВ електронної комерції. В його рамках пропонується внести доповнення у Розділу V. «Податок на додану вартість» ПКУ щодо визначення понять, які стосуються електронної комерції, та врахування того, що зовнішні операції у сфері електронної торгівлі здійснюються за посередництвом міжнародних поштових та інших служб доставки.

2. В рамках механізму удосконалення обкладання ПДВ операцій між пов'язаними підприємствами, реалізація якого сприятиме збільшенню надходжень цього податку через запобігання проявам ненавмисного не оподаткування або ухилення від сплати податків запропоновано внести такі зміни в податкове законодавство України:

1) передбачити можливість для філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) можливість не лише делегування права виписки податкових накладних, але і формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу;

2) розробити механізми реєстрації філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) не лише як структурних одиниць головного підприємства, що мають право виписки податкових накладних, але і таких, що мають право формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу;

3) розширити в ПКУ перелік можливих платників ПДВ за рахунок відокремлених філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів), яким головне підприємство делегувало право виписки податкових накладних, формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу;

4) розробити механізми обкладання ПДВ транзакцій між головним підприємством та філіями.

3. З метою боротьби з податковим шахрайством, ухиленням від сплати ПДВ в Україні та розвитку вітчизняної економіки запропоновано запровадити механізми взаємодії між фіскальними, митними органами та державною статистичною службою.

4. З метою збільшення надходжень до бюджету країни та спрощення адміністрування ПДВ в розділі було запропоновано науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ставки ПДВ на бюджетні надходження, в рамках якого розроблено модель бюджетних надходжень та розраховано показник С-ефективності.

5. Встановлено, що наразі в Україні імпліцитна та ефективна ставки ПДВ становлять від 9% до 12%, що нижче за ефективну ставку ПДВ в ЄС (15,9%), проте майже вдвічі перевищує еквівалентну (за рівнянням Е. Аткинсона-Дж. Стігліца) ставці ПДФО ставку.

6. Визначено, що для того, щоб виконувалася вимога про еквівалентність ставки ПДВ ставки ПДФО, слід було б значно знизити ставки ПДВ або збільшити кількість пільг та розширити базу оподаткування, до якої застосовуються знижені ставки, що суперечить вимогам про Асоціацію з ЄС.

Крім того, заміна чинної ставки ПДВ на еквівалентну ставку ПДФО призведе до скорочення на 49%-60% надходжень цього податку до бюджету країни. В той же час, застосування аналогічної застосовуваних в ЄС ефективної ставки ПДВ збільшить ці надходження на 36-71%.

Зважаючи на складне економічне та соціальне становище України, а також з огляду на необхідність виконання Угоди про асоціацію з ЄС, зроблено висновок про недоцільність скорочення ставки ПДВ.

7. Зазначені вище результати розрахунків щодо впливу підвищення ставки ПДВ на бюджетні надходження, а також проведені в цьому розділі розрахунки показника С-ефективності та його порівняння зі світовими показниками свідчать на користь підвищення ефективної ставки ПДВ в Україні, що може бути зроблено шляхом поліпшення адміністрування цього податку.

8. Визначено, що вдосконалення адміністрування ПДВ, окрім підвищення ефективної ставки ПДВ, має відбуватися за такими основними напрямками: збільшення тривалості податкового періоду; спрощення форм ведення податкового обліку та складання податкової звітності; спрощення процедур бюджетного відшкодування та повернення надміру сплачених сум податків.

9. Враховуючи, що ефективність зовнішньої фінансової політики держави не в останню чергу залежить від загальної економічної ситуації в країні і її економічного курсу, запропоновано рекомендації загального характеру, виконання яких має поліпшити економічну та соціальну ситуацію, підвищити рівень конкурентоспроможності вітчизняної продукції на світових ринках та порівняно з імпортованою продукцією та формування податкових доходів бюджету. Серед цих рекомендацій – стабілізація економічної та політичної ситуації; пошук нових ринків збуту української продукції; дослідження вимог щодо якості продукції та послуг з високою часткою доданою вартості,

попит на яку є в світі та яку може запропонувати Україна зараз або в найближчій перспективі.

Основні результати досліджень за даним розділом опубліковано в роботах [105; 75; 78; 80].

ВИСНОВКИ

Основний науковий результат дисертаційної роботи полягає у вирішенні актуального наукового завдання розвитку теоретичних і науково-методичних положень щодо обґрунтування механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави. Головними теоретичними та науково-практичними результатами, отриманими в ході дослідження, є такі.

1. Обґрунтовано, що зовнішню фінансову політику держави доцільно розглядати як самостійний напрямок фінансового регулювання з урахуванням взаємозв'язку його завдань та інструментів із внутрішньою фінансовою політикою. Виходячи з даної позиції зовнішню фінансову політику визначено в трьох аспектах: 1) як форму реалізації управлінського впливу держави в зовнішній фінансовій сфері; 2) як сукупність інструментально-методичного забезпечення фінансового регулювання; 3) як комплекс заходів фінансового забезпечення зовнішніх нефінансових операцій; та структуровано її об'єкт, предмет, напрями, методи, важелі та інструменти.

2. Доведено, що в рамках виконання завдань податкової складової зовнішньої фінансової політики, до яких віднесено здійснення впливу на іноземні інвестиції, зовнішню торгівлю та міжкраїнну міграцію робочої сили, нівелювання негативних наслідків податкової конкуренції між різними юрисдикціями, балансування внутрішнього ринку формування доходної частини бюджету, ПДВ відіграє значущу роль саме як фінансовий інструмент регулювання зовнішніх торговельних операцій. Дослідження дало змогу окреслити основні можливості та загрози використання даного інструменту і довести, що використання принципів COO та COD має як переваги, так і недоліки з позицій наслідків їх застосування для обсягу надходжень до державного бюджету і легкості адміністрування податку.

3. Проведене теоретичне дослідження дозволило сформулювати основні положення наукового підходу до реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави, які полягають у наступному: відповідність конкретним

цілям співробітництва певної країни з навколишнім геоекономічним середовищем; гармонізація або дисгармонізація податку, зміна принципів, об'єктів, ставок, визначення бази оподаткування, відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування, їх спрощення; забезпечення оптимальної з точки зору надходжень до бюджету ставки, попередження використання шахрайських схем тощо.

4. Аналіз зарубіжного досвіду використання ПДВ показав, що процес поширення даного податку у національних податкових системах доцільно періодизувати, виходячи з динаміки геополітичних зв'язків, що існували між країнами світу в різні періоди часу, та змін в їхніх економіках, що відбулися в останні 20-30 років. Було визначено, що на перших етапах розповсюдження країнами світу ПДВ було засобом подолання кризових явищ у сфері формування доходної частини їхніх бюджетів, та уніфікації системи споживчих податків в інтеграційних об'єднаннях. В обмежених випадках ПДВ було запроваджено через тиск більш впливових в економічному та військовому сенсі країн. Окреслено коло проблем, із якими стикаються держави з унітарним та федеративним устроєм у процесі введення та реформування ПДВ: вони переважно стосуються ухилення від сплати податку з використанням неузгодженості правових норм в межах федеративної держави або на міжнародному рівні, протидії різних суспільних груп через уявлення про негативний вплив на рівень доходів.

5. Оцінка практики використання ПДВ в Україні дозволила визначити, що система оподаткування доданої вартості значно еволюціонувала за час існування, а надходження від цього податку стали одним з найважливіших джерел формування доходної частини бюджету. Разом із тим, у ході реалізації зовнішньої фінансової політики існує низка проблем, пов'язаних із ПДВ, зокрема: недосконалість визначення в законодавстві окремих елементів будови податку; невизначеність місця виникнення податкових зобов'язань, особливо у зв'язку з оподаткуванням послуг та операцій із електронної комерції; неоднозначність ідентифікації суб'єктів оподаткування; використання шахрайсь-

ких схем.

6. Для розв'язання зазначених проблем в дисертації обґрунтовано напрями реформування ПДВ, до яких віднесено: гармонізацію на основі досвіду країн ЄС; зростання надходжень до державного бюджету; підвищення рівня виявлення і визначення обсягів шахрайських схем та покращення ідентифікації їх учасників; удосконалення механізму оподаткування ПДВ електронних комерційних операцій; спрощення механізмів адміністрування та відшкодування ПДВ при експорті та імпорті, в т.ч. пост-митного аудиту; удосконалення оподаткування окремих операцій. Наведені пропозиції враховують місце України в сучасній системі геоекономічних зв'язків, потреби зміни соціально-економічної ситуації всередині країни, в т.ч. у частині збільшення дохідної частини бюджету, необхідність спрощення відшкодування та адміністрування ПДВ.

7. Реалізація визначених у роботі напрямів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України обумовила доцільність удосконалення набору певних механізмів і конкретизацію інструментарію їх реалізації в частині визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ; взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою; удосконалення оподаткування ПДВ електронних комерційних та інших операцій транзакцій між пов'язаними суб'єктами. В рамках цієї структури визначено, що всі зазначені механізми мають працювати у комплексі, що дозволить підвищити ефективність як зовнішньої фінансової політики України, так і зменшити кількість випадків шахрайства і ухилення від сплати ПДВ у глобальних масштабах.

