

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ПРОМИСЛОВОСТІ

На правах рукопису

ФІЛІППОВА Наталія Володимирівна

УДК 336.227.8:336.226.322

ГАРМОНІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ
ВАРТІСТЬ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ
ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник –
Гаркушенко Оксана Миколаївна
кандидат економічних наук

Київ – 2017

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

COD – country of destination principle, принцип країни призначення

COO – country of origin principle, принцип країни походження

CVAT – компенсаторний ПДВ

CVAT/VIVAT – гібридна система CVAT/VIVAT

GATT – Генеральна угода з тарифів і торгівлі

VIVAT – комплексний ПДВ

ВВП – валовий внутрішній продукт

ЄЕС – Європейське економічне співтовариство

ЄС – Європейський союз

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність

МВФ – Міжнародний Валютний Фонд

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку

ООН – Організація об'єднаних націй

ОПЕК – Організація країн – експортерів нафти

ПДВ – податок на додану вартість

СНД – Співдружність Незалежних Держав

СОТ – Світова організація торгівлі

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИКОРИСТАННЯ ОПОДАТКУ- ВАННЯ ПДВ ЯК СКЛАДОВОЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІ- ТИКИ ПІДТРИМКИ МІЖНАРОДНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ВІДНОСИН	14
1.1. Роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.....	14
1.2. Принципи використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародних торговельних відносин.....	32
1.3. Форми та механізми оподаткування ПДВ з позицій їх впливу на міжнародні торговельні відносини.....	50
Висновки до розділу 1.....	61
РОЗДІЛ 2. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ДОСВІДУ ВИКОРИСТАННЯ ПДВ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПО- ЛІТИКИ УКРАЇНИ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН.....	64
2.1. Аналіз зарубіжного досвіду використання ПДВ в системі за- стосування фінансових інструментів впливу на міжнародні торговель- ні відносини.....	64
2.2. Особливості процесів гармонізації ПДВ та досвід боротьби з податковим шахрайством	78
2.3. Науково-методичний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ.....	93
Висновки до розділу 2.....	116
РОЗДІЛ 3. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО ГАРМО- НІЗАЦІЇ ПДВ В СИСТЕМІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСО- ВОЇ ПОЛІТИКИ	120
3.1. Напрями гармонізації ставки ПДВ в контексті реалізації пріоритетів торговельно-економічних відносин Україні.....	120
3.2. Оцінка впливу зміни ставки ПДВ на кількісні показники мі- жнародних торговельних операцій.....	132

3.3. Рекомендації з удосконалення оподаткування ПДВ як складової зовнішньої фінансової політики України.....	150
Висновки до розділу 3.....	166
ВИСНОВКИ.....	171
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	175
ДОДАТКИ.....	198

ВСТУП

Актуальність теми. Глобалізація та інтеграція сприяють інтенсифікації економічних і політичних зв'язків, проте несуть в собі і небезпеку, пов'язану зі збільшенням взаємної залежності економік країн світу. Як наслідок, заходи з арсеналу зовнішньої фінансової політики, що вживаються в одній країні, впливають на зовнішню фінансову політику та економічну ситуацію в решті країн.

У короткостроковій перспективі ця реакція може погіршити економічну ситуацію в країнах, що взаємодіють. Так, через спрощення процедур податкового та митного контролю (наприклад, в рамках ЄС) на перших етапах посилилась податкова конкуренція, збільшилась кількість шахрайських схем з податками, наслідком чого стала втрата податкових надходжень, внутрішні конфлікти і напруженість між країнами. Вирішенням цих проблем стало зближення податкових систем країн, одним із варіантів якого є податкова гармонізація.

ПДВ наразі є найпоширенішим у світі непрямим податком (охоплює близько 70% всіх країн світу), за рахунок якого акумулюється до третини доходів бюджетів країн, що дозволяє їх урядам реалізовувати економічні, соціальні та культурні програми. Але особливості побудови цього податку можуть впливати на розвиток міжнародних торговельних відносин та на місце країни на світових ринках. З огляду на сказане вибір ставки ПДВ, бази оподаткування та напрямів гармонізації цього податку в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики є актуальним питанням для будь-якої країни.

Для України дослідження питань гармонізації ПДВ є актуальним ще й з огляду на вимоги Угоди про асоціацію з ЄС, підготовча робота до імплементації якої в податковій сфері здійснювалася протягом 2015-2016 рр. У той же час, оскільки відносини України не обмежуються виключно країнами-членами ЄС, доцільно визначити також інші можливі напрями гармонізації цього податку.

Серед зарубіжних учених, що досліджували роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держав, слід виділити П. Кругмана [*P.R. Krugman*] [64, 65],

та М. Фельдштейна [*M. Feldstein*] [64, 65], які акцентували увагу на впливі ПДВ на конкурентоспроможність продукції на міжнародних ринках; Дж. Френкель [*J. A. Frenkel*] [41, 42], Е. Разін [*A. Razin*] [41, 42] та С. Шиманські [*S. Symansky*] [42] доводили доцільність гармонізації ПДВ як фінансового інструменту інтенсифікації міжнародної торгівлі. Значний вклад у дослідження питань гармонізації ПДВ зробив експерт МВФ М. Кін [*M. Keen*] [54, 55, 56, 58, 59, 61].

В Україні також проведено певну роботу з визначення напрямів гармонізації ПДВ та вдосконалення його будови і адміністрування, що має сприяти вдосконаленню зовнішньої фінансової політики держави. Так, окремі елементи фінансової політики досліджено в роботах І. Адаменко [105], О. Андрущенко [169, 108], Л. Воротіної [118], І. Луніної [140], І. Лютого [141], І. Чугунова [195] та інших; сутність, механізм і особливості стягнення ПДВ розглянуто В. Андрущенком [107], В. Валігурою [135], В. Вишневським [114, 115, 145], О. Воронковою [63], Т. Єфименко [192], Т. Косовою [133, 63] та іншими; можливостям поліпшення адміністрування ПДВ та зменшення обсягів шахрайства з ним, у т.ч. у міжнародній торгівлі, присвячено дослідження А. Соколовської [173]; питаннями гармонізації податків (зокрема, ПДВ) займалися О. Гаркушенко [119, 184, 191], А. Крисоватий [137, 136, 135], Т. Кошук [137, 134], В. Шевчук [196] і Р. Римарська [196]; О. Дубовик [125] та А. Кулай [138] розроблено рекомендації щодо напрямів гармонізації податків (зокрема, ПДВ) в Україні відповідно до вимог ЄС.

Аналіз наукової літератури дозволив зробити висновок, що в Україні проведено низку наукових досліджень, присвячених вибору напрямів гармонізації непрямих податків відповідно до вимог ЄС, що має сенс із огляду на угоди з цим об'єднанням.

Але існуючі дослідження, зазвичай, не підкріплені економіко-математичними розрахунками, які дозволятимуть визначати наслідки заходів з гармонізації для надходжень ПДВ до бюджету і обсягів міжнародних торговельних операцій. А цей аспект зовнішньої фінансової політики держави є однією

з основних причин здійснення гармонізації. Так само, оскільки не лише ЄС є партнером України у міжнародній торгівлі, доцільно проаналізувати й інші напрями гармонізації ПДВ та, відповідно, розробити рекомендації з вдосконалення зовнішньої фінансової політики держави.

Необхідність подальших досліджень у даній предметній сфері зумовили вибір теми дисертації, її мету і задачі.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію підготовлено в рамках виконання науково-дослідних робіт Інституту економіки промисловості НАН України за темами: «Управління розвитком промисловості в умовах системних дисбалансів» (номер державної реєстрації 0110U000380, 2010-2013 рр.); «Національна модель неоіндустріального розвитку» (номер державної реєстрації 0114U001537, 2013-2016 рр.), «Напрями становлення смарт-промисловості в Україні» (номер державної реєстрації 0116U004195, 2016-2019 рр.).

Зокрема, автором проведено аналіз зарубіжного досвіду використання ПДВ в системі застосування фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини та гармонізації цього податку, розроблено і обґрунтовано рекомендації щодо напрямів гармонізації ПДВ в Україні з урахуванням напрямів зовнішньої фінансової політики держави, впливу цього податку на надходження до бюджету, обсяги експортно-імпортних операцій, та укладених країною міжнародних угод у сфері податкового регулювання.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розвиток теоретичних положень і обґрунтування науково-методичних рекомендацій щодо гармонізації оподаткування ПДВ у контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави.

Для досягнення мети в дисертації поставлено такі *завдання*:

узагальнити погляди на роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави;

обґрунтувати основні принципи, форми та механізми оподаткування ПДВ з позицій їх впливу на міжнародні торговельні відносини;

проаналізувати зарубіжний досвід використання ПДВ у системі застосування фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини;

визначити особливості процесів гармонізації оподаткування ПДВ та їх наслідки для країн, що здійснювали таку гармонізацію;

сформувати науково-методичний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ;

визначити напрями гармонізації ПДВ та обґрунтувати наслідки їх впливу на обсяги бюджетних надходжень і кількісні показники міжнародних торговельних операцій України;

запропонувати шляхи удосконалення оподаткування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України.

Об'єктом дослідження є процеси гармонізації оподаткування податком на додану вартість в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави.

Предметом дослідження виступають теоретичні положення та науково-практичні рекомендації щодо удосконалення механізму оподаткування ПДВ та визначення напрямів гармонізації цього податку в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження виступили роботи вітчизняних і зарубіжних учених у сфері податкового регулювання економіки, зовнішньої фінансової політики та міжнародної торгівлі, гармонізації ПДВ.

У роботі використано сукупність методів і підходів:

метод порівняння (при визначенні особливостей принципів використання ПДВ, форм, методів та механізмів ПДВ, його елементів, що використовуються в різних країнах);

метод економічної антропології (при обґрунтуванні реакції платників податків на зміну ставки ПДВ у рамках однієї країни, порівнянні ними ставок ПДВ у різних країнах і прийнятті рішень щодо здійснення транскордонних покупок

або участі у шахрайських схемах з ПДВ);

метод статистичного аналізу (при зіставленні ставок та рівня надходжень ПДВ в Україні та решті країн світу, виявленні взаємозв'язків між показниками, що характеризують розвиток країни, та показниками, пов'язаними з використанням в країні ПДВ);

метод економіко-математичного моделювання (при розробці і реалізації моделей із визначення впливу ставки ПДВ на надходження до бюджету, обсяги зовнішньоторговельних операцій, відбір країн-постійних торговельних партнерів України);

історичний метод (при аналізі виникнення та поширення ПДВ у світі та досвіду його гармонізації у країнах ЄС);

системний підхід (при розробці і побудові комплексу заходів із вдосконалення оподаткування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України).

Інформаційну базу дослідження становить нормативно-правова база України та ЄС, звіти ОЕСР, МВФ та Євростату щодо застосування ПДВ у фінансовій політиці держав, а також Державної фіскальної служби України, Державного казначейства України, Державної служби статистики України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні теоретичних і методичних положень щодо гармонізації оподаткування ПДВ у контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави. До основних результатів, які визначають наукову новизну дослідження, належать такі:

удосконалено:

розроблено багатокритеріальний науково-методичний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ, заснований на встановленні кола країн, в податкові системи яких імплементовано ПДВ та з якими дана країна здійснює зовнішньоторговельні операції, врахуванні чинних національних нормативно-правових документів у сфері міжнародної торгівлі, історичних, геополітичних зв'язків та прагнень країни, та використанні методів нелінійного програмування; його відмінність від відомих підходів полягає в тому, що, по-

перше, він дозволяє врахувати конкретні країни-партнери кожної національної економіки у зовнішньоторговельних операціях і на цій основі – розрахувати значення гармонізованої ставки ПДВ та надати рекомендації щодо її вибору, виходячи з обраного критерію відбору країн-торговельних партнерів; по-друге, в ньому враховано обсяги міжнародних торговельних операцій, що дозволяє виділити серед усіх країн-торговельних партнерів найбільш важливих із позицій обсягів експортно-імпортних операцій; по-третє, розроблений підхід є гнучким та дозволяє розширювати перелік критеріїв, визначати коло країн-торговельних партнерів виходячи із геополітичної ситуації та міжнародного курсу конкретної країни; це дозволяє здійснювати розрахунок гармонізованої ставки ПДВ саме для умов конкретної країни, а не виходячи з припущення про можливість зміни ставки ПДВ у країнах-партнерах, як пропонувалося в інших моделях з гармонізації ставок ПДВ;

науковий підхід до визначення особливостей процесів гармонізації оподаткування ПДВ, що складаються з процесів гармонізації податкового законодавства (приведення норм податкового права у відповідність із його принципами в правових інститутах, галузях і системах, а також між системами в процесі вдосконалення податкового законодавства, його консолідації та кодифікації) та безпосередньо процесу гармонізації податків (вирівнювання податкових баз і (або) ставок податків у взаємодіючих країнах, а також встановлення певної мінімальної ставки податків та (або) податкової бази), який на відміну від існуючих чітко встановлює відмінність між гармонізацією податку та конвергенцією податкових систем, що дозволяє встановити наслідки для країн, що здійснювали таку гармонізацію;

методичний підхід до визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ на бюджетні надходження та кількісні показники міжнародних торговельних операцій за різними критеріями відбору країн-торговельних партнерів України; використання даного підходу, на відміну від відомих, дозволяє не тільки кількісно оцінити вплив зміни ставки ПДВ на бюджетні надходження і обсяги міжнародних торговельних операцій України, а й прогнозувати можливі

наслідки таких змін на рівень суспільного добробуту, національну безпеку, рівень валютних надходжень, імпортозалежність або імпортозаміщення в країні;

дістали подальшого розвитку:

науковий підхід до розгляду ПДВ як інструменту зовнішньої фінансової політики держави, в якому враховано, що погляд на ПДВ як на податок, що стимулює експорт, є некоректним через особливості міжнародної спеціалізації країни, недосконалість процесів гармонізації податкового законодавства та відсутність або неповну гармонізацію ставки цього податку з основними торговельними партнерами, що призводить до деформацій у обсягах та напрямках експортних та імпортних операцій кожної країни, впливає на обсяги надходжень цього податку до національного бюджету та призводить до кількісного дисбалансу між сплатою ПДВ в бюджет та його відшкодуванням експортерам;

визначення основних принципів (системних та визначення юрисдикцій), форм та механізмів оподаткування ПДВ у зовнішніх відносинах країни в їхньому взаємозв'язку; це дозволяє визначити їх вплив на напрями деформації у зовнішній торгівлі та формуванні бюджетних доходів і сприяти підвищенню результативності зовнішньої фінансової політики держави;

групування національних особливостей використання ПДВ в системі фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини, особливість якого полягає в визначенні основних напрямів розвитку оподаткування ПДВ в контексті зовнішньої фінансової політики держави для країн з різними типами економіки; це дозволяє визначити напрями реформування зовнішньої фінансової політики України;

комплекс заходів із вдосконалення оподаткування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України, відмінність якого від існуючих полягає в тому, що розроблені рекомендації охоплюють ширше коло питань щодо поліпшення загального економічного клімату в країні, вдосконалення нормативно-правової бази країни, в тому числі щодо оподаткування операцій ЗЕД,

інтенсифікації інформаційного обміну між фіскальними органами в Україні і на міжнародному рівні тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає у доведенні науково-методичних підходів до визначення гармонізованої ставки ПДВ та визначення впливу гармонізації ПДВ на бюджетні надходження та кількісні показники міжнародних торговельних операцій до рівня конкретних рекомендацій щодо встановлення найбільш прийнятної ставки ПДВ та удосконалення національного законодавства з питань оподаткування ПДВ, які впроваджено в діяльність Бахмутської об'єднаної ДПП (довідка № 15-24/16 від 24.11.2016 р.) та Покровської об'єднаної ДПП (довідка № 15-3/16 від 22.11.2016 р.) Головного управління ДФС у Донецькій області.

Результати дослідження були також використані при підготовці науково-аналітичних записок із питань удосконалення оподаткування ПДВ (лист Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» № 77020-63-07/374 від 29.06.2016 р., листи Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України № 92 та №93 від 19.08.2016 р.), а також навчально-методичних матеріалів для слухачів професійної програми підвищення кваліфікації (лист Державної фіскальної служби України № 14125/6/99-99-07-01-03-15 від 29.06.2016 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою, в якій подано авторський підхід до вирішення наукової задачі гармонізації оподаткування ПДВ у контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави. Основні висновки та пропозиції, сформульовані в дисертації, одержано автором особисто та викладено в опублікованих роботах. Із наукових робіт, опублікованих у співавторстві, використано лише ті ідеї, які отримані в результаті індивідуальних досліджень. Їх зміст конкретизовано в переліку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні наукові положення і практичні результати дослідження обговорювалися на науково-практичних конференціях різних рівнів: «Можливості та перспективи забезпечення сталого

розвитку економіки України» (Ужгород, 2016 р.), «Актуальні аспекти модернізації економіки і фінансової системи України» (Запоріжжя, 2016 р.), «Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика» (Львів, 2016 р.), «Економіка, менеджмент та аудит: сучасні проблеми та напрями розвитку» (Львів, 2015 р.), «Податкова реформа в Україні: досвід, реалії та перспективи» (Донецьк, 2013 р.), «Перспективи розвитку економіки України» (Луцьк, 2013 р.), «Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів» (Ірпінь, 2013 р.), «Стан і проблеми оподаткування в умовах економічних перетворень» (Донецьк, 2012 р.).

Публікації. Основні положення дисертації висвітлено у 15 наукових працях, з яких шість – статті у наукових фахових виданнях України (у т.ч. три – у виданнях, які входять до міжнародних наукометричних баз), одна – стаття у зарубіжному науковому виданні); 8 – публікації у матеріалах конференцій. Загальний обсяг публікацій складає 6,85 ум.-друк. арк., з яких особисто автору належить 5,12 ум.-друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИКОРИСТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ ЯК
СКЛАДОВОЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДТРИМКИ
МІЖНАРОДНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ВІДНОСИН

1.1. Роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави

Для забезпечення потреб держави, отримання додаткових доходів та (або) підтримки владної еліти впродовж всієї історії цивілізації людство використовувало податки. В історичному сенсі вони не статистичні: деякі з них відійшли у минуле, інші з'явилися недавно, але зайняли важливе місце у податкових системах країн світу. До останньої групи податків належить ПДВ.

Науковці дотримуються думки, що ідея цього податку вперше з'явилася у німецького підприємця В. фон Сіменса у 1920-ті рр., проте реалізовано її було у 1954 р. завдяки М. Лоре, який на той час обіймав посаду міністру економіки, фінансів та промисловості Франції. Саме він вважається «батьком» ПДВ.

Вперше ПДВ було застосовано у Франції, хоча ґрунтовні випробовування цього податку відбулися у Кот-Д'Івуарі та Сенегалі у 1960-ті рр. приблизно в той час, коли зазначені країни набули незалежності від своєї метрополії – Франції. В цих країнах ПДВ застосовувався лише на рівні виробництва продукції. В рамках фіскальної реформи 1965 р. у Бразилії було запроваджено ПДВ, що застосовувався на всіх етапах виробництва. У 1960-ті рр. цей податок використовувався менш ніж у 10 країнах світу, оскільки в більшості з них перевага надавалася роздрібному податку на продажі (*retail sales tax*). У 1989 р. його використовували вже у 48 країнах (переважно, Західної Європи та Латинської Америки) [16].

Таке розповсюдження ПДВ у країнах Європи пояснювалося тим, що цей податок був необхідною умовою вступу до ЄЕС та його наступника –

ЄС. З того часу, за активної підтримки МВФ ПДВ почав використовуватися у все більшій кількості країн. Наразі 140 офіційно визнаних країн світу (тобто, 70% всіх існуючих країн) використовують цей податок у своїх податкових системах [119].

У 2005-2015 рр. надходження від цього податку в середньому складали 6,6% ВВП країн-членів ОЕСР [82], що майже вдвічі перевищує показники 1970 р. [16]. У 28 країнах-членах ЄС (ЄС-28) цей показник у 2002-2015 рр. в середньому по цьому об'єднанню становив від 6,2% до 7% ВВП [39, с. 179, 40]. В Україні надходження від ПДВ також мають велике значення. Зокрема, у 2013 р. його надходження склали 128 млрд грн [113], або 8,5% ВВП країни [112], у 2014 р. до загального фонду Державного бюджету було зібрано 173 млрд грн [113] (10,9% ВВП [146, с. 13]), у 2015 р. – 239 млрд грн [113] (12% ВВП [146, с. 14]).

Таке стрімке розповсюдження ПДВ по країнах світу може розцінюватися, як феномен, що доти не мав прецедентів. А. Тайт зазначає, що «...the history of taxation reveals no other tax that has swept the world in some thirty years, from theory to practice, and has carried along with it academics who were once dismissive countries that once rejected it» [90, с. 3]¹.

Це пояснюється рядом переваг, які надає державі та платнику запровадження такого податку.

Так, вважається, що за рахунок ПДВ держава спроможна зібрати податкові надходження найбільш нейтральним та прозорим чином [16]. Це відбувається за рахунок того, що при використанні ПДВ можливо чітко і однозначно визначити податкову складову ціни товару на кожній стадії виробництва і розподілу, виключаючи повторне оподаткування; положення законодавства про ПДВ дозволяють звільнити від даного податку експорт і обкладати їм імпорт, що, на думку деяких авторів, стимулює міжнародну конкуренцію

¹ «...історія оподаткування ще не знала випадків, коли податок охопив світ від теорії до практики за якихось тридцять років, при цьому отримавши підтримку науковців, що раніше нехтували ним, та країн, де виступали проти його введення».

[77]; оскільки ПДВ – це податок на споживання, він не впливає на заощадження, що властиве прибутковому оподаткуванню, і тому може сприяти накопиченню капіталу і економічному зростанню в країнах, де цей податок застосовують [3, с. 3]; вважається, що особливості будови та стягнення ПДВ створюють перешкоди ухиленню від його сплати на внутрішніх ринках, тому з ним пов'язана менша кількість порушень податкового та законодавства порівняно з роздрібним податком на продажі [16]. Крім цього, ряд фахівців вважає даний податок зручною заміною податку на продажі з позицій адміністрування [145, с. 235].

Зазначені переваги стосуються переважно внутрішніх ринків та здійснення внутрішньої фінансової політиці держави. В той же час, інтеграційні та глобалізаційні процеси підіймають питання щодо ролі, яку ПДВ відіграє у зовнішній фінансовій політиці країн, зокрема в контексті потенційної загрози подвійного оподаткування, ухилення від сплати податків, виникнення податкової конкуренції між країнами. Вирішення цих питань є важливим для України з огляду на прагнення уряду країни до більшої інтеграції з ЄС і світовою спільнотою та необхідність захисту власних економічних інтересів.

Зважаючи на це, доцільно систематизувати існуючі наукові уявлення про роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.

Слід зазначити, що попри майже однакові виконувані ПДВ функції та особливості стягнення, в процесі розвитку системи непрямого оподаткування кожна країна розробляє свої положення щодо оподаткування доданої вартості. Як наслідок, бази оподаткування, ставки податків, наявність (або відсутність) пільг та звільнень від оподаткування цілих класів споживчих товарів і послуг, а іноді – механізми, методи та форми ПДВ, розрізняються. Це обумовлює різні уявлення цього податку на міжнародну торгівлю.

Наразі в науці відомо три основних уявлення про роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави:

- 1) ПДВ стимулює експорт (Дж. Воллі [99], А. Тайт [90]);

2) нейтральність ПДВ щодо міжнародних торгових операцій (А. Діксіт [30], Дж. М. Гроссман [44], Р. Ісмер, К. Ньюхов [52], Дж. Слемрод [88]);

3) ПДВ дестимулює міжнародну торгівлю (М. Дезаї, Дж. Хайнс [27], М. Николсон [79], М. Фельдштейн, П. Кругман [64]).

Узагальнено ці погляди та аргументацію на їх користь наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Уявлення про роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави

Джерело: складено автором

Далі детальніше розглянуті аргументи економістів на користь вищенаведених уявлень про роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.

Стимулюючий вплив ПДВ на експорт. Кожна держава зацікавлена в активізації масштабів зовнішньоекономічної діяльності, оскільки це стимулює розвиток національної економіки, створює умови для ефективної інтеграції в світову економіку, забезпечує приток коштів (в тому рахунку – вільно конвертованої валюти) до країни, та сприяє поліпшенню платіжного балансу.

Для підтримки орієнтованих на експорт національних підприємств держава будує свою зовнішню та внутрішню фінансову політику таким чином, щоб платникам податків було вигідно займатися реалізацією товарів (робіт, послуг) на експорт. З цією метою в податковому законодавстві країн передбачаються пільги, такі як застосування нульової ставки щодо деяких категорій товарів (робіт, послуг) або операцій (наприклад, експортних), звільнення деяких операцій або категорій товарів (послуг) від оподаткування.

Зазначене вигідно відрізняє ПДВ від податків на доходи: останні стягуються з резидентів, зокрема – з виробників товарів на експорт, а іноземні виробники та імпортер податками не обкладаються, в той час як ПДВ, навпаки, стягується при реалізації імпортерних товарів, а експортні операції обкладаються цим податком за пільговими умовами [64, с. 1].

Ці особливості стягнення ПДВ призвели до виникнення в наукових колах ідей щодо позитивного впливу ПДВ на обсяги експортних операцій, оскільки, на противагу експорту, імпортерні операції та внутрішнє споживання ним обкладаються та сплачуються платниками податку.

Часто, для демонстрації стимулюючого впливу ПДВ на експорт, в приклад наводиться торгова операція між двома країнами: країною, в податковій системі якої є ПДВ (наприклад, Німеччина) і країною без ПДВ (наприклад, США). Автомобіль виробництва США ціною \$20 000 в Німеччині обкладається ПДВ за ставкою 19% і коштуватиме \$23 800.

В той же час, в США ПДВ не стягується. Тому якщо авто німецького виробництва, що в Німеччині мало коштувати \$20 000 (з ПДВ), експортується

ся до США, його ціна становитиме \$16 807 (\$20 000 - \$3193 ПДВ)¹. Відповідно, майже за такою самою ціною німецький автомобіль продаватиметься в США.

Тобто, в цьому випадку американський виробник зазнає двох негативних впливів: ціна його товару в Німеччині збільшується порівняно з німецьким (на \$3 800), а на ринку США німецькі авто також дешевші (на \$3193) внаслідок звільнення від ПДВ експорту. Тобто, через використання ПДВ в Німеччині і його відсутності в США продукція американського виробника приблизно на \$6 993 дорожча за німецьку, що може негативно позначитися на обсягах його продажу.

Зважаючи на це, прихильники точки зору про стимулюючий вплив ПДВ на експорт стверджують, що виробник з країни, в якій використовується ПДВ, має більше цінових переваг перед виробником з країни, в якій немає ПДВ, оскільки вартість товарів, які було вироблено в країні без цього податку і які пішли на експорт, збільшується, що зменшує їх цінову привабливість для потенційних споживачів. З іншого боку, товари, вироблені в країні з ПДВ за тією ж ціною, що і товари в країні без ПДВ, у разі експорту обходяться виробникові з країни з ПДВ дешевше, ніж виробникові з країни, в якій цей податок відсутній. Таким чином, вважається, що ПДВ позитивно впливає на ухвалення рішень щодо обсягів експорту і рівня цін на експортну продукцію в рамках зовнішньої фінансової політики держав-експортерів з ПДВ.

Проте така аргументація не є коректною, та зазвичай властива не-економістам [88].

По-перше, в наведеному прикладі йдеться про цінову перевагу Німеччини над США. Тобто, якщо ціна німецького авто без ПДВ складає \$16 807, а аналогічного американського \$20 000, то вже тільки цьому Німеччині доцільно експортувати авто до США та продавати їх за ціною, наближеною до \$20 000.

¹ У Німеччині ПДВ не стягується з експортних поставок товарів [94].

Для коректного порівняння в наведеному вище прикладі ціна німецького авто без ПДВ мала становити \$20 000. В такому випадку одразу нівелюється цінова перевага у \$3193.

По-друге, хоча в США не має ПДВ, проте є податки на продажі (*sales tax*). Тому продаж і німецьких і американських авто майже у всіх штатах (окрім Делаверу, Монтани, Нью-Гемпширу, Орегону) буде обкладатися цим та у деяких випадках ще і місцевим податком. Відповідно, для покупця ціна авто збільшиться на суму від 1,69% (Аляска) до 9,45% (Тенессі) [32]. Крім цього, придбання саме авто в США може обкладатися додатковими податками. Наприклад у період з 1990 р. по 2002 р. до авто вартістю більше \$30 000 застосовувався податок на елітні авто (10% від суми, що перевищує \$30 000), а штати та місцева влада мають можливість обкладати придбання нових авто транспортним податком [35]. Як наслідок, навіть на ринку США вартість американських авто для кінцевого споживача може дорівнювати його вартості з ПДВ у Німеччині.

Щодо цінової переваги німецького виробника перед американським внаслідок наявності у першого податкового кредиту, то це положення потребує уточнення.

Оскільки в США у виробництві товарів (у тому рахунку, авто) використовується сировина, енергія тощо, що обкладається податком на продажі, то з метою запобігання ефекту «податкової піраміди» (*tax pyramiding*) в окремих штатах підприємства-виробники мають право вимагати відшкодування сплачених ними податків на продаж за умови, що ці податки застосовувалися для виготовлення ними кінцевої продукції («вхідний податок на продаж») [31, с. 21-23]. Ця ситуація є аналогічною формуванню податкового кредиту з ПДВ та його відшкодуванню підприємству, що не є платником цього податку.

Крім цього, до експортних операцій (за межі США) не застосовується податок на продаж [103], проте «вхідний податок на продаж» може відшкодуватися, що фактично є аналогічним ситуації з ПДВ у випадку здійснення експортних операцій.

Зважаючи на це, вищенаведену аргументацію щодо стимулюючого впливу ПДВ на експорт не можна вважати коректною.

Більш аргументованою в цьому випадку є позиція А. Тайта, який стверджував, що ПДВ стимулює експорт в тій мірі, в якій цей податок виправляє викривлення, що виникли під час використання інших податків у міжнародних торгових операціях та в процесі розвитку самого ПДВ [90, с. 223].

Нейтральний вплив ПДВ на міжнародну торгівлю. На відміну від попереднього уявлення про стимулюючий вплив ПДВ на експорт, наразі в світі більшість науковців-економістів дотримується думки, що «ідеальний» ПДВ має нейтральний вплив на міжнародну торгівлю в контексті здійснення країнами зовнішньої фінансової політики, тобто ані сприяє, ані перешкоджає імпортом та експортним операціям та не впливає на конкурентні позиції країн на міжнародних ринках [88].

Під «ідеальним» ПДВ мається на увазі, що ПДВ застосовується до всіх товарів та послуг за однаковою ставкою [64, с. 1].

Ця позиція досить чітко обґрунтовується в межах теорій міжнародної торгівлі¹, відповідно до яких обсяги міжнародних експортно-імпорتنих операцій з часом стають збалансованими, тобто вартість імпорту деякої країни в конкретний проміжок часу дорівнюватиме вартості експорту в цей же проміжок часу [27, с. 5].

Торгівельний баланс відображує уявлення про те, що країни неспроможні тривалий час перебувати в стані дефіциту або профіциту щодо до решти світу. З цього виходить, що у разі введення у деякій країні ПДВ зі ставкою τ обсяг імпорту в цю країну зменшиться на τ . Проте з часом встановить-

¹ Маються на увазі теорії абсолютних та відносних переваг, теорія забезпеченості ресурсами (теорія Гершина-Оліна) [14, с. 70-104] та теорема Маршалла-Лернера [66, с. 460-462], важливим елементом яких є уявлення про те, що з часом в міжнародній торгівлі спостерігатиметься торговий баланс, навіть за умови існування імпорتنих тарифів та звільнень від оподаткування експортних операцій.

ся новий торговельний баланс, слідством якого стане зменшення експорту цією країною на τ [64, с. 3, 30, с. 357].

Прибічники уявлення про нейтральний вплив ПДВ стверджують, що ідея про те, що «...countries that have a VAT have an advantage in international competition over countries that rely on income taxation»¹ є помилковою [65, с.263]. Для підтвердження цієї позиції М. Фельдштейн та П. Кругман посиляються на роботи Дж. М. Гроссмана, який обґрунтовував нейтральність ПДВ [44], і А. Діксита, в роботі якого доводиться нейтральний вплив ПДВ на міжнародну торгівлю з позицій відносності цін [30].

Наприклад, аналізується випадок здійснення експортно-імпортних операцій за умови відсутності проміжних товарів (тобто тих, що використовуються для виробництва кінцевого продукту). Торгівля здійснюється двома товарами 1 (імпортується з країни А до Б) та 2 (експортується з країни Б до А), ставка ПДВ в обох країнах однакова та становить τ . Припустимо, що у торгівлі між двома країнами до застосування податків існувало деяке співвідношення цін на товари 1 та 2: P_1/P_2 .

Коли в країнах було введено ПДВ, то товар 2 постачатиметься до країни А за ціною P_2 . Проте з урахуванням ПДВ нова ціна цього товару в країні А складатиме

$$P'_2 = P_2(1 + \tau) \quad (1.1)$$

Відповідно, в країні Б ціна товару 1 складатиме

$$P'_1 = P_1(1 + \tau) \quad (1.2)$$

При цьому у міжнародній торгівлі співвідношення вартості товарів 1 та 2 становитиме:

¹ «... країни, в яких застосовується ПДВ, мають перевагу у міжнародній конкуренції перед тими, хто покладається на оподаткування доходів».

$$\frac{P'_1}{P'_2} = \frac{P_1(1+\tau)}{P_2(1+\tau)} = \frac{P_1}{P_2} \quad (1.3)$$

Тобто, введення країнами А та Б ПДВ з однаковою ставкою не змінює співвідношення цін на товари у міжнародній торгівлі (ПДВ не є деформуючим). Проте, оскільки в кожній з країн ним обкладається імпорт, ПДВ по суті діє як одноразовий податок на дохід споживача [30, с. 356-357].

Слід зауважити, що прибічники нейтрального впливу ПДВ в контексті зовнішньої фінансової політики не враховують декількох суттєвих моментів.

По-перше, як зазначалося вище, прибічники наукового погляду про нейтральність ПДВ оперують поняттям «ідеального» ПДВ. У випадку використання такого податку в країні не повинно існувати пільг, звільнень від сплати ПДВ, декількох ставок ПДВ на різні товари. Має використовуватися лише одна – стандартна (*standard* або *general*) ставка ПДВ на всі товари. В той же час, на практиці це припущення не виконується, оскільки в країнах, де є ПДВ, зазвичай використовується декілька ставок цього податку на різні товари, існують пільги, звільнення від його сплати тощо.

По-друге, нейтральний вплив ПДВ доводиться за умови, що експортерам, які сплачують ПДВ за нульовою ставкою, своєчасно відшкодовуються суми ПДВ, сплачені ними на попередніх етапах («вхідний ПДВ» – *input VAT*). Проте на практиці особливості інституційного середовища (наприклад, тривалий проміжок часу, через який повертається сплачений ПДВ, адміністративні, судові перепони, відсутність достатньої суми коштів в бюджеті, законодавство країни) можуть привести до того, що експортер не отримує повну суму відшкодування з ПДВ. Відповідно, це веде до зміни поведінки експортера, наприклад, його переорієнтації на внутрішній ринок збуту або пошуку схем, що дозволять йому вчасно отримувати відшкодування з ПДВ. У свою чергу, ця ситуація може впливати на ціну експортованої продукції шляхом її збільшення на суму транзакційних витрат експортера, що приведе до незбалансованості рівнів експорту та імпорту.

А в тому разі, якщо експортери взагалі не отримуватимуть повернення «вхідного ПДВ», цей податок в умовах загальної рівноваги буде еквівалентним митному тарифу на імпорту товарів [64].

По-третє, у разі оцінки впливу ПДВ на міжнародну торгівлю в контексті здійснення країнами зовнішньої фінансової політики зазвичай не враховується рівень розвинутості економік країн та їх експортно-імпортні можливості. Так, країни з доходами на душу населення нижче середнього та низькими можуть запровадити ПДВ у якості одного з небагатьох економічних інструментів, що дозволить їм акумулювати в бюджет значні суми коштів з мінімальними адміністративними витратами та втратами часу. Проте, якщо в таких країнах слабкий експортний сектор, то введення ПДВ негативно позначиться на ньому і можуть збільшитися обсяги імпорту [27, с. 3].

В-четвертих, як видно з наведеного вище приклада, співвідношення цін товарів в міжнародній торгівлі зберігається за умови, що в країнах встановлено однакову ставку ПДВ, чого в реальності не спостерігається і що потрібно враховувати при реалізації державами зовнішньої фінансової політики.

Ще одним аргументом на користь нейтрального впливу ПДВ на зовнішню торгівлю в контексті зовнішньої фінансової політики є робота Р. Ісмера та К. Ньюхоффа, які досліджували систему оподаткування доданої вартості в країнах ЄС [52, с.2].

Для ілюстрації своєї позиції ці автори наводять приклад, що відображає механізм стягнення ПДВ у випадку придбання товару нерезидентом. Так, турист з Австрії подорожував до Швейцарії, де придбав комп'ютер і сплатив при цьому швейцарський ПДВ. При виїзді з країни він може претендувати на відшкодування швейцарського ПДВ, але сплатить податок на імпорту при в'їзді до Австрії за ставкою австрійського ПДВ. Таким чином, на рішення споживачів про вибір країни для покупки товару впливатимуть відмінності в механізмі стягнення ПДВ в цих країнах. В тому випадку, якщо механізми ідентичні, то ПДВ можна вважати нейтральним.

Результатом дослідження Р. Ісмера та К. Ньюхоффа став висновок про відсутність будь-якого впливу ПДВ на конкурентоспроможність: цей податок не створює конкурентних переваг, але і не дестимулює міжнародну конкурентоспроможність країн. Але автори зауважують, що ця умова виконується лише тоді, якщо використовуються ідентичні механізми стягнення ПДВ.

Дестимулюючий вплив ПДВ на міжнародну торгівлю. Те, що у реальному світі ПДВ не є «ідеальним» спонукало науковців на подальші дослідження, які дозволили дійти висновку про дестимулюючий вплив цього податку на експортно-імпорتنі операції.

Так, М. Дезаї і Дж. Хайнс наводять відомості про те, що «...countries using VATs have one-third fewer exports than do countries not using VATs and 10 percent greater VAT revenue is associated with two percent fewer exports»¹ [27, с. 2]. Вони зазначають, що вплив ПДВ на експорт сильніше в країнах з низькими доходами, ніж в країнах з високими доходами, а істотний негативний вплив цього податку на експорт присутній навіть в країнах з високими доходами. Також М. Дезаї і Дж. Хайнс дійшли висновку, що труднощі в адмініструванні ПДВ істотно впливають на подальшу поведінку як імпортерів, так і експортерів.

Досвід застосування ПДВ у більш ніж 120 країнах за майже 50 років свідчить про те, що цей податок часто «гальмує» міжнародні торговельні операції, оскільки країни, що самостійно обирають для оподаткування пов'язані з торгівлею сектори економіки, зазвичай обкладають їх вищою за ефективну ставкою податку. Це призводить до зменшення в таких країнах обсягів імпорту та експорту [34, с. 3]. Так, деякі країни (зокрема, Україна [168]) при ухваленні рішень щодо обкладення ПДВ тільки операцій з імпорту не завжди мають можливість своєчасно і в повному обсязі забезпечити повернення ПДВ

¹ «...країни, в яких використовується ПДВ, на одну третину менше експортують, ніж країни, які не використовують ПДВ, і збільшення надходжень ПДВ на 10% пов'язане зі зниженням експорту на 2%».

за експортними операціями. В свою чергу, це негативно позначається не лише на обсягах імпорتنих операцій, але і на обсягах експорту.

Ще одним аргументом щодо дестимулюючого впливу ПДВ на експортно-імпортні операції є те, що не завжди вдається врахувати втрачені можливості, пов'язані з політичними особливостями і специфікою розвитку економік окремих країн. Так, наприклад, вважається, що країни зі «слабкими» експортними галузями могли б мати більші податкові надходження у разі використання відмінних від ПДВ непрямих податків. Високі витрати адміністрування, політичні витрати, які не завжди є очевидними, а тому можуть легко зростати, проблеми, пов'язані з забезпеченням прийнятної ступеня прогресивності відносно всієї податково-трансфертної структури також мають істотний дестимулюючий вплив на поведінку платників податків [64, с. 263].

У дослідженні «Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence»¹ М. Дезаї і Дж. Хайнс в результаті порівняння даних про питому вагу ПДВ в державних доходах, рівень відкритості економіки, а також обсяги експорту у 168 країнах світу за період 1950-2000 рр. дійшли висновку про те, що висока залежність бюджету країн від ПДВ веде до низького рівня відкритості економіки і зменшення обсягів експорту [27, с. 25-26]).

Проведений цими вченими аналіз поведінки американських транснаціональних компаній в 2000 р. показав, що збільшення на 10% місцевих надходжень ПДВ пов'язане зі зниженням на 6% експорту місцевих філій, а підвищення на 1% ставки ПДВ пов'язано з 8% скороченням економіки країн, де використовується ПДВ [27, с. 16-19].

Дестимулюючий вплив ПДВ на експортно-імпортні операції зазначають і в Російській Федерації (РФ) при аналізі фактичного стану чинної системи ПДВ [117; 128; 194]. Зокрема, ПДВ негативно впливає на підприємства, які здійснюють експортні операції, окрім операцій з експортом сировини. В той же час, недоліки адміністрування цього податку та схеми з ухилення від

¹ «Податки на додану вартість та міжнародна торгівля: свідоцтво»

його сплати призводять до того, що за неофіційними оцінками до бюджету потрапляє не більше 25% потенційної суми надходжень від ПДВ [128].

Повернення ПДВ експортерам у більшості випадків є можливим лише через суд, що збільшує витрати російських виробників-експортерів. Від цієї практики найбільше страждають підприємства, що створюють більше доданої вартості, зокрема у високотехнологічних галузях. Більше того, є відомості, що саме для російського експорту властива висока «смертність» нових експортних товарів: новий товар, що з'явився у структурі російського експорту лише з вірогідністю 50% залишиться там в наступному році, в той час як для Німеччини цей показник перевищує 70% [117].

В наведених вище наукових уявленнях про роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держав в різному ступені відображено особливості цього податку, що існують в країнах світу. Проте саме вони можуть визначати те, як позначиться цей податок на надходженнях ПДВ до бюджету, обсягах та напрямі експортно-імпортних операцій та навіть міжнародних відносинах. Останнє є можливим, зокрема, через податкову конкуренцію між країнами.

З теорії фінансової науки відомо, що податкова конкуренція виникає, якщо в країнах, які з міркувань територіальної близькості та(або) укладених міжнародних угод спростили режим перетину кордонів, значно відрізняються податки. Спрощення митних та візових режимів надає населенню та бізнесу можливість переміщати капітал і працю в юрисдикцію з більш сприятливим податковим кліматом [158], що для країни з високими податками означатиме скорочення податкових надходжень до бюджету, а для країни з низькими податками – їх збільшення. Це основний, але не єдиний прояв податкової конкуренції між країнами.

Не всі підприємства і населення зможуть здійснити таке переміщення. Ймовірно, така можливість буде у великого бізнесу і населення з високими доходами (накопиченим статком), в той час як менш заможні громадяни і прибуткові підприємства будуть змушені залишитися в країні з високими податками та прийняти на себе їх тягар.

Наприклад, через те, що великі міжнародні концерни (Fiat, Starbucks, Apple) застосовують практику переміщення своїх підприємств та (або) головних офісів до країн з низькими податками, їх комерційна діяльність в середньому оподатковується за ставкою 5%. Як результат – за оцінками ЄС щороку скарбниця цього міжнародного об'єднання недораховується 1000 млрд євро податкових надходжень. У той же час для підприємств, які не можуть дозволити собі такого переміщення, ставка податків в середньому становить 20-30% [158]. Відповідно, переміщення капіталів веде до втрат доходів бюджетів країн з високими податками, викликає невдоволення високими ставками податків у тих економічних агентів, що залишилися в такій країні, що посилює ймовірність виникнення фінансової нестабільності [142, с. 6].