8. Враховуючи критичну значущість результативності реалізації фіскальної функції ПДВ як критерію вибору інструментів його реформування, в роботі запропоновано науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ефективної ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, який дозволив врахувати пільги з ПДВ, звільнення від оподаткування, а також наявність тіньового сектору економіки як фактора негативного впливу на податкові надходження. Було встановлено, що у разі застосування ставки, ек-

вівалентної ставці ПДФО (5-6%), надходження до бюджету зменшаться на 43-61%, що є вкрай небажаним наслідком, враховуючи складне економічне становище країни. В той же час, підвищення ставки ПДВ до рівня ефективної ставки цього податку в ЄС (15,9%) може збільшити надходження до бюджету на 36-71%.

9. Розроблені в дисертаційній роботі підходи та рекомендації в теоретичному аспекті мають сприяти поглибленню наукових положень використання ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави, а у науково-практичному – сприяти збільшенню його надходжень до бюджету, зменшенню випадків податкового шахрайства та ухиленню від сплати податку, що позитивно позначатиметься на суспільному добробуті, а також полегшуватиме інтеграцію України у світове та європейське співтовариство з метою підтримки здійснення всіх видів легальних зовнішньоторговельних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаменко І.П. Фінансова політика як інструмент соціально-економічного розвитку суспільства / І.Р. Адаменко // Бізнес Інформ. – 2014. – № 3. – С. 341-345.
2. Алимов О.М. Економічний розвиток України: інституціональне та ресурсне забезпечення: монограф. / О.М. Алимов, А.І. Даниленко, В.М. Трегбчук та ін. – К.: НАН України, Об'єднаний інститут економіки, 2005. – 540 с.
3. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році». – К.: НІСД, 2015. – 684 с.
4. Антикризові зміни податків та зниження соціальних гарантій в Україні у 2014 р / Н.М. Ткаченко // Вісник економічної науки України. – 2014. – № 2 (26). — С. 154–159.
5. Беззубченко О.А. Особливості включення України до світового ринку товарів та послуг / О.А. Беззубченко // Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 2. – С. 145-154.
6. Белолипецкий В. Финансовая экономика: концептуальные основания и механизм реализации: финансовая экономика / В. Белолипецкий // Философия хозяйства. – 2001. – № 1. – С. 100-131.
7. Бережна Г.В. Особливості експорту та імпорту послуг України / Г.В. Бережна // Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 1. – С. 35-40.
8. Берендеева А. Б. Неравномерность распределения доходов населения региона: теоретико-прикладные аспекты / А.Б. Берендеева, Е.Е. Николаева // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. – 2013. – №2 (34). – С. 11-19.
9. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи справжнє інший непрямий податок ліпше? / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер // Інститут економічних досліджень та

політичних консультацій. Німецька консультативна група. – Київ-Берлін, 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lukyanenko.at.ua/_ld/7/707____.pdf.

10. Білецька Г.М. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц та ін. – К.: Алєрта, 2012. – 222 с.

11. Бондар В. Наповнення бюджету шляхом удосконалення акцизної політики в Україні / В. Бондар [Електронний ресурс] // Моніторинг біржового ринку. – 2014. – № 7 (26). – С. 28-31. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/mbr_2014_7_6.pdf.

12. Бюджет України 2014: стат. збірник [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – К., 2015 – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20\(mfugovua\).pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20(mfugovua).pdf).

13. Валігура В.А. Вектори підвищення рівня використання та розширення бази оподаткування ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / В.А. Валігура // Ефективна економіка. – 2013. – № 4.– Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1950>.

14. Валькова Н.В. Розвиток інтернет-торгівлі в Україні: динаміка та вплив факторів / Н.В. Валькова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2014. – Вип. 2 (43). – С. 39-42.

15. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник / О.Д. Василик. – К.: НІОС, 2003. – С. 57.

16. Ватульов А. Фінансова політика країн із трансформаційною економікою / А. Ватульов // Вісник КНЕУ. – 2011. – № 6. – С. 55-62.

17. Верховна Рада УРСР. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [Електронний ресурс] // Верховна Рада України:

офіційний веб-портал. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

18. Вишне夫斯基 В.П. Уход от уплаты налогов: теория и практика: моногр. / В.П. Вишне夫斯基, А.С. Веткин / НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – Донецк, 2003. – 228 с.

19. Водоп'янова О. І. ПДВ: облік у філій / О. І. Водоп'янова // Дебет-Кредит. – 2011. – № 36.

20. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О. М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 42-52. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2011_2_6.

21. Воронкова О. М. Формування понятійного апарату управління процесом оподаткування / О. М. Воронкова // Наука й економіка. – 2014. – Вип. 1. – С. 235-243. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie_2014_1_40.

22. Воротіна Л.І. Малий бізнес та підприємництво в ринкових умовах господарювання. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2002. – 119 с.

23. Гаркушенко О.М. Перспективи застосування в Україні зворотного механізму нарахування зобов'язань з податку на додану вартість / О.М. Гаркушенко // Фінанси України. – 2015. – №5. – С.81-91.

24. Гаркушенко О.М. Шляхи гармонізації ставок ПДВ з європейськими: проблеми та виклики / О.М. Гаркушенко, Н.В. Філіппова // Економіка промисловості. – 2016. – №3 (75). – С. 49-73.

25. Гаркушенко О.Н. Косвенные налоги как источник доходов бюджета / О.Н. Гаркушенко // Менеджер: вісник Донецького державного університету управління. – 2014. – № 2(68). – С. 272-277.

26. Геєць В.М. Структурні зміни та економічний розвиток України: монограф. / В.М.Геєць, Л.В.Шинкарук, Т.І. Артьомова та ін. – К.: НАН України,

Державна установа «Інститут економіки та прогнозування НАН України», 2011. – 696 с.

27. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В. Горин // Галицький економічний вісник. – 2013. – №2(41). – С.118-126.

28. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В. Горин // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 2 (41). – С. 118–126.

29. Горюнова Н.П. Финансовые кризисы на развивающихся рынках/ Н.П.Горюнова, П.А. Минакир. – М.: Наука, Институт экон. исслед. ДВО РАН, 2006. – 215 с.

30. Давиденко Б. Серая зона: 5 мифов украинской теневой экономики [Электронный ресурс] / Б.Давиденко, Т.Тышук // Сайт Ліга.net. – 2015. – Режим доступа: http://www.liga.net/projects/shadow_economy/.

31. Дебет-кредит: бухгалтерські новини. ПДВ та податок на прибуток: облік у філій [Електронний ресурс] // Сайт «Дебет-кредит: бухгалтерські новини». – 7 жовтн. 2015. – Режим доступу: <https://news.dtkk.ua/ua/taxation/pdv/35816>.

32. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92 XII [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/14-92>. – Дата останнього звернення: 05 червн. 2016 р.

33. Державна служба статистики України. Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.

34. Державна служба статистики України. Валовий внутрішній продукт виробничим методом та валова додана вартість за видами економічної діяльності [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.

35. Державна служба статистики України. Валовий внутрішній продукт за категоріями кінцевого використання [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.

36. Державна служба статистики України. Доходи населення [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.

37. Державна служба статистики України. Основні показники роздрібної торгівлі [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2005/sr/trg_ric/trg_u/2002.html.

38. Державна фіскальна служба України. Витяг з листа від 02.02.2016 р. за №95/6/06-30-15-03-20 щодо подання податкової звітності структурним підрозділом [Електронний ресурс] // Державна фіскальна служба України: офіційний портал. – Режим доступу: <http://zt.sfs.gov.ua/baner/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-66639.html>.

39. Державна фіскальна служба України. Щодо сплати податку на прибуток структурними підрозділами юридичних осіб (лист від 11.12.2015, №26438/6/99-95-42-03-15) [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://zt.sfs.gov.ua/baner/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-66639.html>.

40. Державне управління : Навч. посіб. / А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна, Л. Ю. Гордієнко. – К. : Знання, 2004. - 344 с. – с. 335-342.

41. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

42. Дубенська О. Е-commerce в Україні: розвиток попри кризу [Електронний ресурс] / О.Дубенська // Економічна правда. – 2015. – 27 жовтн. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2015/10/27/564857/>. – Дата останнього звернення: 30 січн. 2017 р.

43. Дудченко М. М. Імплементация директив ЄС в контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні / М. М. Дудченко, С. В. Мельник // Держава та регіони: наук.-виробн. журн. Класичного прив. ун-ту. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2016. – № 1 (88). – С. 3 – 8. – (сер. «Економіка та підприємництво»).

44. Євроінтеграційний розвиток фінансової системи України / за ред. І.Я. Чугунова. – К.: Акад. фін. упр., 2009. – С. 59.

45. Єфименко Т.І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні / Т.І. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 9-13.

46. Зайцев В.Є. Тенденції та особливості розвитку посткризового світового ринку послуг в умовах глобалізації / В.Є. Зайцев // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка. – 2011. – № 2. – С. 54-65.

47. Закон України «Про електронну комерцію» // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 45. – Ст.410.

48. Закон України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р. № 2007-ХІІ (*Дію Закону зупинено згідно з Декретом N 14-92 від 26.12.92, ВВР, 1993, N 10, ст. 78*) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2007-12>. – Дата останнього звернення: 05 червн. 2016 р.

49. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР - { *Закон втратив чинність на підставі Кодексу N 2755-VI (2755-17) від 02.12.2010, ВВР, 2011, N 13-14, N 15-16, N 17, ст. 112* } [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80>. – Дата останнього звернення: 05 червн. 2016 р.

50. Закон України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» від 16.09.2014 № 1678-VII [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1678-18/para2#n2>. – Дата останнього звернення: 05 вересня 2016 р.

51. Залунін В.Ф. Аналіз тенденцій та питання удосконалення механізму непрямого оподаткування, виходячи з міжнародного досвіду / В.Ф. Залунін, О.Є. Кононова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2016. – Вип. 2. – С. 309-314.