Крім того, відтік капіталу і працездатного населення з країн з високими податками скорочує інноваційний потенціал економіки таких країн і в перспективі – зниження темпів економічного зростання, зменшення її інвестиційної привабливості, що також негативно відіб'ється на поповненні дохідної частини бюджету [158].

Ще однією небезпекою податкової конкуренції є те, що навіть у випадку відсутності можливостей перемістити працю і капітал до юрисдикцій з низькими податками, у підприємств та населення залишається шанс застосувати податкове планування з метою зменшення своїх податкових зобов'язань або вчинити протиправні дії: ухилитися від сплати податків, застосувати шахрайські схеми. Наприклад, населення може здійснювати транскордонний шопінг (*crossborder shopping*). Це також негативно вплине на наповнюваність бюджету країни з високими податками.

Звичайно, у таких способів ухилення від сплати податків (їх мінімізації) є недоліки. Так, для підприємств – це загроза застосування штрафних санкцій з боку контролюючих органів, транзакційні витрати на пошук і реалізацію способів податкової оптимізації (планування, ухилення від сплати податків); на транскордонний шопінг населення будуть накладатися обмеження у вигляді ціни товарів без урахування податків, транспортних витрат, витрат

часу, обмежень на провезення певної кількості товарів. У підсумку, якщо транзакційні витрати виявляться досить високими, зазначені способи втраять свою привабливість [179].

Податкова конкуренція може спричинити конфлікт між конкуруючими країнами. Тому для подолання цього явища країнами може реалізовуватися низка заходів, спрямованих на зближення національних податкових систем. Однак цей спосіб також має недоліки [41, 86, 157]:

- втрата частини податкових надходжень для країни з низькими податками через зменшення її податкової привабливості для платників з інших країн;
- втрата частини податкових надходжень для країни з високими податками через необхідність зменшити податки;
- невдоволення бізнесу і населення через підвищення податків у країні, де вони були низькі.

Як наслідок, успіх процесу зближення податкових систем залежатиме від пріоритетів конкретної країни в контексті здійснення зовнішньої фінансової політики: можливостей, що надає податкова конкуренція, або зближення податкових систем, бажання посилити співпрацю між країнами або отримати більші податкові надходження в певний період часу.

Зближення податкових систем країн може здійснюватися різними способами, що, в свою чергу, призвело до відсутності єдиної термінології щодо цього в наукових колах. Так, аналіз [41, 125, 156, 157, 158, 138, 155] дозволив встановити, що поняття «конвергенція», «координація», «зближення», «уніфікація» та «гармонізація» часто вживаються як синоніми. Разом з тим, на сучасному етапі розвитку ЄС ці поняття мають досить чітке розмежування.

Перший термін, що широко використовується в європейській практиці при описі процесів взаємодії країн у сфері податкового регулювання – кооперація (*cooperation*). Під цим розуміється спільна оптимізація податків в контексті реалізації країнами зовнішньої фінансової політики. Тобто, країни під час переговорів визначають податкові бази і ставки податків з метою макси-

мізації деякої загальної соціальної мети. Прикладом такої взаємодії є політика єдиних зовнішніх тарифів [6].

Координація (*coordination*) як явище зазвичай пов'язана з тим, що у взаємодіючих країнах приходять до розуміння того, що певні дії в одній з них призведуть до деяких наслідків в іншій і навпаки. У цьому випадку країни беруть на себе взаємні зобов'язання щодо своїх дій у тій або іншій області. Прикладом координації є чинний у ЄС кодекс поведінки в сфері оподаткування прибутку підприємств, а також, як більш вузький варіант координації, обмін інформацією, що стосується оподаткування.

Попри близькість значень термінів «кооперація» та «координація» істотно відмінність між ними полягає в ролі, які відіграють наднаціональні інститути (*supranational institutions*), та ставленні до суверенних прав держав. Так, кооперація вимагає від держав, що вступають у таку взаємодію, відмови принаймні від частини своїх суверенних прав на користь наднаціонального інституту (наприклад, Європейської комісії). У свою чергу, такий інститут здійснює моніторинг ситуації і вживає санкції до порушників у разі невиконання угод. При координації наднаціональні інститути (такі як ОЕСР, МВФ, Європейська комісія) виконують роль організаторів і форумів подібної взаємодії між країнами. При цьому наднаціональні інститути не проводять свою власну політику щодо вирішуваних проблем, а від держав не вимагається відмови від свого суверенітету або його частини [13, с. 7].

Конвергенція або зближення (*convergence*) – термін, що означає зменшення кількості розбіжностей у податкових базах, ставках податків, їх видах. Конвергенція як явище може стати наслідком здійснення країнами політики кооперації або координації у сфері оподаткування [6].

Ще один широко відомий у ЄС та світі термін – гармонізація (*harmonization*). В науковому середовищі існують розбіжності в його тлумаченні, що частково зумовлене нерозумінням сфери його застосування.

Наприклад, вважається, що податкова гармонізація – явище виключно правове, в той час як зближення елементів конкретних податків, що застосовуються в країнах-партнерах, слід розглядати як уніфікацію [125].

Проте з дослідження С. Г. Дробязко [124] можна зробити висновок про необхідність розмежування понять «гармонізація податкового законодавства» та «гармонізація податків». На думку цього дослідника, гармонізація законодавства – це приведення норм права у відповідність з його принципами в правових інститутах, галузях і системах, а також між системами в процесі вдосконалення законодавства, особливо його консолідації і кодифікації. З цього виходить, що гармонізація податкового законодавства дійсно є виключно правовим явищем. Відповідно, цей термін може трактуватися як приведення норм *податкового* права у відповідність з його принципами в правових інститутах, галузях і системах, а також між системами в процесі вдосконалення податкового законодавства, його консолідації та кодифікації.

У той же час під гармонізацією податків (податковою гармонізацією) слід розуміти вирівнювання податкових баз і (або) ставок податків у взаємодіючих країнах. Також під гармонізацією може розумітися встановлення деякої мінімальної ставки податків та (або) податкової бази [6]. Тобто, дане поняття є ширшим запропонованого О. Е. Дубовик поняття «уніфікація податків» [125], оскільки останнє обмежується приведенням до одноманітності елементів одних і тих самих податків, що застосовуються в різних країнах, в той час як «гармонізація податків» дає більшу свободу державам в здійсненні ними податкової політики.

До цього слід додати, що в європейській практиці існує ще один термін – «вирівнювання» (*alignment*), який в українській науковій літературі перекладається як «уніфікація» та «гармонізація». Але в ЄС цей термін відноситься до правового поля [96, с. 275-276] та найбільш коректно його можна перекласти українською мовою як «вирівнювання», або «уніфікація» в тому сенсі, як це було запропоновано О.Е Дубовик (приведення елементів одних і тих

же податків, що застосовуються в різних країнах, до одноманітності [125]). Тобто, термін «уніфікація» є найбільш жорсткою формою гармонізації.

Гармонізація податкового законодавства та гармонізація податків тісно пов'язані і взаємозалежні. Перша встановлює правові рамки для учасників процесу гармонізації, закріплює їх права та обов'язки, уніфікує правові норми країн-учасників процесу гармонізації в контексті реалізації ними зовнішньої фінансової політики; друга – спираючись на досягнення економічної та фінансової науки формує напрям руху процесу гармонізації, який потім закріплюється податковим законодавством.

Проте для того, щоб визначити, як має відбуватися гармонізація саме ПДВ, потрібно більш детально дослідити особливості застосування цього податку в різних країнах, що позначаються на реалізації ними зовнішньої фінансової політики. В першу чергу, це стосується принципів використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародної торгівлі.

1.2. Принципи використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародних торговельних відносин

Принципи використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародних торговельних відносин можна поділити на дві групи: системні та визначення юрисдикцій. Перша група стосується загальних особливостей побудови ПДВ та корелюється з принципами побудови податкової системи, закладеним А.Смітом [172, с. 566]. Друга група принципів властива саме ПДВ і стосується особливостей застосування цього податку в контексті реалізації країнами зовнішньої фінансової політики.

Системні принципи використання ПДВ.

Основні системні принципи використання ПДВ запропоновано фахівцями ОЕСР та МВФ наприкінці 1990-х рр. [80, с. 8]. В узагальненому вигляді вони наведені на рис. 1.2.



Рис.1.2. Системні принципи використання ПДВ

Джерело: складено за [69, с. 266].

Далі наведені принципи буде проаналізовано докладніше.

Принцип нейтральності (neutrality) означає, що оподаткування ПДВ має бути нейтральним та справедливим (*equitable*) по відношенню до різних форм торгівлі. Бізнес-рішення мають бути мотивовані економічними причинами в більшій мірі, ніж податковими. З платників податків у схожих ситуаціях під час здійснення аналогічних операцій мають стягуватися схожі суми податків.

Принцип ефективності використання ПДВ у системі міжнародних торговельних відносин (efficiency) означає, що витрати платників податків на дотримання ними норм податкового законодавства (*compliance costs*) та адміністративні витрати податкових органів мають бути мінімізовані наскільки це можливо.

Принцип обґрунтованості та простоти (certainty and simplicity) означає, що податкові правила повинні бути чіткими та простими для сприйняття. Цей принцип спрямовано на те, щоб платники податків могли передбачати

очікувані податкові наслідки транзакції, включаючи таку інформацію: коли, де і яким чином податки мають бути включені до звітності.

Принципи ефективності та об'єктивності (effectiveness and fairness) означають, що оподаткування має забезпечити правильну суму податку у правильний час. Можливості для ухилення від сплати податків мають бути мінімізовані шляхом прийняття відповідних запобіжних заходів та заходів з протидії ухиленню від сплати податків, масштаб яких має бути пропорційним потенційним ризикам. Як зазначалося в п. 1.1 це, зокрема, можливо здійснити шляхом гармонізації податків між країнами в контексті реалізації ними зовнішньої фінансової політики.

Останній з принципів – *принцип гнучкості (flexibility)* – означає, що системи ПДВ повинні бути гнучкими та динамічними, щоби йти у ногу з технологічним розвитком та розвитком торгівлі [80, с. 8-9; 69, с.266].

Аналіз зазначених принципів дозволяє зробити висновок про те, що три з перерахованих вище принципів використання ПДВ кореспондують з запропонованими А.Смітом принципами побудови податкової системи [172, с. 588-589]. Можна припустити, що виділення останнього (гнучкості) обумовлено необхідністю врахування країнами у своїй зовнішній фінансовій політиці глобальних геополітичних змін (наприклад, інтеграційних процесів) і швидких темпів науково-технічного розвитку, які впливають на зміну товарної номенклатури та відображують тенденції у розвитку суспільств.

Наприклад, тенденція до посилення природоохоронних заходів та збереження довкілля веде до ширшого використання техніки та технологій, призначених для зменшення забруднення довкілля. Відповідно, уряди окремих країн можуть вирішити створити пільгові умови (зокрема, зі сплати ПДВ) для підприємств, що імпортують таке обладнання. Це саме може спостерігатися і при обкладанні ПДВ товарів, призначених на благодійні цілі та (або) спрямованих на боротьбу з бідністю у найменш забезпечених країнах світу.

Потрібно зауважити, що зазначені приклади порушують принцип нейтральності. Тому більш вірогідно, що принцип гнучкості стосується можливо-

сті гармонізації оподаткування ПДВ у країнах, що є членами (або планують ними стати) інтеграційних об'єднань.

Системні принципи можна доповнити ще одним, який впливає з особливостей функціонування ПДВ: за виключенням випадків, коли це передбачено будовою податку в конкретній країні (наприклад, коли операції звільнено від оподаткування, або вони не підлягають оподаткуванню ПДВ), податковий тягар має лягати не на бізнес, а на кінцевих споживачів [80, с. 9].

Тобто, цим принципом іноді підкреслюється, що ПДВ є саме податком на споживання, який не повинен негативно впливати на ділову активність підприємств-товаровиробників та постачальників послуг. Проте, в фінансовій науці доведено, що ця умова та перекладання податкового тягара на кінцевих споживачів не завжди виконуються. Так, залежно від еластичності попиту та пропозиції на товари (послуги) тягар сплати ПДВ може перекладатися як на кінцевих споживачів, так і на виробників у різному співвідношенні, а за деяких умов та у довгостроковій перспективі ПДВ може бути еквівалентним прямому податку на заробітну плату та спадщину [115, 63].

Системні принципи використання ПДВ доповнюються принципами визначення юрисдикцій. В теорії від того, який з принципів визначення юрисдикцій використовується у країні, залежатиме, які недоліки та переваги їй надасть застосування ПДВ при здійсненні експортно-імпортних операцій.

В науці відомо два принципи визначення юрисдикцій при використанні ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародних торговельних відносин: принцип країни призначення (*country of destination principle – COD principle*) та принцип країни походження товару (*country of origin principle – COO principle*). Сутність зазначених принципів узагальнено на рис. 1.3.

Коли в країні ПДВ побудовано за принципом COD, оподаткування цим податком операцій здійснюється в тому разі, якщо додана вартість товарів (послуг, нематеріальних активів), що передавались в їх рамках, повністю або частково спожита в межах відповідної юрисдикції. Тобто, оподаткування здійснюється за місцем споживання товарів (послуг) [12, с. 22-23]. За цим

принципом експортні операції оподатковуються за ставкою ПДВ 0%, а імпорт – за тією самою ставкою, що і товари (послуги), вироблені для внутрішнього ринку. Зазначене санкціоновано правилами СОТ [12, с. 229, 81, с. 12].



Рис. 1.3. Принципи визначення юрисдикції при використанні ПДВ

Джерело: складено автором.

Основна мета принципу COD – забезпечити оподаткування споживання (і, відповідно, податкові надходження) у тій юрисдикції, де товари, послуги або нематеріальні активи мають бути спожиті.

Слід зазначити, що аналіз ролі ПДВ при реалізації країнами зовнішньої фінансової політики (п.1.1) здійснюється науковцями з огляду на те, що цей податок побудовано за принципом COD. Він також використовується при оподаткуванні ПДВ операцій в межах федеративної держави або об'єднань країн (ЄС) через більшу практичність, про що докладніше буде далі.

Будова ПДВ за принципом COO, в свою чергу, передбачає оподаткування операцій (продаж товарів, надання послуг) в місці їх виробництва, незалежно від місця (юрисдикції) їх кінцевого споживання.

Спрощений приклад того, як і де формуються податкові зобов'язання зі сплати ПДВ та, відповідно, надходження цього податку до бюджету країн за обома принципами наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Формування зобов'язань з ПДВ за принципами COD та COO, \$.

№	Назва етапу	Стадія руху товару			Сума ПДВ
		Виробник (країна А)	Імпортер (країна Б)	Роздрібний продавець (країна Б)	
Принцип COD					
1.	Продаж товару (без ПДВ)	400	700	1000	-
2.	Купівля товару (без ПДВ)	0	400	700	-
3.	ПДВ, що нале- жить країні А	0	н/з	н/з	0
4.	ПДВ, що нале- жить країні Б	н/з	35	15	50
Принцип COO					
1.	Продаж товару (без ПДВ)	400	700	1000	-
2.	Купівля товару (без ПДВ)	0	400	700	-
3.	ПДВ, що нале- жить країні А	20	н/з	н/з	20
4.	ПДВ, що нале- жить країні Б	н/з	15	15	30

Примітки: в країнах А та Б ставка ПДВ складає 5%;

н/з – не застосовується;

«-» - дані відсутні.

Джерело: складено за [15, с. 2].

В табл. 1.1 у разі використання принципу COD експорт товарів не оподатковується, тобто, з цієї операції країна А не отримуватиме податкових надходжень. В той же час, у імпортера цього товару в країні Б не виникатиме

«вхідного ПДВ», проте виникатимуть податкові зобов'язання у розмірі \$35¹. У роздрібного продавця з країни Б вже виникатимуть і податкові зобов'язання, і податковий кредит, тому він має внести до бюджету лише \$15². В цілому до бюджету країни Б буде внесено \$50 податкових надходжень, сформованих на різних етапах руху товару до кінцевого споживача.

Іншим чином складається ситуація при використанні принципу СОО (табл. 1.1). Оскільки за цим принципом експортні операції оподатковуються ПДВ, у разі продажу товару виробником в нього виникають податкові зобов'язання в розмірі \$20, які він має внести до бюджету країни А. У імпортера товару і у роздрібного продавця, виникатимуть і податковий кредит, і податкові зобов'язання в сумі \$15³. В цьому випадку до бюджетів буде внесено \$50 податкових надходжень, які буде розподілено між країнами.

В умовах закритої економіки не має значення, який принцип закладено в основу ПДВ – СОО або COD. Теоретично, у відкритій економіці за умови однакових ставок ПДВ та інших особливостей цього податку у країнах-торговельних партнерах використання обох принципів призводить майже до однакових результатів. Між цими країнами можливе досягнення торгового балансу та ефективної алокації ресурсів [34, с. 180]. Головна різниця між принципами СОО або COD в цьому випадку полягатиме у порядку оподаткування експортованих та імпортованих товарів, послуг та нематеріальних активів: при застосуванні принципу СОО ПДВ обкладаються експортовані потоки, а застосування принципу COD передбачає оподаткування імпорту.

Але оскільки використання принципу COD гарантує право вираховувати вхідний ПДВ з ланцюжка постачання за виключенням кінцевого споживання незалежно від природи товару, структури ланцюжка збуту та технічних

¹ $\$700 \cdot 5\% = \35 .

² $\$1000 \cdot 5\% = \50 (зобов'язання з ПДВ); \$35 – «вхідний ПДВ», на суму якого продавець може зменшити свої податкові зобов'язання. Як наслідок, до бюджету роздрібний продавець має внести $\$50 - \$35 = \$15$.

³ У імпортера є податковий кредит у розмірі \$20, та податкові зобов'язання у сумі $\$700 \cdot 5\% = \35 . До бюджету він має внести $\$35 - \$20 = \$15$. Аналогічні розрахунки мають бути проведені і щодо роздрібного продавця.

засобів, використовуваних для доставки цього товару (роздрібна торгівля, реальна поставка (*physical delivery*), Internet тощо), це гарантує нейтральний¹ вплив ПДВ в контексті здійснення країнами зовнішньої фінансової політики.

В той же час, використання принципу СОО суперечить одній з основних характерних рис ПДВ: оскільки ПДВ є податком на споживання, надходження від нього мають отримуватися тією юрисдикцією, де здійснюється кінцеве споживання. Проте за умов дотримання принципу СОО надходження розподіляються між юрисдикціями, де створюється додана вартість [77, с. 3].

В будь-якому випадку, оскільки в реальному світі використовуються різні ставки ПДВ та існує низка інших відмінностей у будові ПДВ, цей податок не буде нейтральним при здійсненні країнами зовнішньої фінансової політики. Але залежно від того, який принцип юрисдикції використовуватимуть країни, можуть спостерігатися різні економічні ефекти, зокрема, на здійснення прикордонного контролю за рухом товарів, виробництво, споживання, розподілення податкової бази та надходжень ПДВ між країнами. Як наслідок, використання країнами різних принципів визначення юрисдикції призводитиме до різних результатів (як економічних, так і політичних).

Необхідність у митному контролі

Використання країнами різних принципів визначення юрисдикції має різний вплив на необхідність здійснення ними митного контролю та пов'язані з цим адміністративні витрати.

Використання в країнах-партнерах принципу СОО (у разі, якщо ставки та інші елементи цього податку в країнах ідентичні) дозволяє мінімізувати адміністративні витрати щодо митного контролю внаслідок того, що товари (послуги) оподатковуються у країні-експортері. А оскільки експорт оподатковується за тими самими умовами, що і товари (послуги), призначені для

¹ В цьому випадку йдеться про «ідеальний» ПДВ, тобто, такий, в якому існує лише одна ставка цього податку, не має звільнень, пільг, тощо (див. п. 1.1).

внутрішнього споживання, то в цьому випадку немає потреби у використанні митного контролю з боку країни-експортера.

Проте якщо ставки ПДВ в країнах-партнерах є різними, та з метою запобігання шахрайству з відшкодуванням ПДВ контроль має здійснюватися. Так, країна-імпортер має здійснювати контроль за декларованою вартістю імпортованого товару для запобігання випадків шахрайства з відшкодування ПДВ, особливо у випадках, якщо імпортер не є кінцевим споживачем, а ставки ПДВ в країні-імпортері нижчі, ніж в країні-експортері [55, с. 8].

В протилежність використанню принципу СОО, використання принципу COD вимагає ретельного митного контролю для запобігання шахрайству з відшкодуванням експортного ПДВ навіть за умови однакових ставок ПДВ у країнах-партнерах.

Зазвичай цей контроль здійснюється митними та податковими органами та вимагає від експортерів підтвердження того, що експортна операція дійсно мала місце, а вхідний ПДВ не було завищено. Але оскільки країни-партнери зазвичай не здійснюють обмін інформацією щодо руху товарів та послуг через кордони у режимі реального часу (або, іноді, не здійснюють його взагалі), у шахраїв є достатньо часу для отримання відшкодування ПДВ та зникнення, перш ніж буде підтверджено неправомірність їх дій [75, с. 198].

Проведення міжнародних торгівельних операцій з нематеріальними (*intangible*) активами при використанні принципу COD теж вимагає уваги при здійсненні митного контролю, оскільки їх нематеріальність ускладнює визначення місця призначення (наприклад, надання послуг мобільного зв'язку). Відповідно, не завжди можливо точно визначити місце споживання послуги (місце призначення) та чи потрібно платити ПДВ у конкретному місці.

В цілому можна зазначити, що гармонізація ПДВ визнається фахівцями як ефективний спосіб вирішення значної кількості проблем, що стосуються перетину товарами (послугами) міжнародних кордонів [75, с. 202].

Розподілення податкової бази між країнами

Вибір принципу визначення юрисдикції при будові ПДВ впливає на розподілення податкової бази між країнами-учасниками міжнародних торговельних відносин. Так, у разі використання принципу СОО додана вартість експортованих товарів (послуг) є частиною податкової бази країни-експортера (\$20 надходять до бюджету країни А, а \$30. – до бюджету країни Б як у прикладі з табл. 1.1). На противагу, дотримання принципу СОД означає збільшення за рахунок експортних операцій однієї країни податкової бази її партнерів, тобто країн-імпортерів (\$50 надходять до бюджету країни Б, як у табл. 1.1). Таким чином, застосування принципу СОО в умовах позитивного (негативного) сальдо торгівельного балансу призводить до збільшення (скорочення) податкової бази країни-експортера, і навпаки – використання принципу СОД в умовах позитивного сальдо торгового балансу веде до скорочення податкової бази країни-експортера через перевищення сум відшкодування ПДВ над податковими надходженнями від імпорту.

Якщо країни-учасниці використовують різні принципи визначення юрисдикції, то імпортер з країни, де використовується принцип СОД, повинен буде сплатити ПДВ країни-експортеру (в якій оподаткування здійснюється за принципом СОО) та податок на імпортовану продукцію (якщо він не є кінцевим споживачем). Як наслідок, матиме місце подвійне оподаткування, оскільки зазвичай отримання відшкодування ПДВ, сплаченого в іншій країні, є дуже складним процесом [75, с. 195]. Окрім цього, ціна на імпортні товари зросте, що негативно позначиться на їх конкурентних перевагах, а країна-експортер з часом може зіткнутися зі зниженням обсягів експорту до країн, що використовують принцип СОД.

У випадку експорту товарів (послуг) з країн, що використовують принцип СОД, до країн, що використовують принцип СОО, відбувається протилежна ситуація і країни-експортери можуть отримати щонайменше тимчасові конкурентні переваги над країнами-імпортерами.

Ефективність виробництва та споживання

В умовах реального світу, коли ставки та інші елементи ПДВ не гармонізовані між країнами, використання різних принципів визначення юрисдикції позначається на ефективності споживання та (або) виробництва.

Використання принципу COD при експортних операціях фактично звільняє від оподаткування вхідні ресурси бізнесу через відшкодування ПДВ при експортних операціях. Таким чином та за умови, що ринок є конкурентним, забезпечується ефективність виробництва. В цьому випадку не відбувається безпосереднього втручання держави у рішення підприємств щодо виробництва, але, наприклад, виробники заохочуються до придбання для виробництва сировини та проміжних товарів національного виробництва, а не імпортних, виключно тому, що вони менше оподатковуються¹.

Якщо імпорт та експорт в різних країнах оподатковуються за однаковою ставкою ПДВ, то ціни виробників в них вирівнюються внаслідок міжнародної торгівлі (за умови, що в кожній з країн ці товари належать до оподатковуваних). Через вирівнювання цін з часом відбудеться вирівнювання граничних витрат товаровиробників. Але якщо ставки ПДВ є різними, або вирівнювання цін не відбувається з інших причин, то спостерігатиметься неефективність виробництва, оскільки виробники можуть вирішити перенести виробництво до юрисдикції з нижчими граничними витратами [55, с. 5]. Тобто, може спостерігатися податкова конкуренція між країнами.

При використанні принципу COO, проте, досягається ефективність споживання, оскільки споживачі сплачуватимуть однакову ціну за товар незалежно від місця проживання та країни походження товару² [59, с. 143, 77, с. 2]. Водночас усуватиметься проблема трансграничного шопінгу (*crossborder-shopping*), оскільки споживачам не буде сенсу спеціально робити покупки за кордоном з огляду на їх ціну [70, с. 4, 24, с. 348]. Якщо ця вимога не викону-

¹ Імпортна продукція може окрім ПДВ обкладатися акцизами та митом [133].

² Це твердження стосується саме ціни товару, оскільки на вибір товару споживачами можуть мати вплив його якісні характеристики, суб'єктивні вподобання споживачів щодо країн виробництва тощо.

ватиметься, споживання товарів може бути переміщено з юрисдикції, де вони порівняно низько ціняться, до країн, де вони ціняться більше, що з часом призводитиме до вирівнювання цін для споживачів [55, с. 6]. Тобто, вибір принципу юрисдикції, що лежатиме в основі ПДВ, головним чином залежатиме від вибору між неефективністю виробництва або споживання.

Необхідність у реєстрації у якості платника ПДВ

Необхідність реєстрації у якості платника ПДВ набуває особливої актуальності у випадку, коли в країнах-партнерах використовуються різні принципи визначення юрисдикції. Якщо здійснюється експортна операція з країни, де використовується принцип COO, до країни, де використовується принцип COD, реєстрація імпортера у країні-експортері дозволить йому отримати відшкодування ПДВ і запобігти подвійному оподаткуванню [75].

Якщо в країнах-партнерах використовуються однакові принципи визначення юрисдикції, слід врахувати, що на обсяги експортно-імпортних операцій впливатимуть вимоги щодо мінімального обороту суб'єктів господарської діяльності. Так, вимоги ЄС щодо необхідності реєстрації у якості платника ПДВ у випадку, коли торгівельний оборот перевищує 80 000 євро, фахівцями ОЕСР та МВФ вважаються неефективними, оскільки в цьому випадку значно збільшуються адміністративні витрати контролюючих органів та ця вимога може негативно позначитися на обсягах діяльності підприємств з малими торгівельними оборотами [69, с. 271].

Вплив на суб'єктів економічної діяльності-зареєстрованих платників ПДВ

Зменшення податкових зобов'язань суб'єкта економічної діяльності (окрім кінцевого споживача) на суму «вхідного» ПДВ може здійснюватися двома методами: методом вирахування (*subtraction method*) або методом кредитування (*credit method, credit-invoice method*). Використання кожного з них у комбінації з різними принципами визначення юрисдикції має свої нюанси.

Наразі найпоширенішим методом зменшення суми податкових зобов'язань суб'єкта економічної діяльності є метод кредитування. Він використовується фактично у всіх країнах, в податковій системі яких застосовується ПДВ, за виключенням Японії. Розповсюдженість цього методу в європейських країнах призвела до того, що в американській науковій літературі він відомий як ПДВ європейського зразка [8, с. 5].

При застосуванні методу кредитування у разі продажу товарів (послуг) виробниками, продавцями, постачальниками ПДВ обкладається вся вартість таких продаж, тобто, збільшуються податкові зобов'язання продавців. Проте сума цих зобов'язань зменшується на суму ПДВ, яку вони сплатили на попередніх етапах («вхідний ПДВ») – на податковий кредит. До бюджету має вноситися саме різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. Приклад застосування методу кредитування було наведено у табл. 1.1.

Метод кредитування дозволяє використовувати різні ставки ПДВ по відношенню до різних товарів навіть в межах однієї держави. Проте для коректного формування податкових зобов'язань та податкового кредиту на кожному з етапів руху товарів до споживача потрібно складання відповідної звітності (*sales invoice*). Таким чином, нарахування ПДВ за методом кредитування може розглядатись як податок, заснований на операції (*transaction-based*), оскільки їм обкладається кожна реалізація. У разі експортно-імпортних операцій метод має на меті оподаткування лише національного споживання, а не виробництва [8, с. 4-5].

Сутність метода вирахування ПДВ полягає в тому, що база ПДВ розраховується як різниця між оподатковуваними обсягами реалізації товарів (послуг) суб'єкта економічної діяльності та оподаткованою сумою його покупок товарів (послуг). В кінці звітного періоду ставка ПДВ застосовується до цієї різниці. Цей метод можна розглядати як метод бухгалтерських різниць (*account-based*), оскільки ПДВ тут розраховується за результатами бухгалтерської звітності [8, с. 2-5]. Більш детально приклад застосування методу вирахування в межах однієї країни наведено в табл. 1.2.

Оподаткування ПДВ у разі використання методу вирахування, \$

№	Показник	Стадія руху товару			Сума ПДВ (надходження до бюджету)
		Виробник	Оптовий продавець	Роздрібний продавець	
1.	Продаж товару (з ПДВ)	420	735	1050	-
2.	Купівля товару (з ПДВ)	0	420	735	-
3.	База ПДВ	420	315	315	-
4.	Податкове зобов'язання	20	15	15	50

Примітки: ставка ПДВ складає 4,762% (для цін з ПДВ), що ідентично ставці ПДВ=5% для цін без ПДВ у табл. 1.1;

«-» - дані відсутні.

Джерело: складено за [15, с. 15].

Як зображено у табл. 1.2, наприкінці деякого звітного періоду, наприклад, оптовий продавець розраховує свою податкову базу як різницю між ціною продажу і купівлі товару (\$315). Виходячи з цієї суми формуються податкові зобов'язання¹ (\$15), що вносяться до бюджету.

У міжнародній торгівлі та при використанні принципу COD метод вирахування буде ідентичним тому, як він здійснюється щодо торгівельних операцій на внутрішньому ринку (табл. 1.2), оскільки імпорт ввозиться до країни без ПДВ та оподатковується за ставками ПДВ країни-імпортера. Інша ситуація складається при застосуванні країнами принципу COO, оскільки у разі здійснення експортно-імпортних операцій ціна товару включатиме ПДВ країни-експортера.

У табл. 1.3 розглянуто три етапи руху товару та створення доданої вартості: вироблення товару в країні А, експорт товарів до країни Б, продаж то-

¹ \$315*4,762%=\$15.

варів кінцевим споживачам у країні Б, а також надходження ПДВ країни-експортера і країни-імпортера та ставку ПДВ на кожному з етапів.

Таблиця 1.3.

Формування ПДВ на різних етапах експортно-імпортних операцій залежно від методу вирахування ПДВ

Принцип	Країна А	Країна Б	Країна Б	Ефективний податок для країни А (експорт)
1	2	3	4	5
Принцип COD	0	$t^B V_1$	$t^B(V_1+V_2) - t^B V_1 = t^B V_2$	$t^B V_1$
Принцип СОО – метод кредитування	$t^A V_1$	0	$t^B(V_1+V_2) - t^A V_1 = (t^B - t^A)V_1 + t^B V_2$	$t^B V_1$
Принцип СОО – метод вирахування	$t^A V_1$	0	$t^B(V_1+V_2-V_1) = t^B V_2$	$t^A V_1$

Примітки: V_i – додана вартість товару на етапі і;

t^J – ставка ПДВ у країні J.

Джерело: складено за [83, с. 25].

Може здатися, що при використанні принципу СОО ставка ПДВ впливатиме на рішення споживачів-платників податків, проте це не так. При застосуванні методу кредитування ПДВ, що сплачувався на попередніх етапах, виключається на фінальних стадіях просування товару до кінцевого споживача. Якщо ставка ПДВ в країні експортерів вища, ніж в країні-імпортерів, її буде компенсовано на останній стадії руху товару до споживача. Це є коректним і тоді, коли ставка ПДВ в країні-експортерів нижче за ставку ПДВ в країні-імпортерів. Як наслідок, спостерігатиметься неефективність споживання, як і у разі використання принципу COD.

При застосуванні методу кредитування у сполучі з принципом СОО компенсацію вищих імпортних ставок ПДВ буде відкладено в часі до стадії

продажу кінцевому споживачу. Тому залежно від загальних витрат підприємства-імпортера на імпортовані товари та різниці ставок ПДВ між країнами може спостерігатися зміщення вподобань імпортерів на користь країн з низькими ставками ПДВ, оскільки це може позитивно позначитися на їх доходах.

Але якщо в країні застосовується метод вирахування ПДВ у сполучі з принципом СОО, такого компенсаторного ефекту не буде. Внутрішня ставка ПДВ застосовуватиметься до податкової бази, що являє собою ціну товару для кінцевого споживача (з ПДВ) за вирахуванням ціни придбання товару на попередніх етапах (з вхідним ПДВ). Тобто, додана вартість товару, створена у країні А, оподатковується за ставками країни А, а на додану вартість цього товару в країні Б впливають ставки податку країни Б. Якщо у країнах А та Б ставки податку різні, то це впливає на рішення імпортерів. Щодо споживачів, то рішення про придбання товарів залежатиме від країни їх походження, проте з позиції експортера відбудеться вирівнювання цін на його продукцію в різних країнах (стовпчик 5 табл. 1.3), що означатиме ефективність споживання в глобальному масштабі [83, с. 23-24].

У світовій практиці вважається, що метод кредитування має низку переваг перед методом вирахування, що і обумовило широку розповсюдженість першого. Так, вимога складання податкової звітності (*sales invoice*) на кожному з етапів руху товару до споживача дозволяє чітко визначити правомірність зменшення податкових зобов'язань на суму податкового кредиту. Це зменшує частоту спроб ухилення від сплати ПДВ, що спостерігається у разі використання методу вирахувань. У разі використання методу кредитування значно простіше вирахувати суму ПДВ на кожному етапі руху товару до кінцевого споживача, ніж при застосуванні методу вирахувань. Це також робить метод кредитування більш простим та прозорим, ніж метод вирахувань, оскільки покупці можуть чітко побачити суму ПДВ в податковій звітності. Метод кредитування є дуже гнучким порівняно з методом вирахувань, оскільки у разі використання першого в країні досить просто врахувати наявність різних ставок ПДВ, звільнень від оподаткування та пільг [8, с. 6-7].

Вплив на виробництво та інвестиції

Як зазначалося вище, якщо ставки та інші елементи ПДВ не відрізняються між країнами, вибір принципу визначення юрисдикції не позначається на виборі споживачами товарів та призводить до споживчої ефективності в глобальних масштабах. Ці самі міркування є коректними і щодо ефективності виробництва¹. Якщо ці умови не виконуються, ситуація може змінитися.

При використанні принципу COD, походження товару не впливатиме на вибір споживача, що з часом веде до вирівнювання цін виробників між країнами внаслідок вирівнювання їх граничних витрат та глобальної ефективності виробництва (*production efficiency*).

Проте за умов дотримання принципу COO ціна товару з ПДВ включатиме податок країни-експортера, таким чином, товари з різних країн матимуть різні споживчі ціни. Якщо імпортер є кінцевим споживачем товару, то експортер з країни з вищими ставками ПДВ опиниться у менш вигідному за імпортера становищі, оскільки відносна ціна факторів виробництва відрізнятиметься, що призведе до виробничої неефективності.

З огляду на це, потенційні інвестори виберуть для інвестування країну з нижчими ставками ПДВ, що може змінити структуру виробництва в ній.

Якщо використовується принцип COO та товари імпортуються для подальшої обробки, необхідно врахувати існуючі в країнах методи відшкодування ПДВ. Так, якщо використовується метод кредитування, вплив ПДВ на суб'єктів економічної діяльності, зареєстрованих як платники ПДВ, є ідентичним тому, що спостерігається за умов дотримання принципу COD: «вхідний ПДВ» повністю відшкодовуватиметься після реалізації товарів кінцевим споживачам. Походження проміжного товару не важливе, вільна торгівля забезпечує вирівнювання цін виробників, що має наслідком досягнення глобальної ефективності виробництва.

¹ Вважається, що транспортні витрати дорівнюють 0.

Якщо принцип СОО комбінується з методом вирахування, то ПДВ у країні-експортері покривається не повністю, що призводить до того, що зареєстровані платники ПДВ віддають перевагу напівфабрикатам з країн з найнижчими ставками ПДВ. Знову, як у випадку з продажами кінцевим споживачам, за умов дотримання принципу СОО ціни виробника не вирівнюються, ефективність виробництва не досягається, а країна втрачає потенційних інвесторів [85, с.465-470; 83, с.26-28] та податкові надходження до бюджету.

Необхідність у наднаціональній кліринговій організації та питання втрати суверенітету

Важливим питанням, що виникає при використанні принципу СОО в контексті реалізації державами фінансової політики, є відшкодування імпортерам «вхідного» ПДВ. За відсутності відповідного механізму вся сума ПДВ залишатиметься в країні-експортері, а країна-імпортер втрачатиме еквівалентну суму надходжень ПДВ у зв'язку зі зменшенням імпортерами своїх податкових зобов'язань на суму вхідного ПДВ [43, с. 740-741].

Це питання може бути вирішено двома способами.

1. Кожний імпортер реєструється в країні, з якої він вивозить товар, як платник ПДВ та самостійно вимагає відшкодування сплаченого ПДВ. Здійснити це на практиці – важко, вимагає часу та збільшення адміністративних витрат [83, с. 21].

2. Країни-торгівельні партнери створюють клірингову систему та наднаціональний орган, в межах яких здійснюється контроль та облік всіх міжнародних торгових операцій, підраховуються та перерозподіляються між країнами потоки ПДВ (різниці між експортним ПДВ у різних країнах), що мають надходити до країн за результатами деякого періоду тощо.

Використання цієї системи потребує передання частини повноважень урядами такому наднаціональному органу. В межах інтеграційних об'єднань країн (наприклад, ЄС) це можна реалізувати, хоча фахівці наполягають, що це може бути пов'язано з високими адміністративними витратами та витра-

тами часу на функціонування клірингової системи [83, с. 21]. Але країни, що з якихось міркувань (переважно – політичних) не бажають відмовлятися від своїх прав, висловлюються різко проти такого механізму [43, с. 741].

Сукупність особливостей принципу СОО призвела до різкої опозиції його введенню з політичних міркувань [71, 15], через що, наприклад, Європейська комісія дійшла висновку щодо неможливості його застосування у цьому об'єднанні і недоцільності подальших досліджень з питань використання цього принципу як елементу будови ПДВ [17, с. 5].

Проте не лише принципи визначення юрисдикції можуть позначатися на тому, яку роль відіграє ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держав та як цей податок впливає на міжнародну торгівлю, про що докладніше буде далі.

1.3. Форми та механізми оподаткування ПДВ з позицій їх впливу на міжнародні торговельні відносини

Відсутність у реального (тобто, використовуваного на практиці) ПДВ такої характеристики, як нейтральність, може бути обумовлено тим, що у країнах, які є партнерами з міжнародної торгівлі, навіть за умови застосування однакових принципів визначення юрисдикції можуть використовувати різні форми та механізми ПДВ. Далі будуть проаналізовані основні з них.

Зараз в світі існує та використовується три форми оподаткування ПДВ:

- 1) споживча (*consumption type, subtractive VAT, C-VAT*);
- 2) дохідорієнтована (*income type, additive VAT, net national product type VAT, I-VAT*);
- 3) орієнтована на валову продукцію (*gross-product type, GNP type VAT, P-VAT*).

Споживчу форму ПДВ спрямовано на оподаткування доданої вартості підприємства, що виникає внаслідок виробничих та комерційних процесів після придбання таким підприємством товарів і послуг у інших підприємств

(постачальників). Зазвичай створена додана вартість додається (та, відповідно, оподатковується ПДВ) до сировинних матеріалів, напівфабрикатів, товарів промислового призначення та споживчих.

Найбільш привабливою рисою цієї форми ПДВ є те, що вона дозволяє вирахування всіх придбань, в тому числі – основних активів (*capital assets*). Оскільки в даному випадку також дозволяється повне вирахування валових інвестицій (*gross investment*), базою для споживчої форми ПДВ є сукупне приватне споживання (*total private consumption*) в країні [92, с.5]. Тобто, тягар ПДВ в цьому випадку припадає виключно на споживчі товари, тоді як основні фонди підприємств від нього звільнюються.

В закритій і статичній економіці для будь-якого періоду сума доданої вартості завжди дорівнює сумі роздрібних продажів. У відкритій економіці з'являється можливість придбання імпортованих товарів, додана вартість яких «виникає» за кордоном і вартість роздрібних продажів перевищуватиме додану вартість всередині країни. При експорті товарів ситуація протилежна: вартість роздрібних продажів менше за додану вартість всередині країни. Тому загальноприйнятою практикою для країн, в податкових системах яких застосовується ПДВ, є оподаткування імпорту та звільнення від сплати ПДВ експортних операцій, що детальніше було розкрито в попередніх пунктах.

Застосування на практиці споживчої форми ПДВ є еквівалентним негайній амортизації придбаних основних фондів, що відрізняє цю форму від дохідноорієнтованої форми ПДВ, при використанні якої амортизаційні відрахування віднімаються щорічно [95, с. 5-6, 1, с.20]. За методом вирахування споживча форма ПДВ є подібною до податків з обороту (*transaction tax*) в тому сенсі, що сума податку чітко вказана в рахунках-фактурах або квитанціях про оплату [12, с.142]. Тобто, споживча форма ПДВ заснована на методі кредитування (п. 1.2).

Використання споживчої форми ПДВ дозволяє уникнути подвійного оподаткування заощаджених доходів (*saved income*). Це особливо важливо для країн, в податкову систему яких закладено прибуткові податки з високи-

ми ставками. Фактично, прибутковий податок застосовується до заощадженого доходу (отже, і потенційних інвестицій) двічі: перший раз – коли дохід було зароблено, а другий раз – коли оподатковується прибутковим податком дохід від заощаджень у вигляді відсотків і дивідендів. Таке подвійне оподаткування прибутковим податком може бути виправдане на основі відносної особистої платоспроможності (*relative personal ability to pay*), але для такого «безособового» податку як ПДВ, принцип платоспроможності не працює.

Таким чином, споживча форма ПДВ підтримує нейтральність між споживанням «у часі» і між використанням капіталу та робочої сили у виробництві товарів, оскільки заміщення капіталу працею (або навпаки) не вплине на загальний рівень податків, що сплачуватимуться підприємством [92, с. 6].

Зараз переважна більшість країн світу, в податкових системах яких є ПДВ, використовує саме споживчу форму ПДВ, що обумовлено її перевагами, які дозволяють наблизитися до виробничої ефективності.

Нижче перераховано основні переваги споживчої форми ПДВ.

1. При застосуванні споживчої форми ПДВ на відміну від податків з обороту не виникає «каскадного ефекту» (*cascading*), коли до ціни товару включається сума податку, сплачена на попередніх стадіях товарного руху. Відповідно, в цьому випадку кінцевий споживач сплачуватиме накопичену за період від моменту вироблення товару до його продажу суму податків, яка мала бути меншою без «каскадного ефекту». Фактично, цей ефект означав подвійне оподаткування факторів виробництва, що вело до зростання рівня цін і споживчих податків. Це, в свою чергу, вело до збільшення кількості спроб ухилення від сплати податків, що негативно позначалося на економічному зростанні країни та зменшувало цінову конкурентоспроможність товарів і послуг країни при здійсненні нею експортно-імпортних операцій.

Першочерговою метою створення ПДВ було саме вирішення проблеми «каскадного ефекту». ПДВ вважається альтернативою традиційному податку з обороту, оскільки його стягнення не передбачає можливості заліку податку на виробничі витрати до ціни товарів, які придбає кінцевий споживач.

2. Механізм визначення доданої вартості забезпечує простоту підрахунків податкових зобов'язань.

3. Споживча форма ПДВ забезпечує нейтральність при прийнятті рішень щодо інвестицій, оскільки податок, який сплачується при придбанні основних фондів, згодом повністю відшкодовується.

4. Необхідність робити відмінності в цілях оподаткування між капітальними і поточними витратами відсутня на відміну від випадків, коли застосовуються інші форми ПДВ.

5. Споживча форма ПДВ, на відміну від інших форм, не супроводжується виникненням додаткового податкового тягаря щодо придбання основних активів.

6. Споживча форма ПДВ забезпечує легкість адміністрування за рахунок використання методу кредитування [12, с.135, 95, с. 6, 98, с.19-21].

В науці відома ще четверта форма ПДВ – орієнтована на неоподатковуваний мінімум (*personal-exemption type*), яка є варіантом споживчої форми ПДВ і в жодній країні світу не використовується. Сутність цієї форми полягає в тому, що трудящі розглядаються як «продавці» робочої сили, яка підлягає обкладанню ПДВ. Це дозволяє використовувати неоподатковуваний мінімум доходів при підрахунку зобов'язань працівників з ПДВ. Таким чином, працівникам може бути надано звільнення від сплати ПДВ для певної суми доходу, отриманого від «продажу» робочої сили працедавцю [12, с.138-139].

При використанні *доходоорієнтованої форми ПДВ* обкладаються податком всі продажі; вирахування ПДВ дозволяється лише щодо амортизації основних фондів. Ця форма являє собою додану вартість всієї економічної діяльності країни впродовж періоду оподаткування. Оскільки чисті інвестиційні придбання (*investment purchases*) – валові інвестиції за вирахуванням амортизації – підлягають оподаткуванню, база цієї форми ПДВ ідентична чистому національному доходу. Доходоорієнтована форма ПДВ є подібною до податку на прибуток корпорацій (*business profit tax*). Найчастіше сума податкових зобов'язань за нею підраховується методом калькуляції, що робить її прихо-

ваним податком (на відміну від споживчої форми), оскільки покупцеві невідомо, яку суму податку включено до ціни [12, с.135].

Ще одна відмінність між споживчою та дохідноорієнтованою формами ПДВ полягає в тому, що при використанні першої (коли витрати на придбання сировини, матеріалів тощо віднімаються в тому році, коли вони були придбані), додана вартість менше в перший рік, але більше в кожен з наступних років у порівнянні з режимом дохідноорієнтованої форми ПДВ [98, с.18-19].

Основним недоліком дохідноорієнтованої форми ПДВ, що обмежує її використання, є проблема підрахунку амортизаційних відрахувань, необхідного для визначення бази оподаткування. Зараз в світі не має загальноприйнятої стандартної формули для підрахунку амортизаційних відрахувань. В умовах інфляції складність цих підрахунків зростає. Крім того, у підприємств виникає стимул класифікувати придбання основних засобів як поточні витрати (які можна вирахувати), а не як капітальні витрати, що підлягають амортизації [98, с. 6, 92, с.6], та так зменшити суму своїх податкових зобов'язань.

На даний момент дохідноорієнтована форма ПДВ використовується в Аргентині, Перу, штаті Мічиган (США), а також в Італії у вигляді регіонального податку на виробничу діяльність – IRAP (*imposta regionale sulle attività produttive*). Кожна з перелічених юрисдикцій має свої причини для використання цієї форми ПДВ.

В Аргентині у підприємств не має права вибору методу амортизаційних списань (реальна економічна амортизація, вільна амортизація), і застосовується єдина встановлена законодавством країни норма амортизації. Це дозволяє уникнути основної проблеми використання дохідноорієнтованої форми ПДВ – складності розрахунків амортизаційних відрахувань [95, с.117].

У штаті Мічиган найбільш розвинене автомобілебудування, яке має одну властивість: циклічність виробництва призводить до нестабільності доходів. Прагнення до стабілізації виробничої діяльності є причиною використання умовно-постійних амортизаційних відрахувань, які, як і в Аргентині,

нівельюють проблему складності підрахунку податкової бази. Це стало визначальним фактором при виборі дохідноорієнтованої форми ПДВ [26, с. 93].

Італійський IRAP в термінах макроекономіки ідентичний податку на прибуток корпорацій. Однак є одна відмінність, яка зумовила застосування цього податку не у виді прибуткового податку, а у дохідноорієнтованій формі ПДВ: можливість уніфікації бази оподаткування при справлянні податку у джерела (на підприємстві), на відміну від прибуткового податку з різними базами оподаткування (доходи компанії і доходи фізичних осіб) [67, с.164].

При використанні *орієнтованої на валову продукцію форми ПДВ* додана вартість визначається шляхом вирахування з валової виручки вартості придбання тих товарів, робіт, послуг, які витрачаються на поточний момент; витрати на придбання основних активів і амортизаційні відрахування не враховуються. Оскільки придбання валових капіталовкладень (включно з амортизацією), підлягає оподаткуванню, база оподаткування орієнтованої на валову продукцію форми ПДВ ідентична валовому національному продукту.

Оскільки податок на основні фонди може бути перенесений на ціну вироблених за їх допомогою споживчих товарів, використання цієї форми ПДВ призводить до подвійного оподаткування, що спостерігається в ціні придбання товару кінцевим споживачем. Наприклад, основні активи оподатковуються в момент їх придбання та при продажу товарів, виготовлених з їх використанням. Якщо термін експлуатації активу становить два роки, він підлягає подібному «подвійному» оподаткуванню; якщо цей строк становить один рік – актив розглядається як засіб для поточного виробництва. Крім того, основні активи при використанні орієнтованої на валову продукцію форми ПДВ несуть найбільший податковий тягар порівняно з іншими формами ПДВ. Це обумовлює головний недолік орієнтованої на валову продукцію форми ПДВ, який обмежує її використання: дискримінаційний підхід до основних фондів, що перешкоджає здійсненню інвестицій, уповільнює оновлення та модернізацію основних активів. Також подвійне оподаткування, що виникає через застосування цієї форми ПДВ, стимулює ухилення від сплати податків [78, с.

З, 95, с. 7, 98, с. 17-18] та може негативно позначатися на можливостях країни здійснювати експортні операції.

Дещо модифіковані орієнтовані на валову продукцію форми ПДВ наразі застосовують Фінляндія, Сенегал і Марокко [76, с. 141-142].

Використання дохідноорієнтованої і орієнтованої на валову продукцію форм ПДВ призводить до виникнення «каскадного ефекту», як і при використанні податку з обороту, оскільки вони стосуються основних активів. Тобто, при використанні цих форм ПДВ не досягається виробнича ефективність, а споживча форма ПДВ дозволяє до неї наблизитися. В цілому, основна відмінність форм ПДВ полягає в підході до включення в додану вартість вартості придбаних основних фондів та амортизаційних відрахувань (рис. 1.4).

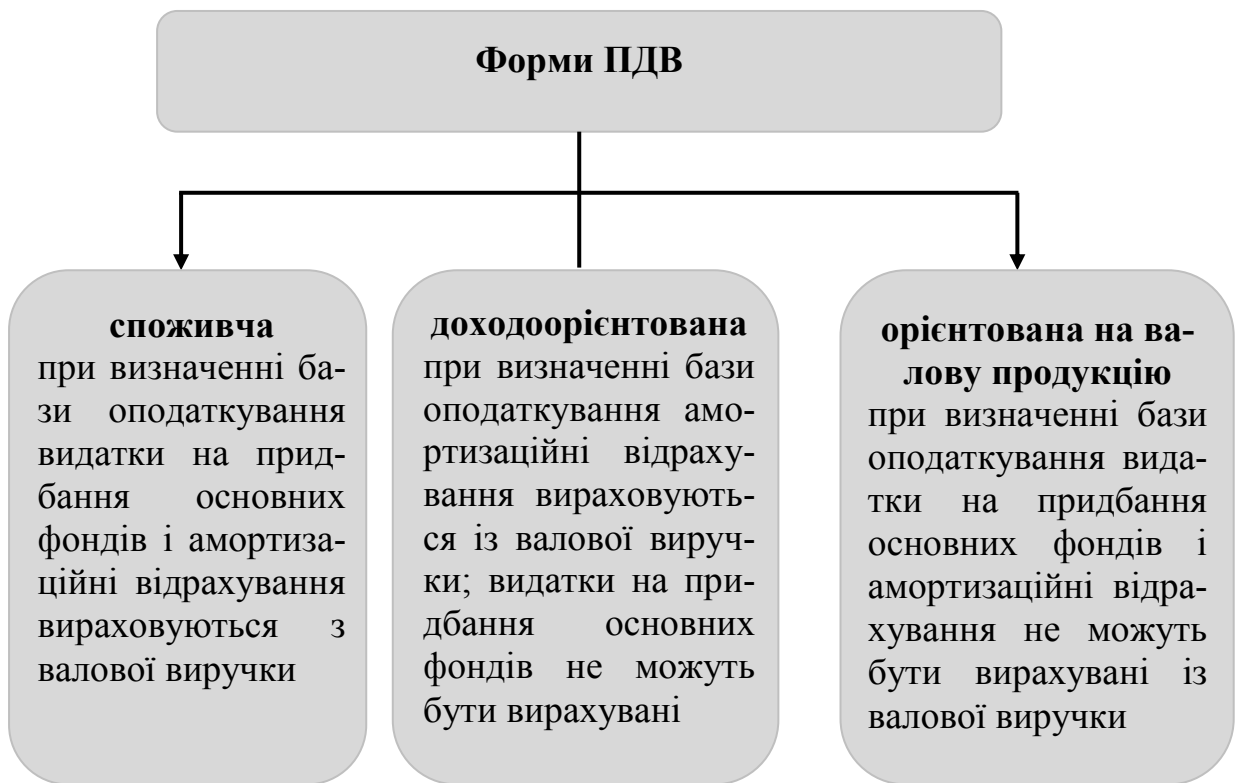


Рис. 1.4. Форми ПДВ та їх основна характеристика

Джерело: складено автором.

Доходоорієнтована і орієнтована на валову продукцію форми ПДВ рідко використовуються на практиці, оскільки вони дестимулюють заощадження та інвестиції, дискримінують капіталоінтенсивні інвестиції і (це особливо характерно для орієнтованої на валову продукцію форми) призводять до того, що підприємства відстрочують проведення модернізації основних фондів в спробі мінімізувати витрати на капітальні активи. Через це економіка країни може зіткнутися з уповільненням економічного зростання та втратою конкурентних позицій на міжнародних ринках, що є небажаним результатом.

Втім, окрім різних форм ПДВ, в країнах можуть застосовуватися різні механізми нарахування податкових зобов'язань, які також певним чином можуть впливати на міжнародні торговельні відносини.

Наразі в світовій практиці відомо два механізми нарахування податкових зобов'язань: прямий та зворотний¹. Фактично, прямий механізм нарахування зобов'язань з ПДВ – це ПДВ за методом кредитування (принцип визначення юрисдикції – COD), який було детально розглянуто в п. 1.2.

З часом несумлінні платники податків розробили шахрайські схеми для ухилення від сплати ПДВ. При цьому використовувалися такі особливості прямого механізму, як оподаткування експорту за ставкою 0%, відсутність в імпортера «вхідного» ПДВ, а також існування часового проміжку між нарахуванням та внесенням до бюджету ПДВ (тобто, різновид шахрайства, відомий як «зниклий продавець»).

Вважається, що застосування зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ дозволяє вирішити ці проблеми. Сутність такого механізму полягає в тому, що, хоча в цьому випадку імпортер також не має «вхідного» ПДВ, на наступному етапі продажу товару він стягує з покупця лише ціну товару без ПДВ та виставляє йому інвойс на внесення відповідної суми ПДВ

¹ Українські науковці ще не дійшли згоди щодо коректного перекладу з англійської мови назви цього механізму. Він відомий як «механізм оберненого утримання ПДВ» [173], «реверсивний механізм сплати ПДВ» [174], та «зворотний механізм нарахування зобов'язань з ПДВ» [119]. В цій роботі буде використовуватися останній термін як такий, що на думку автора, найбільше відповідає сутності механізму та відображає точний переклад терміну.

до бюджету. Така ситуація повторюється з кожним наступним учасником товарного руху, проте кожного разу сума податкового зобов'язання в інвойсі зменшується на суму «вхідного» ПДВ, вказану в інвойсі від попереднього учасника. Лише на фінальній стадії продажу товару кінцевому покупцю здійснюється фактичне внесення ПДВ до бюджету.

Схема зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ наведена на рис. 1.5.

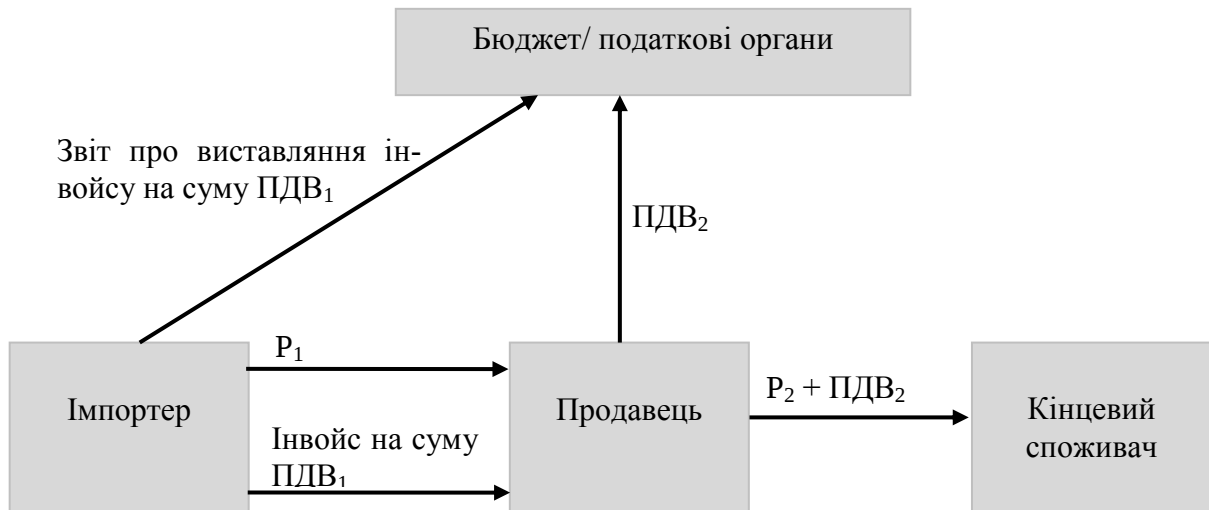


Рис. 1.5. Зворотний механізм нарахування зобов'язань з ПДВ

Примітка: P_1 – ціна товару на етапі продажу від імпортера до продавця,

P_2 – ціна товару на етапі його продажу кінцевому споживачу.

Джерело: складено за [119].

Наприклад, імпортер продає роздрібному продавцю товар ціною \$100 (P_1 на рис. 1.5). Оскільки застосовується зворотний механізм нарахування зобов'язань з ПДВ, в імпортера не виникає податкового кредиту, проте він виставляє роздрібному продавцю інвойс на суму \$20 (якщо ставка ПДВ становить 20%) і передає інформацію про угоду та виставлений інвойс податковим органам. Коли роздрібний продавець продає товар кінцевому споживачу, в ціну товару включається ПДВ. Тобто, якщо роздрібна ціна товару (P_2 на рис. 1.5) становить \$110, то сума ПДВ складатиме \$22 [119]. Саме цю суму розд-

рібний продавець має внести до бюджету. Проте, якби між ним і кінцевим споживачем була ще одна ланка, то в цьому випадку продавець мав продати товар без ПДВ, а податковим органам надати інформацію про суму ПДВ у «вхідному» інвойсі (\$20) та «вихідну» суму ПДВ (\$22). Безпосередньо суми ПДВ до бюджету в цьому випадку не перераховуватимуться.

Тобто, при застосуванні зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ відбувається не часткове внесення до бюджету суми ПДВ кожним з учасників товарного руху, а внесення всієї суми зобов'язань з ПДВ останнім продавцем товару кінцевому споживачу. В цьому сенсі зворотний механізм нарахування податкових зобов'язань є аналогічним податку на продажі у роздріб (*retail sales tax*), що використовується в США [91, с. 213-214]. Але істотною відмінністю ПДВ за цим механізмом від зазначеного податку є те, що ПДВ не включається до ціни товару, а лише документально підтверджується «на вході» та «на виході» руху від одного продавця до іншого. Таким чином не виникає «каскадного ефекту» та збільшення споживчих цін.

Механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ у світі має обмежене застосування. Проте його прибічники стверджують, що даний механізм є зручним інструментом в боротьбі з шахрайськими схемами, зокрема – спрямованими на нелегальне заниження податкових зобов'язань. Його застосування не супроводжується необхідністю відшкодовувати ПДВ при експортних операціях, що також є позитивним моментом цього податку [62, 100, 22].

Але такі твердження є спірними. Так, використання зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ потребує від продавців товарів та податкових органів чіткого визначення того, коли товар реалізується кінцевим споживачам та, відповідно, коли настає необхідність внесення ПДВ до бюджету. На практиці цей процес є трудомістким та витратним.

Також оскільки при застосуванні зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ фактично вся сума податку, що підлягає внесенню до бюджету, формується на етапі продажу товару кінцевому споживачу, то саме в

цей момент несумлінні платники податків можуть реалізувати шахрайські схеми з ухилення від сплати цього податку. Як наслідок, бюджет може втратити всю суму ПДВ (\$22 у вищенаведеному прикладі), в той час як за умови застосування прямого механізму внаслідок шахрайських схем буде втрачено лише якусь частину цієї суми.

Крім того, механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ призводить до ускладнення ведення бухгалтерської звітності, особливо якщо в країні застосовується одночасно прямий та зворотний механізм. Як наслідок, це може привести до підвищення рівня витрат підприємств та викликати їх невдоволення, що може позначитися на політичній та економічній ситуації в країні [119] та навіть поза її межами, коли йдеться про діяльність імпортерів та експортерів, а також підприємства з іноземними інвестиціями або такі, що працюють з іноземними контрагентами.

Обробка інвойсів та перевірка їх коректності податковими органами може спричинити істотне зростання адміністративних витрат, що суперечить принципам побудови податкової системи, закладеним А.Смітом [172, с. 566].

Що стосується такого аспекту зовнішньої фінансової політики держави як підтримка міжнародних торговельних відносин, то у підсумку можна зазначити, що від того, які саме форми та механізми ПДВ використовуються в конкретній країні частково може залежати те, які саме товари та послуги будуть експортуватися та імпортуватися до країни, буде представлена на ринку продукція лише великих компаній, ресурси яких дозволяють утримувати штат юристів та бухгалтерів, або і середніх та малих підприємств, а також податкові надходження до бюджету країни.

Більш детально те, як різні форми та механізми ПДВ застосовуються на практиці та до яких наслідків це призводить в контексті реалізації країнами зовнішньої фінансової політики буде досліджено в наступних розділах.

Висновки до розділу 1

З представленого в розділі 1 матеріалу можна зробити ряд висновків.

1. ПДВ зарекомендував себе податком, легким в адмініструванні, пов'язаним з меншими можливостями ухилення від його сплати та реалізації шахрайських схем, а також таким, що дозволяє акумулювати до бюджетів значні суми податкових надходжень. Але це стосується внутрішньої торгівлі, на рівні міжнародних торговельних відносин ситуація складається іншим чином. Наразі існує три уявлення про роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держав: ПДВ стимулює експорт, ПДВ має нейтральний вплив, ПДВ чинить дестимулюючий вплив.

Шляхом аналізу наукової літератури, нормативно-законодавчих актів та логічних міркувань було доведено, що уявлення про стимулюючий вплив ПДВ є некоректним, оскільки його прибічники під час аналізу оперують обмеженим набором фактів. Уявлення про нейтральний вплив ПДВ є коректним лише по відношенню до «ідеального» ПДВ, коли країнах-партнерах використовуються однакові ставки цього податку, не має звільнень від нього та пільг. Проте оскільки в реальному світі цього не спостерігається, найбільш обґрунтованим можна вважати уявлення про дестимулюючий вплив ПДВ на експортно-імпортні операції.

2. Різниця у ставках, особливостях нарахування, стягнення та інших елементів ПДВ призводить до дестимулюючого впливу ПДВ в контексті здійснення країнами зовнішньої фінансової політики та може привести до податкової конкуренції між ними. Для подолання цих явищ, що є особливо актуальним в контексті інтеграційних процесів, потрібна гармонізація ПДВ.

3. Обґрунтовано, що під гармонізацією податків (зокрема – ПДВ) слід розуміти вирівнювання податкових баз і (або) ставок податків у взаємодіючих країнах. Також під гармонізацією може розумітися встановлення деякої мінімальної ставки податків та (або) податкової бази.

4. Встановлено, що ПДВ будується на двох групах принципів: системних (ефективність, об'єктивність, нейтральність, обґрунтованість та простота, гнучкість) та визначення юрисдикцій (COD та COO). Системні принципи відповідають принципам побудови податкової системи, закладеним А.Смітом, принципи визначення юрисдикцій властиві ПДВ.

5. Визначено, що різниця між принципами визначення юрисдикцій полягає в тому, де має оподатковуватися додана вартість товарів (послуг) та як оподатковуються ПДВ експорт та імпорт. За принципом COD додана вартість оподатковується в країні її споживання, експорт оподатковується за ставкою 0%, імпорт – за ставкою, що використовується в конкретній країні (як для імпортованої продукції, так і для товарів, призначених для внутрішнього споживання). При використанні принципу COO товари (послуги) оподатковуються за місцем їх походження, експорт не звільняється від оподаткування. У закритій економіці або якщо у країнах відбулася гармонізація ПДВ, не має значення, який принцип використовується. Проте в реаліях сучасного світу, та зважаючи на політичні перепони застосуванню принципу COO, більш доцільно з практичного боку використовувати принцип COD, що підтверджується висновками Європейської комісії.

6. Встановлено, що різні форми та механізми ПДВ можуть позначатися на міжнародній торгівлі.

В світі існує три форми ПДВ: споживча, дохідноорієнтована та орієнтована на валову продукцію, найпоширенішою з яких є споживча форма через її переваги перед іншими формами з позицій складання бухгалтерської звітності, адміністрування, впливу на розвиток виробництва, інвестиції та, опосередковано, на податкові надходження до бюджетів країн.

Країни можуть використовувати прямий (більш поширений) та зворотний механізми нарахування податкових зобов'язань.

Зворотний механізм націлений на попередження ухилення від сплати податків та реалізацію шахрайських схем, що виникали при застосуванні прямого механізму через звільнення від сплати ПДВ експортних операцій та

відсутності «вхідного» ПДВ в імпортерів. Проте недоліки цього механізму, а саме – збільшення бухгалтерських та адміністративних витрат, ускладнення звітності, можливість втрати більших, ніж у разі застосування прямого механізму, сум надходжень ПДВ, значно скоротили сферу його застосування.

7. Визначено, що всі різновиди механізмів, форм ПДВ слід враховувати у зовнішній фінансовій політиці, оскільки вони можуть впливати на асортимент експорту та імпорту, зацікавленість в ринках конкретних країн великих компаній, або також середніх та малих, місце конкретної країни на міжнародних ринках товарів та послуг та, не в останню чергу, на надходження ПДВ до бюджетів країн.

Основні результати досліджень за даним розділом опубліковано в роботах [178, 179, 182, 183, 185, 188, 191].

РОЗДІЛ 2

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ДОСВІДУ ВИКОРИСТАННЯ ПДВ
В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ
УКРАЇНИ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

2.1. Аналіз зарубіжного досвіду використання ПДВ в системі застосування фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини

Поширення ПДВ у світі, що відбувається на тлі глобалізаційних та інтеграційних процесів, стрімкого зростання обсягів міжнародної торгівлі, обумовило те, що взаємозв'язок між податковими системами країн та застосовуваними в їх рамках фінансовими інструментами став предметом критичного розгляду як такий, що становить потенційну загрозу подвійного оподаткування, ненавмисної несплати податків, податкового шахрайства та податкової конкуренції між країнами. Це спонукало учених-економістів та фахівців міжнародних організацій (МВФ, ОЕСР) до узагальнення досвіду використання податків (зокрема – ПДВ в контексті цієї роботи) в системі застосування фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини.

Таке узагальнення досвіду використання ПДВ має сприяти розробці економічно обґрунтованих рекомендацій для країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою (*emerging market*) щодо цього податку, напрямів гармонізації ПДВ (що є особливо актуальним для країн, які намагаються увійти до міжнародних об'єднань типу ЄС), визначити «слабкі» місця цього податку саме в площині міжнародних торговельних відносин та систематизувати рекомендації для подолання цих недоліків для країн з різним типом економік та тривалістю застосування ПДВ.

Дослідженню досвіду розвинених країн, країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою в частині використання ПДВ як одного з

фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини присвячено роботи багатьох зарубіжних та вітчизняних науковців.

Досвід використання ПДВ у зовнішній торгівлі розвинених країн узагальнено у роботах В. Хеллерштайна та Т. Гіллеса [46], Б. Месдома [75], Л. Барбоне [5], в аналітичних документах Європейської Комісії [38]. Р. Берд [10, 11, 104], П.-П. Гендрон [11], та Е. Золт [104] досліджували практику використання ПДВ у міжнародній торгівлі країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою. Вплив неформальної економіки на використання ПДВ в контексті реалізації країнами зовнішньої фінансової політики вивчали С. Емран та Дж. Стігліц [35], А. де Паула та Дж. Шейнкман [25]. Використання ПДВ у різних юрисдикціях та можливість гармонізації його ставок у різних країнах досліджено в роботах таких спеціалістів МВФ як М. Кін [57, 59, 54] та С. Котареллі [19]. Серед українських учених, які досліджували теоретичні та практичні аспекти використання ПДВ, зокрема – як фінансового інструменту впливу на міжнародні торговельні відносини, слід відзначити роботи А. Соколовської [173], В. Вишневського [145], А. Крисоватого [137, 136, 135], В. Федосова [176].

Перш ніж перейти безпосередньо до аналізу зарубіжного досвіду використання ПДВ як одного з фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини (окрім мита, тарифів, акцизів на імпортовану продукцію тощо), потрібно зробити важливу ремарку: на сучасному етапі розвитку країни світу, в податкових системах яких використовується ПДВ, можна умовно поділити на дві групи – ЄС та решта країн (країни, що не є членами ЄС). Це обумовлено тим, що ЄС виступає особливим міжнародним об'єднанням, в рамках якого діє як національне законодавство країн-членів, так і спільні вимоги щодо всіх учасників цього об'єднання. Зокрема, такі спільні вимоги стосуються сфери оподаткування в цілому та ПДВ зокрема, що буде зазначено далі. В той же час, на країни, що не є членами зазначеного об'єднання, спільні вимоги настільки жорстко не розповсюджуються. Тому їх потрібно аналізувати окремо, тоді як досвід країн-членів ЄС потрібно аналі-

зувати і крізь призму загальних вимог і з урахуванням їх національних особливостей.

З «решти країн» для подальшого аналізу можна виділити ще одну групу країн – тих, що бажають вступити до ЄС, та, відповідно до вимог цього об'єднання, мають реформувати свої податкові системи (в тому рахунку – ПДВ) в напрямі їх гармонізації з загальноєвропейськими вимогами. Деякою мірою аналіз торкнеться і таких країн та проблем «переходу» до вимог ЄС.

ПДВ у міжнародній торгівлі країн, що не є членами ЄС

На сучасному етапі у більшості країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою, використовується ПДВ. Розповсюдження цього податку у зазначених країнах почалося переважно з початку 1990-х рр., коли відбувся розпад СРСР та соціалістичного блоку.

Наразі ПДВ продовжує поширюватися на країни, що розвиваються (наприклад, Гамбія й Сирія планують введення цього податку, Рада зі співробітництва країн Перської затоки розглядає можливість його застосування у міжнародних торговельних відносинах).

Тим не менш, використання ПДВ у зовнішній торгівлі країнами, що розвиваються, та емерджентними має свої особливості.

Так, для країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою міжнародні фінансові організації (МВФ, СОТ) розробили низку рекомендацій щодо застосування ПДВ. Ці країни при розробці та впровадженні у свої податкові системи цього податку мають надавати перевагу широкій податковій базі, єдиній ставці, досить високому значенню цієї ставки, а також максимальному скороченню пільгових ставок (окрім нульової ставки ПДВ на експорт) з причини складності контролю за відшкодуванням отриманих пільг.

Основними перевагами використання ПДВ у міжнародних торговельних відносинах для країн, що розвиваються, вважаються такі:

- отримання державним бюджетом значних обсягів доходів із завданням меншого збитку економічній діяльності у порівнянні з альтернативними варіантами (наприклад, податками з обороту);
- сприяння досягненню цілей справедливості й нейтральності;
- відносна простота адміністрування [11, с. 14-15, 24, с. 280];
- спрощення взаємодії з зарубіжними партнерами в частині здійснення експортно-імпортних операцій, інвестування.

У табл. 2.1 наведено особливості ПДВ, у тому числі й у зовнішній торгівлі, у країнах з різним рівнем доходів. В ній С-ефективність – це показник, що розраховується як відношення доходів від стягування ПДВ до добутку стандартної ставки ПДВ та вартості спожитих товарів, послуг та нематеріальних активів.

Таблиця 2.1.

Особливості ПДВ у групах країн з різним рівнем доходів

Групи країн за доходами	Середня ставка ПДВ, %	С-ефективність, %
Низькі доходи	16	38,0
Доходи нижче за середні	13	46,6
Доходи вище за середні	15	51,6
Високі доходи	20	55,6

Джерело: складено за [19, с. 25].

С-ефективність дорівнює 100% за наявності єдиної (стандартної) ставки ПДВ та широкої бази оподаткування. Проте, чим більшою є кількість зменшених ставок ПДВ та чим вищими є витрати на дотримання податкового законодавства, тим меншим є значення цього показника. Наприклад, у країнах з низьким рівнем доходів медіанне значення С-ефективності становить лише 38% (табл. 2.1). В окремих країнах з доходам нижче середніх, де значення цього показнику є меншим за медіанне, підвищення його до рівня 38%

– без зміни стандартної ставки, але шляхом певної комбінації розширення податкової бази й скорочення витрат дотримання законодавства, – за оцінками спеціалістів МВФ може мати наслідком зростання ВВП в середньому на 2% [19, с. 23-28]. Для подальшого поліпшення ситуації з надходженнями ПДВ його ставки, можливо, слід буде знизити.

Останнє обумовлено тим, що стандартні ставки ПДВ уже є досить високими в багатьох країнах, що розвиваються, та країнах з емерджентною економікою (табл. А.1 Додатку А). Наслідком їх подальшого підвищення може стати збільшення адміністративних витрат уряду, зокрема – на контроль за дотриманням податкового законодавства платниками ПДВ, і спроби дедалі більшої кількості платників податків ухилитися від його сплати та здійснити податкові шахрайства.

Як зазначають М. Кін та Б. Локвуд [59], ПДВ зарекомендував себе надійним джерелом формування доходів у країнах, що розвиваються, і є ознаки того, що він виявився відносно ефективним інструментом. За рахунок цього податку акумулюється приблизно чверть сукупних податкових доходів. Також цікавим є те, що в жодній країні ПДВ не було відмінено без його подальшого повторного введення. М. Кін та Б. Локвуд встановили, що, за інших рівних умов, країни, в податкових системах яких використовується ПДВ, як правило, одержують більше доходів, ніж країни, де цього податку не має. В той же час ймовірне збільшення доходів бюджету також залежить від ступеня відкритості країн і рівня доходів в них.

Дж. Дженкінс зі співавторами [53] дійшли висновку, що у країнах, що розвиваються, пропорційний податок на споживання (ПДВ) в цілому є регресивним стосовно річного доходу. Проте цей ефект пом'якшується загальними пільгами за найважливішими продовольчими й іншими товарами, а також (у меншій мірі) дією граничного рівня: останній або надає конкурентну перевагу найдрібнішим і, можливо, менш заможним роздрібним учасникам торгівлі і постачальникам послуг, або створює фактичну пільгу для їх клієнтів, які цілком ймовірно, відносяться до найбільш вразливих верств населення.

Р. Берд та П.-П. Гендрон дійшли висновку що ПДВ зазвичай носить помірно прогресивний або помірно регресивний характер. Однак оцінка розподільного впливу будь-якого податку вимагає його зіставлення з тим або іншим альтернативним варіантом. Одна з позитивних рис ПДВ у зовнішній торгівлі країн, що розвиваються, полягає в тому, що він заміняє собою інші джерела доходів [11]. Так, Е. Золт та Р. Берд відзначають, що ПДВ в цілому є менш регресивним, ніж податки на торгівлю та акцизи, які він заміщає. Крім того, принаймні в деяких країнах, що розвиваються, ПДВ може бути настільки ж прогресивним, як і податок на доходи [104].

Як альтернатива, якщо за рахунок надходжень від ПДВ (включно з оподаткуванням ним імпортних операцій) фінансується збільшення державних видатків, то кінцевий результат для розподілення може носити прогресивний характер навіть за наявності ПДВ із широкою базою і єдиною ставкою: вигоди від преференційних ставок та пільг одержують головним чином заможні верстви населення (тому що вони витрачають більше за всіма статтями видатків). Це означає, що теоретично неможливі верстви суспільства можуть виграти від скасування пільг зі сплати ПДВ та використання отриманих таким чином додаткових податкових доходів, що спрямовуються на фінансування адресних заходів, пов'язаних з державними видатками.

Як свідчить досвід Тринідад-і-Тобаго, де ПДВ було введено з 1991р. для компенсації втрат бюджету внаслідок скорочення доходів від експорту, для країн, що розвиваються, цей податок є ефективним джерелом акумулювання надходжень. Проте, його введення потребує дотримання ряду умов:

- 1) сильної політичної підтримки з боку уряду;
- 2) ретельного планування всіх стадій податку (від будови до адміністрування);
- 3) порівняно низької ставки ПДВ на початкових етапах його застосування з метою заспокоєння платників податку (в Тринідад-і-Тобаго ставка ПДВ спочатку становила 10%, а потім була підвищена до 15%);

- 4) тісної взаємодії між підприємцями та урядом на етапах створення та введення ПДВ;
- 5) проведення широкомасштабних інформаційних програм для населення та платників податку;
- 6) введення ПДВ має супроводжуватися відміною податків на продажі та скороченням ставок податків на доходи;
- 7) професійної підготовки працівників податкових органів та відбору найбільш здатних з них для роботи з платниками ПДВ;
- 8) ретельного вибору моменту введення ПДВ у податкову систему (у Тринідад-і-Тобаго після 1989 р. відбулася стабілізація цін) [68, с.42].

Країни, що розвиваються, та країни з емерджентною економікою, зазвичай, характеризуються високим рівнем неформального сектору економіки. Згідно з дослідженнями С. Емрана та Дж. Стігліца [35], а також А. де Паули та Дж. Шейнкмана [25], використання будь-якого податку потенційно стимулює ухилення від його сплати, проте використання ПДВ у міжнародній торгівлі завдає менших збитків, ніж інші види фінансових інструментів (акцизний збір на імпортовані товари, зовнішньоторговельні мита). Зокрема, якщо імпортер не є кінцевим споживачем товарів, а його клієнти є зареєстрованими платниками ПДВ, першому також вигідно бути зареєстрованим платником ПДВ. Як наслідок, така ситуація сприятиме чіткішому моніторингу формування податкових зобов'язань податковими органами та зменшенню кількості випадків ухилення від сплати ПДВ.

У підсумку, аналіз наукових публікацій та аналітичних матеріалів дозволяє стверджувати, що для країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою удосконалення ПДВ має відбуватися за такими напрямками:

- 1) скасування низьких (або взагалі, нульових) граничних значень ставки ПДВ, які створюють тиск на податкові органи й відволікають увагу від більших з позиції розміру доходів і ризику платників податків;

- 2) обмеження пільг з ПДВ у міжнародній торгівлі з метою уникнення розбіжностей у класифікації товарів та скорочення витрат на дотримання законодавства (виключення становить ставка 0% для експорту);
- 3) вирішення проблеми незаконного відшкодування експортного ПДВ;
- 4) в тому разі, якщо в країнах ПДВ не застосовується, необхідним є проведення підготовки до поетапного введення ПДВ у них для запобігання неадекватної реакції потенційних платників податків;
- 5) потрібна гармонізація ставок ПДВ у різних країнах з метою запобігання викривлень у виробництві та споживанні.

ПДВ у міжнародній торгівлі країн-членів ЄС

ПДВ використовується в податкових системах всіх країн-членів ЄС. Участь у так званій «ПДВ-зоні ЄС» (*European Union VAT area*) є обов'язковою для країн-членів цього міжнародного об'єднання.

Законодавство кожної країни-члена ЄС щодо ПДВ має бути приведено у відповідність до Директиви ЄС 2006/112/EC (*Directive 2006/112/EC*), яка встановлює загальні правила використання ПДВ на території ЄС, проте надає країнам певну свободу щодо цього податку [20]. Так, відповідно до цієї Директиви, країни-члени ЄС мають право встановлювати різні ставки ПДВ, проте їх розмір має бути наближений до зазначених в Директиві. Також деякі країни-члени мають право використовувати ставки ПДВ у розмірі 0% для певних товарів, що попередньо було узгоджено ними під час підписання Договору про членство країни в ЄС.

Слід зазначити, що ПДВ в ЄС та його попереднику – Європейському економічному співтоваристві (ЄЕС) – зазнав низку змін, обумовлених отриманням нових теоретичних та практичних знань щодо цього податку і необхідністю підвищення ефективності функціонування ЄС, який продовжує розширюватися за рахунок входження до нього нових членів. Основні етапи історії становлення ПДВ у країнах ЄС в частині узгодження та затвердження правових рамок цього податку наведено у табл. 2.2.

Основні етапи становлення ПДВ у країнах ЄС

Рік	Назва Закону/Директиви	Зміст
1	2	3
1957	Римський договір про створення ЄЕС (Treaty of Rome)	Встановлено правила створення ЄЕС та основні засади гармонізації податків з обороту в країнах-членах в інтересах Спільного ринку.
1967	Перша Директива з ПДВ (First VAT Directive)	Встановлено вимоги, що в країнах-членах їх податки з обороту мають бути замінені на ПДВ
1967	Друга Директива з ПДВ (Second VAT Directive)	Визначено більш детальні правила щодо впровадження загальної системи ПДВ серед країн-членів
1977	Шоста Директива з ПДВ (Sixth VAT Directive)	Замінила Другу та частково Першу директиви з ПДВ та зафіксувала всі зміни у системах ПДВ країн-членів за 1967-1977 рр.
1993	Перехідна Директива (1993 «Transitional» Directive)	Встановлено відміну податкових бар'єрів у торгівлі між країнами ЄС та заміну попередніх механізмів збору та виконання податкового законодавства на єдині вимоги для всіх учасників торгівлі в межах ЄС. Зокрема, йдеться про механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ під час транскордонних угод для корпоративних клієнтів (транзакції типу <i>business-to-business</i>); використання стандартизованих ідентифікаційних номерів; визначення вимог до зберігання податкової документації, а також вимог до оформлення інвойсів; впровадження ідентифікаційної системи ПДВ (<i>Value Added Tax Identification system</i>).
2002	Директива стосовно електронної комерції (E-commerce Directive)	Встановлено нові правила оподаткування ПДВ електронних послуг, що надаються країнам ЄС постачальниками з інших країн світу, і навпаки. У переважній більшості випадків, місцем надання послуги встановлюється місце розташування споживача, а не місце розташування постачальника. Також впроваджено спрощені правила реєстрації та зберігання податкової документації для постачальників з інших країн світу, які надають свої послуги індивідуальним клієнтам з країн ЄС.

1	2	3
2006	Перероблена Шоста Директива (Recast Sixth VAT Directive)	Законодавчо зафіксовані зміни, що відбулися в оподаткування ПДВ у зовнішній торгівлі з 1977 р.
2007	Пакет законів про ПДВ (2007 VAT Package)	Встановлено з 1 січня 2010 р. нові правила щодо визначення місця надання послуг для операцій типу <i>business-to-business</i> (їм стало місце розташування споживача, а не постачальника як було раніше). Встановлено, що з 1 січня 2015 р. зміниться місце надання послуг для операцій типу <i>business-to-consumer</i> (також їм стане місце розташування споживача послуги)

Джерело: складено за [46, с. 463].

Наслідки економічної та фінансової кризи скеровують напрями реформування ПДВ у більшості країн ЄС. Вони спрямовані на досягнення стійкого розвитку у середньостроковій та довгостроковій перспективі, збільшення податкових надходжень до бюджетів та послаблення проявів податкової конкуренції між країнами-членами цього міжнародного об'єднання. Так, Європейська комісія рекомендувала підвищити стандартні ставки ПДВ у Португалії, Великобританії, Кіпрі, Іспанії, Ірландії, Угорщині, Латвії, Польщі, Литві, Франції, Болгарії, Греції, Чехії та Словаччині. Таким країнам як Австрія, Бельгія, Болгарія, Кіпр, Данія, Греція, Іспанія, Фінляндія, Латвія, Нідерланди, Польща та Португалія рекомендувалося розширити податкову базу та підвищити пільгові ставки ПДВ. Проте Ірландія, Литва та Швеція мали звужити податкові бази та зменшити значення пільгових ставок ПДВ [38, с. 23-24]. Вимоги щодо зниження пільгових ставок ПДВ були викликані не лише необхідністю скоротити ставки на товари першої необхідності, але й прагненням розвитку певних секторів економіки [38, с.28-29].

Щодо використання ПДВ країнами-членами ЄС у міжнародній торгівлі слід зазначити таке. Процедури сплати ПДВ при здійсненні експортно-

імпортних операцій розрізняються в залежності від того, з якими саме країнами здійснюється торгівля: членами ЄС або іншими країнами світу. Придбання товарів з інших країн світу для країн-членів ЄС вважається імпортом; у документах також часто зустрічається термін «закупки» (*acquisitions*). Продаж товарів споживачам з інших країн світу є експортом; у документах він часто позначається як «відправка» (*dispatches*).

Особливості використання ПДВ при здійсненні торгівлі в межах ЄС

В межах ЄС для визначення місця оподаткування застосовуються різні правила, залежно від типу операції.

У випадку постачання товарів, місцем оподаткування визнається те місце, куди товари постачаються. Це, у свою чергу, залежить від типу товару та організації постачання. У разі здійснення торгівлі товарами між країнами ЄС місцем оподаткування ПДВ вважається те місце, куди товар остаточно переміщено після придбання в іншій країні ЄС. В цьому випадку спостерігається чітке дотримання при здійсненні оподаткування принципу COD.

Тим не менш, торгові операції можуть не обмежуватися кордонами країн-членів ЄС, оскільки досить часто здійснення міжнародних торговельних операцій вимагає участі більш ніж двох компаній у різних країнах. Наприклад, країна може замовити товари у посередника, який їх закуповує у постачальника, що знаходиться у третій країні. У цьому випадку зазвичай застосовується так звана «потрійна» угода (*«triangulation» arrangement*), яка вимагає застосування спеціальних правил нарахування ПДВ.

Сутність «потрійної» угоди полягає в тому, що з метою скорочення витрат часу та коштів на транспортування, учасники міжнародної торговельної операції, всі з яких зареєстровані у країнах-членах ЄС, домовляються про доставку товарів від їх виробника безпосередньо до кінцевого споживача, оминаючи доставку в країни посередників. Навіть у тому випадку, коли в такій операції приймає участь більше, ніж один посередник, угода все одно називається «потрійною».

Щоб угода мала місце, всі її учасники мають дотримуватися правил. Припустимо, є три учасника «потрійної» угоди: А – країна, де знаходиться виробник товару; Б – країна, де знаходиться посередник; В – країна, де знаходиться замовник товару. В такому випадку угода матиме місце, якщо:

- 1) купівля товару здійснена в країні-члені ЄС (А) зареєстрованим платником податків (посередник з Б), який розташовується та зареєстрований не у А, а у Б;
- 2) купівлю товару здійснено з метою його подальшої поставки у В;
- 3) товари доставляються безпосередньо у В, оминаючи посередника в Б;
- 4) замовник товару в В є зареєстрованим платником ПДВ в В;
- 5) замовник товару в В має сплатити в ціні товару ПДВ за ставкою, що діє в В.

При застосуванні цієї угоди товари оподатковуються в А за ставкою 0%; у посередника в Б не має «вхідного» ПДВ, проте він не нараховує «вихідний» ПДВ, а лише відомості щодо нього, а замовник товару в В перераховує суму ПДВ у бюджет за правилами механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ за ставкою ПДВ, що діє в В.