52. Зимовец В. В. Корпоративные финансы как доминанта финансовой науки / В. В. Зимовец, О. А. Терещенко // Фінанси України. – 2015. – № 9. – С. 78-95.

53. Иванов Ю.Б. Современные проблемы налоговой политики: учеб. пособие / Ю.Б. Иванов, А.Н. Тищенко; Харьк. нац. эконом. ун-т. – Х.: ИД «Инжэк», 2006. - 328 с.

54. Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: торговельна та бюджетно-податкова сфери [Електронний ресурс] // Матеріали міжнародної конференції «Угода про асоціацію: економічні тригери»: Міжнародний центр перспективних досліджень. – К., 2015. – 43 с. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/dosl_dzhennya_konf_03_2015_.pdf.

55. Казакова М. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М. Казакова, А. Кнобель, И. Соколов, под ред. Синельникова-Мурылева С.Г. – М.: ИЭПП, 2010. – 128 с.

56. Клименко І.В. Тенденції післякризового відновлення світової торгівлі: ризики та пріоритети зовнішньоекономічної політики України: аналітична доповідь / І.В. Клименко, І.В. Ус. [Електронний ресурс]: Національний інститут стратегічних досліджень. – К., 2010. – 30 с. Режим доступу:

http://www.niss.gov.ua/public/File/2011_nauk_an_rozrobku/svitivi_econom_tendensii_2010.pdf.

57. Коваленко А.Г. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку / А.Г.Коваленко, Ю. А.Малашенко, О.О.Князева // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18. – Ч. II. – С. 111-116.

58. Коротун В.І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог Європейського Союзу / В.І. Коротун // Науковий вісник Академії муніципального управління. Сер.: Економіка. – 2010. – № 8. – С. 97-105.

59. Косова Т. Методичний підхід до оцінки ризиків адміністрування податку на додану вартість / Т. Косова, Г. Ползікова // Молодий вчений. – 2017. – № 1. – С. 624-627.

60. Кочнев Е. Инвойс-первичный документ [Электронный ресурс] / Е Кочнев., И. Пуголовко, О. Лозовая // ЕBS. – Режим доступа: <http://ebskiev.com/ru/ebs-onlajn-dajdzhest/nalogooblozhenie-i-bukhgalterskij-uchet/1577-invojs-pervichnyj-dokument.html>.

61. Крисоватий А. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів / А.Крисоватий, І.Гуцул // Економіст. – 2015. – №5. – Травень. – С. 7-9.

62. Крисоватий А.І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

63. Крупка І.М. Порівняльний аналіз основних інструментів зовнішньоторговельної політики в умовах глобалізації / І.М. Крупка // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 335-351.

64. Крысоватый А. И. Сущность и концептуальные основы формирования налоговой политики в условиях евроинтеграционных процессов / А.И. Крысоватый, В.Н.Мельник, Т. В. Кошук // Экономика Украины. – 2016. – №1 (642). – С.35-51.

65. Луніна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луніна, Н.Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17-27.
66. Луценко І.С. Елементи податків як інструменти реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І.С. Луценко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2012. – № 2. – С. 94-98.
67. Лютий І. О. Концептуальні засади та суперечності реалізації фінансової політики держави / І. О. Лютий // Вісник Київського університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2005. – Вип. 79. – С. 4 – 6.
68. Малолітнєва В.К. Імплементация актів законодавства ЄС у сфері господарської діяльності: запобігання «позолочування права ЄС»/ В.К. Малолітнєва // Порівняльно-аналітичне право. – 2015. – № 5. – С. 150-154.
69. Маслова С.О. Фінансовий ринок: навч. посіб. / С.О. Маслова, О.А. Опалов. – К.: Каравела, 2004. – С. 26.
70. Матюшенко І.Ю. Євроінтеграція України в системі міжнародної економічної інтеграції: навч. посіб. / І.Ю. Матюшенко, С.В. Беренда, В.В. Резніков. – Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2015. – 496 с.
71. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: моногр. / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
72. Мельник В.М. Вплив інтеграційних процесів на оподаткування в країнах ЄС. / В.М. Мельник, Т.В. Кощук // Економіка і прогнозування. – 2014. – № 4. – С. 136-150.
73. Мельник С. В. ПДВ як ефективний інструмент акумулювання доходів бюджету [Електронний ресурс] / С. В. Мельник // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання – 2015. - № 12 .- Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.
74. Мельник С. В. Податкові важелі розвитку національної економіки / С. В. Мельник, В. І. Луценко // Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності: матер. III Міжнар. наук. –

практ. конф.(10-12 грудн. 2015 р., м. Кременчук). – Кременчук: КрНУ ім. М. Остроградського, 2015. – С. 94.

75. Мельник С. В. Проблеми формування інституту правового забезпечення використання ПДВ у зовнішній торгівлі: зарубіжний досвід / С. В. Мельник // Інституціональний вектор економічного розвитку / Institutional vector of economic development : зб. наук. праць МІДМУ «КПУ». – Мелітополь : МІДМУ «КПУ», 2016. – Вип. 9(2). – С. 88 – 100.

76. Мельник С.В. Гармонізація законодавства щодо ПДВ в Україні в частині зовнішньої торгівлі з міжнародною та європейською практикою/ С. В. Мельник // Проблеми та перспективи забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку: зб. наук. праць ДонДУУ. – Маріуполь: ДонДУУ, 2016. – Т. XVII. – С. 170 – 182. – (Сер. «Економіка», вип. 299).

77. Мельник С.В. До питання визначення сутності зовнішньої фінансової політики держави / С.В. Мельник // Регіональний розвиток – основа становлення української держави : матер. III Міжнар. наук.-практ. конф. (3-4 квіт. 2014р., м. Донецьк) – Донецьк : ДонДУУ, 2014. – С. 116 – 118.

78. Мельник С.В. Особливості реструктуризації податкової системи України в умовах імплементації директив ЄС / С.В. Мельник // Інституціональний вектор економічного розвитку / Institutional vector of economic development : зб. наук. праць МІДМУ «КПУ». – Мелітополь : МІДМУ «КПУ», 2015. – Вип. 8(2). – С. 266 – 278 (0,73 ум.-друк. арк.).

79. Мельник С.В. ПДВ як інструмент міжнародної інтеграції: загрози та можливості / С.В. Мельник // Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності: матер. IV Міжнар. наук. – практ. конф. (1-2 груд. 2016 р., м. Кременчук). – Кременчук: КрНУ ім. М. Остроградського, 2016. – С. 516–519.

80. Мельник С.В. Реструктуризація акцизного оподаткування в Україні / С. В. Мельник // From the Baltic to the Black Sea Region: National Models of Economic Systems: Internat. Scient. - Pract. Conf. (25 March, 2016, Riga) – Riga: Baltija Publishing. – P. 286 – 289.

81. Мельник С.В. Сутність та складові зовнішньої фінансової політики держави [Електронний ресурс] / С.В. Мельник // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання – 2014. - № 12.- Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.

82. Мельник Т.М. Імпортозалежність економіки України і пріоритети селективного імпортозаміщення / Т.М.Мельник, К.С.Пугачевська // Економіка України. – 2016. – № 4(653). – С. 29-44.

83. Мельник Т.М. Удосконалення оподаткування у сфері зовнішньоторговельних операцій / Т.М. Мельник // Економіка і прогнозування. – 2004. – № 4. – С. 71-78.

84. Минфин: финансовый портал. Доходы госбюджета Украины [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua/budget/income/>.

85. Міністерство економічного розвитку та торгівлі України. Мінекономрозвитку: Рівень тіньової економіки знизився до 38% від ВВП [Електронний ресурс] // Урядовий веб-портал: єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249500233&cat_id=244277212.

86. Міністерство фінансів України. Наказ «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 23.09.2014 № 966 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.

87. Міністерство фінансів України. Наказ «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 № 21 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.

88. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, В.П. Вишнеvский, Т.И. Ефименко, Л.Л. Таран-

гул и др.; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 375 с.

89. Налоговая политика: методология, теория и практика: монография / В.П. Вишневский, О.В. Виецкая, О.Н. Гаркушенко, Ю.А. Мазур, Е.В. Соколовская, В.Д. Чекина; под общ. ред. В.П. Вишневого / НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2011. – 528 с.

90. Налоговые системы. Методология развития / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, З.С. Варналий, В.П. Вишневский, А.М. Соколовская и др.; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 463 с.

91. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. Ред. В.П. Вишневого. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

92. Національна модель неоіндустріального розвитку України: моногр. / В.П. Вишневський, Л.О. Збаразська, М.Ю. Заніздра, В.Д. Чекіна та ін.; за заг. ред. В.П. Вишневого; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. – Київ, 2016. – 518 с.

93. Національний банк України. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період) [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Національного банку України. – Режим доступу: www.bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls.

94. Оцінка впливу Угоди про асоціацію / ЗВТ між Україною та ЄС на економіку України: наукова доповідь / за ред. В.М. Гейця, Т.О. Осташко, Л.В. Шинкарук; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозів. НАН України». – К., 2014. – 102 с.

95. Петрушевська В.В. Трансформація фінансової політики України в умовах глобалізації та євроінтеграції / В.В. Петрушевська // Economic Annals. – 2014. – № 1-2. – С. 34-37.

96. Пипко С. О. Побудова гнучкої системи оподаткування в умовах децентралізації влади / С. О Пипко, С. В Мельник // Dezvoltarea sistemelor sociale și economice într-un mediu competitiv la nivel global: tez. conf. științ.