Метою зазначеної угоди, окрім скорочення витрат часу та коштів на транспортні перевезення, є запобігання реалізації шахрайських схем з ПДВ у випадку посередників [49].

Така «потрійна» угода наразі застосовується для всіх товарів за виключенням автомобілів, морських та повітряних суден, для яких розроблено спеціальні правила щодо нарахування та стягнення ПДВ під час здійснення операцій між країнами ЄС.

З 1 січня 2010 р. для визначення місця оподаткування послуг діють нові правила, згідно яких послуги обкладаються ПДВ у країні споживання (табл. 2.2, п. 1.3). Останнє обумовлено природою послуг: вони є нематеріальними, та можуть споживатися не за місцем розташування (розміщення) їх споживача.

Особливості використання ПДВ при здійсненні торгівлі з країнами, що не входять до ЄС

Експорт товарів з країн ЄС до інших країн світу обкладається ПДВ за ставкою 0%. Моментом здійснення продажу вважається перша з двох подій: відправка товару споживачу або отримання повної суми платежу за товар постачальником. У разі здійснення імпорту товарів з країн, які не є членами ЄС, кінцевий споживач у країнах-членах ЄС має сплатити ПДВ на імпортну продукцію за ставкою, що діє в конкретній країні ЄС. Тобто, використовуються звичайні правила нарахування ПДВ у разі використання принципу COD, розглянуті в п. 1.2.

Проте слід зазначити, що в цьому випадку місцем імпорту вважається перше місце призначення в межах ЄС. Розрахунок ПДВ базується на вартості товару, яка визначається як вартість товару плюс додаткові витрати (наприклад, витрати на транспортування до першого місця призначення в межах ЄС) плюс інші збори (акцизний збір, мито тощо).

Для оподаткування послуг у міжнародній торгівлі використовуються положення Пакету законів про ПДВ 2007 р., які набули чинності з 1 січня 2010 р. (табл. 2.2). [97, с. 6-7, 53, 48].

Спеціальні режими ПДВ в межах ЄС

Зареєстровані учасники міжнародних торговельних операцій (*authorized traders*) можуть використовувати спрощені декларації з ПДВ з метою пришвидшення процесу його нарахування. Такі учасники торгівлі також можуть відстрочити сплату ПДВ без надання повної гарантії внесення до бюджету відповідних платежів.

Також імпорт деяких товарів не обкладається ПДВ. Зокрема, йдеться про товари для людей з обмеженими можливостями та товари з незначною вартістю (*negligible value*), перелік яких щорічно формується митними органами країн-членів ЄС.

Якщо товари імпортуються в країни-члени ЄС для переробки та подальшого реекспорту, то щодо них застосовується спеціальний режим, за якого сплачуються ПДВ з імпорту та ввізне мито.

Як зазначалося вище, у здійсненні торговельних операцій країн-членів ЄС з іншими країнами та між собою для стягування ПДВ використовується принцип COD.

Вибір саме цього принципу визначення юрисдикції не обговорювався в Європейській комісії з моменту скасування прикордонного контролю між країнами ЄС у 1992 р., що було передбачено програмою Єдиного Ринку (*Single Market programme*). Проте таке скасування призвело до відміни одного з ключових елементів принципу COD – підтвердження того, що товар, призначений для експорту та обкладений ПДВ за ставкою 0%, дійсно перетнув кордон та має оподатковуватися ПДВ у країні-імпортері.

Тим не менш, принцип COD продовжує застосовуватись у переважній більшості операцій між зареєстрованими учасниками торгівлі. Однак скасування прикордонного контролю мало наслідком накладання на учасників торгівлі зобов'язання збирати детальну інформацію щодо здійснення ними експортних та імпортних операцій. В той же час податкова система ЄС повинна забезпечувати тісне співробітництво між податковими органами країн-учасниць ЄС з метою попередження шахрайства з ПДВ.

На практиці товари, які є об'єктом міжнародних торговельних операцій учасників торгівлі – зареєстрованих платників ПДВ, оподатковуються ПДВ за ставкою 0%, якщо вони експортуються до іншої країни ЄС. Цей процес носить назву «постачання товарів в межах ЄС» (*intra-Community supply*). Споживач – зареєстрований платник ПДВ, має власний номер ПДВ, який постачальник може перевірити шляхом використання Системи обміну інформацією щодо ПДВ (*VAT Information Exchange System – VIES*) [48]. Такий обмін інформацією має сприяти перевірці надійності зарубіжного партнера та частково гарантує сумлінним платникам податків зменшення неприємностей,

яких їм можуть завдати перевірки податкових служб, спрямовані на виявлення випадків шахрайства з ПДВ у міжнародній торгівлі.

Тим не менш, за роки існування ПДВ, так само як і будь-яких інших податків, були розроблені шахрайські схеми з ним.

Для подолання цих явищ, а також скорочення можливих проявів податкової конкуренції між країнами-членами ЄС та втрат податкових надходжень до бюджетів, на практиці використовуються різні механізми нарахування зобов'язань з ПДВ, проводиться гармонізація ставок цього податку та розробляються заходи з метою його удосконалення, про що буде далі.

2.2. Особливості процесів гармонізації ПДВ та досвід боротьби з податковим шахрайством

Оскільки ПДВ найдовше використовується в ЄС, а також зважаючи, що Україна робить активні кроки щодо входження в це міжнародне об'єднання, далі аналізуватиметься досвід ЄС та його країн-членів в питаннях вдосконалення використання ПДВ у міжнародних торговельних відносинах.

Як зазначалося в попередньому пункті, наразі в країнах-членах ЄС відбувається вдосконалення ПДВ за трьома напрямками:

- 1) використання різних механізмів ПДВ для підвищення ефективності боротьби з шахрайськими схемами в міжнародній торгівлі;
- 2) гармонізація ставок ПДВ між країнами-членами ЄС;
- 3) розробка нових систем ПДВ, спрямованих на подолання виявлених недоліків ПДВ.

Потрібно зауважити, що яким би не був податок, його платники завжди шукатимуть способи зменшення своїх податкових зобов'язань – легальні або нелегальні. Показовим у цьому сенсі є історичний приклад, наведений Г. Гроувзом. Так, до 1796 р. в Шотландії виробники віскі оподатковувалися податком на алкогольні вироби залежно від обсягів виробництва. Але через

адміністративні складності базу оподаткування замінили на об'єм перегінного кубу, а ставки податку – скоригували з урахуванням середньої продуктивності у галузі та тим, щоб надходження до бюджету від цього платежу не відрізнялися від попередніх. Фактично одразу два винахідливих виробника віскі зменшили висоту перегінного кубу та збільшили його діаметр. Як наслідок – об'єм ємності (та, відповідно, сума податку, що підлягала сплаті) не змінився, проте продуктивність зросла у декілька разів. Відповідно, на одиницю виробництва припадала менша сума податку, ніж раніше, що сприяло залученню нових клієнтів та збільшувало прибутки виробників.

З часом, коли ця практика поширилася серед інших виробників віскі, уряд підвищив ставки податку. Проте це знову спонукало виробників віскі до вдосконалення процесів виробництва з метою зменшення відносної суми податку. Такі дії уряду та протидія виробників продовжувалися, причому виробники віскі на крок випереджали уряд, внаслідок чого їх продуктивність зросла у 2800 разів порівняно з тим, що було до змін в оподаткуванні [45, с. 91].

Наведений приклад можна вважати легальним способом зменшення податкових зобов'язань, який, крім цього, був пов'язаний з технологічними інноваціями та збільшенням обсягів виробництва продукції. І в тому разі, якби йшлося не про алкогольні вироби, можна було би стверджувати, що прагнення товаровиробників зменшити податкові зобов'язання позитивно вплинуло на економічний розвиток суспільства.

Проте крім легальних способів зменшення податкових зобов'язань також існують і нелегальні. Наприклад, у III сторіччі нової ери заможні римляни заковували свої дорогоцінності та золоті монети, щоб уникнути сплати податку на розкіш, у Англії XVIII сторіччя домовласники тимчасово закривали цеглою каміни, щоб не привертати увагу збирачів податку на джерела опалення приміщень [87, с. 25].

У сучасних США для визначення масштабів ухилення від сплати податків на доходи фізичних осіб американські науковці використовують так званий податковий розрив (*tax gap*) – різницю між сумою податкових зо-

бов'язань, які домогосподарства мають внести до федерального бюджету, та сумами податкових зобов'язань, щодо яких вони складають податкові декларації та добровільно й своєчасно вносять до бюджету. У період з 1973 по 1992 податкові роки номінальний податковий розрив в США за цим податком збільшився фактично в 5 разів: з \$22,7 млрд до \$95,3 млрд, хоча реальний податковий розрив залишався на рівні 17,3% [2, с. 819].

Як стверджує Дж. Слемрод, жодний уряд не може запровадити податкову систему та покладатися на почуття обов'язку платників податків щодо своєчасної сплати ними всього обсягу податкових зобов'язань. Безперечно, сумлінні платники сплачуватимуть свої податкові зобов'язання, несумлінні – ні. З часом частка перших може зменшитися, оскільки вони побачать, що несумлінні платники мають перед ними економічні переваги [87, с. 25].

Для запобігання цьому держава має постійно вживати заходи щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, шахрайськими схемами та здійснювати вдосконалення податків. Проте, як стверджує Г. Гроувз, цей процес може тривати невизначений час [45, с. 91]. Тим не менш, це не означає, що держава не має вживати заходів щодо боротьби з цими явищами.

Щодо ПДВ в міжнародній торгівлі, то існуюча система оподаткування ПДВ за принципом COD дозволяє використовувати схему карусельного шахрайства (*carousel fraud*). Її сутність полягає у використанні підставної компанії, зареєстрованої як платник ПДВ, і нарахуванні великих сум ПДВ. Ці суми ПДВ ніколи не сплачуються до податкових органів або сплачуються в незначному розмірі, оскільки компанія фактично не має коштів, а шахраї зникають зі всіма її активами. Несплачені суми ПДВ використовуються партнерами карусельної схеми для придбання товарів за цінами, нижчими за пропоновані виробниками або оптовими компаніями своїм найбільшим клієнтам, а прибуток «осідає в кишенях» учасників такої схеми (рис. 2.1). За різними оцінками, з використанням карусельного шахрайства лише на території ЄС щорічно здійснюються операції на суму від 60 до 205 млрд євро[5, с. 44-45, 101].

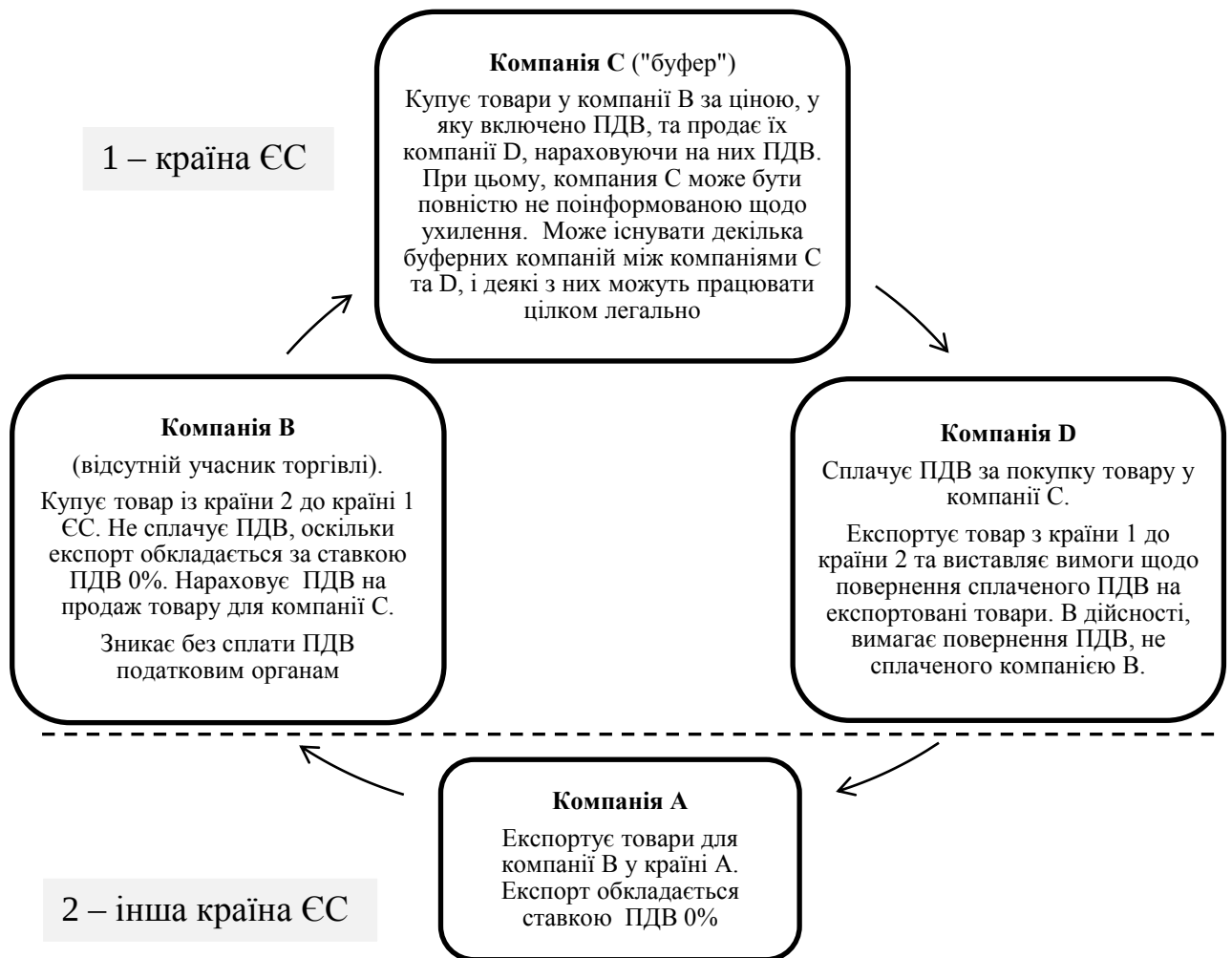


Рис. 2.1. Базова схема карусельного шахрайства

Джерело: складено за [5, с. 44-45].

Для боротьби з карусельними схемами шахрайства з ПДВ в ЄС існує та використовується два варіанти. Перший пов'язаний з удосконаленням співробітництва між податковими органами у країнах-членах цього міжнародного об'єднання з метою спрощення та пришвидшення викриття таких схем та посилення каральних заходів щодо їх учасників. Другий варіант полягає у застосуванні механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ до деяких операцій одночасно з використанням прямого механізму.

Вперше цей механізм було застосовано на практиці у Бельгії щодо окремих операцій в будівельній галузі у 1977 р. Фактично, в зазначений пері-

од саме в цій галузі вдалося встановити факт реалізації шахрайських схем «зниклий продавець» [119] та карусельної [72, с. 40].

Як зазначалося в попередньому пункті (табл. 2.2), з 1993 р. можливість застосування механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ країнами-членами ЄС було закріплено ст. 194-199, 202 Директиви ЄС 2006/112/ЄС щодо загальної системи ПДВ. В цьому документі зазначено, що такий механізм може застосовуватися у випадках, коли оподатковуваний ПДВ товар (послуги) постачається до країни ЄС особою (підприємством), що розміщується і зареєстровано як платник ПДВ поза межами такої країни-члена ЄС [20, ст. 194-200].

Перелік операцій та видів товарів (послуг), щодо яких в країнах-членах ЄС може застосовуватися зворотний механізм нарахування зобов'язань з ПДВ є обмеженим. Спочатку він використовувався щодо операцій з золотом, будівельних робіт і послуг, вторинної сировини, відходів, деяких видів нерухомості і заставного майна. З ратифікацією країнами ЄС Кіотського протоколу, для виконання умов якого ці країни були зобов'язані скоротити на своїй території викиди парникових газів, карусельні схеми з ПДВ торкнулися також торгівлі дозволами на викиди забруднюючих речовин. Це стало наслідком як природи цих дозволів (оскільки вони є нематеріальними), так і активної та недостатньо контрольованої міжнародної торгівлі ними.

Реалізація схем карусельного шахрайства щодо міжнародної торгівлі дозволами на викиди забруднюючих речовин призвела до втрати приблизно 1,3 млрд євро надходжень ПДВ у 2008-2009 рр. лише урядом Франції. В цілому, з 2005 по 2009 рр. країни-члени ЄС недоотримали приблизно 5 млрд євро надходжень ПДВ саме від цього виду міжнародних торговельних операцій [101]. Тому використання зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ у сфері торгівлі дозволами на викиди парникових газів на період до 2015 р. було закріплено у Директиви ЄС 2006/112/ЄС. Він почав застосовуватися на практиці з 2009 р. в Нідерландах, Бельгії та Іспанії, а з 2010 р. до них приєдналися Норвегія, Німеччина, Люксембург та Великобританія [20].

Розвиток телекомунікаційних технологій та електронного обладнання, наслідком чого стало зменшення розмірів електронних пристроїв та їх відносно висока ціна, зробив актуальним застосування зворотного механізму нарахування податкових зобов'язань з ПДВ і щодо комп'ютерних чипів, мобільних телефонів, комунікаторів та ігрових консолей, що також було закріплено у Директиві ЄС 2006/112/ЕС [20].

Саме щодо цього виду товарів та міжнародних операцій з ними Європейська комісія в 2007 р. надала Великобританії дозвіл на використання зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ з обмеженням, що він має застосовуватися у разі перевищення мінімальної суми інвойсу позначки в 1000 фунтів стерлінгів.

Необхідною умовою, за якої Європейська комісія дозволяє країні-члену ЄС використовувати зворотний механізм нарахування податкових зобов'язань, є подання звітності про зменшення масштабів шахрайства з ПДВ після його введення або свідoctв про те, що ухилення від сплати ПДВ почало спостерігатися по відношенню до інших груп товарів, щодо яких цей механізм не використовувався [20, п. 2-3, ст. 199a]. Але Великобританія таких звітів жодного разу не представила. Тим не менш, це не завадило Європейській комісії подовжити дозвіл на використання зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ у цій країні спочатку до 30 квітня 2011 р. [21], а потім – до 31 грудня 2014 р. [20].

Австрія і Німеччина також подавали запити на дозвіл застосовувати в цих країнах механізм зворотного нарахування зобов'язання з ПДВ щодо всіх операцій між юридичними особами (*business-to-business*). У запиті від Австрії наголошувалося, що такий механізм має застосовуватися для торгових операцій, які перевищують 10000 євро, у запиті Німеччини – 5000 євро.

Як альтернативу, ці країни подавали запити на застосування в них зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ на загальній основі. Тобто, зворотний механізм мав замінити в них прямий, що мало би стати рівноз-

начним відмові від використання ПДВ та повернення до податків на продажі. Але жоден з цих запитів Європейська комісія не задовольнила [119].

Проте у 2010 р. Австрія, Німеччина та Італія отримали від Європейської комісії дозвіл застосовувати до 31 грудня 2013 р. механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ щодо торгових операцій з мікропроцесорами, комунікаторами та мобільними телефонами у випадках, коли вартість партії товарів (без податків) перевищує 5000 євро [20].

У підсумку, попри законодавче оформлення та приклади застосування на практиці механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ, з 2010 р. країни-члени ЄС не надали переконливих доказів щодо ефективності цього механізму у боротьбі з податковими шахрайськими схемами. Проте є свідчення щодо його складності та витратності як для підприємств, так і для податкових органів. Наприклад, за оцінками компанії PricewaterhouseCoopers у Великобританії при введенні механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ на підприємствах одноразові витрати (розробка або придбання нового програмного забезпечення для бухгалтерів, навчання персоналу тощо) збільшувалися в середньому на 260-300 євро, а регулярні витрати (заробітна плата бухгалтерам, витрати на підготовку податкової звітності) підвищилися на 43-76 євро в місяць [84, с. 4].

Ці витрати, так само як і супутні механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ проблеми зі складанням та наданням податковим органам і діловим партнерам звітності, стають тягарем для малих і навіть середніх підприємств, які витісняються з ринку великими підприємствами. Відповідно, це створює бар'єри входження на ринок нових підприємств, негативно позначається на стані конкуренції між підприємствами, та, як наслідок, на споживачах [119].

Доцільно припустити, що вищенаведене, так само як і недоліки будови механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ (п. 1.3), обмежують його широке використання на практиці.

Іншим чином ситуація складається з гармонізацією ПДВ в країнах-членах ЄС. Як зазначалося в п.1.1-1.3 цієї роботи, саме внаслідок існування розбіжностей в елементах, механізмах та формах ПДВ, що застосовуються в різних країнах, виникають деформації при здійсненні країнами експортно-імпортних операцій. З метою подолання зазначених негативних явищ в ЄС відбувається гармонізація ПДВ.

Цей процес розпочався в Європі у квітні 1967 р. з введення ПДВ в податкові системи країн ЄЕС, де їм замінювалися деякі податки (наприклад, податок з обороту). Далі в країнах-членах цього міжнародного об'єднання здійснювалася поступова конвергенція ставок і структурних елементів ПДВ, а також гармонізація законодавства, що стосується даного податку. У 1992 р. Європейська комісія запропонувала країнам встановити стандартну ставку ПДВ в межах від 4 до 9%, що, однак, не знайшло підтримки. Це було обумовлено тим, що надходження від ПДВ були і залишаються істотним джерелом формування доходів бюджетів країн. Відповідно, встановлення низьких ставок такого податку (або їх зниження) призведе до втрат доходів бюджетів і подальших можливостей перерозподіляти такі доходи [41, с. 141].

На той час з подібною ситуацією в першу чергу мали зіткнутися Данія та Ірландія, в яких стандартні ставки ПДВ становили 25% і 21% [37, с. 23], а надходження від цього податку – 9,1% [89] та 10% [82] відповідно.

Враховуючи це, з 1 січня 1993 р. було запропоновано встановити мінімально допустиму в країнах-членах ЄС стандартну ставку ПДВ. Тобто, було встановлено нижній рівень ставки ПДВ, проте верхньої межі не має. Наразі відповідно до Директиви ЄС 2006/112/ЄС ця мінімальна ставка становить 15% [20]. Крім того, зазначеною Директивою встановлюється і значення зниженої ставки ПДВ, яке може застосовуватися країнами-членами ЄС для деяких обмежених категорій товарів і послуг і не може бути нижче 5%.

Також відповідно до зазначеної Директиви гармонізовано особливості будови механізмів нарахування зобов'язань з ПДВ (прямий і зворотний), а

також те, з кого стягується ПДВ, в якій послідовності формуються податкові зобов'язання та утримується податковий кредит.

Попри довгий шлях, який пройшли країни-члени ЄС з початку процесу гармонізації ПДВ, входження нових членів в це міжнародне об'єднання вимагає додаткових зусиль щодо гармонізації їх податкових систем і податкового законодавства з податковими системами і законодавством країн, які давно вступили до ЄС [178].

Ще одним проблемним питанням в ЄС залишається гармонізація знижених ставок ПДВ у країнах-членах. Це викликано тим, що попри чіткі законодавчі обмеження нижнього рівня даних ставок, в ряді країн порушується це положення Директиви ЄС 2006/112/ЄС: в Естонії мінімальна ставка ПДВ становить 4% замість 5%, у Франції – 2,1%, в Ірландії – 4,8%, в Італії – 4%, Люксембурзі – 3%. Також розрізняється перелік товарів і послуг, щодо яких країни-члени ЄС застосовують знижені ставки ПДВ [37, с. 11]. Така ситуація може спричинити податкову конкуренцію між країнами-членами.

Невирішеними залишаються питання гармонізації переліку товарів, щодо яких у різних країнах-членах ЄС може застосовуватися механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ. Поки в Директиви 2006/112/ЄС визначено загальний перелік товарів, щодо яких він може застосовуватися, але конкретні товари і послуги з цього списку обирає країна-член ЄС з дозволу Європейської комісії [20, ст. 199, 199a].

У підсумку слід зазначити, що хоча гармонізація ПДВ в країнах-членах ЄС відбувається вже тривалий час, цей процес ще далеко не завершений. Тому з метою запобігання шахрайських схем з ПДВ та подолання «слабких» місць цього податку, якими можуть скористатися несумлінні платники, в Європі розробляються нові системи ПДВ.

Наразі виділяються три основні види таких систем:

- 1) комплексний ПДВ (*viable integrated VAT – VIVAT*);

- 2) компенсаторний ПДВ(*compensating VAT – CVAT*¹);
- 3) гібридна система CVAT/VIVAT (*CVAT/VIVAT hybrid solution*).

Першу з систем – VIVAT – було запропоновано М. Кіном [54, 57, с. 49-50, 60]. Цей автор вважає, що зазначена система може підвищити ефективність ПДВ і мінімізувати втрати надходжень через податкові шахрайства та спроби уникнення оподаткування ПДВ в міжнародних об'єднаннях типу ЄС і в країнах з федеративним устроєм типу Індії та Бразилії [60].

Сутність системи VIVAT полягає в тому, що всі операції з товарами та послугами між зареєстрованими платниками ПДВ в межах ЄС (або країни з федеративним устроєм) оподатковуються за загальноєвропейською ставкою ПДВ незалежно від того, відбувалася ця операція в межах однієї країни-члена ЄС, або перетинала кордони декількох країн цього об'єднання.

Країни-члени ЄС фактично можуть оподатковувати ПДВ лише операції з продажу товарів (послуг) кінцевим споживачам та таким чином впливати на рівень своїх доходів. Крім того, податкові органи країн-членів ЄС здійснюють збір та адміністрування як ПДВ, що стягувався за загальноєвропейською ставкою, так і ПДВ з кінцевих споживачів за національною ставкою. Вважається, що таким чином підтримуватиметься суверенітет країн-членів ЄС, та спрощуватиметься звітність для юридичних осіб порівняно з системою CVAT [100, 60].

За системою VIVAT постачальники товарів та послуг мають змогу визначити лише те, належить їх клієнт до бізнесу, або ні. Це дозволить бізнес-структурам купувати товари (послуги) для власного використання (тобто, виступати кінцевим споживачем), до яких застосовуватиметься загальноєвропейська ставка ПДВ. В такому випадку та за умови, що національні ставки ПДВ вищі за загальноєвропейську, підприємство може отримати виграш порівняно з сумлінними конкурентами.

¹ Цю систему ПДВ не слід плутати зі споживчою формою ПДВ (*consumption type, C-VAT*), яка була розглянута в п. 1.3 цієї роботи.

Проте якщо підприємство належить до тих галузей, в яких не дозволяється вирахування всієї суми «вхідного» ПДВ, то держава може отримати за системою VIVAT більші надходження, в той час як підприємство опиниться у менш вигідному становищі, ніж підприємства інших галузей, де повне вирахування «вхідного» ПДВ дозволяється. Зазначені недоліки можна подолати, якщо дозволити підприємствам вираховувати всю суму загальноєвропейського ПДВ та оподатковувати придбані товари (послуги) за національною ставкою ПДВ [100]. Але оскільки за системою VIVAT обов'язок збирати надходження ПДВ (як за загальноєвропейською ставкою, так і за національними) покладається на податкові органи країн-членів ЄС, виникають ті самі проблеми з необхідністю створення наднаціональної клірингової організації, що перерозподілятиме між країнами податкові надходження, як при використанні принципу СОО.

Для подолання зазначених проблем пропонується надати можливість збору та адміністрування загальноєвропейського ПДВ податковій адміністрації ЄС, сфера компетенції якої охоплює все об'єднання. В такому випадку зникає необхідність у кліринговій організації, оскільки суми ПДВ мають збиратися в тій країні, де виникли відповідні податкові зобов'язання, а вирахування «вхідного» ПДВ імпортерам з країн-членів ЄС не дозволятиметься. Проте цей спосіб вимагатиме складання додаткових звітів юридичними особами, підвищить адміністративні витрати податкової адміністрації ЄС, значно ускладнить її роботу та викличе зростання витрат на дотримання податкового законодавства [100]. Такий результат неможна вважати бажаним та економічно доцільним.

Сутність компенсаторного ПДВ – CVAT – в свою чергу, полягає в тому, що всі операції між країнами-членами ЄС оподатковуються загальноєвропейським ПДВ, незважаючи на те, здійснюється продаж товарів (послуг) бізнесу або кінцевому споживачу. Бізнес у разі застосування такої системи зможе зменшувати свої податкові зобов'язання на суми «вхідного» загальноєвропейського ПДВ, проте продаж зазначених товарів (послуг) в країнах його

реєстрації (тобто, куди здійснювався імпорт з інших країн ЄС) оподатковуватиметься за національними ставками ПДВ. В той же час, якщо товари придбаються бізнесом для власних потреб або кінцевими споживачами, вони такого вирахування «вхідного» загальноєвропейського ПДВ робити не можуть попри те, в якій саме країні ЄС було здійснено покупку. Таким чином деякою мірою нівелюються прояви податкової конкуренції між країнами-членами ЄС, хоча залишатиметься податкова конкуренція між національними ставками та загальноєвропейською [74].

У разі, якщо адміністрування ПДВ за системою CVAT здійснюватиметься податковою адміністрацією ЄС, не виникатиме потреби в кліринговій організації. В той же час, підприємства, що здійснюють торгові операції з іншими країнами-членами ЄС повинні будуть формувати два комплекти документації: тієї, що стосується «вхідного» загальноєвропейського ПДВ, та документації, пов'язаної з оподаткуванням операцій за національними ставками ПДВ.

За системою CVAT загальноєвропейський ПДВ, що стягуватиметься з кінцевих споживачів та підприємств, які придбали товари (послуги) для власних потреб, ніяким чином не вираховуватиметься як «вхідний» ПДВ. Суми такого загальноєвропейського ПДВ спочатку потраплятимуть у розпорядження податкової адміністрації ЄС, а далі перерозподілятимуться між країнами. Для гарантування коректного перерозподілу таких коштів при здійсненні кожної операції потрібно буде чітко встановлювати місце реєстрації та розташування її учасників, що накладатиме додатковий адміністративний тягар на постачальників продукції (послуг).

Для попередження таких випадків кінцеві споживачі та підприємства, які придбали товари (послуги) для власних потреб, матимуть змогу отримати компенсацію сплаченого загальноєвропейського ПДВ, але їх покупки оподатковуватимуться ПДВ за національними ставками [100]. Це, в свою чергу, буде вигідно учасникам зазначених операцій з тих країн, де ставка ПДВ нижча за загальноєвропейську.

Вважається, що система CVAT не впливатиме на розмір надходжень ПДВ, які отримуватимуть країни-члени ЄС від здійснення міжнародних торговельних операцій в межах цього об'єднання, а деякою мірою є гарантом податкових надходжень від операцій з товарами (послугами) в межах ЄС. В той же час, її застосування призведе до значного зростання витрат на дотримання податкового законодавства [100].

Те, що і в системі CVAT, і в системі VIVAT є недоліки, обумовило подальші дослідження щодо оподаткування ПДВ в контексті реалізації країнами зовнішньої фінансової політики та впливу на міжнародні торговельні відносини. Їх результатом стала розробка так званої гібридної системи CVAT/VIVAT [74].

Відповідно до цієї системи лише міжнародні операції між підприємствами (*business-to-business*) оподатковуються за загальноєвропейськими ставками ПДВ, а імпорт товарів кінцевим споживачам оподатковується за національними ставками або країни походження такого імпортного товару (стандартне правило), або, як виключення, країни призначення. Ще раз слід підкреслити, що в цьому випадку йдеться лише про міжнародні торговельні операції між країнами-членами ЄС.

Б. Волфарт вважає, що наразі в ЄС використовується саме така гібридна система, де ставка загальноєвропейського ПДВ дорівнює 0% [100]. Тобто, оподаткування експортних операцій за ставкою 0% ПДВ розцінюється цим автором як приклад реалізації на практиці гібридної системи, хоча в цьому випадку залишаються питання щодо того, як чинна система кореспондує з оподаткуванням операцій з імпорту товарів (послуг) кінцевими споживачами.

На думку розробників гібридної системи CVAT/VIVAT, питання адміністрування загальноєвропейського ПДВ мають бути покладені на податкову адміністрацію ЄС, в той час як країни-члени цього об'єднання зберігатимуть свій суверенітет в тому відношенні, що питання адміністрування ПДВ на внутрішні операції залишатимуться виключно в компетенції національних податкових служб.

Проте навіть за такої системи виникають проблеми під час перерозподілу надходжень від ПДВ, оскільки не всім видам економічної діяльності дозволено вираховувати «вхідний» ПДВ. Наприклад, так само, як і у системі VIVAT, підприємства можуть придбати товари та послуги для власних потреб, які обкладатимуться за загальноєвропейською ставкою ПДВ. Цієї проблеми можна уникнути, якщо дозволити таким підприємствам вираховувати «вхідний» загальноєвропейський ПДВ та одночасно стягувати з них національний ПДВ [74]. Хоча можна припустити, що це вимагатиме ускладнення звітності для підприємств, що бажатимуть скористатися такою можливістю.

Вважається, що запровадження на практиці гібридної системи CVAT/VIVAT вимагатиме внесення порівняно незначних змін у діючу систему. Так само очікується, що знизяться витрати на дотримання норм податкового законодавства з боку підприємств, оскільки з введенням зазначеної системи відпаде необхідність у деяких процедурах прикордонного та митного контролю [100].

Тим не менш, слід зауважити, що у системи CVAT є перевага над гібридною системою: у разі застосування гібридної системи податкові надходження, що формуватимуться з оподаткування міжнародних операцій, призначених кінцевим споживачам, надходитимуть до «неправильної» держави. Це обумовлено тим, що за гібридною системою безпосередньо не робиться різниці між міжнародними операціями, що здійснюються в межах ЄС кінцевими споживачами, та такими, що матимуть продовження на внутрішніх ринках країн-членів ЄС.

Як і при застосуванні чинної системи ПДВ, міжнародні торгові операції, що здійснюються кінцевими споживачами, оподатковуються за принципом СОО. Проте, за чинної системи з метою подолання проявів податкової конкуренції та трансграничних покупок, міжнародні операції з деякими видами товарів (нових автомобілів, інших автотранспортних засобів, міжнародні поштові відправлення), що здійснюються за кордоном кінцевими споживачами та вартість яких перевищує деяку суму, оподатковується також за став-

ками національного ПДВ (за принципом COD). Тобто, діюча система ПДВ гарантує, що надходження цього податку опиняться у «правильній» країні.

У разі використання системи CVAT, як зазначалося вище, кінцевим споживачам для подолання цієї проблеми потрібно буде складати запити щодо вирахування загальноєвропейського ПДВ та стягнення з їх покупок ПДВ за національними ставками, що підвищить витрати на дотримання податкового законодавства як споживачів, так і податкових органів [100].

У підсумку можна зауважити, що наразі кожна з нових пропонованих систем ПДВ (CVAT, VIVAT та гібридна) має як переваги, так і недоліки порівняно як з чинною системою, так і іншими новими системами. Також досі не розроблено економіко-математичних моделей оцінки наслідків використання таких систем для економіки країн та на міжнародні торговельні відносини, що робить всі зауваження щодо особливостей їх роботи на практиці недостатньо обґрунтованими.

Як зазначалося вище, також є значні проблеми з використанням на практиці механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ як засобу боротьби з податковим шахрайством в міжнародних торговельних відносинах. Окрім цього, є низка проблем, пов'язаних з гармонізацією ПДВ та законодавства, що стосується цього податку, в країнах-членах ЄС.

У підсумку та зважаючи на наведене, наразі основними напрямками вдосконалення ПДВ в контексті міжнародній торгівлі та зовнішньої фінансової політики в ЄС вважаються такі:

- 1) посилення координації податкових органів країн-членів ЄС, спрямованої на вдосконалення функціонування принципу COD в рамках спільного ринку з метою попередження ухилення від сплати ПДВ у міжнародній торгівлі (зокрема – випадків карусельного шахрайства);
- 2) спрощення та стандартизація процедур нарахування та сплати ПДВ з метою скорочення витрат на дотримання податкового законодавства в міжнародних торговельних відносинах;

3) обґрунтування використання пільгових ставок ПДВ та спеціальних режимів як елемента забезпечення гнучкості податкової політики ЄС у міжнародних торговельних відносинах [182].

Для країн, уряди яких бажають інтегруватися у ЄС та (або) посилити торговельні зв'язки з цим об'єднанням, в першу чергу (звісно, якщо в їх податкових системах вже використовується ПДВ) доцільно розглянути можливості та напрями гармонізації національного ПДВ з європейським. Те саме можна рекомендувати і у випадку, якщо уряд однієї країни бажає інтенсифікувати торгові відносини з іншими країнами та об'єднаннями країн. Приклад економіко-математичного моделювання такої гармонізації, апробований на прикладі України, запропоновано у наступному пункті.

2.3. Науково-методичний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ

Аналіз існуючих економіко-математичних моделей гармонізації ПДВ

Одну з перших економіко-математичних моделей податкової взаємодії країн запропонував Р.В. Баль у класичній статті «A regression approach to tax effort and tax ratio analysis»¹ [4]. В ній досліджуються підходи до побудови податкових моделей взаємодії країн. В центрі аналізу стоять такі показники, як «заходи з мобілізації податкових надходжень» (*tax effort*) і частка податкових надходжень у ВВП країн (*tax ratio*). Під першим показником автор розуміє індекс, що характеризує повноту можливості збирати податки в деякій країні, в тому числі – у разі підвищення рівня податків, за якого, проте, не буде чинитися негативного впливу на економіку країни.

Р.В. Баль доводить, що можна досить точно провести порівняння країн між собою, якщо розрахувати індекс заходів з мобілізації податкових надхо-

¹ «Регресивний підхід до аналізу заходів з мобілізації податкових надходжень та частки податкових надходжень».

джень, тобто, відношення реальних податкових надходжень до розрахованих, по кожній з країн. Якщо в якійсь країні цей індекс менше 1, то робиться висновок про небажання уряду підвищувати податки. Порівняння значення цього показника з його значеннями в інших країнах дозволяє визначити, наскільки поширеною є така практика. Однак сам по собі цей індекс не показує, слід посилити або зменшити інтенсивність заходів з мобілізації податкових надходжень.

В самій податкової моделі взаємодії країн є ряд особливостей:

1) модель призначена для пояснення того, чому відрізняється частка податків у ВВП країн, а не для розробки рекомендацій щодо усунення або посилення цих розходжень;

2) основний акцент зроблено на перевірці гіпотези про залежність частки податкових надходжень (від всієї сукупності податків, що застосовується в податковій системі) у ВВП від рівня розвитку конкретної країни;

3) проводиться аналіз того, якими, за інших рівних умов, можуть бути частка податків у ВВП країни і показник інтенсивності заходів з мобілізації податкових надходжень та їх фактичний рівень;

4) досліджується, від яких чинників може залежати дохід на душу населення (наприклад, оцінюється вплив таких факторів, як частка сільськогосподарського сектору та промисловості в економіці, співвідношення та обсяги експорту та імпорту);

5) особлива увага приділяється добувній промисловості і сільському господарству як найбільш показовим видам діяльності, що характеризують економічний рівень розвитку країни;

6) передбачена модифікація моделі для врахування впливу на частку податків у ВВП країни її географічного положення (за групами регіонів) – тобто в якійсь мірі досліджується можливий взаємний вплив на податкові системи близько розташованих країн.

Модель Р.В. Баля призначена для оцінки реальної і потенційної частки податків у ВВП країн, а також для порівняння цих показників у різних краї-

нах. В ній застосовуються економетричні методи. Ця модель мала практичну цінність на час написання статті (1971 р.). Більше того, подібний підхід застосовувався статистичними агентствами США та Організацією об'єднаних націй (ООН) для оцінки економічного становища країн, що розвиваються, з метою визначення напрямів та(або) оцінки ефективності заходів зі стабілізації економічного становища в них [4, с. 579]. Однак автор моделі зазначає, що у разі зміни ситуації (наприклад, цін на корисні копалини, співвідношення імпорту та експорту в країнах, економічного становища країн або їх переорієнтації з сільського господарства на видобуток корисних копалин) використовувати цю модель буде не можна [4, с. 606].

На відміну від попередньої роботи, стаття П. Кругмана та М. Фельдштейна «International trade effects of value added taxation»¹ [64], та модель, що в ній пропонується, безпосередньо присвячені дослідженню впливу ПДВ на конкурентоспроможність продукції на міжнародних ринках товарів. Ще однією відмінністю моделі П. Кругмана та М. Фельдштейна від моделі Р.В. Баля [4] є те, що її розроблено в рамках неокласичної теорії і вона не має прикладного значення. Завданням розробки цієї моделі були не кількісні розрахунки, а вирішення за допомогою економіко-математичних методів проблеми конкурентоспроможності товарів на міжнародних ринках в умовах обкладання їх ПДВ.

Модель П. Кругмана та М. Фельдштейна будується на припущенні про відсутність в податкових системах країн ПДВ. Тому в першу чергу в ній оцінюється потреба в цьому податку та наслідки його введення з огляду на вплив на конкурентоспроможність продукції саме на міжнародних, а не на внутрішніх ринках. Також ця модель має ще низку особливостей:

1) модель побудована для трьох товарів, двох послідовних періодів часу з мінімальним набором елементів;

¹ «Міжнародні торгівельні ефекти від податку на додану вартість».

2) ПДВ представлено вкрай спрощено (автори називають його «ідеалізованим» [64, с. 9]) – відсутні пільги та звільнення від цього податку, всі товари обкладаються однаковими ставками;

3) аналізується вплив ПДВ на розміщення ресурсів між секторами економіки, що здійснюють торгівлю і не здійснюють її (наприклад, послуги, які домогосподарства надають самі собі);

4) досліджується питання про нейтральність ПДВ у разі заміни ним інших податків, наприклад, на дохід.

У підсумку, розроблена авторами модель не дає чітких відповідей на питання про доцільність введення ПДВ, заміну ним інших податків або вплив ПДВ на співвідношення експорту та імпорту в довгостроковій і навіть короткостроковій перспективах, оскільки вона є занадто абстрактною та будувалася зі значною кількістю припущень. Проте (і це головний позитивний момент) з її допомогою було доведено, що ПДВ не є елементом протекціоністських тенденцій у зовнішній фінансовій політиці держав, як іноді вважають [64, с. 1, 4].

Проблемам гармонізації ПДВ присвячено статтю Дж. Френкеля, Е. Разіна та С. Шиманські «International VAT harmonisation: economic effects»¹ [42]. Від більшості аналогічних статей за темою гармонізації податків, економіко-математичного моделювання впливу податків на експортно-імпортні операції і пов'язані з цим наслідки для країн-експортерів та імпортерів, в яких розглядаються податки в сукупності, або податки на товари (і тільки в самому тексті конкретизується, що під податком на товари мається на увазі ПДВ) [4, 61, 56, 71], дана стаття і модель безпосередньо присвячені гармонізації ПДВ на міжнародному рівні.

Модель Дж. Френкеля, Е. Разіна та С. Шиманські має такі особливості:

1) розглядаються дві гіпотетичні країни;

¹ «Міжнародна гармонізація ПДВ: економічний ефект».

2) зроблено ряд припущень, зокрема – про однакову схильність до заощаджень і споживання у всьому світі [42, с. 18];

3) для зміни попереднього припущення в модель вводиться ПДВ як новий податок;

4) модель побудована з використанням функції корисності;

5) враховано вплив гармонізації ПДВ на інші податки, пропозицію праці, капіталу, інвестиції та заощадження, що є позитивною рисою моделі;

6) динамічна модель;

7) є врахування особливостей поведінки споживачів, товаровиробників (експортерів та імпортерів) через еластичності пропозиції праці, споживання та інвестицій;

8) ставка ПДВ – усереднена, тобто не враховуються окремо пільги, звільнення від ПДВ тощо.

Розроблена Дж. Френкелем, Е. Разіним та С. Шиманські модель є теоретичною. Внаслідок громіздкості спроби застосування її на практиці потребуватимуть використання значного масиву статистичних даних, які вкрай складно знайти у вільному доступі (наприклад, закордонні інвестиції, умови інвестування, процентні ставки на депозитні вклади в зарубіжних країнах). Також для розрахунків може знадобитися проведення досить грубого усереднення більшості показників по зарубіжним країнам (оскільки у моделі вони зводяться до однієї країни), що призведе до значної втрати точності і навіть може вплинути на результат моделювання.