ітерна. (26 Februarie 2016, Chişinău). – Chişinău : Universitate din Stat din Moldova, 2016. – Partea întâi. – P. 238 – 240.

97. Податки на споживання в Україні: фіскальні ефекти і цінові наслідки : Автореф. дис... канд. екон. наук / І. П. Сидор; Терноп. держ. екон. ун-т. – Т., 2006. – 21 с.

98. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін.; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

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

100. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кошук; за ред. А.І. Крисоватого. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236 с.

101. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість від 16.10.2014 р. № 569 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF/print138988725_4397445. – Дата останнього звернення: 25 вересня 2016.

102. Радіонов Ю.Д. Фінансова політика та ефективності її реалізації в Україні / Ю.Д. Радіонов // Наукові праці НДФІ. – 2014. – № 4. – С. 20-26.

103. Рева Т.М. ПДВ: ефективність і проблеми справляння [Електронний ресурс] / Т.М. Рева, К. Ф. Ковальчук // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. – 2009. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2009_1_19.pdf.

104. Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, К.В. Давискіба та ін.; за заг. ред. Ю.Б. Іванова. – Х.: Вид-во ХНЕУ, 2009. – 336 с.

105. Рекова Н.Ю. Особенности ПДВ в Украине в контексте сближения с европейским законодательством/ Н.Ю. Рекова, С.В. Мельник // Бизнес-информ. – 2016. – №3. – С. 214-218.
106. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, А.И. Крисоватого. – К.: Кондор, 2011. – 352 с.
107. Ролз Дж. Теория справедливости/ Дж Ролз. – М.: ЛКИ, 2010. – 536 с.
108. Рымарская Р.Ю. Увеличение поступлений в бюджет как фактор привлечения иностранных инвестиций в Украину/ Р.Ю. Рымарская // Экономика Украины. – 2015. – № 8(637). – С.31-43.
109. Садовенко М.М. Аналіз фіскальної ефективності ПДВ в контексті її оптимізації / М.М. Садовенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2015. – № 11. – С. 250-254.
110. Сайфиева С.Н. Российская финансовая и налоговая политика: современное состояние и перспективы развития / С.Н. Сайфиева // ЭКО. – 2012. – № 2. – С. 97-116.
111. Серебрянський Д.М. Аналіз реверсивного механізму сплати ПДВ: науково-аналітична доповідь / Д.М. Серебрянський, О.В. Соколовська, М.В. Стадник. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. – 56 с.
112. Сіташ Т. Д. Непрямі податки в податковій системі України / Т.Д. Сіташ // Економічний форум. – 2015. – № 2. – С. 313-317. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_2_51.
113. Скрипник А.В. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А.В. Скрипник, Т.М. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–42.
114. Смирнов В.В. Проблемы изменения законов в политико-правовых теориях Просвещения / Смирнов В.В. // Вестник Волгоградского государственного университета. – Серия 5: Юриспруденция. – 2013. – № 3 (20). – С. 38-40.

115. Соколовская Е.В. Использование НДС в системе международных торговых отношений стран ЕС / Е.В.Соколовская, Н.В. Филиппова // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 2 (63). – С. 130-136.

116. Соколовська А.М. Дискусійні питання реформування ПДВ/ А.М. Соколовська, В.О. Твардієвич // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 35-50.

117. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у 2009-2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 24-37.

118. Соколовська А.М. Шляхи наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви Ради ЄС / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2016. – № 8. – С. 59-88.

119. Стадник М. В. Можливість застосування реверсивного механізму сплати ПДВ в Україні / Стадник М.В. // Економіка промисловості. – 2015. – №4. С. 93-103.

120. Теліженко О. М. Узгодження основних складових реалізації фінансової політики в Україні [Електронний ресурс] / О М. Теліженко, В.Г. Боронос // Вісник Сумського державного університету. Серія: Економіка. – 2013. – № 1. – С. 35–44. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/j-pdf/VSU_ekon_2013_1_7.pdf.

121. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. / Т. А. Тишук, Ю. М. Харазішвілі, О. В. Іванов; за заг. ред. Я.А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. – 96 с.

122. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік та звітність: [навч.-метод. посібник] / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2004. – С. 554.

123. Тофан І.М. Особливості застосування електронної звітності в оподаткуванні /І.М. Тофан // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – с. 222-229.

124. Федеральная служба государственной статистики. Консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в 2015г., млрд. рублей [Электронный ресурс] // Сайт Федеральной службы государственной статистики. – Режим доступа: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/finans/fin21.htm.

125. Федірко О. Щодо першочергових заходів зовнішньоторговельної політики в контексті структурних трансформацій зовнішньої торгівлі України після вступу до СОТ: аналітична доповідь / О. Федірко, І. Клименко, І. Ус. [Електронний ресурс]: Національний інститут стратегічних досліджень. – К., 2010. Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/622/>.

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

127. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: монографія: в 3-х т. – Т. 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. А.І. Даниленка / НАН України, Ін-т економіки та прогноз-ня – К.: Фенікс, 2008. – 468 с.

128. Формирование и реализация налоговой политики в сфере управления развитием промышленности: монография / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, В.Д. Чекина и др. / под общ. ред. В.П. Вишневого / НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2014. – 148 с.

129. Цензор.Нет. Украина на экспорте металлолома в этом году потеряет до 150 млн долл. выручки, – эксперты [Электронный ресурс] // Сайт Цензор.Нет. – 21.03.2016. – Режим доступа: http://censor.net.ua/news/380190/ukraina_na_eksporte_metalloloma_v_etom_godu_poteryaet_do_150 mln_doll_vyruchki_eksperty.

130. Ціна держави. Бюджет України: доходи [Електронний ресурс] // Сайт «Ціна держави». – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/>.

131. Чекина В.Д. Роль налога на добавленную стоимость в международных торговых отношениях: теоретический аспект / В.Д.Чекина,

О.В.Виецкая, Н.В. Филиппова // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – №3. – С. 214-220.

132. *Экономика налоговых реформ: монограф.* / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.

133. *Энциклопедия теоретических основ налогообложения* / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с.

134. Яроцкий В. Косвенные налоги [Электронный ресурс] / В. Яроцкий // *Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона*. – С.-Пб.: Брокгауз-Ефрон., 1890-1907. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz_efron/55720/Косвенные_налоги.

135. Ainsworth R.T. Tackling VAT Fraud: 13 ways forward / R.T. Ainsworth // *Tax Notes International*. – March. – 2007. – P. 45-59.

136. Aizenman J. The Collection Efficiency of the VAT: Theory and International Evidence / J. Aizenman, Y. Jinjarkak // *NBER Working Paper*. – 2005. – № 11539. – 24 p.

137. Antič D. Efficiency of a single-rate and broad-based VAT system: the case of Bosnia and Herzegovina/ D. Antič // *Financial Theory and practice*. – 2014. – 38(3). – С. 303-335.

138. Auerbach A. J. Taxpayer Behavior and Government Policy [Электронный ресурс] // the National Bureau of Economic Research. – Режим доступа: <http://www.nber.org/reporter/winter04/auerbach.html>.

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

140. Center for Social and Economic Research. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report / Center for Social and Economic Research. – Warsaw: IHS, Institute for Advanced Studies, 26 August 2016. – 71 p.

141. Charlet A. An International Perspective on VAT / A. Charlet, J. Owens // *Tax Notes International*. – 2010. – September. – № 20. – P. 943-954.

142. Charlet A. Determining the Place of Taxation of Transactions under VAT/GST: Can Transfer Pricing Principles Help? / A. Charlet, D. Holmes // International VAT Monitor. – 2010. – Vol. 21. – №. 6. – P. 431-438.

143. Charlet A. The OECD International VAT/GST guidelines: past and future developments / A.Charlet, S. Buydens // World journal of VAT/GST Law. – 2012. – Vol. 1. – Issue 2. – P. 175-184.

144. Claus I. Is the Value Added Tax a Useful Macroeconomic Stabilization Instrument? / I. Claus // Economic Modelling. – 2013. – № 30. – P. 366-374.

145. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services [Электронный ресурс] // OJL 44, 20.2.2008. – P. 11-22. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32008L0008>.

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

147. Council of the European Communities. Directive Sixth Council 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment / Council of the European Communities // Official Journal of the European Communities. – 1977. – Vol. 145. – №136. – P. 1-40.

148. Council of the European Communities. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes / Council of the European Communities // Official Journal of the European Communities. – 1967. – №71. – P. 16-24.

149. Council of the European Union. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / Council of the European Union // Official Journal of the European Union. – 2006. – L 347/1. – 118 p.

150. Council of the European Union. Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amend-

ing Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers/ Council of the European Union // Official Journal of the European Union. – 1991. – № 376. – P. 1-19.

151. Dee Ph. A Compendium of Barriers to Services Trade [Электронный ресурс] / Ph. Dee. – Canberra: Australian National University, 2005. – 500 p. – Режим доступа: <https://www.gtarp.agecon.purdue.edu/resources/download/3492.pdf>.

152. Desai M.A. R. Jr. Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence/ M.A. Desai, J. R. Hines Jr. // NBER working paper series. – November. – 2002. – 35 p.

153. Dharmapala D. The economics of corporate and business tax reform / D. Dharmapala // University of Oxford Working paper series. – March. – 2016. – WP 16/04. – 40 p.

154. Emran M.S. On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries / M.S. Emran, J.E. Stiglitz // Journal of Public Economics. – 2005. – Vol. 89. – P. 599-623.

155. Ernst & Young LLP. OECD issues report on the tax challenges of the digital economy under Action 1/ Ernst & Young LLP // EY Global tax alerts. – 21 Sept. – 2014. – EYG №. CM4739 – 9 P.