Використання в економіко-математичних моделях (зокрема – в аналізованій) функції корисності має теоретичний інтерес. Проте сучасне суспільство представлене великою кількістю людей з різними вподобаннями і складання узагальненої функції корисності членів суспільства потребує розробки механізму виявлення цих вподобань та їх агрегування. Тому спроби перенести функцію корисності з теорії на практику наразі є практично нездійсненим завданням. У зв'язку із цим представляється, що в подальшому при ство-

ренні і реалізації економіко-математичних моделей, спрямованих на вирішення практичних завдань, доцільно відмовитися від цієї функції.

Суттєвим недоліком моделі Дж. Френкеля, Е. Разіна та С. Шиманські, який визнають самі автори, є те, що на основі моделі для двох країн робляться висновки для всієї світової економіки (без урахування розходжень в економічному розвитку), що є грубим узагальненням [42, с. 32].

Питанням поліпшення добробуту суспільства та поліпшення за Парето положення країн, що здійснюють експортно-імпортні операції та застосовують непрямі податки (а саме – ПДВ), присвячені роботи британського вченого М. Кіна [56, 59, 61]. Також в них розробляються напрями гармонізації даного податку. У своїх роботах автор поступово розвиває одну й ту саму теоретичну неокласичну модель, що дає можливість представити її характерні риси в узагальненому вигляді:

- 1) вважається, що в світі існує дві країни, між якими під час торгівельних відносин виникають деформації через різні ставки ПДВ;
- 2) передбачається, що існує N товарів (всіма ними можна торгувати) і по одному покупцеві в кожній країні;
- 3) модель будується виходячи з припущення про рівність попиту і пропозиції в країнах, а також про існування торговельного балансу;
- 4) введено функцію вподобань споживачів, яка виражається через ціни на товари (вектор цін на N товарів), і функцію корисності;
- 5) автор виходить з припущення про оподаткування імпорту за вищими ставками, ніж товари внутрішнього виробництва;
- 6) М. Кін вважає, що мета гармонізації ПДВ – за допомогою податків вирівняти (зблизити) рівні попиту в країнах, що має сприяти підвищенню добробуту в них;
- 7) гармонізація досягається в тому випадку, якщо існуючі ставки податків будуть змінені таким чином, щоб наблизитися до деякої усередненої між країнами ставки [56, с. 7];

8) усереднена ставка являє собою середнє зважене всіх існуючих ставок податків в обох країнах, що аналізуються в моделі;

9) за допомогою моделі на прикладі двох товарів доводиться, що гармонізація непрямих податків (а саме – ПДВ) на імпорт товарів призводить до Парето-покращення;

10) для ситуації з N товарами зазначається, що довести можливість досягнення Парето-покращення неможливо, необхідно побудувати іншу модель з більш суворими обмеженнями;

11) автор моделі робить загальний висновок про те, що гармонізація непрямих податків буде тим більше сприяти Парето-покращенню, чим більше всередині досліджуваних країн спостерігалися протекціоністські тенденції в контексті реалізації ними зовнішньої фінансової політики;

12) якщо ігнорувати податкові надходження в країнах при моделюванні процесів податкової гармонізації, то будь-яка спроба гармонізувати ставки непрямих податків не призведе до Парето-покращення.

Можна зазначити, що модель М. Кіна має теоретичний інтерес, але застосувати її для практичних цілей в існуючому вигляді неможливо. Для цього її слід переробити: замінити або прибрати функцію корисності, зробити модель менш абстрактною, наприклад – за рахунок розширення переліку країн і числа покупців, передбачити випадки відсутності торгового балансу.

У всіх проаналізованих вище моделях, що стосувалися ПДВ, вважалося, що використовується принцип COD. Через те, що принцип COO не застосовується на практиці, йому майже не приділялося уваги. Тим не менш, моделі, в яких ПДВ побудовано за принципом COO, в світі існують.

Дослідженню проблеми гармонізації непрямих податків (ПДВ) у разі застосування принципу COO присвячена робота М.-А. Лопез-Гарсії «Welfare, revenue and indirect tax harmonization under the origin principle»¹ [71]. Як і в проаналізованих вище роботах, модель цього автора розроблена в рамках не-

¹ «Добробут, надходження та гармонізація непрямих податків у разі використання принципу країни походження».

окласичної теорії, є теоретичною з високим рівнем абстрагування: вважається, що існує дві країни, питання розподілу коштів і ресурсів ігноруються, в кожній з країн існує по одному споживачу та одній типовій фірмі-виробнику. Також в моделі М.-А. Лопез-Гарсії можна виділити ще ряд особливостей:

- 1) поведінка споживача описується через функцію корисності, проте не зазначається, що саме в неї входить або як пропонується її розраховувати;
- 2) фірми працюють в умовах досконалої конкуренції, застосовуються технології з віддачею, що зменшується;
- 3) витрати урядів кожної з модельованих країн (в тому числі на громадські блага) не враховуються;
- 4) передбачається, що міжнародні трансферти коштів як між урядами, так і між приватними особами здійсненні на практиці та не мають перепон;
- 5) значення ставок ПДВ по країнам не усереднюються, як пропонується в інших моделях: складаються матриці (вектори) зі значеннями ставок ПДВ для кожної країни і при гармонізації відповідно отримують вектор ставок, до якого мають сходитися ставки ПДВ у двох розглянутих країнах (тобто, в одній з країн для гармонізації ставки потрібно буде зменшити, а в іншій – підвищити);
- 6) досліджується, як гармонізація ПДВ впливає на суспільний добробут і надходження від ПДВ. Автором моделі оцінюється зміна цих показників в сукупності, а не окремо. Тобто, ситуація може покращитись у трьох можливих випадках: добробут знизиться, в той час як податкові надходження – зростуть; податкові надходження скоротяться на тлі одночасного покращення добробуту; зросте і добробут суспільства і податкові надходження.

Розроблена М.-А. Лопез-Гарсією модель дозволила визначити (принаймні в теорії та з урахуванням допущень та абстрагування), що при гармонізації ПДВ, побудованого за принципом СОО, можливе потенційне Парето-покращення (*potential Pareto-improvement*). Однак для досягнення справжнього Парето-покращення (*actual Pareto-improvement*) слід виконати безліч умов, зокрема – отримати та обробити необхідну статистичну інформацію,

вирішити проблеми впровадження політики податкової гармонізації в реальних країнах, що наразі здається складним завданням, особливо якщо такі країни не є членами міжнародного інтеграційного об'єднання [71, с. 23].

Теоретичний і практичний інтерес має стаття С. Лі та Дж. Валлі «Rebalancing and Chinese VAT: some numerical simulation results»¹ і запропонована в ній модель оцінки впливу на надходження від ПДВ і торговельний баланс Китаю переходу від принципу COD до принципу COO. Ця модель в першу чергу цікава тим, що її, на відміну від раніше проаналізованих моделей, можна застосувати на практиці. Ще однією перевагою і відмінною рисою моделі С. Лі та Дж. Валлі є те, що на відміну від більшості існуючих моделей, в яких оцінюються переваги та недоліки принципів COD і COO і стверджується нейтральність результатів із застереженням про збалансованість експортно-імпортних операцій, в даній моделі розглянуто реально існуючий випадок торгового профіциту Китаю, виходячи з чого робиться оцінка наслідків оподаткування ПДВ міжнародних торговельних операцій [70, с. 2].

Характерні особливості даної моделі:

- 1) вважається, що існує дві країни (Китай і решта світу), в економіці кожної країни існує три товари (тобто, продукція трьох секторів економіки: сільського господарства, промисловості та послуг), на обсяги виробництва в кожній з країн впливає два фактори (праця та капітал);
- 2) торговий дисбаланс визначений внутрішніми факторами, підтримується фіксованим обмінним курсом і неалокаційною монетарною політикою;
- 3) товари внутрішнього (китайського) виробництва та імпортні – неоднорідні;
- 4) ігнорується різниця в курсі валют між країнами (тобто, вважається, що обмінний курс валют скрізь однаковий);
- 5) автори виходять із припущення про те, що в Китаї ПДВ є, а в інших країнах – немає;

¹ «Перебалансування та китайський ПДВ: деякі чисельні результати симулювання».

6) фактично список країн, які можуть входити до категорії «решта світу» звужується до США;

7) використовувані для розрахунків у моделі статистичні дані приводяться до порівнянного виду (2008 р. – базовий);

8) за допомогою моделі обґрунтовується необхідність переходу Китаю до використання принципу СОО, що пов'язано зі значним профіцитом торговельного балансу цієї країни та, відповідно, необхідністю відшкодування значних сум «вхідного» ПДВ експортерам, що негативно позначається на надходженнях цього податку до бюджету країни.

Попри зазначені вище позитивні риси моделі С. Лі та Дж. Валлі, її автори не врахували одну особливість принципу СОО – як і з допомогою яких органів податки однієї країни будуть відшкодовуватися іншою державою. Тобто, фактично дану модель неможливо застосувати на практиці через політичні й організаційні причини [43, с. 740-743, 18, с. 5] попри те, що розрахунки в ній зроблені на реальних даних.

Аналіз наведених вище моделей дозволяє зробити висновок про деяку схематичність і значний, часом грубий, рівень абстрагування. Ці моделі мають теоретичний інтерес, а не спрямовані на вирішення конкретних практичних проблем. Крім того, широке використання в них функції корисності, а також величезний масив важкодоступної інформації роблять практично неможливим процес отримання за допомогою цих моделей будь-яких кількісних результатів навіть за умови їх модифікації.

В проаналізованих статтях і моделях не стоїть завдання знаходження гармонізованої ставки ПДВ. Вона є проміжним етапом при вирішенні інших завдань. Сам процес податкової гармонізації зводиться до усереднення ставок ПДВ, причому можуть змінюватися (зменшуватися або збільшуватися) ставки даного податку одночасно в досліджуваній країні і у решті країн світу, що в реальності є вкрай малоімовірною подією.

Також, коли стоїть завдання застосування зазначених вище моделей на практиці, не можна обмежитися спрощенням «дім» - «решта світу», оскільки

країни відрізняються між собою: наявністю в податкових системах ПДВ, його ставками, рівнем розвитку економіки, обсягами експортно-імпортних операцій тощо. У зв'язку з цим при вирішенні практичних завдань відразу виникатиме питання щодо того, за якими ознаками відбирати країни і скільки країн потрібно відібрати для знаходження гармонізованої ставки ПДВ.

Досі аналізувалися роботи зарубіжних авторів. Проте в Україні також є публікації, присвячені моделюванню гармонізації податків і зокрема – ПДВ.

Для української науки даний напрям досліджень є досить новим. Так, питаннями гармонізації податків займалися А. І.Крисоватий та Т. В.Кошук, які вивчали цю проблему з позиції уніфікації часток надходжень від різних податків (ПДВ, акцизів, на прибуток, на доходи населення, на нерухомість) у загальному обсязі податкових надходжень у країнах ЄС [137], а також В.О. Шевчук і Р. Ю. Римарська, роботу яких присвячено гармонізації ставок податків і, зокрема, ПДВ, в Україні [196]. Але остання робота не підкріплена розрахунками або результатами моделювання, на підставі яких можна судити про обґрунтованість пропозицій авторів щодо зміни ставки ПДВ в Україні.

Зважаючи на це, вимоги Угоди про асоціацію з ЄС щодо гармонізації податків [175, ст. 351 гл. 4, розд. V, Додаток XXVIII] та мету цього дослідження, актуальною є задача створення інструментарію зі знаходження гармонізованої ставки ПДВ, визначення за його допомогою такої ставки та оцінки її впливу на обсяги надходжень ПДВ і кількісні показники міжнародних торговельних операцій.

Враховуючи недоліки та особливості проаналізованих вище моделей, в моделі гармонізації ПДВ повинні бути враховані такі положення:

- 1) критерії відбору країн;
- 2) кількість країн;
- 3) у відібраних за критеріями відбору країнах необхідно додатково виділити ті країни, в яких застосовується ПДВ, оскільки вплив саме цього податку на міжнародні торговельні операції в контексті реалізації країнами зовнішньої фінансової політики аналізується в роботі;

4) бажано виділити основні групи товарів і послуг, щодо яких здійснюються експортно-імпортні операції, або, щонайменше, визначити загальний обсяг зовнішньоторговельних операцій;

5) скласти масив даних про ставки ПДВ у країнах з п. 3 на товари і послуги з п. 4. У разі відсутності та(або) неможливості отримати відповідну інформацію необхідно принаймні визначити стандартну або ефективну (з урахуванням пільг і звільнень від цього податку) ставку ПДВ в кожній країні.

Безпосередньо процес моделювання гармонізації ставки ПДВ в досліджуваній країні зі ставками ПДВ у відібраних для аналізу країнах доцільно здійснювати, враховуючи обсяг експортно-імпортних операцій за окремими групами товарів і послуг (або в цілому за обсягами експортно-імпортних операцій за відсутності більш детальної інформації) у напрямі зближення ставок ПДВ в досліджуваній країні зі ставками ПДВ в зазначених країнах. Причому оскільки метою є гармонізація ставки ПДВ саме в досліджуваній (тобто, не очікується, що ставки ПДВ у країнах-торгівельних партнерах будуть гармонізуватися зі ставкою ПДВ в досліджуваній країні), то і буде змінюватися значення ставки ПДВ саме в досліджуваній країні.

У такому випадку мають бути отримані деякі кількісні значення, що визначатимуть напрям зміни ставки ПДВ в досліджуваній країні (збільшувати або зменшувати) з метою її гармонізації з прийнятими ставками податку в її основних країнах-торгівельних партнерах, які також використовують ПДВ.

Наступним кроком потрібно розрахувати, який вплив матиме встановлення такої гармонізованої ставки ПДВ в досліджуваній країні на обсяг податкових надходжень, оскільки саме за рахунок своїх доходів (податкових і неподаткових) держава має можливість надавати громадянам суспільні блага та у разі необхідності стабілізувати економіку, та кількісні показники міжнародних торговельних операцій, оскільки їх інтенсивність та напрям може опосередковано свідчити про інтерес до продукції, що виробляється в досліджуваній країні, на світових ринках або імпортозалежність економіки країни.

Зазначені розрахунки та моделювання виконані на прикладі України, хоча самі запропоновані автором алгоритми є універсальними.

Відбір країн-торговельних партнерів України

При побудові економіко-математичної моделі ПДВ, що матиме практичне значення, потрібно врахувати два важливих моменти:

1) реальність складна і багатогранна, і для її найбільш точного відображення необхідно врахувати якомога більше факторів, що впливають на події і явища, що нас цікавлять;

2) модель являє собою «условный образ объекта исследования, сконструированный для упрощения этого исследования» [139, с. 476], і значна кількість деталей зробить модель надто громіздкою.

Крім того, завданням економіко-математичних моделей є не те, щоб «...с их помощью можно было предсказать *специфическое состояние* системы в некоторый будущий момент времени» (у цьому випадку економіко-математичні моделі зазвичай не витримують перевірки на точність прогнозу). Такі моделі «...следовало бы оценивать по их способности воспроизводить или предсказывать характеристики поведения системы – устойчивость, колебания, рост, средний период колебаний, общие взаимосвязи переменных, изменяющихся во времени, и тенденцию к усилению или ослаблению возмущений, вызванных внешними причинами» [193, с. 44].

Необхідно створити таку модель, яка, з одного боку, не була надмірно громіздкою, а з іншого – дозволяла виявити характеристики поведінки моделюваної області. Щодо гармонізації ставки ПДВ це означає, що за допомогою моделі бажано виявити, в якому напрямі – зменшення або підвищення – має змінюватися ставка ПДВ в Україні для того, щоб це призвело до її гармонізації зі ставками ПДВ в зарубіжних країнах, а також визначити, який вплив гармонізована ставка ПДВ може мати на обсяг надходжень від цього податку та кількісні показники міжнародних торговельних операцій, здійснюваних країною.

Першим кроком до реалізації подібної моделі є відбір країн-партнерів з міжнародної торгівлі, в податкових системах яких є ПДВ. Для побудови моделі було взято масив статистичних даних про експортно-імпортні операції (експорт і імпорт товарів і послуг) в Україні за період з 2005 р. по 2013 р. включно [126]. Статистична вибірка закінчується 2013 р. у зв'язку з дестабілізацією економічної ситуації в країні, що може впливати на статистичні дані [162, ст.1, п. 2].

Для здійснення відбору країн – партнерів України, необхідно визначитися з критеріями відбору. В цій роботі, пропонується три таких критерії і, відповідно, варіанти відбору країн:

1) постійні торгівельні відносини з Україною (відібрати мінімальну кількість країн, обсяг міжнародних торговельних операцій з якими у сумі даватиме 90-95% від усього обсягу таких операцій з країнами-постійними партнерами);

2) географічна близькість (відібрати окремі країни та (або) міжнародні об'єднання, що межують з Україною);

3) стратегічні міркування (відібрати країни та (або) міжнародні об'єднання, відносини з якими мають стратегічний інтерес для України).

Тобто, для визначення гармонізованих ставок ПДВ використовуватиметься багатокритеріальний науково-методичний підхід, варіанти відбору країн в межах якого проаналізовані далі.

Відбір країн-постійних партнерів України у міжнародних торговельних відносинах

Цей варіант відбору країн є найбільш складним і трудомістким з перерахованих вище. Порядок відбору країн певною мірою успадковує порядок відбору видів економічної діяльності, запропонований Р.В. Прокопенко [167], однак зі змінами та доповненнями, зумовленими специфікою дослідження. Такими відмінностями є:

1) більш тривалий період, що аналізується (первинні дані збираються і вивчаються за 36 кварталів 2005-2013 рр., а не 12 місяців);

2) необхідність відбору на початкових етапах країн, що здійснюють експортно-імпортні операції з Україною на регулярній основі (тобто, впродовж усього року і всього аналізованого періоду часу);

3) відсів країн, у податкових системах яких відсутній ПДВ;

4) необхідність приведення даних за обсягами міжнародних торговельних операцій в порівнянний вид для усунення впливу інфляції і випадкових коливань валютного курсу.

На *першому етапі* проведення вибірки з наявних статистичних даних за 2005-2013 рр. відбирається список країн, з якими Україна вступала в торговельні відносини в кожному з кварталів окремо взятого року аналізованого періоду часу. У термінах формальної логіки цю умову можна записати як:

$$\forall j \quad \forall \gamma \quad \forall i \quad T_{ij} > 0, \quad (2.1)$$

де j – рік періоду, що аналізується, $j = \overline{2005, 2013}$;

γ – країна-торгівельний партнер України (їх кількість може бути різною у кожний з аналізованих років);

i – номер кварталу в кожному році, що аналізується, $i = \overline{1, 4}$;

T_{ij} – обсяг міжнародних торговельних операцій з країною в i -му кварталі j -го року.

З попереднього аналізу щоквартальних статистичних даних виходить, що Україна у 2005-2013 рр. мала торгіві відносини майже з 200 країнами. В деяких випадках ці відносини мали випадковий характер або здійснювалися одноразово. До таких ситуацій, наприклад, можна віднести випадки, коли в якомусь з кварталів року не було жодної експортної або імпортної операції між Україною та її зарубіжним партнером. Така країна виключається з пода-

льшого аналізу. Якщо ж у кожному кварталі року аналізованого періоду здійснювалися будь-які зовнішньоторговельні операції з товарами або послугами між Україною та іншою країною, то така країна досліджується далі.

Звичайно, процедуру відбору країн на цьому етапі можна було спростити шляхом виключення з подальшого розгляду країн, виключених у 2005 р. Але у разі необхідності розширення діапазону досліджень (до 2005 р.), або його звуження (період після 2005 р.), буде отримана некоректна вибірка.

Після проходження першого етапу в списках країн залишається від 155 до 184 країн (з попередніх даних виключено від 2 до 40 країн).

На *другому етапі* необхідно відібрати список країн, міжнародна торгівля з якими здійснювалася у кожному із років періоду, що аналізується. При цьому графа «Інші країни» або «Невизначені країни» з розгляду виключається, оскільки в подальшому потрібна детальна інформація щодо низки показників у кожній з аналізованих країн. Тобто, формується множина країн $K = \{\{\gamma_{2005}, \dots, \gamma_{2013}\}\}$, в якій $\forall j \gamma_j = \gamma_{j+1}$, де j змінюється від 2005 до 2013 р.

Після здійснення цього етапу залишився список зі 136 країн, з якими в України були постійні торгові відносини в аналізований період.

Слід зауважити, що оскільки Сербія і Чорногорія до 2008 р. були однією країною (тобто, окремо Сербії та Чорногорії в цей період не існувало), то вони не включаються до списку постійних партнерів навіть попри те, що у 2009-2013 рр. кожна з них здійснювала торговельні операції з Україною.

На *третьому етапі* зі сформованого на другому етапі списку відбираються країни, в податкових системах яких є ПДВ. В результаті список країн скорочується до 97. Причому слід зазначити, що наприклад, в Індії ставки ПДВ встановлюються окремо в кожному штаті, в Бразилії існує федеральний ПДВ, ставки якого змінюються залежно від виду товару (від 0 до 330% його вартості) та ПДВ на рівні штатів [102]. Оскільки аналізується період з 2005 по 2013 рр., то з подальшого розгляду виключаються країни, що ввели ПДВ після 2005 р. та такі екстремальні випадки, як Бразилія та Індія. Тобто, фактично, по закінченні третього етапу відбору залишається 89 країн.

У табл. Б.1 Додатку Б наведено список країн, які пройшли третій етап відбору та стандартні ставки даного податку в них [33, 51, 36]. Знижені або пільгові ставки ПДВ, що можуть використовуватися в країнах, в цьому дослідженні окремо не виділяються, не враховуються та не аналізуються.

В деяких країнах в аналізований період відбулися зміни стандартних ставок ПДВ. В подальшій роботі до уваги береться саме така змінена ставка. Тобто, якщо у Чехії 1 травня 2004 р. була встановлена ставка ПДВ 19%, з 1 січня 2010 р. вона підвищилася до 20%, а з 1 квітня 2012 р. – до 21% [51], то в подальших розрахунках використовується ставка ПДВ 21%.

На цьому етапі можна оцінити діапазон ставок ПДВ в різних країнах-партнерах України (Додаток Б, табл. Б.1): найнижча ставка ПДВ – в Нігерії та Тайвані (5%), а найвища – в Угорщині (27%).

Четвертий етап відбору країн поділяється на кілька стадій.

Суми міжнародних торговельних операцій (експорт та імпорт товарів і послуг) мають бути приведені в порівнянний вид. Для цього вибирається базисний рік (2005), з яким зіставляються всі інші роки (2006-2013). Порівняння здійснюється за допомогою дефлятора ВВП [149]. Даний індекс використовувався через його універсальність. Так, згідно з методологічними роз'ясненнями Державної служби статистики України [127] інформація про суми операцій за міжнародними торговельними операціями спочатку збирається в гривнях, а потім конвертується в долари США за курсом Національного банку України на відповідний період часу. Курси валют з часом змінюються, що необхідно враховувати. Крім того, індекси, що пропонуються Державною службою статистики для приведення даних за міжнародними торговельними операціями в порівнянний вид (наприклад, індекс цін зовнішньої торгівлі) розраховуються окремо за експортними та окремо за імпортними операціями, а також окремо по товарах і послугах. У даному дослідженні інтерес представляє сума зовнішньоторговельних угод (тобто експорт плюс імпорт) товарів та послуг, тому виходячи з цих міркувань було обрано дефлятор ВВП.

За результатами цієї стадії (Додаток Б, табл. Б.2) можна помітити, що в аналізованих країнах обсяги міжнародних торговельних операцій з року в рік змінювалися порівняно незначно у 2005-2007 рр., у 2008 р. відбулося зростання обсягів експортно-імпортних операцій, яке стабілізувалося на новому рівні у 2009-2013 р.

Безпосередній відбір країн. На даній стадії завдання полягає у відборі з наявного переліку мінімальної кількості країн, обсяг міжнародних торговельних операцій між якими і Україною в сумі становить не менше 90% від загальної суми таких операцій у вибірці, сформованої на третьому етапі. Для вирішення цієї задачі використовувалася модель цілочисельного лінійного програмування.

$$\sum_{\gamma=1}^{89} b_{\gamma} \rightarrow \min, \quad (2.2)$$

$$\sum_{\gamma=1}^{89} \left(b_{\gamma} \sum_{i=1}^{36} T_{\gamma}^i \right) \geq 0.9 * \sum_{\gamma=1}^{89} \sum_{i=1}^{36} T_{\gamma}^i,$$

де b_{γ} – булева змінна (0 або 1), що показує, включається країна γ у остаточний перелік країн-партнерів, або ні;

i – номер кварталу в періоді часу (так як аналізується період з 2005 по 2013 рр., то кварталів буде 36);

T_{γ}^i – обсяг торговельних операцій у кварталі i України з країною γ .

Рішення даної задачі знаходиться за допомогою методу відсікань. Для автоматизації процесу пошуку і знаходження рішення застосовувалася надбудова «Пошук рішення» програмного додатка Microsoft Excel (Додаток Б, рис. Б.1).

У результаті список країн скоротився з 89 до 31 (Додаток Б, табл. Б.3.). В сумі обсяг експортно-імпортних операцій з цими країнам становить майже

\$828, 6 млрд або 89,92% обсягу зовнішньоторговельних операцій з 89 країнами, з числа яких робився остаточний відбір.

Відбір країн-торгівельних партнерів України за географічною ознакою

Врахування географічної ознаки при вирішенні питань, пов'язаних з оподаткуванням, не є чимось унікальним. Сусідні країни взаємодіють одна з одною впродовж всієї або більшої частини історії свого існування, в той час як з більш віддаленими в територіальному відношенні країнами таких довгих відносин може не бути. В процесі тісної взаємодії між сусідніми країнами може проявлятися деяке запозичення не тільки в соціальній, але і в економічній, фінансовій, податковій сферах. Крім того, подібне врахування географічної ознаки частково було запропоноване у статті Р.В. Баля [4, с. 600-604].

Через інтеграційні процеси, що відбуваються в світі, завдання відбору країн за географічною ознакою може бути розділене на дві частини:

- 1) відбір країн, що безпосередньо межують з Україною;
- 2) відбір країн, що входять до міжнародних об'єднань, що межують з Україною.

У першому випадку до списку країн входять: Росія, Білорусія, Польща, Словаччина, Угорщина, Румунія, Молдова – разом 7 країн. В податкових системах всіх цих країн є ПДВ. Дані про обсяги міжнародних торговельних операцій у 2005-2013 рр. між цими країнами та Україною приведені до порівнянного виду за допомогою дефлятора ВВП. Результати вибірки представлені в табл. 2.3.

У другому випадку список розшириться за рахунок країн, що входять до ЄС, СНД. Так, з країн, що входять до складу СНД, в аналіз включаються Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Російська Федерація, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан. Оскільки Грузія з 2009 р. не входить до СНД, то її до аналізу не включено.

Сукупні обсяги міжнародних торговельних операцій між Україною й сусідніми з нею країнами та ставки ПДВ в них, порівнянні ціни

Країна	Обсяг експортно-імпортних операцій за 2005-2013 рр., \$ млн.	Стандартна ставка ПДВ, %
Білорусь	35013,71	20
Молдова	7940,51	20
Польща	39826,64	23
Російська Федерація	295266,81	18
Румунія	10762,63	24
Словаччина	9690,88	20
Угорщина	19091,35	27

Джерело: складено за [36, 51], розрахунки автора.

У період з 2005 р. по 2013 р. до складу ЄС входило 25 країн: Австрія, Бельгія, Великобританія, Угорщина, Німеччина, Греція, Данія, Ірландія, Іспанія, Італія, Кіпр, Латвія, Литва, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, Фінляндія, Франція, Чехія, Швеція, Естонія. Враховуючи часові обмеження цієї моделі, не увійшли до жодного міжнародного об'єднання Румунія, Болгарія та Хорватія. Але, оскільки перша з цих країн безпосередньо межує з Україною, то вона включається в список.

В результаті було відібрано 36 країн, в податкових системах яких є ПДВ. Дані про обсяги зовнішньоторговельних операцій у 2005-2013 рр. між ними і Україною приведені до порівнянного виду за допомогою дефлятора ВВП. Результати вибірки представлені в табл. Б.4 Додатку Б.

Відбір країн-партнерів України за стратегічною ознакою

В Законі України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» зазначено, що стратегічним партнером України є ЄС [164, ст. 11, п. 2]. Відповідно до цього Закону та особливостей цього дослідження, до країн, що включаються у список торговельних партнерів України за стратегічною ознакою,

мають бути включені 25 країн. Саме ця кількість країн входила до ЄС у 2005-2013 рр. Їх перелік наведено в табл. Б.5 Додатку Б (дані про обсяги зовнішньоторговельних операцій приведені до порівнянного виду за допомогою дефлятора ВВП).

Гармонізація ставки ПДВ в Україні

На початку розробки моделі було встановлено, що безпосередньо гармонізація ставки ПДВ спрямована на пошук деякого середнього значення. А оскільки, як зазначалося у вимогах до моделі гармонізації ПДВ, вважається, що ставки ПДВ у країнах-партнерах України незмінні, і може змінюватися тільки ставка цього податку в Україні, то вирішення завдання гармонізації ставки ПДВ в Україні в такому випадку зводиться до пошуку деякого середнього значення ставки ПДВ у відібраних за визначеними вище критеріями відбору країнах, до якого має бути наближена ставка в Україні і яка і буде вважатися в межах цієї роботи гармонізованою.

Також оскільки гармонізована ставка ПДВ (τ) певною мірою має відображати обсяги міжнародних торговельних операцій між Україною та країнами-партнерами, то пропонується розраховувати її як середньозважене:

$$\tau = \frac{\sum_{\gamma=1}^N t_{\gamma} * T_{\gamma}}{\sum_{\gamma=1}^N T_{\gamma}}, \quad (2.3)$$

де γ – країна, $\gamma = \overline{1, N}$;

N – кількість відібраних для розрахунку гармонізованої ставки ПДВ країн (залежить від запропонованого вище критерію відбору країн);

t_{γ} – стандартна ставка ПДВ у країні γ , %;

T_{γ} – сумарний обсяг зовнішньоторговельних операцій України з країною γ за 2005-2013 рр., млн. дол. США.

Оскільки в роботі розроблено багатокритеріальних підхід до встановлення кола країн-торговельних партнерів, визначатися гармонізована ставка ПДВ буде на основі цих критеріїв за такими варіантами:

варіант А – відібрано 31 країну - постійного партнера України за міжнародними торговельними операціями;

варіант Б – відібрано 7 країн, що безпосередньо межують з Україною;

варіант В – відібрано 36 країн, що входять до міжнародних об'єднань, які межують з Україною;

варіант Г – 25 країн-стратегічних партнерів України.

Результати розрахунків наведені в таблиці 2.4. Для порівняння також розрахована середня арифметична ставка ПДВ. Як видно з цієї таблиці, середньозважена та середньоарифметична ставки за варіантами А та Б майже не відрізняються, а за варіантами Б та В розрізняються незначною мірою. Так само інтерес представляє те, що середньозважена ставка за варіантами Б та В майже не відрізняються попри те, що списки країн відрізняються на 29 країн.

Таблиця 2.4.

Результати розрахунку гармонізованої ставки ПДВ за різними критеріями відбору країн - торговельних партнерів України

Варіант	Середньозважена (гармонізована) ставка ПДВ, %	Середня арифметична ставка ПДВ, %
Варіант А	18,56	18,37
Варіант Б	19,30	21,71
Варіант В	19,41	20,52
Варіант Г	21,10	21,14

Джерело: розрахунки автора.

Найнижче значення середньозваженої ставки отримано за варіантом А, що може пояснюватися впливом на отримані дані низьких ставок ПДВ у Швейцарії та Ірані (8%), Республіці Кореї та Індонезії (10%), Казахстані

(12%) а також тим, що у 14 з 31 країни-постійного торговельного партнера України ставки ПДВ встановлено на рівні нижче 20%.

В той же час, в країнах ЄС середньозважена ставка ПДВ складає 21,1%, що є найвищим показником серед з розрахованих варіантів. Для порівняння, середньозважена ставка у 28 країнах-членах ЄС (тобто з урахуванням Болгарії, Румунії та Хорватії, які вступили до цього об'єднання після 2014 р.), становить 21,18%. Тобто, наразі жодна з країн ЄС не виказує бажання знизити стандартну ставку ПДВ до мінімального рекомендованого Директивою 2006/112/ЄС значення у 15% [20].

Надалі в роботі під гармонізованою ставкою ПДВ матиметься на увазі саме середньозважена ставка.

Слід зазначити, що досить близькі за значеннями гармонізовані ставки ПДВ обумовлені тим, що майже у всіх варіантах розрахунків (окрім варіанту Б) перелік країн значною мірою повторюється.

В цілому, розраховані гармонізовані ставки ПДВ за варіантами А-В виявилися незначно нижче за ставку ПДВ, що використовувалася в Україні до 31 грудня 2013 р. та після 1 квітня 2014 р. (20%) [159, Розділ XX, п. 10]. Лише гармонізована ставка ПДВ за варіантом Г перевищує 20%. Втім, всі розраховані гармонізовані ставки перевищують ставку ПДВ, що пропонувалася в Податковому кодексі України у період з 1 січня 2014 р. по 1 квітня 2014 р. – 17% [159, п. 193.1, пп. а, Розділ XX, п. 10].

Проте перш ніж робити остаточний висновок про те, якому значенню гармонізованої ставки ПДВ і, відповідно, варіанту відбору країн слід віддати перевагу в Україні, необхідно визначити, як застосування цих ставок вплине на надходження від ПДВ та експортні й імпорتنі операції.

Висновки до розділу 2

З матеріалів, викладених в розділі 2, можна зробити такі висновки.

1. Використання ПДВ має особливості залежно від типу економіки країн.

Для країн, що розвиваються, та країн з емерджентною економікою важливим є вдосконалення чинних елементів, механізмів, форм та адміністрування ПДВ. Зокрема, їм рекомендується надавати перевагу широкій податковій базі, єдиній ставці, досить високому значенню цієї ставки, а також максимальному скороченню пільгових ставок (окрім нульової ставки ПДВ на експорт) з причини складності контролю за відшкодуванням отриманих пільг. З метою запобігання викривлень у виробництві, споживанні, податкового шахрайства потрібна гармонізація ставок ПДВ.

Це дозволить акумулювати в бюджетах зазначених країн значні обсяги доходів із завданням меншого збитку економічній діяльності порівняно з альтернативними варіантами (як от, податками з обороту), а також сприятиме досягненню цілей справедливості й нейтральності в оподаткуванні.

Для країн, що застосовують ПДВ вже понад 20-30 років (як от, країни ЄС) стоїть завдання подальшого вдосконалення цього податку з метою запобігання випадків шахрайства та його гармонізації для зменшення проявів податкової конкуренції. Таке вдосконалення в межах ЄС, відбувається за трьома основними напрямками: використання механізмів ПДВ для підвищення ефективності боротьби з шахрайськими схемами в міжнародних торговельних відносинах; гармонізація ставок ПДВ між країнами-членами ЄС; розробка нових систем ПДВ, спрямованих на подолання виявлених недоліків ПДВ.

2. Встановлено, що використання у фінансовій політиці країн зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ паралельно з прямим механізмом спрямоване на запобігання випадків шахрайства з ПДВ у міжнародній (карусельне шахрайство) і у внутрішній торгівлі (шахрайські схеми типу «зниклий продавець»).

Зараз зворотний механізм нарахування зобов'язань з ПДВ застосовується в ЄС до обмеженої кількості товарів та послуг, чутливих до зазначених схем: золото (в тому рахунку – інвестиційне), електронне обладнання (наприклад, комп'ютерні чіпи) та мобільні пристрої (комунікатори, мобільні телефони, ігрові консолі), нерухомість, будівельні послуги, дозволи на викиди забруднюючих речовин. Попри жорсткий контроль з боку Європейської Комісії щодо випадків, коли такий механізм може використовуватися, та майже 10 років досвіду його застосування різними країнами-членами ЄС, досі не має свідоцтв на користь цього механізму щодо його ефективності у боротьбі з податковим шахрайством. Проте є свідоцтва щодо його витратності, негативного впливу на умови конкурентної боротьби між великими та середніми і малими підприємствами, та підвищення ризиків втратити всю суму надходжень від ПДВ на шляху проходження товару від виробника до кінцевого споживача, в той час як у разі застосування прямого механізму є ризик втрати лише частини цієї суми бюджетом.

3. Зважаючи на необхідність подолання проявів податкової конкуренції в межах ЄС нагальним завданням для цього об'єднання є гармонізація ставок ПДВ між країнами-членами.

Директивою 2006/112/ЄС рекомендовано встановити нижній рівень стандартної ставки ПДВ у країнах-членах у розмірі 15%, а знижена (пільгова) ставка не має бути нижчою за 5% . Наразі в більшості країн ЄС стандартна ставка ПДВ становить приблизно 20%. Також є випадки застосування країнами пільгових ставок, рівень яких нижче за рекомендований мінімальний.

З урахуванням входження до ЄС нових членів, перспективним завданням є гармонізація законодавства щодо ПДВ у нових країнах-членах відповідно до загальноєвропейського, а також чітке визначення національним законодавством країн-членів ЄС переліку товарів, щодо яких може використовуватися пільгова ставка. Також потрібно гармонізувати перелік товарів та послуг, щодо яких у різних країнах-членах ЄС може застосовуватися механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ, оскільки наразі країни-члени са-

мостійно обирають товар та послуги, до яких може застосовуватися цей механізм, з рекомендованого ЄС списку.

4. Проблеми з ПДВ в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики призвели до розробки науковцями з ЄС альтернативних систем ПДВ: комплексний ПДВ (*viable integrated VAT – VIVAT*); компенсаторний ПДВ(*compensating VAT – CVAT*); гібридна система CVAT/VIVAT (*CVAT/VIVAT hybrid solution*).

Кожна з цих систем має свої недоліки, що або унеможливлюють їх використання на сучасному етапі розвитку ЄС з політичних міркувань, або є більш витратними, ніж існуюча система ПДВ. Тому за більш доцільне в ЄС вважається вдосконалення адміністрування чинної системи ПДВ за такими основними напрямками: посилення координації податкових органів країн-членів ЄС, спрямованої на вдосконалення функціонування принципу COD в рамках спільного ринку з метою попередження податкового шахрайства; спрощення та стандартизація процедур нарахування та сплати ПДВ з метою скорочення витрат на дотримання податкового законодавства; обґрунтування використання пільгових ставок ПДВ та спеціальних режимів як елемента забезпечення гнучкості податкової політики ЄС.

5. Для країн, уряди яких бажають інтегруватися у ЄС та (або) посилити зв'язки з цим об'єднанням або іншими країнами (як от, Україна), в першу чергу доцільно розглянути можливості гармонізації національного ПДВ з європейським та іншими країнами-торгівельними партнерами., чому має передувати наукове обґрунтування та економіко-математичне моделювання.

6. Для розробки рекомендацій щодо гармонізації ставки ПДВ потрібно обрати критерії відбору країн-торгівельних партнерів досліджуваних країн, якими можуть бути: постійні торговельні відносини з досліджуваною країною (відібрати мінімальну кількість країн, обсяг міжнародних торговельних операцій з якими у сумі даватиме 90-95% усього обсягу таких операцій з країнами-постійними партнерами); географічна близькість (відібрати окремі країни та (або) міжнародні об'єднання, що межують з досліджуваною країною);

стратегічні міркування (відібрати країни та (або) міжнародні об'єднання, відносини з якими мають стратегічний інтерес для досліджуваної країни).

Формування країн-партнерів та подальші розрахунки в роботі виконано на прикладі України, проте вони є універсальними.

7. Розроблено багатокритеріальний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ, в рамках якого сформовано 4 групи країн та розраховано гармонізовані ставки ПДВ, до яких має бути наближена ставка ПДВ в Україні.

За критерієм постійності торгівельних відносин було обрано 31 країну, гармонізована ставка ПДВ в яких становила 18,56%. За критерієм географічної близькості було сформовано 2 списки країн – з 7 (сусідні країни) та 36 країн (країни, що входять до міжнародних об'єднань, які межують з Україною), гармонізовані ставки ПДВ в яких склали 19,3% та 19,41% відповідно. Оскільки наразі стратегічним партнером для України є ЄС, то країни цього об'єднання увійшли до останнього списку. Гармонізована ставка ПДВ в цьому випадку становить 21,1%.

8. Надання конкретних рекомендації щодо напрямів змін ставки ПДВ та законодавства щодо цього податку в Україні має передувати визначення впливу розрахованих гармонізованих ставок ПДВ на обсяги бюджетних надходжень та кількісні показники міжнародних торговельних операцій України, що буде виконано в наступному розділі.

Основні результати досліджень за даним розділом опубліковано в роботах [177, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 188].

РОЗДІЛ 3

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО ГАРМОНІЗАЦІЇ ПДВ В СИСТЕМІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

3.1. Напрями гармонізації ставки ПДВ в контексті реалізації пріоритетів торговельно-економічних відносин України

Як зазначалося в попередніх розділах, ПДВ є одним з найважливіших податків в контексті формування дохідної частини бюджетів сучасних країн. Вибір ставки цього податку може залежати від ряду причин: політичних, фінансових, економічних тощо. При реалізації країнами зовнішньої фінансової політики також мають бути враховані стратегічні причини, необхідність підтримувати та розвивати міжнародні відносини з огляду на обмеження, обумовлені міжнародними угодами, питання забезпечення національної безпеки та інтересів національних товаровиробників.

Ці обмеження можуть стосуватися політики підтримки завданого рівня експортних цін, як це, наприклад, практикується членами ОПЕК; заборони на здійснення міжнародної торгівлі окремими товарами (як от, зброєю) з країнами, що підозрюються в здійсненні терористичних актів, запобігання проведення країнами демпінгової політики або політики протекціонізму, забезпечення доступу до сировинних ресурсів. Останні три положення закріплено в правилах ГАТТ.

Але на практиці міжнародні торговельні угоди призначені не стільки для встановлення рівноправних відносин між країнами, скільки для примушення країн зі слабкими економіками та незначним торговельним потенціалом виконувати умови країн з більш розвинутою економікою. Це призводить до поглиблення економічних протиріч між країнами.

Подоланню цих явищ має сприяти гармонізація податкового законодавства та податків. Але вибір напрямів гармонізації (фактично – партнерів з

експортно-імпортних операцій) визначатиме рівень надходжень до бюджетів країн, що здійснюють таку гармонізацію, і можливість реалізовувати в них економічні, соціальні й інші програми та масштаби таких заходів.

Саме тому наукове обґрунтування напрямів гармонізації податків (в першу чергу – ПДВ, як податку, за рахунок надходжень від якого формується суттєва частина доходів бюджету [170]) набуває особливої важливості. Здійснити це можна шляхом визначення впливу гармонізованих ставок ПДВ на обсяги бюджетних надходжень від цього податку.

Перш ніж аналізувати вплив гармонізованих ставок ПДВ на обсяг надходжень від даного податку в Україні, необхідно встановити залежність між базою оподаткування та обсягом податкових надходжень за чинними ставками ПДВ. Оскільки досі аналізувався період 2005-2013 рр., а також з причин порівнянності показників та тривалості періоду, далі буде проаналізовано можливий вплив зміни ставки ПДВ на податкові надходження в цей період.

Відповідно до п. 1 ст. 185 Податкового кодексу України [159] об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:

- а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

- в) ввезення товарів на митну територію України;

- г) вивезення товарів за межі митної території України;

- е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Ст. 196 Податкового кодексу України [159] визначено, що деякі операції не є об'єктом оподаткування. Зокрема, до таких операцій відносяться: пе-

редача майна на зберігання, у концесію, а також у лізинг, крім передачі у фінансовий лізинг; надання послуг зі страхування, перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до законодавства України; надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування, залучення та обслуговування пенсійних вкладів, адміністрування недержавних пенсійних фондів; виплата у грошовій формі заробітної плати, дивідендів, роялті; надання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти; ввезення на митну територію України товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро.

Також у відповідності зі ст. 197 Податкового кодексу України ряд операцій, наприклад: надання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят згідно з переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; надання послуг з отримання вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами; надання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, які мають відповідну ліцензію; надання (продаж, передача) земельних ділянок, земельних паїв; ввезення на митну територію України товарів/послуг, призначених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні – звільнені від оподаткування.