156. Ernst & Young. Corporate misconduct – individual consequences. Global enforcement focuses the spotlight on executive integrity: 14th Global Fraud Survey [Электронный ресурс] / Ernst & Young // EYGM Limited. – 2016. – 48 P. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-fraud-survey-2016/\\$FILE/ey-global-fraud-survey-final.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-fraud-survey-2016/$FILE/ey-global-fraud-survey-final.pdf).

157. European Commission VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds [Электронный ресурс] // European Commission. – Режим доступа: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=en.

158. European Commission. Assessment of the application and impact of the optional «Reverse Charge Mechanism» within the EU VAT system / European Commission . – Brussels: European Commission, European Union, 2014. – 183 p.

159. European commission. Communication from the Commission to the European parliament, the Council and the European economic and social committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area – Time to decide/ European commission. – Brussels: European Commission, 7 Apr. 2016. – 14 p.

160. European Commission. VAT Gap: Nearly €160 billion lost in uncollected revenues in the EU in 2014 [Электронный ресурс] // European commission. – 24 Dec. – 2015. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/malta/news/id-diskrepanza-tal-vat-kwa%BCi-%E2%82%AC160-biljun-mitlufa-min%C4%A7abba-d%C4%A7ul-li-man%C4%A1abarx-fl-ue-fl-2014_en.

161. European Parliament, Council of the European Union. Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market / European Parliament, Council of the European Union // Official Journal of the European Union. – 2000. – № 178. – P. 1-16.

162. Eurostat. Main national accounts tax aggregates [Электронный ресурс] // Eurostat. – Режим доступа: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>.

163. Fedeli S. International VAT Fraud: The Carousel Game / S. Fedeli, F. Forte // Journal of Modern Accounting and Auditing. – March. –2011. – Vol. 7. – № 3. – P. 211-226.

164. Hellerstein W. An Introduction to the OECD's International VAT/GST Guidelines. [Электронный ресурс] / W. Hellerstein // Journal of Taxation. – 2016. – № 256. – P. 256-268. – Режим доступа: http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2112&context=fac_artchop.

165. Hellerstein W. The VAT in the European Union / W. Hellerstein, T.H. Gillis // *Tax Analysts*. – 2010. – April, 26. – P. 461-471.
166. Hoekman B. Protection and Trade in Services / B. Hoekman, C. Braga // *Open Economies Review*. – 1997. – Vol. 8. – Issue 3. – P. 285-308.
167. Holcombe R.G. The Value Added Tax: Too Costly for the United States / R.G. Holcombe // *Working paper*. – 2010. – June. – № 10-32. – 53 p.
168. Impediments to Trade in Services: Measurement and Policy Implications / In ed.: C. Findlay, T. Warren. – London-New York: Routledge, 2000. – 391 p.
169. International VAT/GST Guidelines [Электронный ресурс]. – OECD, 2015. – 79 p. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
170. James K. Exploring the Origins and Global Rise of VAT / K. James // *Tax Analysts*. – 2011. – №2. – P. 15-22.
171. James K. The Rise of the Value-Added Tax / K. James. – NY.: Cambridge University Press, 2015. – 475 p.
172. Keen M. Anatomy of VAT/ M. Keen // *IMF Working paper No. WP/13/111*. – 2013. – 1 May. – 28 p.
173. Keen M. Interjurisdictional issues in the design of a VAT/ M. Keen, W. Hellerstein // *Tax Law Review*. – 2009. – Vol. 63. – P. 359-405.
174. Keen M. Taxation and Development – Again / M. Keen // *IMF. Fiscal Affairs Department*. – 2012. – September. – WP/12/220. – 30 p.
175. Keen M. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences / M. Keen, B. Lockwood // *Journal of Development Economics*. – 2010. – Vol. 92. – P. 138-151.
176. Krougman P. International trade effects of value added taxation / P. Krougman, M. Feldstein // *NBER: NBER working paper series*. – 1989. – November. – № 3163. – 33 p.

177. Li C. Rebalancing and Chinese VAT: Some numerical simulation results / C. Li, J. Whalley // NBER: NBER working paper series. – 2011. – January. – № 16686. – 26 p.

178. Llewellyn D. The Economic Rationale for Financial Regulation. FSA Occasional Paper. № 1, Financial Services Authority / D. Llewellyn. – London, 1999. – 57 p.

179. López-García M.-A. Welfare, revenue and indirect tax harmonization under the origin principle / M.-A. López-García // Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. – 2004. – № 1. – P. 9-25.

180. Massin I. Introduction of a general anti-VAT avoidance measure in Belgium / I. Massin // VAT Monitor. – 2006. – Jan./Feb. – P. 37-40.

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

182. Mesdom B. VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax? [Электронный ресурс] / B. Mesdom // Tax Analysts. – 2011. – P. 192-203. – Режим доступа: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/MESDOM-15.pdf/\\$file/MESDOM-15.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/MESDOM-15.pdf/$file/MESDOM-15.pdf).

183. Millar R. Cross-Border Services: A Survey of the Issues / R. Millar // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. – 2007. – Vol.13. – Issue 2. – P. 302-328.

184. OECD, Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital/ OECD, Committee on Fiscal Affairs. – Paris: OECD Publishing, 2014. – 26 p.

185. OECD. Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues/ OECD. – Paris: OECD publishing, 2016. – 194 p.

186. OECD. International VAT/GST guidelines/ OECD. – Paris: OECD Publishing, 2015. – 81 p.

187. OECD. Public sector, taxation and market regulation [Электронный ресурс] // OECD.Stat. – Режим доступа: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVCIV#>.

188. OECD. Revenue Statistics 2016. – Paris: OECD Publishing, 2016. – 380 p.
189. OECD. Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions / OECD. – Paris: OECD Publishing, 2001. – 232 p.
190. Oliveira J.E.S. Economic Effects of Origin and Destination Principle for Value-Added Taxes [Электронный ресурс] / J. E. S. Oliveira. – Washington, 2001. – 43 p. – Режим доступа: <https://www2.gwu.edu/~ibi/minerva/spring2001/jesus.oliveira.pdf>.
191. RetailtouchPoints.com Retail Vs. E-Commerce Trends: A Match Made In Heaven [Электронный ресурс] // RetailtouchPoints.com. – Режим доступа: <http://www.retailtouchpoints.com/resources/type/infographics/retail-vs-e-commerce-trends-a-match-made-in-heaven>.
192. Sherman D.M. Policy Forum: Tax-Included Pricing for HST – Are We There Yet? / D.M.Sherman / Canadian tax journal / Revue Fiscale Canadienne. – 2009. – Vol. 57. – № 4. – P. 839-856.
193. Shoup C.S. Public Finance / C.S. Shoup. – New Brunswick – New Jersey: AldineTransaction, 2009. – 662 p.
194. Tait A.A. Value Added Tax: International Practice and Problems / A.A. Tait. – Washington: International Monetary Fund, 2001. – 454 p.
195. Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications / Edited by R.H. Gordon. – NY.: Columbia University Press, 2010. – 305 p.
196. Ter-Minassian T. Reform Priorities for Sub-national Revenues in Brazil / T. Ter-Minassian // Inter-American Development Bank Policy brief. – 2012. – № IDB-PB-157. – 47 p.
197. The EU Member States. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union (2010/C 83/01) / The EU Member States // Official Journal of the European Union C 83. – 2010. – Vol. 53 – P. 47-201.

198. Transparency International. Corruption Perception Index [Електронний ресурс] // Transparency International. – Режим доступу: <http://www.transparency.org/research/cpi/overview>.

199. Ukrainian retail association. Гаджети атакують: прогнози і очікування 2017 на ринку побутової техніки і електроніки України [Електронний ресурс]// Ukrainian retail association. – 23. 10. 2016. – Режим доступу: <https://rau.ua/uk/novyni/god-tehnologij-prognozy/>.

200. Whalley J. Assessing the benefits to developing countries of liberalization in services trade / J. Whalley // World Economy. – 2004. – № 27 (8). – P. 1123-1153.

201. Wohlfart B. The future of the European VAT system / B.Wohlfart // International VAT monitor. – 2011. – Nov./Dec. – P. 387-395.

202. Woolich R. Confusion over VAT treatment of exhibition services. [Електронний ресурс] / R. Woolich // DLA Phillips Fox. – 2011. – Режим доступу: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=c1504f10-0457-4437-bfaf-848c3bebb173>.