Крім того, у відповідності з п. «б» та «в» ст. 193 Податкового кодексу України [159], крім стандартної ставки ПДВ (20%¹) у країні існує також ставка ПДВ 0% та 7%.

Для побудови точної моделі бюджетних надходжень ПДВ слід було врахувати всі зазначені вище особливості обкладання цим податком. Однак така деталізація призведе до громіздкості моделі, а також пов'язана з пробле-

¹ За законодавством [159, ст. 193, п. 1, пп. а, 163, п. 10] стандартна ставка ПДВ у розмірі 17% в Україні використовувалася впродовж 1 січня-1 квітня 2014 р. Зважаючи на обмежений період її застосування, далі в цій роботі для цілей моделювання вважатиметься, що в Україні у 2005-2016 рр. використовувалася стандартна ставка ПДВ у розмірі 20%.

мами отримання необхідної статистичної інформації в повному обсязі та значною трудомісткістю її обробки. Тому в рамках цього дослідження буде проведено узагальнення та спрощення моделі.

Подібні операції представляються допустимими, оскільки модель – це спрощене представлення реального об'єкту або процесів.

Таким чином, для визначення податкової бази далі використовуватимуться такі показники:

- 1) обсяг реалізованої продукції у 2005-2013 рр., млн. грн.;
- 2) обсяг експорту товарів та послуг України в 2005-2013 рр., млн. грн.;
- 3) обсяг імпорту товарів і послуг України в 2005-2013 рр. млн. грн.;
- 4) ефективна ставка ПДВ у 2005-2013 рр., %.

Дані щодо обсягів імпортних та експортних операцій в цій моделі і далі для порівнянності показників наведено у гривнях, виходячи з узагальнених даних, наданих Державною службою статистики України.

Відповідно до методологічних пояснень Державної служби статистики України показник «Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг)» «...визначається за ціною продажу відвантаженої готової продукції (товарів, послуг), що зазначена в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах (уключаючи продукцію (товари, послуги) за бартерним контрактом) за вирахуванням ПДВ» [123, с. 22].

База оподаткування має бути зменшена на вартість експортованих Україною товарів і послуг, оскільки ці операції оподатковуються за ставкою 0% ПДВ. В той же час, відповідно до ст. 185 та 194 Податкового кодексу [159], імпорт товарів на територію України, підлягає оподаткуванню ПДВ за стандартною ставкою (20%) , тому базу оподаткування потрібно збільшити на вартість імпортованих до України товарів і послуг.

Обсяги експортно- імпортних операцій, реалізованої продукції (товарів, послуг) в Україні у фактичних цінах за 2005-2013 рр. наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Обсяги експортно-імпортних операцій та реалізованої продукції (товарів, послуг) в Україні за 2005-2013 рр., фактичні ціни

Рік	Експорт товарів та послуг, млн грн.	Імпорт товарів та послуг, млн грн.	Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), млн грн.
2005	227252	223555	1 514 549,1
2006	253707	269200	1 901 149,9
2007	323205	364373	2 418 478,5
2008	444859	520588	3 019 046,7
2009	423564	438860	2 745 801,8
2010	549365	580944	3 366 228,2
2011	707953	788901	3 991 239,4
2012	719480	833963	4 203 169,6
2013	681899	805662	4 050 215,0

Джерело: складено за [121, 122, 123, 126].

З метою виокремлення впливу інфляції на використовувані показники, дані з табл. 3.1 було приведено до порівнянного вигляду за допомогою дефлятора ВВП (2005 р. – базисний) і представлено в табл. 3.2.

Ефективна ставка ПДВ розраховується таким чином [58, с. 19]:

$$\tilde{\tau} = \frac{V}{C} 100\%, \quad (3.1)$$

де $\tilde{\tau}$ - ефективна ставка ПДВ, %;

V – надходження ПДВ (за виключенням відшкодованих сум), млн. грн.;

C – обсяг споживання домашніх господарств, некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, сектору загального державного управління, млн. грн.

Вибір саме ефективної, а не стандартної ставки ПДВ обумовлено необхідністю врахування в зазначеній моделі існуючих в Україні пільг, звільнень від цього податку та знижених ставок. Використання ефективної ставки ПДВ

замість стандартної дозволяє це зробити, тому можна припустити, що використання в моделі саме ефективної ставки ПДВ підвищить її надійність та достовірність.

Таблиця 3.2.

Обсяги експортно-імпортних операцій та реалізованої продукції (товарів, послуг) в Україні за 2005-2013 рр., порівняні ціни (2005 р. – базовий)

Рік	Експорт товарів і послуг, млн грн.	Імпорт товарів і послуг, млн грн.	Обсяг реалізованої продукції, млн грн.
2005	227252	223555	1514549
2006	220807	234291	1654613
2007	229065	258243	1714051
2008	244407	286013	1658677
2009	206668	214131	1339747
2010	235751	249303	1444563
2011	266030	296449	1499805
2012	250335	290168	1462447
2013	227478	268764	1351129

Джерело: розрахунки автора.

Дані для розрахунку ефективної ставки в Україні та результати її розрахунку для 2005-2013 рр. наведено в таблиці 3.3. З неї можна зробити висновок, що ефективна ставка ПДВ в Україні у досліджуваний період була в середньому на 9,33 відсоткових пункти (на 50%) менше за стандартну ставку.

Для створення моделі бюджетних надходжень надходження ПДВ¹ також мають бути приведені у порівняний вид за допомогою дефлятора ВВП (2005 р. – базисний). Фактичні та розрахункові дані наведені в табл. 3.4.

¹ В роботі під показником «Надходження від ПДВ» мається на увазі різниця між зібраними сумами ПДВ до Зведеного бюджету України та відшкодуванням ПДВ.

Таблиця 3.3.

Розрахунок ефективної ставки ПДВ в Україні, 2005-2013 рр.

Рік	Кінцеві споживчі витрати (факт), млн. грн.	Надходження ПДВ (факт), млн. грн.	Ефективна ставка ПДВ, %	Різниця між стандартною ставкою ПДВ (20%) та ефективною, в.п.
2005	337879	33804	10,00	-10,00
2006	424906	50397	11,86	-8,14
2007	558581	59383	10,63	-9,37
2008	758902	92082	12,13	-7,87
2009	772826	84597	10,95	-9,05
2010	946270	86316	9,12	-10,88
2011	1154205	130094	11,27	-8,73
2012	1287542	138827	10,78	-9,22
2013	1397512	129269	9,25	-10,75

Джерело: розраховано автором за [113, 148].

Таблиця 3.4.

Приведення даних про надходження ПДВ до порівнянного вигляду

Рік	Надходження ПДВ (факт), млн. грн.	Дефлятор ВВП	Надходження ПДВ (порівнянні ціни), млн. грн.
2005	33804	1	33804
2006	50397	1,149	43862
2007	59383	1,228	42087
2008	92082	1,29	50590
2009	84597	1,126	41277
2010	86316	1,137	37041
2011	130094	1,142	48886
2012	138827	1,08	48303
2013	129269	1,043	43123

Джерело: розраховано автором за [111, 113, 148].

З урахуванням зазначеного передбачається, що модель бюджетних надходжень матиме такий вигляд:

$$R_j = (S_j - E_j + I_j)^{\delta_0} \tilde{\tau}_j^{\delta_1} \quad (3.2)$$

де j – індекс, що відображує номер періоду (тобто, 2005, 2006, ..., 2013 pp.);

R_j – надходження ПДВ в році j ;

δ_0, δ_1 – показники ступеня;

$\tilde{\tau}_j$ – ефективна ставка ПДВ в році j , %;

S_j – обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) в році j , млн. грн.;

E_j – обсяг експортних операцій в році j , млн. грн.;

I_j – обсяг імпорتنих операцій в році j , млн. грн.

За допомогою пакету «Пошук рішень» програми MS Excel встановлено, що $\delta_0 = 0,649319667$ та $\delta_1 = 0,600062314$ (Додаток Б, рис. Б.2). Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,999$.

Ф. 3.1 має вигляд виробничої функції з двома змінними факторами типу функції Кобба-Дугласа. Вибір саме такої функції пов'язано з тим, що у разі її використання модельні дані досить чітко відображують реальність. В той же час, при використанні лінійної функції типу

$$R_j = \delta_0 \tilde{\tau}_j (S_j - E_j + I_j) + \delta_1 \quad (3.3)$$

коефіцієнт детермінації не перевищує 0,32.

Результати порівняння фактичних даних про обсяги надходжень від ПДВ з модельними представлені в табл. 3.5.

З цієї таблиці видно, що відносне відхилення модельних даних від факту у 2005 р. становило понад 21%, ще у 4 роки – більше 10%, у 2008-2010 р. – менше 3%. Це може пояснюватися впливом фінансово-економічної кризи, які не вдалося цілком нівелювати приведенням статистичної інформації у фактичних цінах до порівнянного вигляду, а також впливом на показники надхо-

джень ПДВ неформальної економіки, що також не враховано в розробленій моделі. Останнє, зокрема, може пояснювати низьке значення коефіцієнту детермінації при розробці лінійної моделі бюджетних надходжень.

Таблиця 3.5.

Порівняння надходжень ПДВ (модель і факт) у 2005-2013 рр.

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Надходження (факт, порівняні ціни), млрд грн.	33,80	43,86	42,09	50,59	41,28	37,04	48,89	48,30	43,12
Надходження (модель), млрд грн.	40,97	48,39	46,63	49,67	40,14	37,88	44,37	42,70	37,07
Відносне відхилення від факту, %	-21,20	-10,32	-10,79	1,83	2,75	-2,26	9,23	11,61	14,04

Джерело: розрахунки автора.

Для оцінки відповідності результатів моделювання фактичним даним розраховується середня помилка апроксимації ($\bar{A}$):

$$\bar{A} = \frac{\sum_{j=1}^N |y_j - y_j^x| / y_j}{N} 100\%, \quad (3.4)$$

де j – індекс, що показує номер експерименту, $j = \overline{1, N}$;

N – кількість експериментів (в досліджуваному випадку – 9 відповідно до кількості років, що аналізуються);

y_j – модельне значення функції в експерименті j ;

y_j^x – фактичне значення функції в експерименті j .

Середня помилка апроксимації розробленої вище моделі становить 9,24%, в той час як припустимим є рівень 10%. Тому можна стверджувати, що запропонована в роботі залежність досить точно відображає дійсність.

Наступним кроком є встановлення впливу значень гармонізованої ставки ПДВ (п. 2.3) на надходження від цього податку. Для цього в ф. 3.2 значення ефективної ставки ПДВ у відповідному році ($\tilde{\tau}_j$) замінюється на значення гармонізованих ставок ПДВ, зменшених на різницю між стандартною (20%) та ефективною ставками ПДВ в Україні в конкретному році (табл. 3.3). Так можна визначити потенційну зміну надходжень від ПДВ до бюджету країни у 2005-2013 рр. у випадку, якщо окрім стандартної ставки цього податку інші умови залишалися постійними. Значення скорегованих гармонізованих ставок ПДВ наведені в табл. 3.6. Розрахунки виконано і для випадку, якби в Україні у 2005-2013 рр. використовувалося рекомендоване ЄС мінімальне значення стандартної ставки ПДВ – 15% (варіант Д).

Таблиця 3.6.

Значення ефективних ставок ПДВ у разі заміни 20% стандартної ставки ПДВ гармонізованими ставками

Варіант	Гармонізована ставка ПДВ, %	Розрахунок ефективних гармонізованих ставок, %								
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
А	18,56	8,56	10,42	9,19	10,69	9,51	7,68	9,83	9,34	7,81
Б	19,3	9,30	11,16	9,93	11,43	10,25	8,42	10,57	10,08	8,55
В	19,41	9,41	11,27	10,04	11,54	10,36	8,53	10,68	10,19	8,66
Г	21,1	11,10	12,96	11,73	13,23	12,05	10,22	12,37	11,88	10,35
Д	15	5,00	6,86	5,63	7,13	5,95	4,12	6,27	5,78	4,25
Ефективна ставка ПДВ (факт, стандартна ставка ПДВ - 20%), %		10,00	11,86	10,63	12,13	10,95	9,12	11,27	10,78	9,18

Джерело: розрахунки автора.

Результати впливу зазначеної заміни стандартної 20% ставки ПДВ гармонізованими ставками на обсяги бюджетних надходжень наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

Порівняння надходжень від ПДВ при використанні стандартної 20% ставки і гармонізованих, 2005-2013 рр.

Варі- ант	Став- ка ПДВ (τ)	Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Середнє відхилен- ня за пері- од від фак- ту, %
А	0,1856	Надходження, млрд грн.	37,32	44,77	42,73	46,04	36,88	34,17	40,88	39,18	33,49	
		Відносне відхилення від факту, %	10,41	2,08	1,52	-8,99	-10,64	-7,76	-16,38	-18,90	-22,34	-7,89
Б	0,193	Надходження, млрд грн.	39,23	46,65	44,76	47,93	38,58	36,11	42,70	41,01	35,36	
		Відносне відхилення від факту, %	16,04	6,37	6,35	-5,27	-6,53	-2,53	-12,65	-15,10	-18,00	-3,48
В	0,1941	Надходження, млрд грн.	39,50	46,93	45,06	48,20	38,83	36,39	42,97	41,28	35,63	
		Відносне відхилення від факту, %	16,86	6,99	7,06	-4,72	-5,93	-1,76	-12,11	-14,55	-17,37	-2,84
Г	0,211	Надходження, млрд грн.	43,62	51,03	49,47	52,32	42,52	40,56	46,92	45,26	39,65	
		Відносне відхилення від факту, %	29,03	16,35	17,53	3,42	3,00	9,49	-4,01	-6,30	-8,04	6,72
Д	0,15	Надходження, млрд грн.	27,04	34,84	31,84	36,11	27,83	23,52	31,21	29,38	23,25	
		Відносне відхилення від факту, %	-20,02	-20,57	-24,34	-28,62	-32,57	-36,51	-36,15	-39,18	-46,10	-31,56
Надходження (факт, порівняні ціни, ставка ПДВ 20%), млрд грн.			33,80	43,86	42,09	50,59	41,28	37,04	48,89	48,30	43,12	

Джерело: розрахунки автора.

Як видно з цієї таблиці, у разі, якби замість ставки ПДВ у розмірі 20% застосовувалася інша ставка, то до бюджету України в середньому за період 2005-2013 рр. надійшло на 2,84%-7,89% менше надходжень цього податку (варіанти А-В). У разі застосування 15% ставки ПДВ (варіант Д) бюджет у зазначений період мав втратити 31,56% надходжень від цього податку. Але якби в Україні використовувалася ставка ПДВ у розмірі 21,1% (середня по країнам-членам ЄС), то надходження цього податку до бюджету країни мали збільшитися на 6,72%.

З цих розрахунків можна встановити таку залежність: збільшення (зменшення) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт веде до збільшення (зменшення) на 5,54% надходжень ПДВ до бюджету України в тому разі, якщо інші умови залишатимуться постійними.

Відповідно до наведених в табл. 3.7 результатів розрахунків, найкращим варіантом вибору ставки ПДВ з позицій її впливу на податкові надходження до бюджету є варіант Г (коли країни-торговельні партнери обиралися за стратегічною ознакою).

В той же час, попри важливість надходжень від ПДВ для бюджету України, зважаючи на те, що в цій роботі досліджується гармонізація ПДВ в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави, доцільно проаналізувати не лише вплив різних значень стандартної ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, але і те, як вони впливають на кількісні показники міжнародних торговельних операцій України.

Лише виходячи з відомостей щодо впливу різних ставок ПДВ як на надходження до бюджету, так і на експортно-імпортні операції слід розробляти рекомендації щодо вибору значення стандартної ставки ПДВ та подальших напрямів гармонізації зазначеного податку в Україні.

3.2. Оцінка впливу зміни ставки ПДВ на кількісні показники міжнародних торговельних операцій

Оскільки ПДВ є непрямим податком, то, хоча він сплачується до бюджету підприємствами та фізичними особами – платниками ПДВ, його тягар припадає на кінцевих споживачів, в той час як виробники та постачальники послуг включають цей податок до ціни і звільнені від цього тягара [7]. Звичайно, це відбувається у випадку відсутності порушень, пов'язаних з механізмом функціонування ПДВ, що відбувається, наприклад, через недосконалість податкового законодавства або адміністрування ПДВ [145, с. 235], а також залежить від цінової еластичності попиту.

Коли йдеться про вплив ставок ПДВ на обсяги імпорту, то такі особливості перекидання податкового тягара означатимуть, що обсяги імпорту залежатимуть від спроможності населення витратити кошти, тобто – від рівня доходів населення. Чим вони вище, тим вище здатність населення купувати імпортну продукцію, що збільшує попит на неї і, відповідно, обсяги імпорту в країну, та навпаки. В той же час, оскільки за чинної будови ПДВ імпортна продукція обкладається національним ПДВ, це веде до відносного подорожчання такої продукції для споживачів та скорочує їх можливість купувати імпортну продукцію [9]. Тобто, ставка ПДВ має зворотний вплив на імпорт. Можна припустити, що обсяги імпорту визначаються як

$$I_j = f(HI_j, \tau_j), \quad (3.5)$$

де I_j - обсяг імпорту до країни у році j , грошових одиниць;

HI_j - доходи населення у році j , грошових одиниць;

τ_j - ставка ПДВ у країні у році j .

Слід також врахувати, що вітчизняна економіка залежить від коливань курсів валют, в першу чергу – долара США. За високого курсу долара по відношенню до гривні купівельна спроможність населення і його можливість витратити кошти на імпорту продукцію знижується та навпаки. Зважаючи на це, в Україні ця залежність визначатиметься такою формулою:

$$I_j = A \frac{HI_j^{\alpha_1}}{ER_j^{\alpha_2} * \tilde{\tau}_j^{\alpha_3}}, \quad (3.6)$$

де I_j - обсяг імпорту до України товарів та послуг у році j , млн. грн;

HI_j - доходи населення у році j , млн. грн.;

ER_j - середньорічний курс долара США до гривні, грн. за 1 дол. США у році j ;

$\tilde{\tau}_j$ - ефективна ставка ПДВ в Україні у році j (у частках від 1);

A - масштабний коефіцієнт;

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ - показники ступеня, що відображують еластичність заміщення показників «Доходи населення», «Середньорічний курс долара США до гривні» та «Ставка ПДВ».

У табл. 3.8 та 3.9 наведено дані щодо обсягів імпорту товарів та послуг, доходів населення у фактичних та порівняних цінах у 2005-2013 рр. Цей період обрано через тривалість та відносну стабільність показників, що дозволяє робити точніше моделювання та, як наступний крок – визначити вплив гармонізації ПДВ на кількісні показники імпортних операцій. У таблиці 3.9. відомості щодо обсягів імпорту товарів і послуг, доходів населення приведені до порівняного виду за допомогою дефлятора ВВП (2005 р. – базовий). Також в табл. 3.9 наведено середньорічний курс долара США до гривні [47] та значення ефективної ставки ПДВ в Україні у відповідному році в частках від 1 (розрахунок ефективної ставки ПДВ наведено в табл. 3.3 цієї роботи).

Таблиця 3.8.

Обсяги імпорту товарів та послуг і доходи населення в Україні у 2005-
2013 рр., фактичні ціни

Рік	Обсяг імпорту товарів і послуг, млн. грн	Доходи населення, млн. грн.	Дефлятор ВВП
2005	223555	381404	1
2006	269200	472061	1,149
2007	364373	623289	1,228
2008	520588	845641	1,29
2009	438860	894286	1,126
2010	580944	1101175	1,137
2011	788901	1266753	1,142
2012	833963	1457864	1,08
2013	805662	1548733	1,043

Джерело: складно за [147, 148].

Таблиця 3.9.

Обсяги імпорту товарів та послуг, доходи населення (порівняні ціни, 2005 р.
– базовий), курс долара США та ефективна ставка ПДВ в Україні у 2005-
2013 рр.

Рік	Обсяг імпорту товарів і послуг, млн. грн.	Доходи насе- лення, млн. грн.	Середньорічний курс долара США до гривні, грн. за 1 дол. США	Ефективна ставка ПДВ
2005	223555	381404	5,038101	0,1000
2006	234291	410845	5,031189	0,1186
2007	296721	507564	5,206301	0,1063
2008	403557	655536	8,047829	0,1213
2009	389751	794215	7,957680	0,1095
2010	510945	968492	7,985340	0,0912
2011	690806	1109241	8,081384	0,1127
2012	772188	1349874	8,155338	0,1078
2013	772447	1484883	11,931982	0,0918

Джерело: розрахунки автора.

За допомогою пакету «Аналіз даних» програми MS Excel було встановлено, що масштабний коефіцієнт та показники ступеня у ф. 3.3 приймають такі значення: $A=0,12506$, $\alpha_1=1,041445$, $\alpha_2=0,165656$, $\alpha_3=0,515007$.

Відомості щодо відповідності результатів моделювання фактам, наведено у табл. 3.10, з якої видно, що середня помилка апроксимації моделі становить 9,63%, в той час як припустимим є рівень у 10%. Те, що у 5 випадках з 9 відхилення модельних значень відрізнялося від фактичних більш ніж на 10% (в обидва боки) може пояснюватися впливом різких коливань курсу валют та наслідками фінансово-економічної кризи.

Таблиця 3.10.

Перевірка фактичних та модельних даних щодо обсягів імпорту

Рік	Обсяг імпорту товарів і послуг (факт, зіставні ціни), млн. грн.	Обсяг імпорту товарів і послуг (модель) , млн. грн.	Відносне відхилення від факту, %
2005	200229	203419	1,59
2006	214298	201401	-6,02
2007	269766	264058	-2,12
2008	375659	299576	-20,25
2009	350165	386493	10,37
2010	461967	521698	12,93
2011	619850	537776	-13,24
2012	676673	674014	-0,39
2013	648297	759319	17,13
Середня помилка апроксимації, %			9,63

Джерело: розрахунки автора.

Наступним кроком дослідження є визначення наслідків впливу гармонізації стандартної ставки ПДВ в Україні на кількісні показники імпорту товарів та послуг. Для цього у моделі імпорту значення ефективної ставки ПДВ замінюється на значення гармонізованих ставок ПДВ, зменшених на різницю між стандартною (20%) та ефективною ставками ПДВ в Україні в конкрет-

ному році (в частках від 1). Одночасно робиться припущення, що решта умов залишається без змін. Результати такої підстановки наведені в табл. 3.11.

Таблиця 3.11.

Вплив гармонізованих ставок ПДВ на обсяги імпорту

Варіант гармонізації	Ставка ПДВ, %	Зміна обсягів імпорту товарів(послуг) порівняно зі ставкою 20% ПДВ, %
Д	15%	39,57
А	18,56%	7,85
Б	19,30%	3,6
В	19,41%	3,01
Г	21,10%	-4,97

Джерело: розрахунки автора.

З наведених у табл. 3.11. даних виходить, що обсяги імпорту максимально збільшуються в тому випадку, коли замість стандартної ставки ПДВ у розмірі 20% використовується ставка 15%. Зі збільшенням цієї ставки різниця в обсягах імпорту скорочується, а при використанні середньої по країнах-членах ЄС ставки (варіант Г, 21,1%) обсяги імпорту стають від'ємними порівняно з використанням ставки 20%.

В цілому, отримані результати дають можливість встановити таку закономірність: при збільшенні (зменшенні) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт імпорт зменшується (збільшується) на 5,62%. Тобто, має місце зворотній зв'язок між ставкою ПДВ та обсягами імпорту.

В той же час, на базі вищенаведених розрахунків робити висновки щодо того, яка з гармонізованих ставок ПДВ є найкращою для України – занадто рано. По-перше, запропонована модель імпорту є дуже спрощеною. Для її уточнення потрібно розділити проміжний імпорт (тобто такий, який придбається для потреб підприємств і використовується ними у подальшій виробничій діяльності) та імпорт, що безпосередньо придбають кінцеві споживачі; визначити, яку частину доходів населення зберігає, а яку частину збережень

витрачає на імпорتنу продукцію, врахувати цінову еластичність попиту на товари і послуги. Також на рішення споживачів щодо придбання імпоротної продукції або продукції національного виробництва та структуру цих покупок впливатимуть їх розподілення за віковими групами, рівень суспільного добробуту, загальна ситуація в країні тощо [77, с. 5].

Крім того, важливо знати структуру імпорту. Так, якщо в країну імпортуються устаткування, техніка та технології, аналогів яким не має в країні, а їх використання позитивно впливає на якість вітчизняної продукції, знижує її ресурсоемність, сприяє поліпшенню якості довкілля та здоров'я населення, то такий імпорт може підвищити суспільний добробут в країні. Тому до цього виду імпорту може бути доцільним використання нижчих за чинну в Україні ставок ПДВ. Проте, якщо імпортується низькоякісна або небезпечна продукція¹, тоді як в країні виробляється якісніша продукція, то з метою запобігання появі таких імпортних товарів на національних ринках, щодо них слід використовуватися ставки ПДВ, значення яких є вищим за чинне.

По-друге, слід брати до уваги, що надмірний імпорт або надмірне покладання на імпорتنу продукцію та послуги з часом може привести до скорочення обсягів національного виробництва. А така імпортозалежність в перспективі може посилити дефіцит торгового балансу [132] та створити загрозу національній безпеці, наприклад, у разі розірвання торговельних зв'язків між країнами-партнерами.

Зважаючи на це, запропоновану вище модель імпорту та отримані за допомогою неї оцінки наслідків впливу гармонізації ПДВ в Україні на кількісні показники імпорту можна вважати допоміжним інструментом при розробці напрямів зовнішньої фінансової політики держави, першим кроком на шляху визначення оптимальної з цих позицій стандартної ставки ПДВ.

¹ Найбільш відомим прикладом постачання такої продукції стало дитяче харчування, молочна продукція, цукерки з вмістом меланіну виробництва Китаю. Через споживання такої неякісної продукції лише у Китаї захворіло понад 50 тис. дітей, а у світі ця кількість перевищила 100 тис. осіб [143].

В моделі експорту мають бути враховані інші, ніж у моделі імпорту, фактори. Це пояснюється тим, що експорт, на відміну від імпорту, обкладається ставкою 0%. В той же час, можливість повернути податковий кредит у підприємств-експортерів залишається. Тобто, ПДВ впливає на обсяги експорту, проте цей вплив більшою мірою стосується швидкості та повноти повернення підприємствам-експортерам «вхідного» ПДВ, що впливає на їх ліквідність та навіть можливість здійснювати господарську діяльність. Також на обсяги експорту впливатимуть обсяги виробництва національними підприємствами товарів та послуг [9], а не доходи населення в країні, як у випадку з імпортом.

З моделі експорту має бути виключено проміжне споживання, тобто витрати на товари та послуги, які використані інституційними одиницями для виробничих потреб. Таким чином, залишатиметься лише валова додана вартість, тобто різниця між випуском товарів (послуг) українськими підприємствами в основних цінах та проміжним споживанням за методологією Державної служби статистики України. Такий підхід має забезпечити більш точні результати моделювання, оскільки ПДВ обкладається саме додана вартість, та відповідатиме оподаткуванню експорту за принципом COD.

При моделюванні вважається, що економіка України відкрита для міжнародної торгівлі та не має значного масштабу, щоб впливати на рівень світових цін, що є виправданим, наприклад, у порівнянні з обсягами міжнародних торгівельних операцій США, Китаю, країн ОПЕК. В той же час, на обсяги експорту Україною товарів та послуг значною мірою впливають коливання цін на міжнародних ринках сировини та валютні коливання в парі «долар США/Євро» (USD/EUR). Більше того, в роботах [114, с. 34, 131] було доведено близьку до функціональної залежність між зазначеним курсом валют та обсягами експорту української промисловості. Тому цей курс валют слід врахувати в моделі експорту.

Припустимо, що в Україні обсяг експорту визначається так:

$$E_j = B \frac{P_j^{\beta_1} \overline{ER}_j^{\beta_2}}{\tilde{\tau}_j^{\beta_3}} \quad (3.7)$$

де E_j - обсяг експорту з України товарів та послуг у році j , млн. грн;

P_j - валова додана вартість продукції, яку вироблено на українських підприємствах у році j , млн. грн.;

$\overline{ER}_j$ - середньорічний курс USD/EUR, євро за 1 дол. США у році j ;

$\tilde{\tau}_j$ - ефективна ставка ПДВ в Україні у році j (у частках від 1);

B - масштабний коефіцієнт;

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$ - показники ступеня, що відображують еластичність заміщення показників «Валова додана вартість», курс валют та «Ставка ПДВ».

У табл. 3.12 та 3.13 наведено дані щодо обсягів експорту та валової доданої вартості товарів і послуг у фактичних та порівняних цінах (2005 р. – базовий) для періоду 2005-2013 рр.

Таблиця 3.12.

Обсяги експорту і валова додана вартість товарів та послуг в Україні у 2005-2013 рр., фактичні ціни

Рік	Обсяг експорту товарів і послуг, млн. грн.	Валова додана вартість, млн. грн.
2005	227252	388601
2006	253707	474123
2007	323205	634794
2008	444859	824176
2009	423564	796481
2010	549365	954159
2011	707953	1119801
2012	719480	1262157
2013	681899	1336364

Джерело: складено за [148].

В табл. 3.13 не наведено відомостей щодо значення ефективної ставки ПДВ в Україні у відповідному році (вони є в табл. 3.9), відомості щодо курсу валют отримано з [47].

Таблиця 3.13.

Обсяги експорту і валова додана вартість товарів та послуг (порівняні ціни, 2005 р. – базовий) в Україні і курс валют у 2005-2013 рр.

Рік	Обсяг експорту товарів і послуг, млн. грн.	Валова додана вартість, млн. грн.	Середньорічний курс USD/EUR, євро за 1 дол. США
2005	227252	388601	0,797153
2006	220807	412640	0,730754
2007	229065	449898	0,683499
2008	244407	452806	0,718968
2009	206668	388623	0,755883
2010	235751	409462	0,719219
2011	266030	420792	0,778848
2012	250335	439154	0,753234
2013	227478	445804	0,753941

Джерело: розрахунки автора.

За допомогою пакету «Аналіз даних» програми MS Excel було встановлено, що масштабний коефіцієнт та показники ступеня у ф. 3.7 приймають такі значення: $B = 0,194796$, $\beta_1 = 1,073524$, $\beta_2 = 0,609155$, $\beta_3 = 0,1227695$.

Відомості щодо того, наскільки точно розраховані за допомогою моделі експорту дані відповідають дійсності, наведено у табл. 3.14. З неї видно, що середня помилка апроксимації моделі експорту становить лише 5,12%, тобто, нижче за припустимі 10%. В той же час, лише у 2 випадках з 9 відхилення модельних даних від факту становило понад 10% (в обидва боки). Останнє частково може пояснюватися тим, що курс валют USD/EUR не зазнавав настільки різких змін, як, наприклад, курс гривні до долара США у випадку з моделюванням обсягів імпорту.

Таблиця 3.14.

Перевірка фактичних та модельних даних щодо обсягів експорту

Рік	Обсяг експорту (факт, порівнянні ціни), млн. грн.	Обсяг експорту (модель), млн. грн.	Відносне відхи- лення від фак- ту, %
2005	227252	222859	-1,93
2006	220807	230554	4,41
2007	229065	242106	5,69
2008	244407	242989	-0,58
2009	206668	222866	7,84
2010	235751	229548	-2,63
2011	266030	233119	-12,37
2012	250335	238818	-4,60
2013	227478	240857	5,88
Середня помилка апроксимації, %			5,12

Джерело: розрахунки автора.

Для визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ на кількісні показники експортних операцій у моделі експорту значення ефективної ставки ПДВ у відповідному році замінюється з урахуванням значень гармонізованих ставок аналогічно тому, як це було зроблено для моделі імпорту. Одночасно робиться припущення, що решта умов залишалася без змін. Результати розрахунків наведені в табл. 3.15.

Таблиця 3.15.

Вплив гармонізованих ставок ПДВ на обсяги експорту

Варіант гармонізації	Ставка ПДВ, %	Зміна обсягів експорту товарів (послуг) порівняно зі ставкою 20% ПДВ, %
Д	15%	8,225
А	18,56%	1,804
Б	19,30%	0,834
В	19,41%	0,697
Г	21,10%	-1,218

Джерело: розрахунки автора.

Результати розрахунків дозволяють зробити висновок про те, що так само, як і у випадку з імпортом продукції, зменшення стандартної ставки ПДВ порівняно з чинною в Україні призводить до збільшення обсягів експорту, та навпаки. Проте на обсяги експорту ця зміна впливає менше, ніж на обсяги імпорту. Найбільш вражаюча зміна обсягів експорту за результатами моделювання виникатиме у випадку застосування 15% ставки ПДВ (8,225%). А в цілому на базі отриманих за допомогою моделі результатів можна встановити таку залежність зміни обсягів експорту від зміни стандартної ставки ПДВ: при скороченні (збільшенні) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт обсяги експорту збільшуються (зменшуються) на 1,209% порівняно з застосуванням 20% стандартної ставки ПДВ.

Ця модель є досить узагальненою, оскільки в ній не враховано світову економічну ситуацію та кон'юнктуру, стан ринків збуту експортних товарів тощо. Але навіть попри це можна стверджувати про існування впливу стандартної ставки ПДВ на обсяги експорту товарів (робіт, послуг) в Україні. Крім того, оскільки збільшення експорту сприяє надходженню до країни валюти [197] та може бути непрямою ознакою попиту на українську продукцію на міжнародних ринках, то проведення в рамках зовнішньої фінансової політики заходів, що сприяють збільшенню обсягів експорту, можна вважати доцільними. Тому з цих позицій скорочувати стандартну ставку ПДВ в Україні – доцільно, а найкращі результати щодо впливу на обсяги експорту серед всіх знайдених варіантів гармонізованої ставки ПДВ досягаються у разі застосування 15% стандартної гармонізованої ставки.

Досі в роботі досліджувалися питання гармонізації лише стандартної ставки ПДВ. Більш точні рекомендації щодо вибору значення ставки ПДВ та напрямів гармонізації в Україні можуть бути розроблені після аналізу ефективної та знижених ставок ПДВ.

Зважаючи на наявні статистичні дані, далі аналізуватиметься гармонізація знижених ставок та порівняння ефективної ставки між Україною та країнами ЄС. Втім, оскільки, як зазначалося в попередніх розділах цієї роботи,

гармонізація українського податкового законодавства та податкової системи з європейськими є важливим завданням, зазначеним в Угоді про асоціацію з ЄС [175, ст. 351 гл. 4, розд. V, Додаток XXVIII], такий аналіз представляє науковий та практичний інтерес та кореспондується з дослідженнями, проведеними в попередніх розділах цієї роботи (в рамках відбору країн-партнерів за стратегічною ознакою – варіант Г). В подальших дослідженнях за аналогією з цим аналізом можливо бути провести аналіз і для решти відібраних варіантів країн-торговельних партнерів України.

У ст. 2 Першої директиві щодо ПДВ [28] зазначалося, що ПДВ в Європі мав стати загальним податком на споживання з однаковою для всіх оподатковуваних операцій ставкою. Це мало сприяти досягненню двох цілей: забезпечити значні (порівняно з податками з обороту) суми надходжень до бюджетів країн-членів та мінімізувати кількість шахрайських схем з цим податком в першу чергу у торговельних відносинах в межах ЄС (*intra-Community trade*). Проте, країни-члени ЄЕС та його наступника – ЄС намагалися здійснювати політику захисту найбільш вразливих верств населення та деяких національних виробництв за рахунок застосування знижених ставок ПДВ на окремі види товарів та послуг або взагалі – звільнення низки операцій від сплати цього податку. Відповідно, уряди країн-членів проводили переговори з Європейською комісією та відстоювали свої позиції щодо права застосування знижених ставок ПДВ.

Наслідком цих переговорів стало затвердження положення щодо використання в країнах-членах ЄС знижених ставок ПДВ у так званій «перехідний» період, впродовж якого країни-члени мають гармонізувати своє податкове законодавство з загальноєвропейським [29, Розділ XVI, ст. 28].

Тим не менш, подальше розширення ЄС призвело до ускладнення процесу гармонізації знижених ставок ПДВ та подовження «перехідного» періоду на невизначений строк.

Наразі відповідно до законодавства ЄС в країнах-членах може використовуватися не більше двох знижених ставок ПДВ, розмір яких не має бути

нижчим за 5% [20, ст. 98, п. 1, ст. 99, п. 1]. Також в Директиві 2006/112/ЕС чітко визначено перелік товарів, щодо яких можуть застосовуватися такі знижені ставки. Переважно ними є продукти харчування для людей та тварин, постачання води, медичне обладнання та медикаменти для осіб з обмеженими можливостями, товари та послуги для бібліотек, театрів, музеїв тощо, послуги, спрямовані на поліпшення суспільного добробуту в країнах-членах в частині підтримки культури, мистецтва, спорту та турботи про соціально-незахищені верстви населення [20, Додаток III].

На практиці майже в жодній країні ЄС ці вимоги в повній мірі не виконуються, що є додатковим підтвердженням незавершеності процесу гармонізації ПДВ в цьому об'єднанні [9]. Єдиним виключенням з цього правила була і залишається Данія, де до 2011 р. використовувалася одна знижена ставка – на щоденні газети, хоча навіть в цьому випадку знижена ставка використовувалася до товару, що був відсутній в Додатку III Директиви 2006/112/ЕС. Щодо решти країн, то у 2000 р.¹ в 15 країнах-членах ЄС зазвичай використовувалося 3-5 знижених ставок ПДВ, значення яких було нижче за 5%, а перелік операцій, які оподатковувалися такими зниженими ставками був ширшим за встановлений законодавством ЄС [73, с. 6].

Як наслідок, в середньому у 2000 р. в 15 країнах-членах ЄС лише 69% операцій, що підлягали оподаткуванню ПДВ, оподатковувалися за стандартною ставкою. І в той час як середньоарифметичне значення стандартної ставки ПДВ в цих країнах становило 19,4%, середньоарифметична ефективна ставка ПДВ (тобто, з урахуванням всіх знижених ставок, пільг та звільнень від ПДВ) становила лише 15,9% [73, с. 18].

Після 2011 р. ситуація зі зниженими ставками в «старих»² країнах членах ЄС дещо покращилася. Так, Данія більше не використовує знижені став-

¹ У дослідженні [73] масив статистичної інформації, на якому ґрунтуються розрахунки, був у повному обсязі лише станом до 2000 р. включно, а після 2004 р. досліджень за цією темою в ЄС не проводилось.

² Тобто тих, що увійшли до складу ЄС до 2004 р.

ки, більше за дві знижені ставки ПДВ використовується в Ірландії (4), Люксембурзі (4), Бельгії (3) та Португалії (3).

Переважає більшість використовуваних знижених ставок наразі дорівнює або перевищує відмітку у 5%. Проте з цього правила є виключення: Франція (2,1%), Ірландія (4,8%), Італія (4%), Люксембург (3%) та Іспанія (4%) [37, с. 11]. І хоча до 2011 р. всі нові члени ЄС намагалися чітко виконувати вимоги ЄС щодо кількості та значення знижених ставок ПДВ [50], тим не менш, подальше розширення цього об'єднання за рахунок входження у нього нових країн-членів вимагає постійної уваги Європейської комісії до цього питання, а також гармонізації податкових баз, щодо яких можуть застосовуватися знижені ставки.

Окремо слід підкреслити, що ставка 0% на експорт не вважається зниженою, оскільки таке оподаткування експорту є властивістю ПДВ, побудованого на принципі COD.

Як зазначалося в попередніх пунктах цієї роботи, в Україні окрім стандартної 20% ставки ПДВ існують знижені ставки (0% та 7% [159, ст. 193.1]), а також звільнення від обкладання ПДВ.

Кількість знижених ставок в Україні відповідає вимогам ЄС. Перелік товарів, які оподатковуються за ставкою 7% [159, пп. в ст. 193.1] також корелюється з європейськими вимогами. Проте ставка 0% є нижчою за рівень, якого вимагає законодавство ЄС. Також, з аналізу пп. 195.1.2-195.1.3 Податкового кодексу України виходить, що перелік операцій, до яких може застосовуватися ця знижена ставка, є ширшим, ніж встановлено європейським законодавством.

Наприклад, в Україні ставкою 0% оподатковуються постачання товарів для заправки або забезпечення морських суден, що використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що провадиться за межами територіальних вод України, для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн; для заправки або забез-

печення повітряних суден, що виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; для заправки (до-заправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі [159, пп. 195.1.2].

Відповідно до законодавства ЄС, країни можуть використовувати знижені ставки ПДВ до операцій, не зазначених в Додатку III Директиви 2006/112/ЄС, але вони мають довести Європейській комісії, що на ці товари та послуги мають застосовуватися саме такі знижені ставки через чітко визначені соціальні причини та для вигоди кінцевих споживачів [20, ст. 110].

Проте з аналізу вітчизняного законодавства виходить, що наразі в Україні та ЄС є розбіжності в законодавстві щодо використання в Україні ставки 0% ПДВ та кола операцій, які оподатковуються за цією ставкою.

Для виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС щодо гармонізації ПДВ цю ситуацію потрібно змінити. Але якщо Україна бажатиме залишити без змін базу оподаткування, щодо якої використовується ставка 0%, це вимагатиме ретельного обґрунтування та проведення переговорів з Європейською комісією.

Для подальшого порівняння європейської та української практик використання ПДВ доцільно провести порівняння ефективних ставок цього податку в ЄС та Україні. Таке порівняння є важливим, оскільки, наприклад, як свідчить аналіз проведеного на замовлення Європейської комісії дослідження [50], в ЄС порівняння ефективної ставки ПДВ у різних країнах може вказати на напрями подальшої гармонізації ПДВ в цьому міжнародному об'єднанні в контексті здійснення країнами-членами зовнішньої фінансової політики.

З табл. 3.3 можна зробити висновок, що в Україні в середньому за 2005-2013 рр. ефективна ставка ПДВ становила 10,67%. У 2014 р. вона становила 9,72%, а у 2015 р. – 10,49% [148, 113].

Тобто, в Україні у 2005-2015 рр. ефективна ставка ПДВ була на 5-6 відсоткових пункти нижче за середнє значення ефективної ставки ПДВ, що спостерігалось у 15 країнах-членах ЄС у 2000 р. Зважаючи на те, що раніше в

роботі було визначено, що середня стандартна ставка ПДВ у 28 країнах-членах ЄС наразі становить 21,18%, а не 21,1%, як було визначено для періоду 2005-2013 рр., можна припустити, що різниця в значеннях ефективних ставок у ЄС та Україні також збільшилася.

Оскільки порівняння між країнами ЄС та Україною робиться за різні проміжки часу через відсутність достовірної інформації щодо значення ефективної ставки ПДВ у ЄС у період 2005-2013 рр., то перш ніж робити остаточні висновки про необхідність внесення змін у вітчизняне законодавство щодо розміру знижених ставок ПДВ та зміни переліку операцій, на які розповсюджується їх дія, доцільно провести оцінку того, наскільки база оподаткування ПДВ за пільговими ставками в країні ширша за аналогічну базу в країнах-членах ЄС в одному часовому проміжку. Частково це можна зробити за допомогою показника С-ефективності (*C-efficiency*).

Як зазначалося в п. 2.1, у країнах з низьким рівнем доходів на душу населення, де уряди широко використовують знижені ставки ПДВ, значення С-ефективності становить лише 38% [19, с. 23-28]. В країнах, що входять до складу ОЕСР та ЄС показник С-ефективності коливається від 43% (Італія) до 87% (Люксембург). В середньому по країнах-членах ЄС він становить 57,4% [58, с. 21]. Але в ідеалі значення цього показника має становити 100%.

З часом було встановлено, що за допомогою показника С-ефективності можливо не лише визначити наявність та масштаб використання в країні пільг з ПДВ, звільнень від цього податку та знижених ставок, але він також деякою мірою відображує існування в країні проблем з виконанням вимог законодавства щодо ПДВ, адміністрування цього податку, загальну недосконалість будови ПДВ або перенесення його на практику.

Проте, розрахунок показника С-ефективності є досить спірним. В першу чергу виникають питання щодо того, яка статистична інформація має включатися до показника «кінцеве споживання» («вартість спожитих товарів, послуг та нематеріальних активів») або показника «надходження від ПДВ» («доходи від стягування ПДВ»). Наприклад, М. Кін пропонує включати у пе-

ршу категорію сумарні витрати на споживання уряду, домогосподарств та неприбуткових організацій, а до другої категорії – надходження ПДВ до бюджету за вирахуванням відшкодувань ПДВ за експортними операціями [58, с. 19]. Такий підхід використовуватиметься в цій роботі, проте відомостей щодо особливостей розрахунку цього показника в інших країнах не має.