ДОДАТКИ

Надходження ПДВ в деяких країнах світу в окремі роки, % від ВВП

	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Окремі країни Африки, Азії та Латинської Америки										
Камерун	4,0	4,5	5,2	5,3	4,9	4,8	5,2	5,1	5,4	5,6
Кот-Д'Івуар	3,5	3,2	3,7	3,6	3,5	3,8	3,1	3,7	3,7	3,6
Марокко	н/д	5,6	7,7	8,5	7,4	8,3	8,7	8,8	8,3	8,1
Руанда	2,1	3,9	4,1	4,5	4,1	4,0	4,1	4,2	4,5	5,2
Сенегал	5,7	7,3	8,1	7,3	7,2	7,5	7,7	7,2	6,9	7,3
Південно-Африканська Республіка	5,7	6,3	6,9	6,4	5,9	6,2	6,4	6,4	6,6	6,8
Туніс	н/д	5,8	5,3	6,0	5,8	5,9	6,0	6,2	5,9	6,4
Мексика	3,1	3,4	3,7	3,4	3,8	3,7	3,7	3,5	3,9	3,9
Чилі	7,9	7,8	8,4	7,3	7,6	7,9	8,1	8,1	8,2	8,4
Індонезія	2,5	3,7	4,2	3,4	3,4	3,5	3,9	4	3,9	н/д
Філіппіни	1,5	1,5	1,8	2,1	1,9	1,9	2,2	2,2	2,2	н/д
Сінгапур	1,3	1,8	2,4	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,6	н/д
Окремі країни ОЕСР та ЄС										
Австралія	3,4	3,9	3,4	3,6	3,4	3,3	3,3	3,5	3,5	н/д
Канада	3,2	3,2	3,9	4,0	4,2	4,2	4,2	4,1	4,2	4,5
Японія	2,4	2,6	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	2,8	3,9	4,4
Нова Зеландія	8,1	8,6	8,3	8,4	9,3	9,4	9,6	9,4	9,7	9,8
Швейцарія	3,6	3,6	3,4	3,3	3,4	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Франція	7,2	7,2	6,9	6,7	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9
Німеччина	6,7	6,1	6,9	7,2	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Угорщина	8,7	8,3	7,7	8,3	8,6	8,5	9,2	9,0	9,4	9,7

Джерело: складено за [187].

Примітка: н/д – немає наявної статистичної інформації за відповідний період.

Надходження ПДВ в деяких країнах світу в окремі роки, % від загальної суми податкових надходжень

	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Окремі країни Африки, Азії та Латинської Америки											
Камерун	34,8	34,5	35,1	35,0	35,8	32,5	34,1	35,2	33,1	34,2	35,0
Кот-Д'Івуар	21,7	18,9	18,0	20,4	19,8	20,3	22,8	19,2	20,3	20,2	20,2
Марокко	22,0	23,7	25,3	26,9	28,0	27,0	30,6	30,3	29,7	29,3	28,5
Руанда	20,0	33,1	32,6	33,3	33,1	32,1	29,9	29,0	28,8	28,9	32,3
Сенегал	39,6	40,0	41,5	40,2	38,2	38,0	37,7	38,5	36,8	36,2	36,0
Південно-Африканська Республіка	24,6	26,1	25,9	25,1	23,2	23,1	24,3	24,5	23,8	24,0	24,3
Туніс	24,8	22,5	22,0	21,1	22,2	21,5	21,8	20,4	21,3	19,8	20,3
Чилі	41,8	37,8	32,0	32,9	39,4	42,1	38,5	37,0	37,7	40,8	41,6
Мексика	22,8	26,7	28,2	27,2	27,1	24,9	26,9	26,4	26,7	23,7	25,6
Індонезія	29,4	27	28,3	29,4	29,8	29	29,6	29,1	31,4	32,3	31,8
Філіппіни	9,5	10,2	13,7	12,9	11,2	14	13	12,5	13,8	13,4	13,2
Сінгапур	8,3	14,9	13,8	16,8	17,2	18,9	19,6	18,9	18	18,6	18,9
Окремі країни ОЕСР та ЄС											
Австралія	11,1	13,1	12,8	12,7	12,5	13,9	13,3	12,5	12,1	12,7	12,6
Канада	9,2	9,9	9,4	9,0	12,3	12,7	13,7	13,7	13,7	13,4	13,5
Японія	9,1	9,5	9,2	8,8	8,9	9,6	9,6	9,4	9,2	9,2	12,2
Нова Зеландія	24,9	23,8	24,4	23,5	25,4	27,6	30,7	31,0	30,0	30,0	29,9
Швейцарія	13,2	13,5	13,4	13,0	12,9	12,4	12,8	12,8	13,1	13,1	12,9
Франція	16,7	16,7	16,5	16,5	16,3	16,2	16,1	15,8	15,4	15,1	15,2
Німеччина	18,4	18,0	17,9	19,4	19,4	20,1	20,0	19,7	19,4	19,2	19,0
Угорщина	22,4	22,5	20,3	19,9	19,3	21,3	22,9	23,2	23,8	23,5	24,5
Польща	33,8	33,8	34,5	35,4	34,9	32	32,3	32,7	32,9	32,8	32,9

Джерело: складено за [187].

Роботи ОЕСР з питань правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішньої торгівлі

Рік	Документ	Основні положення/цілі
1998	Оттавські рамкові умови з оподаткування (<i>Ottawa Taxation Framework Conditions</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • підтверджено, що оподаткування податками на споживання в зовнішній торгівлі має відбуватися за принципом СОД, що має знайти відображення в міжнародних торговельних угодах та зовнішній фінансовій політиці держав; • в цілях оподаткування споживання постачання цифрової продукції не слід розцінювати як постачання товарів; • коли відбувається імпорт послуг або нематеріальних активів, країни повинні розглянути можливість застосування в них зворотного механізму нарахування податкових зобов'язань, самостійного нарахування податкових зобов'язань замовниками послуг та інші подібні механізми, що дозволять отримати урядам належні надходження споживчих податків до бюджету та захистить національних виробників.
2001	Посібник зі споживчого оподаткування міжнародної торгівлі послугами та нематеріальними активами в електронній комерції (<i>Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and intangible property Trade in the context of E-Commerce</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • для транзакцій типу В2В місцем оподаткування має бути країна, де реципієнт заснував свій бізнес; • для транзакцій типу В2С місцем оподаткування є юрисдикція, резидентом якої є реципієнт.
2002	Посібники зі споживчих податків (<i>Consumption Tax Guidance Series</i>)	До електронної комерції має застосовуватися принцип СОД: експорт обкладається за ставкою 0% ПДВ, експортерам має відшкодуватися «вхідний» ПДВ. Імпорт оподатковується ПДВ відповідно до законодавства країни, де розміщується реципієнт такої продукції, що має гарантувати застосування ПДВ в країні, де виникло споживання.
Січень 2006	Міжнародний посібник ОЕСР з ПДВ/податків на товари та послуги (OECD International VAT/GST Guidelines)	<ul style="list-style-type: none"> • для цілей оподаткування послуги та нематеріальні активи мають оподатковуватися за правилами юрисдикції, де їх споживають; • тягар ПДВ не має припадати на бізнес, якщо інше чітко не закріплено національним законодавством.

Продовження додатку В

Рік	Документ	Основні положення/цілі
2008	Перший/Другий консультаційний документ ОЕСР щодо застосування ПДВ у міжнародній торгівлі послугами та нематеріальними активами (<i>First/Second Consultation Paper on Applying Value Added Taxes to Cross-border Supplies of Services and Intangibles</i>)	Розроблено пропозиції з визначення правил оподаткування споживчими податками зовнішньої торгівлі товарами, послугами та нематеріальними активами та проведено консультування з урядами, науковцями, бізнесовими структурами з метою поліпшення правил оподаткування.
2010	Нотатки до основних положень з застосування ПДВ/ податків на товари та послуги при міжнародній торгівлі послугами та нематеріальними активами (<i>Draft Guidelines on the Application of VAT/GST to the International Trade in Services and Intangibles</i>)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Для цілей оподаткування міжнародна торгівля послугами та нематеріальними активами має оподатковуватися у юрисдикції, де вони споживаються. 2. У випадку міжнародної торгівлі послугами та нематеріальними активами типу B2B право здійснювати оподаткування є в юрисдикції, де знаходиться клієнт. 3. Особа клієнта звичайно встановлюється на основі бізнес-угод.
2011	Посібник з міжнародної нейтральності ПДВ (<i>International VAT Neutrality Guidelines</i>)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Тягар ПДВ не повинен лягати на бізнес за виключенням випадків, коли це чітко зазначено національним законодавством. 2. Види бізнесу у схожих ситуаціях, що виконують схожі операції, мають бути обкладені схожими рівнями податків. 3. Правила щодо ПДВ мають бути встановлені так, щоб вони не були головним фактором, який впливає на бізнесові рішення. 4. Щодо рівня податків, то іноземний бізнес не має знаходитися у виграшному або програшному стані порівняно з національним бізнесом у юрисдикціях, де мають сплачуватися податки. 5. Для гарантування того, що іноземний бізнес не зіткнеться з невідшкодованим ПДВ, уряди можуть використовувати різні підходи. 6. Де визнано за необхідне застосування особливих адміністративних вимог до іноземного бізнесу, такі вимоги не повинні створювати диспропорційного або необов'язкового тягара щодо їх виконання на бізнес.

Джерело: складено за [143;187, с. 7-19; 186, с. 20-22].

Валовий внутрішній продукт виробничим методом та валова додана вартість за видами економічної діяльності

	Код КВЕД-2010	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7	8
		у фактичних цінах; млн. грн					
Випуск товарів і послуг у ринкових цінах		2507439	3045241	3234174	3260553	3558223	4488398
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	189373	253485	261707	306998	381227	558788
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	118720	156001	151486	153957	156192	186194
Переробна промисловість	C	792317	948757	952726	883426	975675	1206047
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиціонованого повітря	D	93571	123383	137976	134516	148408	176768
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	24060	24831	22859	21334	23465	26982
Будівництво	F	132351	159378	178225	167196	162551	188595
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	283566	347459	382352	391144	442955	549163
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	161779	205952	212286	219891	217287	295634
Тимчасове розміщення й організація харчування	I	19910	22234	22024	21917	21438	25458
Інформація та телекомунікації	J	68300	79133	88595	97499	105116	142223
Фінансова та страхова діяльність	K	98888	95165	98044	104206	116826	107764
Операції з нерухомим майном	L	90082	108877	121293	135283	139848	176078
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	53946	61701	86000	95510	92230	107124
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	24403	30217	33072	35846	35938	43370
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	69434	71090	82703	90930	117168	147578

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Освіта	P	80349	87242	101823	107528	106305	119928
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	58478	64303	74131	72603	71755	88636
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	9908	12344	17319	19563	19135	20436
Надання інших видів послуг	S,T	13130	16256	17953	19820	20508	22475
Випуск товарів і послуг в основних цінах		2382565	2867808	3042574	3079167	3354027	4189241
Податки на продукти		127358	179296	195450	183586	206336	302344
Субсидії на продукти		-2484	-1863	-3850	-2200	-2140	-3187
Валовий внутрішній продукт		1079346	1299991	1404669	1465198	1586915	1988544
Склад валового внутрішнього продукту							
За виробничим методом							
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	80385	106555	109785	128738	161145	239806
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	63436	84872	81660	81259	79120	95141
Переробна промисловість	C	142700	154675	173912	165055	194050	236692
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиці-йованого повітря	D	30295	39994	43491	42366	44836	53385
Водопостачання; каналізація, поводження з відхо-дами	E	7736	7302	6625	6573	7236	7924
Будівництво	F	35366	39575	39049	36902	36876	38928
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранс-портних засобів і мотоциклів	G	154994	193357	200763	212090	233702	273989
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	83027	103179	98859	104483	100889	134978
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	8932	10256	10122	10150	9927	11946
Інформація та телекомунікації	J	33011	38390	43379	48372	52724	72596

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Фінансова та страхова діяльність	К	61263	58213	61055	66232	70601	67512
Операції з нерухомим майном	L	57699	69035	83502	95272	99144	123021
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	27265	30471	41966	47712	47139	55789
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	11832	14300	16135	17715	18061	21624
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	49863	53464	59752	68225	78731	95085
Освіта	P	53462	59377	71771	77986	76068	82778
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	38555	41855	49234	48247	46250	51480
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	6074	7161	9727	12704	12339	12357
Надання інших видів послуг	S,T	8577	10527	12282	13731	13881	14356
Валова додана вартість в основних цінах		954472	1122558	1213069	1283812	1382719	1689387
Податки на продукти		127358	179296	195450	183586	206336	302344
Субсидії на продукти		-2484	-1863	-3850	-2200	-2140	-3187
За розподільчим методом							
Оплата праці найманих працівників		518184	610615	705837	730653	734943	777646
Податки за виключенням субсидій на виробництво та імпорт		127525	181330	180815	184323	204191	315911
Валовий прибуток, змішаний дохід		433637	508046	518017	550222	647781	894987
		у цінах попереднього року; млн.грн					
Випуск товарів і послуг у ринкових цінах		2172727	2665860	3059973	3212318	3032605	3219458
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	152205	226252	242655	296635	313786	363672
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	81990	126991	158814	152122	132865	134013
Переробна промисловість	C	701313	852720	929362	883522	801266	852740

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	D	84042	98114	125648	136078	125638	130599
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	20867	23785	21144	21123	18814	18220
Будівництво	F	100474	136729	150841	157723	133088	142557
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	242627	297408	360396	389511	342269	384838
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	143717	184244	204020	216778	200075	210960
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	18557	20782	20936	21275	20771	21212
Інформація та телекомунікації	J	63130	70510	84934	94378	97482	104208
Фінансова та страхова діяльність	K	97304	94831	95550	103522	107574	88768
Операції з нерухомим майном	L	79489	94219	112208	129968	134274	149647
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	46551	50150	81851	94325	86972	82501
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	21245	25675	31495	35116	33368	34580
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	62740	64255	75251	83190	106185	120090
Освіта	P	69373	77854	90118	102944	101329	100676
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	48878	58298	67413	71810	67885	73472
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	8624	11418	16206	18733	18165	16778
Надання інших видів послуг	S,T	11911	14308	16384	18401	19590	20128
Випуск товарів і послуг в основних цінах		2055037	2528543	2885226	3027154	2861396	3049659
Податки на продукти		120359	138931	177360	187981	173390	171900
Субсидії на продукти		-2669	-1614	-2613	-2817	-2181	-2101

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Валовий внутрішній продукт		949619	1138338	1303094	1404293	1369190	1431826
Склад валового внутрішнього продукту							
За виробничим методом							
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	63437	95989	102296	124016	131721	154090
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	41212	69352	85029	79133	68728	68173
Переробна промисловість	C	138270	147393	151160	156671	150817	164491
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	D	29129	32126	39604	41945	38755	39436
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	6663	7911	5719	6300	5762	5285
Будівництво	F	23903	34918	35592	34516	29632	30106
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	132083	164943	194745	201133	182674	197356
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	75360	93627	96677	99246	94015	98406
Тимчасове розміщення й організація харчування	I	8243	9591	9624	9589	9582	10143
Інформація та телекомунікації	J	28601	34331	40855	44182	47658	52556
Фінансова та страхова діяльність	K	60665	56950	59294	65798	65008	55730
Операції з нерухомим майном	L	53470	59362	73187	89131	93428	102588
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	24248	25294	38909	46362	44396	41101
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	10436	12311	15027	16332	16621	17608
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	45242	48741	54021	60827	72439	80799
Освіта	P	46256	53461	62655	72896	75692	73679

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	31551	38844	43929	47518	45745	45937
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	5123	6635	9007	11108	11878	10738
Надання інших видів послуг	S,T	8037	9242	11017	12426	13430	13805
Валова додана вартість в основних цінах		831929	1001021	1128347	1219129	1197981	1262027
Податки на продукти		120359	138931	177360	187981	173390	171900
Субсидії на продукти		-2669	-1614	-2613	-2817	-2181	-2101
		індекси фізичного обсягу; відсотків до попереднього року					
Випуск товарів і послуг у ринкових цінах		105,2	106,3	100,5	99,3	93,0	90,5
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	98,6	119,5	95,7	113,3	102,2	95,4
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	102,2	107,0	101,8	100,4	86,3	85,8
Переробна промисловість	C	112,6	107,6	98,0	92,7	90,7	87,4
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	D	108,1	104,9	101,8	98,6	93,4	88,0
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	134,5	98,9	85,2	92,4	88,2	77,6
Будівництво	F	89,7	103,3	94,6	88,5	79,6	87,7
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	104,9	104,9	103,7	101,9	87,5	86,9
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	101,9	113,9	99,1	102,1	91,0	97,1
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	114,2	104,4	94,2	96,6	94,8	98,9
Інформація та телекомунікації	J	104,3	103,2	107,3	106,5	100,0	99,1
Фінансова та страхова діяльність	K	105,5	95,9	100,4	105,6	103,2	76,0
Операції з нерухомим майном	L	98,8	104,6	103,1	107,2	99,3	107,0

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Професійна, наукова та технічна діяльність	М	94,9	93,0	132,7	109,7	91,1	89,5
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	Н	97,9	105,2	104,2	106,2	93,1	96,2
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	О	109,1	92,5	105,9	100,6	116,8	102,5
Освіта	Р	102,3	96,9	103,3	101,1	94,2	94,7
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	98,8	99,7	104,8	96,9	93,5	102,4
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	87,0	115,2	131,3	108,2	92,9	87,7
Надання інших видів послуг	S,T	95,1	109,0	100,8	102,5	98,8	98,1
Випуск товарів і послуг в основних цінах		105,3	106,1	100,6	99,5	92,9	90,9
Податки на продукти		103,2	109,1	98,9	96,2	94,4	83,3
Субсидії на продукти		87,8	65,0	140,3	73,2	99,1	98,2
Валовий внутрішній продукт		104,1	105,5	100,2	100,0	93,4	90,2
Склад валового внутрішнього продукту							
За виробничим методом							
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	100,0	119,4	96,0	113,0	102,3	95,6
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	104,6	109,3	100,2	96,9	84,6	86,2
Переробна промисловість	C	104,6	103,3	97,7	90,1	91,4	84,8
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	D	104,2	106,0	99,0	96,4	91,5	88,0
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	135,7	102,3	78,3	95,1	87,7	73,0
Будівництво	F	100,0	98,7	89,9	88,4	80,3	81,6

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	107,5	106,4	100,7	100,2	86,1	84,4
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	103,2	112,8	93,7	100,4	90,0	97,5
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	117,4	107,4	93,8	94,7	94,4	102,2
Інформація та телекомунікації	J	97,6	104,0	106,4	101,9	98,5	99,7
Фінансова та страхова діяльність	K	121,0	93,0	101,9	107,8	98,2	78,9
Операції з нерухомим майном	L	107,0	102,9	106,0	106,7	98,1	103,5
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	88,5	92,8	127,7	110,5	93,0	87,2
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	103,0	104,0	105,1	101,2	93,8	97,5
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	102,1	97,7	101,0	101,8	106,2	102,6
Освіта	P	98,2	100,0	105,5	101,6	97,1	96,9
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	99,3	100,7	105,0	96,5	94,8	99,3
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	88,5	109,2	125,8	114,2	93,5	87,0
Надання інших видів послуг	S,T	100,8	107,8	104,7	101,2	97,8	99,5
Валова додана вартість в основних цінах		104,2	104,9	100,5	100,5	93,3	91,3
Податки на продукти		103,2	109,1	98,9	96,2	94,4	83,3
Субсидії на продукти		87,8	65,0	140,3	73,2	99,1	98,2
		індекси- дефлятори; відсотків до попереднього року					
Випуск товарів і послуг у ринкових цінах		115,4	114,2	105,7	101,5	117,3	139,4
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	124,4	112,0	107,9	103,5	121,5	153,7
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	144,8	122,8	95,4	101,2	117,6	138,9