Зважаючи на це, представляється, що показник С-ефективності не можна розцінювати як такий, що визначає проблеми та можливі шляхи їх вирішення. Скоріше, він є дескриптивним, який можна порівняти з одним з симптомів захворювання, ніж діагнозом або ліками від захворювання.

В табл. 3.16 наведено динаміку показника С-ефективності в Україні в 2010-2015 рр. на основі скорегованих з урахуванням ситуації в країні даних.

Таблиця 3.16.

Динаміка С- ефективності в Україні, 2010-2015 рр.

Рік	Обсяг споживання (скорегований), млн. грн.	Надходження ПДВ (скорегований), млн. грн.	С-ефективність, %
2010	897583	97465	54,29
2011	1094231	126569	57,83
2012	1221163	136719	55,98
2013	1329632	133094	50,05
2014	1429959	139025	48,61
2015	1715636	180006	52,46
Середньоарифметичне значення С-ефективності за період:			53,20

Джерело: розрахунки автора.

З табл. 3.16 видно, що в Україні в аналізований період значення показника С-ефективності було вищим за значення цього показника в Італії (43%) та наближувалося до середньоєвропейського рівня (57,4%). Це можна пояснити наявністю в Україні лише двох знижених ставок ПДВ, одна з яких (7%)

є досить високою порівняно зі зниженими ставками ПДВ в європейських країнах та застосовується до обмеженої кількості операцій.

Тим не менш, проведені розрахунки свідчать, що значення показника С-ефективності в Україні майже вдвічі нижче за ідеальне (100%), що може бути ознакою наявності в країні проблем з адмініструванням ПДВ, дотриманням вимог податкового законодавства, а також є наслідком існування в податковій системі знижених ставок ПДВ, пільг з цього податку, звільнень від нього, що застосовуються до широкого кола операцій та віддаляють систему ПДВ в Україні від ідеального європейського зразка (тобто, лише однієї стандартної ставки, якою обкладається споживання). Також слід прийняти до уваги, що через існування в Україні значного тіньового сектору економіки (біля 40% [116]), фактичний показник С-ефективності, так само як і значення ефективної ставки ПДВ в Україні можуть бути нижчими за розраховані.

Наприклад, показник С-ефективності може бути навіть меншим за відмітку у 38%, яка є граничною для країн з низьким рівнем доходів на душу населення, до числа яких наразі відноситься Україна. В такому випадку звуження податкової бази, щодо якої використовуються знижені ставки, підвищення таких ставок та покращення адміністрування ПДВ не лише сприятиме гармонізації цього податку з європейським, але, як свідчать дослідження К. Котареллі [19, с. 23-28], сприятиме економічному зростанню країни.

Можна стверджувати, що звуження бази ПДВ, щодо якої мають застосовуватися знижені ставки ПДВ, та підвищення 0% ставки ПДВ сприятиме наближенню системи ПДВ в Україні до європейської. Для досягнення останньої мети зазначені звуження податкової бази, щодо якої застосовуються пільги та знижені ставки, та підвищення зниженої ставки ПДВ має відбутися таким чином, щоб ефективна ставка ПДВ в Україні зростає щонайменше на 5 відсоткових пункти (тобто, до 15-16% з чинних 10%-11%).

Але зважаючи на те, що знижені ставки ПДВ в Україні застосовуються в тому рахунку на товари та послуги, які споживаються соціально-незахищеними верствами населення (зокрема – медичні препарати), в перс-

пективі доцільно провести детальні розрахунки щодо впливу зміни ставки ПДВ на них, а також на підприємства-виробники таких товарів. Проте, якщо уряд України вважатиме за потрібне залишити ситуацію зі зниженими ставками без змін, то, враховуючі умови Угоди про асоціацію з ЄС, це вимагатиме проведення переговорів та укладення відповідних угод між урядом України та Європейською комісією, що може зайняти тривалий час.

Тим не менш, вже наразі можна рекомендувати комплекс заходів із вдосконалення оподаткування ПДВ як складової зовнішньої фінансової політики в Україні, що має підвищити його ефективність та наблизити до європейських стандартів, про що буде далі.

3.3. Рекомендації з удосконалення оподаткування ПДВ як складової зовнішньої фінансової політики України

Питання вдосконалення зовнішньої фінансової політики та інтенсифікації міжнародних торговельних відносин потребують комплексного підходу, що включає у себе вдосконалення всієї системи законодавства країни, а не лише окремих податків (як от ПДВ). Законодавство в контексті зовнішньої фінансової політики держави завдає правові рамки, в межах яких функціонують економічні агенти конкретної країни та об'єднань країн (за будь-якими ознаками та принципами). Для успішної взаємодії з зарубіжними партнерами законодавство країн повинно вдосконалюватися відповідно до деякого алгоритму (рис. 3.1).

Так, вважається, що в країні має існувати національна Державна програма, що визначатиме для її економічних агентів основні орієнтири зовнішньої фінансової політики. Звичайно, ця програма не носитиме жорсткого вказівного характеру, оскільки економічні агенти (виробники, посередники, споживачі) можуть здійснювати торговельні операції відповідно до власних вподобань та цілей, виходячи з рівня цін та продукцію та послуги, що скла-

лися на міжнародних ринках та умов торгівлі в різних країнах. Така національна програма має бути спрямована більшою мірою на визначення стратегічних напрямів оптимізації експортно-імпортних операцій з ключовими партнерами [109].



Рис. 3.1. Алгоритм оптимізації державної політики в сфері міжнародних торговельних відносин

Джерело: складено автором.

Відповідно, наступним завданням формування зовнішньої фінансової політики є якраз визначення перспективних та стратегічно-важливих ринків збуту. Як зазначалося в п. 2.3 цієї роботи, критеріями такого визначення може бути географічне сусідство, обсяг міжнародних торговельних операцій, що вже склався за деякий проміжок часу, постійність торговельних відносин,

стратегічні міркування (в основі яких можуть бути не лише міркування збільшення обсягів торгівлі) або інші критерії.

Слід зазначити, що процес формування Державної програми реалізації політики у сфері міжнародних торговельних відносин та вибір ринків збуту є досить мінливим та взаємопов'язаним процесом. Наприклад, попри те, що історично Росія була надзвичайно важливим торговельним партнером для України¹, події останніх років (особливо – 2013-2016 рр.) обумовлюють необхідність пошуку нових партнерів та ринків збуту для українських товарів та послуг. Відповідно, в таких випадках має корегуватися Державна програма реалізації політики у сфері міжнародних торговельних відносин.

Коли визначено коло партнерів з міжнародної торгівлі, наступним кроком має стати укладання міжнародних угод з ними, які спрощуватимуть діяльність вітчизняних експортерів та імпортерів, сприятимуть запобіганню випадків подвійного оподаткування та податкового шахрайства з використанням ПДВ. Проте цей процес також має зворотний зв'язок з Державною програмою реалізації політики у сфері міжнародних торговельних відносин, оскільки на момент складання такої програми деякі угоди вже можуть бути укладені, що має бути враховане при розробці Державної програми.

Заключним етапом вдосконалення національного законодавства в контексті зовнішньої фінансової політики є приведення норм національного законодавства (зокрема – законодавства щодо ПДВ в рамках цієї роботи) у відповідність з законодавством перспективних та стратегічно-важливих країн-партнерів та угод, укладених на попередніх етапах.

Така Державна програма реалізації політики у сфері міжнародних торговельних відносин не є статичною, а змінюється відповідно до глобальних світових тенденцій та регіональних зрушень. Але оскільки вона передбачає зміни в законодавстві, то і її корегування має відбуватися з урахуванням того, що національні виробники, експортери та імпортери мають пристосовуватися

¹ На частку Росії припадала чверть валового експорту та майже третина імпорту товарів та послуг [109].

до зазначених змін. Це вимагає часу, ретельного і виваженого підходу уряду до вибору стратегічних партнерів і врахування національних інтересів.

Наприклад, деякі фахівці вважають, що перспективними ринками збуту для України, окрім країн-членів ЄС, є Канада, Казахстан, Туркменістан, Киргизстан, Туреччина, Ізраїль [109]. Деякі з зазначених країн вважаються особливо привабливими для здійснення експортно-імпортних операцій з тих позицій, що в їх податкових системах відсутній ПДВ.

Ці міркування, так само як і наявність шахрайських схем з ПДВ у міжнародній і внутрішній торгівлі, проблеми з відшкодуванням ПДВ щодо експортних операцій та уявлення про високі адміністративні витрати, пов'язані з ПДВ, призвели до того, що вітчизняні науковці та урядовці регулярно пропонують замінити ПДВ іншими податками [171, 110, с. 5] або замінити основні складові цього податку (як от, існування податкового кредиту) [151], що фактично перетворить його на податок з обороту.

Але в цих пропозиціях зазвичай не враховано всі можливі наслідки таких дій та недостатньо обґрунтованим є саме уявлення про неефективність ПДВ. Зокрема, аналіз статистичної інформації свідчить, що в Україні відсутні суттєві проблеми з ефективністю ПДВ порівняно з іншими країнами ЄС в контексті впливу цього податку на рівень надходжень: в країнах ЄС вони становить приблизно 7% ВВП, в той час як в Україні – біля 10% [110].

Пропозиція щодо усунення ПДВ з податкової системи та компенсації надходжень від нього підвищенням ставок інших податків, зокрема – на доходи або прибуток (як пропонується, наприклад, в [171]) є також недостатньо обґрунтованою. Так, дослідження О. Бетлій, Р. Джуччі та Р. Кірхера свідчать, що такі дії негативно позначаються на рішеннях щодо заощаджень, інвестицій та обсягах експортно-імпортних операцій [110, с. 9].

Заміна ПДВ іншими непрямими податками також має свої недоліки, що частково вже зазначалося в попередніх розділах цієї роботи.

Так, наприклад, у разі застосування податку з обороту можливим є виникнення «каскадного ефекту» внаслідок відсутності можливості вирахуван-

ня сум податку, сплачених на попередніх етапах просування товару до кінцевого споживача.

У разі застосування податку з обороту оподатковується не лише додана вартість, але і витрати, понесені підприємствами на виробництво і реалізацію товарів (послуг), що призводить до нерівномірного розподілу податкового тягаря на різні сектори економіки залежно від їх структури видатків. Також у випадку застосування податку на оборот останні в ланцюгу просування товарів (послуг) підприємства можуть зазнати підвищення цін на свою продукцію через накопичення на попередніх етапах сум податку, що негативно позначиться на їх конкурентоспроможності не лише на міжнародних ринках (внаслідок відсутності механізму відшкодування податку на оборот при експортних операціях), але навіть на внутрішньому, де товари національних виробників конкуруватимуть між собою та з імпортними товарами.

В той же час, спроби створити механізм визначення суми відшкодування податку з обороту у випадку експортних операцій можуть виявитися більш складними, ніж аналогічний механізм щодо ПДВ внаслідок «каскадного» характеру першого з податків.

Зазначене дозволяє стверджувати, що податок з обороту не має властивості нейтральності щодо кількості операцій та міжнародної торгівлі, а також є більш складним в адмініструванні порівняно з ПДВ.

Крім цього, перехід до податку з обороту може привести до відносного подорожчання основних фондів для національних підприємств, оскільки їх придбання також супроводжуватиметься обкладанням податку з обороту. Це знижуватиме мотивацію керівництва та власників підприємств до проведення модернізації, що негативно позначиться на темпах економічного зростання та можливості зберегти та вдосконалити свої позиції на світових ринках як країни, що спроможна створювати інноваційні продукти та продукти з високою часткою доданої вартості. Через це, наприклад, Україна ризикує посісти на міжнародних ринках лише позицію країни, що може запропонувати сировину

та продукцію аграрного сектору та, відповідно, отримувати за це порівняно незначні (щодо високотехнологічної, наукоємної продукції) доходи.

Ще одним аргументом проти заміни ПДВ на податок з обороту є сумнівність можливості забезпечення за рахунок податку з обороту хоча б таких самих, як від ПДВ, надходжень до бюджету. Так, якщо ставка податку з обороту становитиме 2%, то надходження, за окремими оцінками, становитимуть приблизно 4,9% ВВП, що майже вдвічі нижче за надходження від ПДВ. У разі застосування ставки 7% надходження становитимуть 16,8% (тобто, більше, ніж у разі застосування ПДВ), проте це призведе до суттєвих викривлень в економіці. Крім того, в останньому випадку можна очікувати збільшення частки тіньової економіки внаслідок розширення випадків вертикальної інтеграції компаній. Врахування останньої тенденції може зменшити очікувані від застосування податку з обороту за ставкою 7% надходження до рівня 8% ВВП [110, с. 11], що вже нижче за рівень надходжень від ПДВ в Україні.

Щодо заміни ПДВ податком на продажі слід зазначити таке.

В теорії та за умови досконалого функціонування ПДВ та податок на продажі мають забезпечувати однакові надходження до бюджету. Але, як зазначалося раніше, на практиці кожен податок має свої особливості, що віддаляють його від ідеального зразка, а платники податків завжди знаходяться у пошуках способів зменшення своїх податкових зобов'язань.

Тому якщо супротивники ПДВ стверджують, що цей податок супроводжується значною кількістю випадків ухилення від його сплати, застосуванням шахрайських схем, що знижують рівень надходжень від нього до бюджету, то слід зауважити таке. Саме внаслідок такої особливості ПДВ як часткове формування надходжень цього податку до бюджету (п. 1.3 цієї роботи) незаконні спроби зменшення податкових зобов'язань призведуть до втрати лише частини сум ПДВ, що мають бути сплачені до бюджету. В той же час, оскільки податок на продажі стягується на етапі продажу товару кінцевому

споживачу, застосування незаконних схем в цьому випадку призведе до втрати бюджетом всієї суми податку, що утворилася під час такої операції.

Хоча є емпіричні дані, що свідчать про нижчий рівень ухилення від сплати податку на продажі, ніж у випадку з ПДВ, це пояснюється порівняно низькою ставкою першого з податків, яка зазвичай не перевищує 10%. При застосуванні вищої ставки (від 12%) ухилення від сплати податку на продажі стрімко зростуть та можуть перевищити масштаби ухилення від сплати ПДВ. При цьому застосування в Україні податку на продажі зі ставкою 10% забезпечуватиме значно нижчі надходження до бюджету, ніж наразі забезпечує ПДВ навіть попри спроби ухилення від його сплати [110, с. 10].

Крім того, застосування податку на продажі також супроводжується адміністративними труднощами, як от, необхідність визначення кінцевого споживача в ланцюгу просування товарів. Витратність та адміністративну складність цього податку для державних структур порівняно з ПДВ ще потрібно оцінити, оскільки, наприклад, у випадку з ПДВ частина адміністративних витрат перекладається на платника податків. Це пов'язано з тим, що чесний платник податку зацікавлений в надійності та сумлінності своїх контрагентів, тому що це означатиме можливість формування податкового кредиту та, відповідно, зниження податкових зобов'язань на його суму, а також перехід у більш сприятливий режим взаємодії з податковими органами.

Ще одним важливим аргументом проти усунення з податкової системи України ПДВ та заміни його на податок з обороту або податок на продажі є необхідність виконання країною міжнародних угод та прагнення до інтеграції в ЄС.

В ЄС ПДВ став саме тим податком, завдяки якому вдалося досягти пожвавлення торговельних відносин між країнами-членами та одночасно формувати значні податкові надходження до бюджету після усунення кордонів та послаблення митних режимів. Вимогу щодо використання саме ПДВ, а не інших непрямих податків, в країнах-членах ЄС закріплено в положеннях Директиви ЄС 2006/112/ЕС. Україна, як сторона, що ратифікувала Угоду про

асоціацію з ЄС не може скасувати ПДВ, оскільки це буде суперечити положенням ст.351 гл. 4, розд. V цієї Угоди та Додатку XXVIII до неї [175].

Тобто, у підсумку можна стверджувати, що попри існуючі недоліки ПДВ, його заміна на інші непрямі податки є нелогічною, суперечитиме укладеним країною міжнародним угодам та може призвести до суттєвого зменшення доходної частини бюджету, підвищення тінізації економіки та послаблення конкурентних позицій України на міжнародних ринках.

Так само, зважаючи на міжнародні угоди, недоцільним вважається усунення з податкової системи країни ПДВ та одночасне підвищення ставок податків на доходи та прибуток з метою компенсації втрат доходів бюджету, що виникнуть при такому усуненні, що пропонують деякі вітчизняні автори [171]. Крім того, зазначені дії, як наголошувалося в розділі 1 цієї роботи, може негативно позначитися на заощадженнях, інвестиціях та обсягах експортно-імпорتنих операцій. Такий наслідок не можна вважати прийнятним, особливо зважаючи на складну економічну ситуацію в країні і фактичну втрату Україною найбільшого закордонного ринку збуту (Росія). Зважаючи на це, пропозиції щодо виключення з Податкового кодексу України Розділу V. «Податок на додану вартість» є недоцільними.

Більш перспективним на сучасному етапі розвитку України з урахуванням як її інституціональних особливостей, так і необхідності підвищення ефективності зовнішньої фінансової політики в частині впливу на експортно-імпорتنі операції та дотримання вимог Угоди про асоціацію з ЄС, є виконання таких заходів:

- 1) гармонізація українського законодавства щодо ПДВ з європейським (зокрема, щодо ставок цього податку, особливо – знижених);
- 2) визначення та законодавче оформлення сфер застосування механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань.

Так само все ще потребують вирішення питання запобігання випадків шахрайства з ПДВ (зокрема – «карусельного»), відшкодування ПДВ та розширення інформаційного обміну між фіскальними органами ЄС та України.

Проблема відшкодування ПДВ залишається однією з найактуальніших у податковій сфері, що особливо деструктивно впливає на експортно-орієнтовані підприємства внаслідок зменшення їх ліквідності. В той же час, несумлінні платники використовують механізм відшкодування ПДВ при експортних операціях для реалізації податкових шахрайств, що зменшує обсяги надходжень цього податку до бюджету. Ця особливість ПДВ робить його уразливою ланкою як з позицій виконання обов'язків держави щодо відшкодування ПДВ перед сумлінними платниками, так і з позицій можливості реалізації шахрайських схем несумлінними платниками. Тому на етапі відшкодування ПДВ виникає як необхідність в своєчасному поверненні податкового кредиту, так і у постійному контролі з боку податкових органів над тим, наскільки обґрунтованими є вимоги щодо такого відшкодування.

За даними Державної казначейської служби України, у 2014 р. відшкодування ПДВ було виконано на 84%, тобто держава не відшкодувала платникам податків більше 8 млрд грн. [120]. Наприкінці березня 2016 р. заборгованість держави щодо відшкодування ПДВ складала 10 млрд грн., в той час як на початок 2016 р. вона становила 13,6 млрд. грн. [150].

Слід особливо підкреслити, що вирішення проблеми відшкодування ПДВ не обмежується лише експортними операціями, які досліджуються в цій роботі. Тим не менш, в рамках цього дослідження можна навести окремі пропозиції щодо вирішення цієї проблеми саме в контексті цих операцій.

В першу чергу доцільно здійснити уніфікацію та чітке визначення терміну «експорт» в чинних нормативно-законодавчих актах України та приведення його у відповідність з тим, що використовується в ЄС.

Наразі термін «експорт» в Україні визначено в трьох нормативно-законодавчих документах, при чому в його трактуванні є розбіжності.

Так, в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» цей термін трактується як «продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих то-

варів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України» [166, ст. 1].

Митний кодекс України визначає експорт (остаточне вивезення) як «... митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення» [144, Розд. 5, гл. 15, ст. 82]. Тобто, обов'язковою умовою експорту за цим документом є перетинання товарами митного кордону України, що відрізняє це визначення від визначення, наведеного в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

В Податковому кодексі України основною ознакою експорту є переміщення товарів через митний кордон України за межі митної території України у будь-який спосіб відповідно до Митного кодексу України [159, ст. 14, п. 14.1.21]. Тобто, положення Податкового та Митного кодексу в цьому випадку корелюються між собою.

В свою чергу, законодавство ЄС визначає експорт як процедури, що дозволяють виробленим в ЄС товарам та послугам залишати митну територію ЄС [23, art. 161], що корелюється з визначеннями цього терміну, наведеними в Митному та Податковому кодексах України. Проте європейське законодавство також до експортних відносить операції з реекспорту [23, art. 182], що частково відповідає визначенню терміну «експорт», наведеному в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Для подолання існуючих розбіжностей в визначенні термінів в нормативно-законодавчих актах України, а також з метою гармонізації законодавства України з європейським, пропонується в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначити експорт як «митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення та реекспорт товарів. При цьому термін реекспорт (реекспорт товарів) означає про-

даж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі митної території України товарів, що були раніше імпортовані на митну територію України».

Відповідно, ст. 82 Митного кодексу України в цьому випадку потрібно сформулювати таким чином: «експорт – це

1) митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення;

2) митний режим, за якого здійснюється вивезення за межі митної території України товарів, що були раніше імпортовані на митну територію України (реекспорт)».

Щодо безпосередньо процедур відшкодування ПДВ, то цей недолік в Україні уряд вже намагається подолати шляхом запровадження процедури автоматичного відшкодування ПДВ [159, ст. 200]. Але, як свідчать дослідження [130, 154] критерії відбору підприємств, що мають право на таке відшкодування є недостатньо аргументованими. Як наслідок, лише найкрупніші експортери можуть отримувати таке відшкодування, що негативно впливає на конкуренцію між підприємствами-експортерами, та є преференційним.

Зважаючи на це, для послаблення проблеми відшкодування експортного ПДВ та поліпшення стану конкуренції між підприємствами-експортерами, доцільно послабити критерії відбору підприємств, яким, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію» [165], може бути здійснено автоматичне відшкодування ПДВ.

Зокрема, доцільним представляється послабити вимоги п.200.19.3 Податкового кодексу України щодо залишкової балансової вартості необоротних коштів та питомої ваги товарів, вивезених за межі митної території України. Проте наскільки слід послабити ці вимоги – потрібно додатково проаналізувати з метою запобігання надмірному збільшенню адміністративних ви-

трат та навантаженню на податкові органи, що здійснюватимуть перевірки підприємств-експортерів в такому випадку. Останнє обумовлено тим, що зважаючи на значний рівень тіньової економіки та намагання несумлінних платників податків ухилитися від сплати ПДВ або отримати незаконне відшкодування, податкові органи з метою недопущення втрат податкових надходжень до бюджету муситимуть і далі здійснювати контроль та перевірки підприємств на предмет дотримання ними норм податкового законодавства.

Проте у 2015 р. замість спрощення процедури автоматичного відшкодування ПДВ відбулося посилення її преференційності внаслідок запровадження двох реєстрів з відшкодування ПДВ. Фактично це призвело до штучного розподілення підприємств, що подали заявки на відшкодування ПДВ, на ті, яким держава здійснює відшкодування в першу чергу, та решту [150].

Тому для здійснення справедливого відшкодування ПДВ в Україні актуальною є задача створення єдиного реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку [160].

Щодо законодавчого оформлення та визначення сфер застосування в Україні механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ слід зазначити, що в цьому випадку мають бути враховані як інституційні особливості країни, так і необхідність виконання вимог щодо гармонізації національного законодавства з європейським.

Так, через високий рівень тінізації економіки та корупції в Україні (за окремими оцінками (в тому рахунку – Міністерства економіки) рівень тіньової економіки становить 40-50% [152]) пропозиції щодо запровадження в країні зворотного механізму нарахування податкових зобов'язань, як от наприклад, депутата Верховної Ради України М. Катеринчука у 2011 р., можуть привести до ще більших втрат бюджетом надходжень від ПДВ через особливості цього механізму, а саме – перерахування повної (а не частини) суми ПДВ на етапі продажу товарів (послуг) кінцевим споживачам, що було переконливо доведено А.М. Соколовською та В.О. Твардієвичем [173].

Використання зазначеного механізму на загальній основі (тобто, замінити ним прямий механізм), є неможливим з позицій необхідності гармонізації законодавства України з європейським, де зворотний механізм на загальній основі не використовується взагалі, а намагання деяких країн-членів (Німеччини, Австрії) його запровадити зіткнулися з відмовою з боку Європейської комісії, що зазначалося в попередніх розділах цієї роботи.

Зважаючи на європейське податкове законодавство, в Україні зворотний механізм може бути введено на ті самі групи товарів та операцій, які визначені європейським законодавством: постачання будівельних робіт, включаючи послуги з ремонту, прибирання, технічного обслуговування, перебудови та знесення; постачання вживаних матеріалів, брухту, промислових і непромислових відходів; торгівля квотами на викиди парникових газів; постачання мобільних телефонів; інтегральних схем; ігрових приставок, планшетів, ноутбуків; газу та електроенергії, а також сертифікатів на них; послуг електрозв'язку; зернових та технічних культур; сировини, напівфабрикатів з металів, товарів «секонд-хенд», мистецьких робіт.

Але в Україні, знов-таки з огляду на високий рівень тінізації економіки, застосування механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань може привести до ще більших втрат надходжень цього податку бюджетом. Це обумовлено тим, що, наприклад, 59% обсягів продажу мобільних та електронних пристроїв знаходяться у зоні ризику в частині ухилення від сплати ПДВ. Особливо це стосується продажу зазначених пристроїв через мережу Internet. Високий рівень тінізації спостерігається на ринку металобрухту (до 70%), сільському господарстві та будівництві (приблизно 20%) [174].

Враховуючи відсутність в європейській практиці переконливих свідощів щодо ефективності механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ у боротьбі з податковим шахрайством (для чого, власне, він створювався), та одночасно – наявності свідощів про збільшення адміністративних витрат, витрат підприємств на ведення звітності за цим механізмом, негативний вплив на конкуренцію між підприємствами країн-членів ЄС та тим, що гра-

ничний строк цього механізму обмежено 31.12.2018 р. [20, ст.199, 199а] доцільність запровадження в Україні цього механізму навіть щодо зазначених видів робіт (товарів, послуг) представляється сумнівною.

Щодо ще одного напрямку вдосконалення системи ПДВ в Україні – гармонізації ставок ПДВ відповідно до європейських, – то попередній аналіз (п. 2.3) показав, що наразі застосована стандартна ставка цього податку корелюється зі середньої по країнах-членах ЄС ставкою, та навіть, є трохи нижчою (20% порівняно з розрахованою в п.2.3 гармонізованою ставкою ПДВ 21,1%). Проте існуючи вимоги законодавства ЄС щодо мінімального значення ставки цього податку у розмірі 15% та ініціативи народних депутатів України щодо зменшення рівня податків (перш за все мається на увазі Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» [161]) можуть призвести до суттєвого зниження рівня податкових надходжень в Україні та, зважаючи на фінансове значення цього податку для бюджету країни, негативно вплинути на її розвиток. Тому представляється, що наразі гіпотетична можливість зниження ставки ПДВ в Україні до 15% потребуватиме від уряду України виваженого підходу та оцінки всіх наслідків такого рішення попри те, що результати розрахунків у п. 3.2. свідчать про позитивний вплив зниження стандартної ставки ПДВ на обсяги експортно-імпортних операцій в Україні.

Більш доцільним представляється визначення в Україні кола товарів (послуг), щодо яких застосовуються знижені ставки ПДВ та розмір цих ставок. Це має підвищити рівень надходжень ПДВ до бюджету та сприятиме виконанню Україною вимог Угоди про асоціацію з ЄС в частині гармонізації ПДВ. Зокрема, перспективним представляється підвищення значення ефективної ставки ПДВ в Україні з чинних 10-11% до європейських 15-16% саме за рахунок підвищення зниженої 0% ставки ПДВ, зменшення пільг з цього податку та звуження податкової бази щодо якої вони застосовуються. Відповідно до проведених в цій роботі розрахунків це має привести до збільшення надходжень ПДВ до бюджету приблизно на 25% порівняно з ситуацією, що

наразі склалася в країні. Ці кошти можуть стати джерелом фінансування соціальних, економічних програм, програм розвитку національних високотехнологічних підприємств, продукція яких може конкурувати з зарубіжними зразками або є унікальною, тощо. Проте реалізація такого заходу потребує оцінки впливу його результатів на національні підприємства та населення, які виробляють та споживають продукцію, що оподатковується зниженими ставками. Проведення зазначеного дослідження може виходити навіть за рамки фінансової та економічної наук, та вимагатиме залучення фахівців з інших галузей (соціології, медицини тощо).

Так само з метою вдосконалення чинної системи ПДВ потрібно оцінити, наскільки виправданим з позицій бюджетних надходжень, міжнародних торговельних відносин та гармонізації законодавства щодо ПДВ відповідно до європейського є застосування в Україні пільг з цього податку.

У підсумку можна зазначити, що в Україні для вдосконалення системи ПДВ, в першу чергу – з позицій зовнішньої фінансової політики в контексті цієї роботи – потрібно здійснити комплекс заходів, що не обмежуються ПДВ (рис. 3.2).

Так, першочерговим завданням для уряду України є стабілізація економічної та політичної ситуації в країні. Одночасно потрібно здійснювати заходи з вдосконалення законодавства в економічній сфері з урахуванням необхідності виконання вимог, зазначених в Угоді про асоціацію з ЄС (зокрема, щодо детінізації економіки) та необхідності посилення міжнародної торгівлі в Україні (розробка Державної програми реалізації політики у сфері міжнародних торговельних відносин за запропонованим вище алгоритмом). Також має відбуватися вдосконалення законодавства щодо ПДВ. Так, слід внести зміни щодо визначення терміну «експорт» в вітчизняне законодавство, вдосконалити механізм відшкодування ПДВ. Щодо гармонізації стандартної ставки ПДВ з європейською, то пропонується залишити ставку 20%, оскільки її підвищення до середнього по ЄС рівня негативно позначиться на експортно-імпортних операціях країни).



Рис. 3.2. Заходи з вдосконалення ПДВ в контексті підвищення ефективності зовнішньої фінансової політики України

Джерело: складено автором.

В подальшому слід провести дослідження щодо напрямів гармонізації знижених ставок ПДВ в Україні, обґрунтування пільг з ПДВ з позицій зовнішньої фінансової політики та кількісної оцінки наслідків запровадження в Україні механізми зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ, недоцільність запровадження якого в країні було аргументовано виключно теоретично. Не менш важливим як в контексті зовнішньої фінансової політики, так і з позицій протидії ухиленню від сплати податків (в тому числі – ПДВ) є розробка механізмів та засобів посилення інформаційної взаємодії між фіскальними, митними та правоохоронними структурами України, ЄС та інших країн-партнерів України.

Запровадження зазначеного комплексу заходів має не лише сприяти інтенсифікації зовнішньої торгівлі України в рамках реалізації зовнішньої фінансової політики держави, але і позитивно позначитися на її взаємодії з закордонними партнерами, економічному стані, взаємодії між національними державними структурами та підприємствами.

Висновки до розділу 3

З матеріалів, викладених в розділі 3, можна зробити такі висновки

1. Гармонізація податкового законодавства має сприяти розвитку міжнародних торговельних відносин та послабленню протиріч між країнами. Вибір напрямів гармонізації (фактично – партнерів, з якими планується здійснювати торгівлю) визначатиме рівень надходжень до бюджетів країн, що виконують таку гармонізацію, і, відповідно, можливість реалізовувати в них економічні, соціальні й інші програми та масштаби таких заходів. Тому важливим є наукове обґрунтування напрямів гармонізації ПДВ. Здійснити це можна шляхом визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ на бюджетні надходження від цього податку.

2. Для проведення коректного визначення цього в розділі побудовано модель бюджетних надходжень для України та періоду 2005-2013 рр., яка досить точно відображує реальність (середня помилка апроксимації становить 9,24%, в той час як припустимим є рівень 10%).

За допомогою заміни значення ефективної ставки ПДВ в цій моделі на гармонізовані, скореговані на різницю між чинними в Україні ефективною та стандартною ставками, встановлено, що якби у 2005-2013 рр. замість стандартної ставки ПДВ (20%) в Україні використовувалася розраховані у розділі 2 гармонізовані ставки, то до бюджету надійшло в середньому на 2,84%-7,89% менше надходжень цього податку за період. Лише у тому випадку, якби застосовувалася середня по країнам-членам ЄС ставка ПДВ (21,1%) надходження від цього податку в Україні збільшилися на 6,72%. Проте якби в Україні використовувалася рекомендована законодавством ЄС мінімальна стандартна ставка ПДВ (15%) бюджет країни у 2005-2013 рр. недоотримав 31,56% надходжень порівняно з фактичною ситуацією.

В цілому, збільшення (зменшення) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт веде до збільшення (зменшення) на 5,54% надходжень ПДВ до бюджету України в тому разі, якщо інші умови залишатимуться постійними.

3. За допомогою економіко-математичних моделей встановлено, що зниження ставки ПДВ позитивно впливає на обсяги зовнішньоторговельної діяльності України. Так, обсяги імпорتنих операцій збільшуються від 3,01% до 39,57%. При підвищенні стандартної ставки ПДВ до середнього по країнах-членах ЄС рівня (21,1%) спостерігається протилежна ситуація – падіння обсягів імпорту на 4,97%. В цілому, спостерігається така залежність: при збільшенні (зменшенні) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт обсяг імпорту зменшується (збільшується) на 5,62%. Тобто, має місце зворотній зв'язок між ставкою ПДВ та обсягами імпорту.

У випадку з експортом при скороченні (збільшенні) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт обсяги експорту збільшуються (зменшуються) на 1,209% порівняно з застосуванням 20% стандартної ставки ПДВ.

Проте, якщо стимулювання експорту за рахунок зниження ставок ПДВ можна вважати позитивною тенденцією, то збільшення імпорту може негативно позначитися на національних товаровиробниках і потребує аналізу структури імпортової продукції з метою запобігання появі на українському ринку неякісної продукції.

4. На основі моделювання зроблено висновок, що з позиції впливу на надходження ПДВ до бюджету України найкращим варіантом гармонізованої ставки ПДВ є ставка 21,1% (варіант Г – вибір країн торговельних партнерів за стратегічною ознакою, середня стандартна ставка ПДВ для країн-членів ЄС). Проте з позицій впливу на експортно-імпортні операції відповідь не така однозначна та має визначатися, виходячи з цілей, закладених в основу зовнішньої фінансової політики держави.

5. Вдосконалення законодавства щодо ПДВ в Україні потребує комплексного підходу, а не лише вдосконалення законодавчих норм, що стосуються окремих податків (як от ПДВ), та навіть всієї системи законодавства країни.

Для цього потрібно провести комплекс заходів, першим з яких є стабілізація економічної та політичної ситуації в країні. Також потрібно розробити Державну програму, що визначатиме для її економічних агентів основні орієнтири зовнішньої фінансової політики та відповідно до якої укладатимуться міжнародні угоди, які спрощуватимуть для експортерів та імпортерів з України проведення міжнародних торговельних операцій, та сприятимуть запобіганню подвійного оподаткування та податкового шахрайства з ПДВ.

6. Щодо вдосконалення податкового інструментарію фінансового регулювання міжнародних торговельних відносин, доцільними є такі заходи.

1) Визначити експорт як «митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення та реекспорт товарів. При цьому термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі митної території

України товарів, що були раніше імпортовані на митну територію України». Відповідно, ст. 82 Митного кодексу України в цьому випадку потрібно сформулювати як: «експорт – це

- митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення;

- митний режим, за якого здійснюється вивезення за межі митної території України товарів, що були раніше імпортовані на митну територію України (реекспорт)».

Зазначена рекомендація сприятиме подоланню розбіжностей в нормативно-законодавчих актах України та є кроком до гармонізації національного законодавства з законодавством ЄС.

2) Для вдосконалення механізму автоматичного відшкодування ПДВ, що є актуальним для експортно-орієнтованих підприємств України, доцільно послабити вимоги п.200.19.3 Податкового кодексу України щодо залишкової балансової вартості необоротних коштів та питомої ваги товарів, вивезених за межі митної території України, а також створити єдиний реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку.

3) З метою протидії ухиленню від сплати ПДВ та реалізації шахрайських схем важливо розробити в Україні механізми та засоби посилення інформаційної взаємодії між фіскальними, митними та правоохоронними структурами України, ЄС та інших країн-партнерів України.

4) Для виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС щодо гармонізації ПДВ в Україні доцільно провести дослідження щодо можливості підвищення зниженої ставки ПДВ у 0%, що наразі використовується в Україні, до рекомендованих законодавством ЄС 5% та скорочення податкової бази, щодо якої застосовується ця ставка. Орієнтовною межею для таких заходів має стати підвищення за рахунок їх реалізації ефективної ставки ПДВ з чинних в Україні 10-11% до європейських 15-16%.

7. Розроблений в роботі комплекс заходів має сприяти виконанню Україною вимог, зазначених в Угоді про асоціацію з ЄС, підвищенню надходжень ПДВ до бюджету, інтенсифікації експортно-імпортних операцій та спрощенню взаємодії з зарубіжними партнерами України в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави.

Основні результати досліджень за даним розділом опубліковано в роботах [181, 184, 186, 187, 189, 190, 191].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове рішення актуальної наукової задачі гармонізації оподаткування ПДВ в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави з урахуванням необхідності поповнення дохідної частини бюджету та виконання Україною вимог Угоди про асоціацію з ЄС щодо цього податку. Вони спираються на низку наукових і практичних результатів і положень.

1. На основі аналізу теоретичних засад оподаткування ПДВ обґрунтовано, що його вдосконалення в контексті застосування у зовнішній фінансовій політиці держави має відбуватися шляхом врахування особливостей цього податку в рамках національної податкової системи та відповідних систем її торговельних партнерів.

Доведено, що ПДВ як елемент податкової системи має дестимулюючий вплив на експортно-імпортні операції і за певних умов може призвести до «вимивання» бюджетних коштів на відшкодування ПДВ експортерам. Проте, якщо в країнах-торговельних партнерах всі особливості будови цього податку будуть однаковими та використовуватимуться однакові єдині ставки до всієї оподаткованої продукції (товарів, послуг) без звільнень або знижених ставок, то ПДВ буде нейтральним щодо міжнародної торгівлі. Тому у зовнішній фінансовій політиці держави мають бути враховані особливості використання ПДВ у системі міжнародних відносин та розроблено напрями подолання розбіжностей з торговельними партнерами.

2. Встановлено, що найбільш розповсюдженим принципом визначення юрисдикції в оподаткуванні ПДВ у світі є принцип країни призначення (що викликано, передусім, політичними причинами); найбільш розповсюдженою формою ПДВ є споживча через її переваги перед іншими формами з позицій складання бухгалтерської звітності, адміністрування, впливу на розвиток виробництва та інвестиції; найпоширеніший механізм нарахування податкових

зобов'язань – прямий. Відхилення від цих форми і механізму можуть привести до погіршення умов ведення країною зовнішньо-економічної діяльності.

3. На основі аналізу зарубіжного досвіду встановлено, що тривалість застосування ПДВ в країні та тип її економіки визначають напрям удосконалення оподаткування доданої вартості в контексті фіскальних цілей та потреб поживлення міжнародних торговельних відносин.

Визначено, що для країн, які розвиваються, та країн із так званою економікою «*emerging market*» важливим є вдосконалення елементів, механізмів, форм та адміністрування ПДВ. Зокрема в них доцільно використовувати широку податкову базу, єдину ставку з досить високим значенням та максимально скоротити пільгові ставки (окрім нульової ставки ПДВ на експорт) із причини складності контролю за відшкодуванням отриманих пільг. Проведений у роботі аналіз показав, що в країнах ЄС процес вдосконалення ПДВ не закінчено і наразі ведуться роботи, спрямовані на запобігання випадків шахрайства з ПДВ та його подальшої гармонізації для зменшення проявів податкової конкуренції в межах ЄС.

4. Аналіз європейського досвіду гармонізації оподаткування ПДВ дозволив встановити, що цей процес має складатися з двох основних елементів: гармонізації податків та гармонізації податкового законодавства.

Визначено, що під першим слід розуміти вирівнювання податкових баз і (або) ставок податків у взаємодіючих країнах, а також встановлення деякої мінімальної ставки податків та (або) податкової бази. В той же час, гармонізація податкового законодавства – це приведення норм податкового права у відповідність з його принципами в правових інститутах, галузях і системах, а також між системами в процесі вдосконалення податкового законодавства, його консолідації та кодифікації. Поєднання цих елементів у зовнішній фінансовій політиці країн сприяє полегшенню взаємодії та зменшує напруженість між ними.

5. Для визначення гармонізованої ставки ПДВ як елементу реалізації фінансової політики підтримки ЗЕД розроблено багатокритеріальний науково-методичний підхід, що виходить зі встановлення кола країн, з якими певна

країна здійснює зовнішньоторговельні операції. В ході апробації даного підходу в критеріях відбору країн було враховано торгіві, історичні, геополітичні зв'язки, стратегічні причини та інтеграційні прагнення уряду України:

варіант А – відібрано 31 країну – постійного партнера України за міжнародними торговельними операціями;

варіант Б – відібрано 7 сусідніх країн;

варіант В – відібрано 36 країн, що входять до міжнародних об'єднань, які межують з Україною;

варіант Г – 25 країн-стратегічних партнерів України;

варіант Д – гармонізація з країнами ЄС.

За цими критеріями відбору країн розраховано стандартизовані гармонізовані ставки ПДВ для України:

варіант А – 18,56 %;

варіант Б – 19,30%;

варіант В – 19,41%;

варіант Г – 21,10%.

6. На основі розробки і реалізації методичного підходу до визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ на бюджетні надходження та кількісні показники міжнародних торговельних відносин встановлено, що значення ставки ПДВ та податкові надходження до бюджету знаходяться у прямій пропорційній залежності. Найгірший результат досягається при використанні рекомендованої для країн-членів ЄС мінімальної ставки ПДВ (варіант Д, 15%), найліпший – при використанні гармонізованої ставки ПДВ за варіантом Г (21,1%).

Також за результатами моделювання визначено, що підвищення стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт сприяє підвищенню надходжень від цього податку до бюджету на 5,54%. Обсяги імпорту та експорту максимально збільшуються при використанні замість стандартної 20% ставки ПДВ 15% ставки (варіант гармонізації Д). При використанні середньої по країнах-членах ЄС стандартної ставки 21,1% (варіант Г) обсяги імпорту та експорту навіть скорочуються порівняно з використанням 20% ставки ПДВ (на 4,97% та 1,22% відповід-

но). В цілому, при збільшенні (зменшенні) ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт обсяг імпорту зменшується (збільшується) на 5,6%, а обсяги експорту зменшуються (збільшуються) на 1,21% порівняно з застосуванням 20% ставки.

7. У роботі запропоновано комплекс заходів, що охоплюють створення в країні Державної програми реалізації політики у сфері міжнародних торговельних відносин, в тому числі, податкове регулювання цієї сфери, пропонуються зміни до чинних нормативно-правових актів, що стосуються міжнародної торгівлі і ПДВ, загальні рекомендації щодо напрямів поліпшення економічного законодавства країни, посилення інформаційного обміну між фіскальними, митними та правоохоронними структурами України, ЄС та інших країн-партнерів України. Мета зазначених рекомендацій полягає в поліпшенні загальної економічної ситуації в країні, адміністрування ПДВ, підвищенні можливостей протидії реалізації шахрайських схем із ПДВ в міжнародній торгівлі.