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Переробна промисловість	C	113,0	111,3	102,5	100,0	121,8	141,4
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиці- йованого повітря	D	111,3	125,8	109,8	98,9	118,1	135,4
Водопостачання; каналізація, поводження з відхо- дами	E	115,3	104,4	108,1	101,0	124,7	148,1
Будівництво	F	131,7	116,6	118,2	106,0	122,1	132,3
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранс- портних засобів і мотоциклів	G	116,9	116,8	106,1	100,4	129,4	142,7
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	112,6	111,8	104,1	101,4	108,6	140,1
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	107,3	107,0	105,2	103,0	103,2	120,0
Інформація та телекомунікації	J	108,2	112,2	104,3	103,3	107,8	136,5
Фінансова та страхова діяльність	K	101,6	100,4	102,6	100,7	108,6	121,4
Операції з нерухомим майном	L	113,3	115,6	108,1	104,1	104,2	117,7
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	115,9	123,0	105,1	101,3	106,0	129,8
Діяльність у сфері адміністративного та допоміж- ного обслуговування	N	114,9	117,7	105,0	102,1	107,7	125,4
Державне управління й оборона; обов'язкове соці- альне страхування	O	110,7	110,6	109,9	109,3	110,3	122,9
Освіта	P	115,8	112,1	113,0	104,5	104,9	119,1
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	119,6	110,3	110,0	101,1	105,7	120,6
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	114,9	108,1	106,9	104,4	105,3	121,8
Надання інших видів послуг	S,T	110,2	113,6	109,6	107,7	104,7	111,7
Випуск товарів і послуг в основних цінах		115,9	113,4	105,5	101,7	117,2	137,4
Податки на продукти		105,8	129,1	110,2	97,7	119,0	175,9

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Субсидії на продукти		93,1	115,4	147,3	78,1	98,1	151,7
Валовий внутрішній продукт		113,7	114,2	107,8	104,3	115,9	138,9
Склад валового внутрішнього продукту							
За виробничим методом							
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	126,7	111,0	107,3	103,8	122,3	155,6
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	153,9	122,4	96,0	102,7	115,1	139,6
Переробна промисловість	C	103,2	104,9	115,1	105,4	128,7	143,9
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиці-йованого повітря	D	104,0	124,5	109,8	101,0	115,7	135,4
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	116,1	92,3	115,8	104,3	125,6	149,9
Будівництво	F	148,0	113,3	109,7	106,9	124,4	129,3
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранс-портних засобів і мотоциклів	G	117,3	117,2	103,1	105,4	127,9	138,8
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	110,2	110,2	102,3	105,3	107,3	137,2
Тимчасове розміщення й організація харчування	I	108,4	106,9	105,2	105,9	103,6	117,8
Інформація та телекомунікації	J	115,4	111,8	106,2	109,5	110,6	138,1
Фінансова та страхова діяльність	K	101,0	102,2	103,0	100,7	108,6	121,1
Операції з нерухомим майном	L	107,9	116,3	114,1	106,9	106,1	119,9
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	112,4	120,5	107,9	102,9	106,2	135,7
Діяльність у сфері адміністративного та допоміж-ного обслуговування	N	113,4	116,2	107,4	108,5	108,7	122,8

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	О	110,2	109,7	110,6	112,2	108,7	117,7
Освіта	Р	115,6	111,1	114,5	107,0	100,5	112,3
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	122,2	107,8	112,1	101,5	101,1	112,1
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	Р	118,6	107,9	108,0	114,4	103,9	115,1
Надання інших видів послуг	S,T	106,7	113,9	111,5	110,5	103,4	104,0
Валова додана вартість в основних цінах		114,7	112,1	107,5	105,3	115,4	133,9
Податки на продукти		105,8	129,1	110,2	97,7	119,0	175,9
Субсидії на продукти		93,1	115,4	147,3	78,1	98,1	151,7

A29		f _x Логарифмування																	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	
27	2015	86331	817286	524142	505996	2,7	0,10441												
28																			
29	Логарифмування																		
30	Рік	Находже	Валова дс	Імпорт то	Експорт тс	CPI	Ефективна ставка	Вывод ИТОГОВ											
31	2010	11,3658	13,7689	13,2724	13,2165	0,87547	-2,34169	Регрессионная статистика											
32	2011	11,6432	13,7983	13,4456	13,3374	0,83291	-2,12955	Множественный 1											
33	2012	11,6331	13,8008	13,392	13,2385	0,95551	-2,17433	R-квадрат 1											
34	2013	11,5119	13,8154	13,3147	13,1396	0,91629	-2,33853	Нормированны -1,5E-05											
35	2014	11,4449	13,742	13,2277	13,1581	0,95551	-2,33075	Стандартная оц. 0,04841											
36	2015	11,3659	13,6137	13,1695	13,1343	0,99325	-2,25946	Наблюдения 6											
37																			
38	Перевірка																		
39	Рік	Находже	Находже	Відхилення від факту,%				Дисперсионный анализ											
40	2010	86316	88847,1	-2,93236	2,93236			df SS MS F ачимость F											
41	2011	113918	111998	1,68494	1,68494			Регрессия 5 792,766 158,553 67644,8 #ЧИСЛО!											
42	2012	112769	115456	-2,38318	2,38318			Остаток 1 0,00234 0,00234											
43	2013	99897	98962,4	0,9356	0,9356			Итого 6 792,768											
44	2014	93420,1	91212,5	2,36306	2,36306														
45	2015	86331,4	86141,3	0,22024	0,22024			Коэффициентная статистика? -Значение нижние 95% верхние 95% нижние 95% срхние 95,0%											
46				-0,01862	1,75323			Y-пересечение 0 #Н/Д #Н/Д #Н/Д #Н/Д #Н/Д #Н/Д #Н/Д											
47								Переменная X 1 1,14183 2,09221 0,54576 0,68196 -25,4422 27,7258 -25,4422 27,7258											
48								Переменная X 2 0,18245 2,26529 0,08054 0,94884 -28,6008 28,9657 -28,6008 28,9657											
49	еквівалентна ставка				Ефективна ЄС			Переменная X 3 -0,34912 0,50915 -0,68569 0,61735 -6,81851 6,12027 -6,81851 6,12027											
50	4,85923	0,04859	42918	0,159	151855			Переменная X 4 0,41313 0,3951 1,04564 0,4858 -4,60708 5,43334 -4,60708 5,43334											
51	4,9916	0,04992	44405,9	0,159	152682			Переменная X 5 1,06596 1,31857 0,80843 0,56719 -15,688 17,8199 -15,688 17,8199											
52	4,89951	0,049	47071,4	0,159	165092														
53	4,88635	0,04886	47926,8	0,159	168574														
54	5,21676	0,05217	46973,4	0,159	154090														
55	6,1119	0,06112	48676,6	0,159	134875														
56																			

Джерело: складено автором

Рис. Е.1. Екранна форма пошуку значень коефіцієнтів моделі обсягів надходжень ПДВ до бюджету

Довідки про практичне впровадження матеріалів дисертаційної роботи



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

Хмельницьке шосе, 7. м. Вінниця, 21100, тел.: (0432) 59-23-01. факс: (0432) 66-02-61.
Чергова частина тел./факс: (0432) 66-11-27. vin.official@sfs.gov.ua Код 39402165

16. 11. 2016 № 5412/12/08-88-00 На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи
Мельника Сергія В'ячеславовича на тему «Механізми реформування
податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави»,
виконаної у Донбаській державній машинобудівній академії МОН України
за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Головне управління Державної фіскальної служби України
Вінницькій області, розглянувши матеріали дисертаційної роботи
Мельника С.В. на тему «Механізми реформування податку на додану
вартість у зовнішній фінансовій політиці держави», відзначає, що окремі
результати дослідження, а саме: визначені автором особливості
реформування ПДВ в країнах ЄС, проведене групування проблем
оподаткування в Україні, а також науково-методичний підхід до оцінки
наслідків впливу зміни ставки ПДВ на надходження цього податку до
бюджету можуть бути використані при формуванні аналітичної
забезпечення пропозицій щодо реформування податку на додану вартість
в Україні.

Начальник ГУ ДФС
У Вінницькій області

Р.В. Осмоловський

ПрАТ «Володарка»

Україна, 21001, м. Вінниця, пр. Коцюбинського, 39
тел. +38 (0432) 26 57 06, факс +38 (0432) 27 06 70



PrJSC «Volodarka»

39, Kotsubinskogo Pr., 21001 Vinnitsa, Ukraine
phone +38 (0432) 26 57 06, fax 27 06 70
info@volodarka.com

12.12.2016 115/45

ДОВІДКА

Про впровадження результатів дисертаційної роботи

Мельника Сергія В'ячеславовича

ПрАТ «Володарка» на підставі вивчення висновків і рекомендацій дисертаційної роботи Мельника С.В. на тему «Механізми реформування податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави», відзначає наступне:

робота виконана на актуальну тему, а її результати та рекомендації відображають бажані зміни в механізмах оподаткування податком на додану вартість зовнішньоекономічних операцій;

матеріали роботи, які містяться в розділі 2 роботи, можуть бути використані підприємством при плануванні зовнішньоекономічних операцій з контрагентами з країн ЄС;

рекомендації, які містяться в розділі 3.1-3.2 дисертаційної роботи, зокрема, в частині удосконалення правил вивчення місця надання послуг і відповідно оподаткування їх вартості ПДВ, в разі внесення відповідних змін до Податкового кодексу України, значно спростять податковий облік з ПДВ для підприємств-резидентів.

Директор



М.І. Касьяненко