8. Реалізація розроблених у цій роботі положень та рекомендацій сприятиме поглибленню теорії оподаткування ПДВ, запобіганню шахрайству та ухиленню від сплати ПДВ, зменшенню проявів податкової конкуренції між країнами, вдосконаленню оподаткування ПДВ в Україні з позицій формування її бюджетних надходжень та виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС. Крім цього, гармонізація ПДВ має підвищити привабливість країни для іноземних інвесторів, та спростити здійснення експортно-імпортних операцій, що позитивно позначиться на суспільному добробуті країни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Advisory Commission on Intergovernmental Relations. The value-added tax and alternative sources of federal revenue / Advisory Commission on Intergovernmental Relations. Washington, D.C., 1973. –100 p. – P.19-26.
2. Andreoni J. Tax compliance / J. Andreoni, B. Erard, J. Feinstein // Journal of economic literature. – 1998. – Vol. 36. – №. 2. – С. 818-860.
3. Auerbach A. Taxation of Financial Services under a VAT / A.Auerbach, R. Gordon // American Economic Review. – 2002. – №92(2). – P. 411-416.
4. Bahl R.W. A regression approach to tax effort and tax ratio analysis / R.W.Bahl // International Monetary Fund Staff Papers. – N 3. – Vol. 18. – November. – 1971. – P. 570-612.
5. Barbone L. The Costs of VAT: A Review of the literature / L. Barbone, R. Bird, J. Vazquez-Caro // Center for Social and Economic Research. – 2012. – Working Paper №106/2012. – 66.p.
6. Bénassy-Quéré A. Tax harmonization in Europe: moving forward [Електронний ресурс]/ A. Bénassy-Quéré, A. Trannoy, G. Wolff // Les notes du conseil d'analyse économique. – 2014. – July. – №14. – 12 p. – Режим доступу: www.cae-eco.fr .(Дата останнього звернення: 10 квітня 2015).
7. Bendikiene D. Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004)/ D. Bendikiene, G. Šaparnis // Engineering economics. – 2006. – No 2 (47). – С. 23-29.
8. Beram P. An introduction to the Value added tax (VAT) / P. Beram // U.S. Chamber of Commerce, 2010. – 10 p.
9. Bikas E. Factors affecting value added tax revenue/ E.Bikas, E.Andruskaite //European Scientific Journal. – 2013. – June. – Spesial ed. N 1. – P. 41-49.

10. Bird R. Subnational Taxation in Large Emerging Countries: BRIC Plus One / R.Bird // International Center for Public Policy. – 2012. – Working Paper №12-01. – 55 p.
11. Bird R. The VAT in Developing and Transitional Countries / R. Bird, P-P. Gendron / Cambridge University Press, 2007. – 278 p.
12. Caldwell J.G. The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States. / J.G.Caldwell Vista Research Corporation, 2000. – 251 p.
13. Canzoneri M. B. Monetary Policy in Interdependent Economies: A Game-theoretic approach / M.B. Canzoneri, D.W. Henderson. – Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1991. – 171 p.
14. Carbaugh R.J. International economics / R.J.Carbaugh. – 13 th ed., Mason: South-Western Cengage Learning, 2011. – 580 p.
15. CBO. Effects of adopting value-added tax: a CBO study [Електронний ресурс]/ CBO. The Congress of the United States, Congressional Budget Office. – 1992. – 1 Febr. – 100 p. – Режим доступу: <https://www.cbo.gov/publication/20769>. (Дата останнього звернення: 8 лютого 2016).
16. Charlet A. An international perspective on VAT/A. Charlet, J.Owens //Tax note international. – 2010. – 20 Sept. - №12. – Vol. 59. – P. 943-954.
17. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market // Brusells: European Comission. – 2011. – December, 6. – № COM(2011) 851 final. – 17 p.
18. Communication from the commission to the European parliament, the council and the European economic and social committee on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market // Brusells: European Comission. – 2011. – December, 6. – № COM(2011) 851 final. – 17 p.

19. Cottarelli C. Revenue Mobilization in Developing Countries / C. Cottarelli // IMF, Fiscal Affairs Department, 2011. – 85 p.
20. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union. – 11.12.2006. – L 347/1.– 118 p.
21. Council of the European Commission. Council Decision 2009/439/EC of 5 May 2009 / Council of the European Commission // Official Journal of the European Union. – 2009. – 11 June. – L148. – P. 14-15.
22. Council of the European Commission. Council Decision 2010/710/EU of 22 November 2010 / Council of the European Commission // Official Journal of the European Union. – 2010. – 25 November. – L309. – P. 5-6.
23. Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal . –19 Oct. –1992. - L 302. - P. 0001 – 0050.
24. Crawford I. VAT and Excises / I. Crawford, M. Keen, S. Smith / In: Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review, ed. by Stuart Ada et al., Oxford University Press, 2010. – pp. 275-423.
25. de Paula Á. The informal sector / Á. de Paula, J. Scheinkman // PIER Working Paper №07-033. – Oct. – 2007. – 52 p.
26. Department of Revenue . Executive Order 2000-2: an Order Establishing a Commission to Analyze the Economic Impacts of Various School Funding Revenue Options / Department of Revenue. Washington, DC: Department of Revenue, 2010. – 172 p.
27. Desai M.A.Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence / Mihir A. Desai, James R. Hines Jr. // NBER. – November, 2002. – 35 p.
28. Directive First Council 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes// Official Journal. – 1967. – № 071. – P. 1301-1303.
29. 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 sys-

tem of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal. – 1977. – Vol. 145. – №. 13.6.

30. Dixit A. Tax policy in open economies / A. Dixit // Handbook of Public Economics. – 1985.–Vol. 1.– P. 313-374.

31. Drenkard S. 2014 State Business Tax Climate Index / S. Drenkard, J. Henchman / Tax foundation background paper. – 2013. – October. – №68. – 56 p.

32. Drenkard S. State and local sales tax rates in 2014 [Електронний ресурс] / S. Drenkard. – Сайт Tax foundation. – Режим доступу: <http://taxfoundation.org/article/state-and-local-sales-tax-rates-2014> (Дата останнього звернення: 15 травня 2014).

33. Duties and Value-Added Taxes (VAT) [Електронний ресурс] / Сайт The United States Council for International Business (USCIB). – December 15. – 2016. – Режим доступу: <http://www.uscib.org/index.asp?documentID=1676> (Дата останнього звернення: 10 вересня 2016).

34. Ebrill L. The modern VAT / L. Ebrill, M. Keen, J-P.Bodin, V. Summers.– Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.– 241 с.

35. Emran S. On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries / S. Emran, J. Stiglitz // Journal of Public Economics. – 2005. – Vol. 89. – pp. 599-623.

36. Ernst & Young Worldwide VAT, GST and sales tax guide 2013 [Електронний ресурс] // 2013. – 828 p. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/\\$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf) (Дата останнього звернення: 20 жовтня 2016).

37. European Commission VAT Rates Applied in the Member states of the European Union: Situation at 1st January 2015 [Електронний ресурс]/ European Commission. – 23 p. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf. (Дата останнього звернення: 15 травня 2015).

38. European Commission. Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability 2012 / European Commission. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 120 p.
39. European Commission. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway / European Commission. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. – 308 p.
40. Eurostat. Tax revenue statistics: 2015 [Електронний ресурс]/Eurostat. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Direct taxes increased in 2015.2C while indirect taxes remained stable and social contributions decreased](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Direct_taxes_increased_in_2015.2C_while_indirect_taxes_remained_stable_and_social_contributions_decreased) (Дата останнього звернення: 13 жовтня 2016).
41. Frenkel J.A. International taxation in an integrated world / J.A. Frenkel, A. Razin, E. Sadka. Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1991. – 239 p.
42. Frenkel J.A. International VAT harmonisation: economic effects / J.A. Frenkel, A. Razin, S. Symansky // NBER: NBER working paper series. – 1991. – March. – № 3656. – 54 p.
43. Genser B. Coordinating VATs Between EU Member States / B. Genser // International Tax and Public Finance. – № 10. – 2003. – P. 735–752.
44. Grossman G. M. Border tax adjustments: Do they distort trade? /G. M. Grossman // Journal of International Economics. –1980.– Vol. 10.– № 1.– P.117-128.
45. Groves H.M. Tax philosophers: two hundred years of thought in Great Britain and the United States / H. M. Groves. Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press, 1974. – 160 p.
46. Hellerstein W. The VAT in the European Union / W. Hellerstein, T.H. Gillis // Tax Analysts. – 2010. – April, 26. – pp. 461-471.
47. Historical exchange rates [Електронний ресурс] // Сайт fxtop.com. – Режим доступу: <http://fxtop.com/>

48. HM Revenue and Customs. The single market / HM Revenue and Customs. – Oct. – 2012. – Notice 725. – 88 p.
49. Hughes P. EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions / P. Hughes // International VAT Monitor. – 2012. – July/August. – P. 230-236.
50. Institute for Advanced Studies, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. A study on the economic effects of the current VAT rates structure: Final Report TAXUD/2012/DE/323 від 17 жовтня 2013 р. [Електронний ресурс] // European Commission. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf (Дата останнього звернення: 19 серпня 2016).
51. International VAT rates [Електронний ресурс] / Сайт TMF-Group. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/international-vat-rates.html> (Дата останнього звернення: 21 жовтня 2016).
52. Ismer R. Border Tax Adjustments: A feasible way to address non-participation in Emission Trading / R. Ismer, K. Neuhoff // [Електронний ресурс]. – Матеріали сайту "DSpace@Cambridge", 2010.– Режим доступу: <http://www.dspace.cam.ac.uk/bitstream/1810/388/1/EP36.pdf>. (Дата останнього звернення: 15 вересня 2016).
53. Jenkins G. Is the Value-Added Tax Naturally Progressive? / G. Jenkins, H. Jenkins, Chun-Yan Kuo / Queens University, 2006. – 23 p.
54. Keen M. Viva VIVAT! / M. Keen, S. Smith // International Tax and Public Finance. – 1999. – №6(2) – pp. 741-751.
55. Keen M. Interjurisdictional issues in the design of a VAT / M. Keen, W. Hellerstein // Tax law Review. – 2010. – Vol. 63. – №2. – pp. 359-408.
56. Keen M. Pareto-improving indirect tax harmonisation / M. Keen // European Economic Review. – № 33. – 1989. – P. 1–12.
57. Keen M. Taxation and Development – Again / M. Keen // IMF, Fiscal Affairs Department. – Sept. – 2012. – WP/12/220. – 30 p.

58. Keen M. The anatomy of the VAT / M. Keen // International Monetary Fund working paper. – May. – 2013. – № WP/13/111. – 28 p.
59. Keen M. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences / M. Keen, B. Lockwood // Journal of Development Economics. – 2010. – Vol. 92. – pp. 138-151.
60. Keen M. VIVAT, CVAT and all that: New forms of value-added tax for federal systems / M. Keen // IMF Fiscal Affairs Department. – 01 April. – 2000. – WP/00/83. – 19 p.
61. Keen M. Welfare effects of commodity tax harmonisation / M. Keen // Journal of Public Economics. – № 33. – 1987. – P. 107–114.
62. Koch J. EU amendment directive "VAT – reverse charge mechanism" [Електронний ресурс] / J. Koch. – Сайт Центру європейської політики (CEP). – 2009. – 07 December – Режим доступу: http://www.cep.eu/fileadmin/user_upload/Kurzanalysen/Reverse_Charge/PB_Reverse_Charge_EN.pdf. (Дата останнього звернення: 17 серпня 2016).
63. Kosova T. Macroeconomic modeling of tax gaps and elasticity of tax revenues: Ukrainian realities / O. Voronkova, T. Kosova // MODERN SCIENCE [MODERNI VĚDA]. – 2016. – №2. – p. 46-51.
64. Krougman P. International trade effects of value added taxation / P. Krougman, M. Feldstein // NBER: NBER working paper series. – 1989. – November. – № 3163. – 33 p.
65. Krugman P. International trade effects of value added taxation / P. Krugman, M. Feldstein // Taxation in the Global Economy, ed. by A. Razin, J. Slemrod. – University of Chicago Press, 1990. – 404 p.
66. Krugman, P. R. International economics: theory & policy/ P.R. Krugman, M. Obstfeld, M.J. Melitz.—9th ed., Boston: Pearson Education, Inc., 2012. – 732 p.
67. Lang M. Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences / M. Lang, P. Melz, T. Ecker. IBFD, 2009. – 296 p.

68. Le T. M. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues / T.M. Le // Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, Washington D.C.: World Bank. – 28 April - 1 May. – 2003. – 55 p.
69. Lejeune I. The EU VAT experience: what are the lessons? /I. Lejeune // Tax Analysts. – 2011. – №2. –p. 257-282.
70. Li C. Rebalancing and Chinese VAT: Some numerical simulation results / C. Li, J. Whalley // NBER: NBER working paper series. – 2011. – January. – № 16686. – 26 p.
71. Lopez-Garcia M.-A. Welfare, revenue and indirect tax harmonization under the origin principle / M.-A. Lopez-Garcia // Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública. – № 1. – 2004. – P. 9–25.
72. Massin I. Introduction of a general anti-VAT avoidance measure in Belgium / I. Massin // VAT monitor. – 2006. – January/February. – P. 37-40.
73. Mathis A. VAT indicators / A. Mathis//Taxation papers. – April. – 2004. – Working paper № 2.– 26 p.
74. McLure C. Implementing subnational value added taxes on internal trade: the compensating VAT / C. McLure // International Tax and Public Finance. – 2000. – Vol. 7. – №. 6. – C. 723-740.
75. Mesdom B. VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax? / B. Mesdom // Tax Analysts. – 2011.– P.192-203.
76. Messere K. Tax Policy: Theory and Practice / K. Messere, F. de Kam, C.J. Heady. Oxford University Press, 2003. – 267 p.
77. Miki B. The Effect of the VAT Rate Change on Aggregate Consumption and Economic Growth /B. Miki // Columbia University. – Working Paper №297. – June 2011. – 31 p.
78. Naik D.S. Goods And Services Tax In India: Some Issues / D.S. Naik // Golden Research Thoughts. – 2013. – V.3. – I.4. – P. 1–7.
79. Nicholson M.W. Value-Added Taxes and U.S. Trade Competitiveness / M.W. Nicholson [Електронний ресурс]// Матеріали сайту "ForumforResearchonEmpiricalInternationalTrade", 2010. – Режим доступу:

<http://www.freit.org/WorkingPapers/Papers/TradePolicyGeneral/FREIT186.pdf>.

(Дата останнього звернення: 13 вересня 2015).

80. OECD, Centre for tax policy and administration. International VAT/GST guidelines / OECD, Centre for tax policy and administration. Paris: OECD Publishing, 2006. – 13 p.

81. OECD, Committee on Fiscal Affairs. International VAT/GST guidelines. Draft commentary on the international VAT neutrality guidelines / OECD, Committee on Fiscal Affairs. Paris: OECD Publishing, 2015. – 81p.

82. OECD. OECD Revenue statistics [Електронний ресурс] / Офіційний сайт OECD. – Режим доступу: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (Дата останнього звернення: 15 липня 2016).

83. Oliveira J. Economic Effects of Origin and Destination Principle for Value-Added Taxes / J. Oliveira// George Washington University, 2001. – 43 p.

84. PricewaterhouseCoopers Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive: final report to the European Commission / PricewaterhouseCoopers. – 2007. – 20 June. – Order N TAX-UD/2007/DE/305. – 74 p.

85. Schenk A. VAT principles in international trade / A. Schenk, O. Oldman // Cambridge University Press, 2007. – 560 p.

86. Sinn H.-W. Tax harmonization and tax competition in Europe / H.-W. Sinn // European economic review. – 1990. – №34. – P. 489-504.

87. Slemrod J. Cheating ourselves: The economics of tax evasion / J. Slemrod // The journal of economic perspectives. – 2007. – Vol. 21. – №. 1. – С. 25-48.

88. Slemrod J. Does a VAT Promote Exports? / J. Slemrod // The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America. – Falls Church, VA, Tax Analysts, 2011. – 352 p. (P. 186-191).

89. Statistics Denmark National Accounts and government Finances [Електронний ресурс]/ Statistics Denmark. – Режим доступу:

<http://www.dst.dk/en/Statistik/emner/aarligt-nationalregnskab> (Дата останнього звернення: 15.05.2015).

90. Tait A.A. Value Added Tax: International Practice and Problems. – Washington, D.C: International Monetary Fund, 2001. – 450 p.

91. U.S. Department of Treasury. Tax reform: Value-added tax and Retail sales tax [Електронний ресурс] / U.S. Department of Treasury. – Vol. 1. - Chapter 10. – P. 213-227. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/tres84v1C10.pdf> (Дата останнього звернення: 16 лютого 2016).

92. U.S. Department of Treasury. Tax reforms for fairness, simplicity and economic growth / U.S. Department of Treasury. – 1984. – 129 p.

93. Understanding Luxury Car Tax and Why the Rate is Different [Електронний ресурс]. – Сайт Autos.com. – Режим доступу: <http://www.autos.com/car-buying/understanding-luxury-car-tax-and-why-the-rate-is-different> (Дата останнього звернення: 15 травня 2014).

94. Value Added Tax (VAT) in Germany [Електронний ресурс]/ Матеріали сайту ECONOMY WATCH. – 21.10.2011. – Режим доступу: <http://www.economywatch.com/business-and-economy/germany.html> (Дата останнього звернення: 17 березня 2015).

95. Value Added Taxation in Developing Countries / Ed. by M. Gillis, C.S. Shoup, G.P. Sicat. The World Bank: Washington, D.C., 1990. – 258 p. – P.5-7.

96. VAT in an EU and International Perspectives/ ed. by H. van Arendok, S. Jansen, R. van der Paardt. – Amsterdam, Netherlands: IBFD, 2011, 360 p.

97. VAT in International Trade // Enterprise Europe Network London, London Chamber of Commerce and Industry. – July 2010. – 10 p.

98. Walia K. An introduction to tax structure // International Journal of Computing and Business Research (IJCBR). – 2013. – V.4. – I. 2. – P. 17–20.

99. Whalley J. Taxes and Trade / J. Whalley. – London, Ontario: The University of Western Ontario, 2002. – 33 p.
100. Wohlfart B. The future of the European VAT system / B. Wohlfart // International VAT monitor. – 2011. – November/December. – P. 387-395.
101. Wolf R.A. The sad history of carbon carousels / R.A. Wolf // International VAT monitor. – 2010. – November/December. – P. 403-408.
102. World tax rates 2013 [Електронний ресурс] / Сайт Tax rates. – Режим доступа: <http://www.taxrates.cc/html/tax-rates.html>. (Дата останнього звернення: 17 березня 2014).
103. Yetter D.L. Sales tax questions [Електронний ресурс]/ D.L.Yetter. – Сайт Sales tax suport.com. – Режим доступа: <http://www.salestaxsupport.com/sales-tax-information/question/sales-tax-exemptions-on-export-sales/> (Дата останнього звернення: 15 травня 2014).
104. Zolt E. Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries / E. Zolt, R. Bird // UCLA Law Review. – 2005. – Vol. 52. – pp. 1627-1695.
105. Адаменко І.П. Фінансова політика як інструмент соціально-економічного розвитку країни / І. П. Адаменко // БізнесІнформ. Економіка. Фінанси, грошовий обіг і кредит. – 2014. – №. 3. – С. 341-345.
106. Амоша Е.А. Проблемы возмещения НДС при экспорте продукции / Е.А. Амоша // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економіка. – Донецьк: ДонНТУ. – 2004. – Вип. 82. – С. 34-43.
107. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В.Л. Андрущенко. – Львів: Каменярь, 2000. – 305 с.
108. Андрущенко О. Ю. Формування бюджетного механізму розвитку національної інноваційної системи / О. Ю. Андрущенко // Менеджер: вісник Донецького державного університету управління. – 2014. – № 2 (68) – С. 12–17.

109. Белорус О. Г. Стратегические императивы адаптации и трансформации внешнеторговой деятельности Украины в условиях европейской интеграции / О. Г. Белорус, О. В. Гаврилюк // Экономика Украины. – 2015. – №11(640). – С. 4-16.

110. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок краще?/ О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер// Серія консультативних робіт - № РР/02/2013. – Березень. – 2013. – Київ: Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, Німецька консультативна група. – 20 с.

111. Бюджет України. Доходи [Електронний ресурс] / Сайт «Ціна держави». – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/> (Дата останнього звернення: 22 вересня 2016).

112. Валовий внутрішній продукт (1990-2015) [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua (Дата останнього звернення: 22 вересня 2016).

113. Виконання Державного бюджету [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477> (Дата останнього звернення: 1 листопада 2016).

114. Вишневский В.П. Глобальная неоиндустриализация и ее уроки для Украины / В.П. Вишневский // Экономика Украины. – 2016. – № 8(649). – С. 26-43.

115. Вишневский В.П. Налог косвенный / В. П. Вишневский/ Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбунова и Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – С. 182-184.

116. Власюк О.С. Тіньова економіка та її вплив на безпеку сектору державних фінансів України / О.С. Власюк // Фінанси України.– 2013. – №6. – С. 18-25.

117. Волчкова Н. Внешняя торговля [Електронний ресурс]./ Н. Волчкова // Forbes. – 2011. –№82 (Январь). – Режим доступу:

<http://www.forbes.ru/forbes/issue/2011-01/62126-vneshnyaya-torgovlya>. (Дата останнього звернення: 20 лютого 2015).

118. Воротина Л.И. Структурная трансформация собственности в Украине/ Л.И. Воротина // Економіка промисловості. – 2009. – №2. – С. 203-208.

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

120. Державна казначейська служба України. Довідка про виконання державного бюджету України за доходами [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України: офіційний веб-сайт. – 5 січн. 2015. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/241878> (Дата останнього звернення: 15 квітня 2016).

121. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник за 2009 рік / Державна служба статистики України; за ред. І.М. Жук – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство" (Держаналітінформ), 2010. – 448 с.

122. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник за 2010 рік / Державна служба статистики України; за ред. І.М. Жук – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство" (Держаналітінформ), 2011. – 454 с.

123. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник за 2014 рік / Державна служба статистики України; за ред. М.С. Кузнецової – К.: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2015. – 435 с.

124. Дробязко С.Г. Юридическая природа гармонизации законодательства в процессе его совершенствования [Электронный ресурс] / С.Г. Дробязко// Электрон. б-ка Белорусского государственного университета. – Режим доступа: elib.bsu.by/bitstream/123456789/33502/1/14%Dробязко.pdf . (Дата останнього звернення: 10 квітня 2015).

125. Дубовик О.Е. Налоговые трансформации Украины в контексте интеграции в мировое экономическое пространство/ О.Е. Дубовик // Налоги и финансовое право. – 2014. – Март. – №3. – С. 307-311.

126. Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua/operative/menu/menu_u/zed.html (Дата останнього звернення: 12 вересня 2016).

127. Зовнішньоекономічна діяльність. Методологічні пояснення [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua/operativ/operative2005/zd/zd_rik/zd_u/zd_met.html

128. Ивашов Н. Коррупционный налог / Н. Ивашов [Електронний ресурс]. – Матеріали сайту "РБК daily", 2009. – Режим доступу: <http://www.rbcdaily.ru/2009/04/02/focus/408794>. (Дата останнього звернення: 1 грудня 2015).

129. Інформація щодо надходження ПДВ до загального фонду державного бюджету та відшкодування ПДВ з бюджету [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – 31 грудня 2015 р. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=277029&&documentList_stind=181. (Дата останнього звернення: 30 січня 2016).

130. Кміть В.М. Проблеми відшкодування ПДВ та роль інформаційних технологій у їх вирішенні / В.М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2012. – №3 (19). – С. 19-35.

131. Кораблін С. Велика депресія. Україна [Електронний ресурс] / С. Кораблін // Дзеркало тижня. – 2015. – 21 серпн. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/macrolevel/velika-depresiya-ukrayina-.html> (Дата останнього звернення: 27 лютого 2016).

132. Корчун В. Важливість політики імпортозаміщення для економічної безпеки України / В. Корчун, Н. Скиданюк // Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2013. – №9. – С. 113-117.

133. Косова Т.Д. Акцизне податкове регулювання в категоріях попиту і пропозиції / Т.Д. Косова, Н.Е. Дєєва // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. - № 7. – с. 699-703.
134. Кошук Т. В. Податкова політика в контексті стратегії інтеграції України до ЄС : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Т. В. Кошук; Держ. навч.-наук. установа "Акад. фінанс. упр.". - Київ, 2015. - 21 с.
135. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура//Тернопіль: Підручники і посібники. – 2010. – 248 с.
136. Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка України. - 2016. - № 1. - С. 35-51.
137. Крисоватий А.І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн – учасниць ЄС / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук //Фінанси України. – №2. – 2009. – С. 31-43.
138. Кулай А.В. Механізми та стан гармонізації непрямого оподаткування в ЄС / А.В. Кулай// Фінанси України. – 2015. – №7. – С. 98-114.
139. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь. Словарь современной экономической науки / Л.И.Лопатников, 5-е изд., перераб. и доп.– М.: Дело, 2003. - 520 с.
140. Луніна І. О. Ризики державних фінансів України та шляхи їх мінімізації / І.О. Луніна //Фінанси України. – 2012. – №. 2. – С. 4-15.
141. Лютий І.О. Глобальна економічна криза: загрози та ризики в функціонуванні системи державних фінансів України/ І.О. Лютий, М.В. Кравченко // Економіка та держава. – 2014. –№ 7. – С. 24-27.
142. Матюшин А.В. Монетарное стимулирование развития экономики США и его уроки для Украины / А.В. Матюшин, Е.В. Вишневская // Экономика промышленности. – 2014. – № 4 (68). – С. 5-30.
143. Меламиновыи скандал: теперь опасное вещество обнаружено в шоколаде [Электронный ресурс]// Сайт «Новости Украины Newsru.ua». – 30

сентября 2008 . – Режим доступа: http://rus.newsru.ua/world/30sep2008/shoko_melamin.html . (Дата последнего обращения: 09 сентября 2016).

144. Митний кодекс України від 3.03.2012 № 4495-VI //Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 44-45, № 46-47, № 48. – Ст.552 (Зі змінами та доповн.).

145. 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.

146. Національні рахунки України за 2015 рік: статистичний бюлетень/ За ред. І.М. Нікітіної. – К.: Державна служба статистики України, 2016. – 23 с.

147. Національні рахунки. Доходи та витрати населення [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua. (Дата останнього звернення: 09 вересня 2016).

148. Національні рахунки. Зведені національні рахунки [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua (Дата останнього звернення: 09 квітня 2016).

149. Національні рахунки. Зміна дефлятора валового внутрішнього продукту (щоквартальні показники) [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua. (Дата останнього звернення: 09 вересня 2016).

150. Новый сезон податковых воєн. Чи поміняє Рада схему відшкодування ПДВ [Електронний ресурс] / News Дебет-кредит: бухгалтерські новини. – 20 березн. 2016. – Режим доступу: <https://news.dtkr.ua/ua/taxation/pdv/37965> (Дата останнього звернення: 15 квітня 2016).

151. Орлова В.К. Облік і оподаткування доданої вартості / В.К. Орлова, С.М. Кафка // Економіка України. – 2016. – №2 (651). – С. 44-51.

152. Острікова Т. Я проводжу аналогію роботи в податковій міліції з роботою в таксі [Електронний ресурс] / Т. Острікова / News Дебет-кредит: бухгалтерські новини. – 12 квітн. 2016. – Режим доступу: <https://news.dtki.ua/ua/taxation/common/38322> (Дата останнього звернення: 15 квітня 2016).

153. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют [Електронний ресурс] // Сайт Національного банку України. – 2016. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls. (Дата останнього звернення: 21 березня 2016).

154. Очеретко Л.М. Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту товару / Л.М. Очеретко, Ю.С. Горячковська// Сталий розвиток економіки. – 2014. – № 1(23). – С. 227-234.

155. Погорлецкий А.И. Гармонизация налоговая / А.И. Погорлецкий/ Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуков и др.]; под ред. И.А. Майбукова и Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – С. 31-34.

156. Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. – Серия 5. – 2005. – Вып. 2. – С. 65-73.

157. Погорлецкий А.И. Налоговые аспекты расширения Европейского союза / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. –Серия 5. – 2005. – Вып. 1. – С. 30-39.

158. Погорлецкий А.И. Современные налоговые реформы в Германии и Франции / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. –Серия 5. – 2002. – Вып. 1. – № 5. – С. 78-89.

159. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України.– 2011. – № 13-14/15-16/17. – Ст. 112. – (Зі змін. та допов.).

160. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо захисту прав платників податку на додану вартість: Проект Закону України від 25 січня 2016 р. № 3810 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57722(Дата останнього звернення: 15 квітня 2016).

161. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації: Проект Закону України № 3357 від 26.10.2015 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – 26 жовтня 2015 р. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874. (Дата останнього звернення: 30 січня 2016).

162. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України: Закон України від 15 квітня 2014 р. № 1207-VII // Відомості Верховної ради України. – 27 червн. – 2014. – № 26. – Стор. 2172. – Ст. 892.

163. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 № 1166-VII // Відомості Верховної Ради України. – 23.05.2014. – № 20-21. – Стор. 1684. – Ст. 745. – (Зі змінами та доповн.)

164. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: Закон України від 01 липня 2010 р. № 2411-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – N 40. – Ст.527.

165. Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2012 № 73 // Офіційний вісник України. – 17.02.2012. – № 11. – Стор. 124. – Ст. 414. – Код акту 60406/2012.

166. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітн. 1991р. № 959-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – №29. – Ст. 377 (Зі змінами та доповн.)

167. Прокопенко Р.В. Отбор отраслей для построения модели экономики региона при планировании бюджета / Р.В. Прокопенко // Модели управления в рыночной экономике. – 2008. – №11. – Донецк:ДонНУ. – С. 77-86.
168. Рева Т.М. НДС во внешней торговле: нововведения Налогового кодекса / Т.М. Рева // БізнесІнформ. – 2011. – №7(2). – С. 132-134.
169. Рекова Н.Ю. Антикризіві резерви формування фінансового потенціалу інституційної інфраструктури / Н.Ю. Рекова, Н.А. Ясинська, О.Ю. Андрущенко // Молодий вчений : науковий журнал. – 2015. – Вип. 12 (28). – С. 82–89.
170. 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.
171. Слюсаренко В.Є. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність // В.Є. Слюсаренко, К.О. Філіп // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – Серія: Економіка. – Вип. 1 (42). – С. 218-222.
172. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов /А. Смит. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – 654 с.
173. Соколовська А.М. Дискусійні питання реформування ПДВ / А.М. Соколовська, В.О. Твардієвич // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 35–50.
174. Стадник М. В. Можливість застосування реверсивного механізму сплати ПДВ в Україні / М.В. Стадник //Економіка промисловості. – 2015. – №. 4. – С. 93-103.
175. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27 червн. 2014 р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-

портал. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page (Дата останнього звернення: 15 квітня 2016).

176. Федосов В. Гармонізація податків в Європейському Союзі: фіскальна парадигма / В. Федосов, Г. Яренко // Ринок цінних паперів України. – 2007. – №1-2. – С. 9-25.

177. Филиппова Н.В. Гармонизация налога на добавленную стоимость в Европейском Союзе / Н.В. Филиппова // Економіка, менеджмент та аудит: сучасні проблеми та напрями розвитку: зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 29-30 травня 2015 р.). ГО «Львівська економічна фундація». У 2-х частинах. – Львів: ЛЕФ, 2015. – Ч. 2. – 136 с. – С.80-82.

178. Филиппова Н.В. Гармонизация налогов как ключевой элемент интеграционных процессов / Н.В. Филиппова // Экономика промышленности. – 2015. – №2. – с. 68-75.

179. Филиппова Н.В. Гармонизация НДС как фактор укрепления международного сотрудничества / Н.В. Филиппова // Податкова реформа в Україні: досвід, реалії та перспективи зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (15 листоп. 2013 р., м. Донецьк). Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-барановського, 2013. – Т 2. – С.130-133.

180. Филиппова Н.В. Гармонизация ставки НДС в Украине / Филиппова Н.В. // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доп. III міжнарод. наук.-практ. конф. (12-13 квітн. 2013 р., Ірпінь). Ірпінь: ВЦ НУДПСУ, 2013. – Ч.1. – 218 с. – с. 183-184.

181. Филиппова Н.В. Гармонизация ставки НДС в Украине с учетом постоянства торговых отношений со странами-партнерами / Н.В. Филиппова, О.Н. Гаркушенко // Стан і проблеми оподаткування в умовах економічних перетворень: матеріали XII міжнар. наук.-практ. конф.: тези доп. (23-24 листоп. 2012 р.). Донецьк: ДонНУЕТ ім.М. Туган-Барановського, 2012. – Т.2. – 243 с. – С. 127-130.

182. Филиппова Н.В. Использование НДС в системе международных торговых отношений стран ЕС / Н.В. Филиппова, Е.В. Соколовская // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 2(63). – С. 130-136.

183. Филиппова Н.В. Экономическая природа и свойства форм НДС/ Н.В. Филиппова, Е.В. Соколовская // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 69-72.

184. Філіппова Н.В. Аналіз моделей гармонізації ставок ПДВ / Н.В. Філіппова, О.М. Гаркушенко // Збірник наукових праць Національної академії державної податкової служби України: електронне наукове фахове видання / Національний університет державної податкової служби України; гол. ред.: П.В. Мельник. – № 2. – 2012. – С. 72-82.

185. Філіппова Н.В. Визначення принципів використання ПДВ в системі міжнародних торговельних відносин / Н.В. Філіппова, О.В. Соколовська // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів. – 2013. – Вип. 20/2.– С. 210-216.

186. Філіппова Н.В. Эффективна ставка та коефіцієнт «С-ефективність» як індикатори напрямів гармонізації ПДВ/ Н.В. Філіппова, О.М. Гаркушенко // Актуальные аспекты модернизации экономики и финансовой системы Украины: зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 26 серпня 2016 р.).

187. Філіппова Н.В. Напрями гармонізації ставки ПДВ в Україні в контексті міжнародних торгівельних відносин / Н.В. Філіппова // Економіка промисловості. – 2016. – №2 (74). – С. 49-73.

188. Філіппова Н.В. Особливості використання ПДВ у міжнародних торговельних відносинах/ Н.В. Філіппова // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: зб. матер. доп. XVIII міжнарод. наук.-практ. конф. (29-30 травн. 2013 р., Луцьк). Луцьк: Вежа-Друк, 2013. – С. 170-171.

189. Філіппова Н.В. Оцінка впливу зміни ставки ПДВ на обсяги експортно-імпортних операцій/ Н.В. Філіппова //Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку економіки України: матер. доп. Міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 21-22 жовтня 2016 р.). – Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 176 с. – С. 148-149.

190. Філіппова Н.В. Проблеми усунення ПДВ з податкової системи України в контексті євроінтеграції (Львів, 20-21 травня 2016 р.)/ Н.В. Філіппова// Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика: збірн. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 20-21 травня 2016 р.). ГО «Львівська економічна фундація». – У 2-х частинах. – Львів: ЛЕФ, 2016. – Ч. 2. – 112 с. – С. 86-89.

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

192. Фінансова глобалізація і євроінтеграція / за ред. О. Г. Білоруса, Т. І. Єфименко. – К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2015. – 496 с.

193. Форрестер Дж. Основы кибернетики предприятия (индустриальная динамика) /Дж. Форрестер / пер. с англ. – М.: Прогресс, 1971. – 340 с.

194. Черник Д. Законодатели пока не нашли рационального решения проблемы НДС [Електронний ресурс]/ Д. Черник. – Матеріали журналу "НДС", 2007. – Режим доступу: <https://delovoymir.biz/ru/articles/view/?did=7237> (Дата останнього звернення: 10 квітня 2015).

195. Чугунов І. Я. Фінанси України: інституційні перетворення та напрямки розвитку / І. Я.Чугунов, Я.Я. Дьяченко, В.І. Міщенко, та інші; за аг. Ред.. І.Я. Чугунова //К.: ДННУ АФУ. – 2009. – 844 с.

196. Шевчук В.О. Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу: досвід для України / В.О. Шевчук, Р.Ю. Римарська // Стратегічні пріоритети. – 2008. - №3(8). – С. 100-111.

197. Шутаева Е.А. Реализация экспортного потенциала металлургического комплекса Украины в контексте развития мирового рынка металлов / Е.А. Шутаева // Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского Серия «Экономика и управление». – 2011. – Т. 24 (63). – № 1. – С. 246-257.

Додаток А.
Ставки ПДВ у деяких країнах ЄС

Таблиця А.1.

Ставки ПДВ у деяких країнах, що не входять до ЄС (станом на 2016 р.)

Країна	Стандартна ставка, %	Знижена ставка, %
Албанія	20	10
Андорра	9,5	4,5
Азербайджан	18	0
Аргентина	21	10.5; 0
Вірменія	20	0
Білорусь	20	10; 0.5; 0
Боснія та Герцеговина	17	-
Бразилія	0-330	0
Болівія	13	-
Чілі	19	15
Колумбія	16	5
Китай	17	13; 6; 4; 3
Домініканська Республіка	16	0
Еквадор	12	0
Сальватор	13	0
Ефіопія	15	0
Грузія	18	0,54
Гана	15	2,5; 3,5
Гватемала	12	5
Іран	8	
Індія	12,5-15	5; 1; 0
Індонезія	10	0
Ізраїль	17	0
Йорданія	16	4
Казахстан	12	0
Ліван	10	0
Марокко	20	7; 10; 14
Молдова	20	8
Македонія	18	5
Малайзія	10	5
Мальдівські острови	6	0
Мексика	16	11
Маврикій	15	0
Намібія	15	0
Непал	13	0
Норвегія	25	15; 8

Продовження табл. А.

Країна	Стандартна ставка, %	Знижена ставка, %
Пакистан	16	5; 10; 8
Панама	7	0
Парагвай	10	5
Перу	18	0
Філіппіни	12	0
Російська Федерація	18	10
Сербія	20	8
Південна Африка	14	0
Корея, Республіка	10	0
Швейцарія	8	3.8; 2.5
Тайвань	5	0
Таїланд	7	0
Тринідад і Тобаго	15	0
Туніс	18	6; 12
Туреччина	18	8; 1
Уругвай	22	10
В'єтнам	10	5
Венесуела	16,5	8

Джерело: [36].

Додаток Б.

Окремі результати процедури відбору країн-постійних торгівельних партнерів України та створення моделей

Результат третього етапу відбору країн-постійних торгівельних партнерів
України

№	Країна	Стандартна ставка ПДВ
1	Австрія	20
2	Азербайджан	18
3	Албанія	20
4	Алжир	17
5	Аргентина	21
6	Бангладеш	15
7	Барбадос	17,5
8	Бельгія	21
9	Білорусь	20
10	Болгарія	20
11	Боснія і Герцеговина	17
12	В'єтнам	10
13	Великобританія	20
14	Вірменія	20
15	Гана	12,5
16	Греція	23
17	Грузія	18
18	Данія	25
19	Домініка	15
20	Еквадор	12
21	Естонія	20
22	Ізраїль	17
23	Індонезія	10
24	Іран	8
25	Ірландія	23
26	Ісландія	25,5
27	Іспанія	21
28	Італія	21
29	Йорданія	16
30	Кіпр	18
31	Казахстан	12
32	Камбоджа	10
33	Камерун	19,25
34	Кенія	16
35	Китай	17
36	Колумбія	16
37	Комори	10
38	Корейська Народно-Демократична Республіка	15
39	Корея, Республіка	10

№	Країна	Стандартна ставка ПДВ
40	Коста-Ріка	13
41	Кот-Д'Івуар	20
42	Ліван	10
43	Ліхтенштейн	18
44	Латвія	20
45	Литва	21
46	Люксембург	15
47	Маврікій	15
48	Македонія	18
49	Мальта	18
50	Марокко	20
51	Мексика	16
52	Молдова	20
53	Монако	19,6
54	Монголія	10
55	Нігерія	5
56	Непал	13
57	Нідерланди	21
58	Німеччина	19
59	Норвегія	25
60	Танзанія, Об'єднана Республіка	18
61	Південна Африка	14
62	Панама	7
63	Польща	23
64	Португалія	23
65	Російська Федерація	18
66	Румунія	24
67	Сенегал	18
68	Сент-Кітс і Невіс	17
69	Словаччина	20
70	Словенія	20
71	Судан	17
72	Таджикистан	20
73	Таїланд	7
74	Тайвань, Провінція Китаю	5
75	Того	18
76	Туніс	18
77	Туреччина	18
78	Туркменістан	20
79	Угорщина	27
80	Узбекистан	20

Закінчення табл. Б.1.

№	Країна	Стандартна ставка ПДВ
81	Уругвай	22
82	Фінляндія	24
83	Франція	19,6
84	Хорватія	25
85	Чілі	19
86	Чехія	21
87	Швейцарія	8
88	Швеція	25
89	Шрі-Ланка	11

Джерело: [36].

Таблиця Б.2.

Відомості щодо обсягів торгових операцій товарами та послугами країн-постійних партнерів України (порівняні ціни,
2005 р. - базисний), млн. дол. США

Країна	2005				2006				2007			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Австрія	202,0541	277,463	237,1672	99,8631	214,5654	255,5778	289,4752	300,4153	304,9579	292,65	320,79	364,68
Азербайджан	81,2503	66,8948	82,9792	243,9289	75,2223	97,78267	117,095	137,0796	139,506	131,05	155,60	130,69
Албанія	19,7652	8,9124	7,1831	215,5906	19,5476	28,46716	12,35815	21,95151	16,33516	28,86	18,25	21,83
Алжир	246,4174	127,6441	129,2141	6122,589	134,2899	80,2181	92,25104	132,0575	131,3214	114,96	50,31	76,66
Аргентина	10,0839	17,2017	15,2405	14,7502	20,212	29,09095	24,91976	17,96101	14,81231	22,24	55,77	34,56
Бангладеш	6,9008	2,745	1,7996	20,2154	13,5237	25,72974	17,31482	14,68233	5,767201	6,82	15,75	6,61
Барбадос	2,8946	3,9295	5,2126	776,1907	1,843	0,110603	1,074783	0,859147	1,111889	0,84	1,03	0,54
Бельгія	162,4467	174,9441	162,0711	82,4856	158,7914	150,8966	185,0364	219,6478	227,5652	188,02	194,38	214,23
Білорусь	325,0337	478,4562	605,5302	281,6914	485,6195	478,5259	623,299	712,8921	527,5575	576,37	643,17	789,63
Болгарія	157,2972	147,5962	167,9814	20,0318	152,2798	157,8265	190,6438	197,931	144,1981	141,81	166,46	188,95
Боснія і Герцеговина	1,2057	6,5136	4,4796	186,3785	13,6122	29,75112	22,00555	14,04281	17,15202	31,48	6,29	15,07
В'єтнам	39,9916	44,0218	53,192	221,6261	38,5455	44,18767	30,77132	23,27034	17,27622	18,23	24,89	65,66
Великобританія	314,6962	357,4758	336,5425	6,0152	405,5676	378,6054	403,9477	458,2525	232,4621	245,60	231,9	276,11
Вірменія	25,9041	29,9319	31,5977	81,0674	41,9766	26,39388	43,776	41,49618	38,96315	57,21	63,37	54,35
Гана	26,3405	23,2239	10,5876	97,9053	20,2494	15,27578	14,91924	25,55897	26,11374	15,02	78,11	99,24
Греція	70,7641	62,1127	72,7689	79,4	67,4713	53,90164	62,85121	70,04281	90,46847	102,2	109,04	113,48
Грузія	55,4947	63,4635	67,1327	18,2794	71,897	86,98819	108,1376	124,7307	101,472	134,38	139,76	187,23
Данія	74,8047	85,2895	86,6584	5,5752	109,4931	103,0141	106,7994	140,9942	108,4951	120,13	118,31	137,18
Домініка	0,3075	0,0613	0,0099	238,8062	0,123	0,062414	0,074177	0,079041	0,165599	0,22	0,17	0,27
Еквадор	23,6225	34,9255	18,3647	822,4885	34,1178	21,30595	16,59376	22,27345	32,43895	19,20	17,75	20,45
Естонія	63,4	40,8	44	112,0482	86,7788	77,27129	74,22002	89,70853	84,4683	117,89	113,31	112,08
Ізраїль	108,3804	82,1009	108,6237	103,4751	105,9471	100,5883	83,36984	99,1508	81,88238	120,73	103,10	108,93
Індонезія	71,6668	86,9782	77,2907	493,0915	71,0997	73,80207	115,6273	110,3798	98,50523	146,33	174,53	220,35

Продовження табл. Б.2.

Країна	2005				2006				2007			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Іран	197,0082	159,2716	146,8856	31,0786	51,8644	75,2294	80,01282	114,7104	157,15	112,66	83,054	132,8534
Ірландія	13,2676	15,407	14,8643	121,8801	15,7913	15,09198	12,47002	17,7	17,11	29,39	22,500	23,43623
Ісландія	5,1188	3,1893	2,7947	5,5488	9,5889	3,136293	5,583709	10,85577	10,89	3,43	9,772	13,15293
Іспанія	162,6368	256,8392	185,3185	9,89	196,725	163,4134	179,2972	220,5476	171,65	210,06	215,38	240,133
Італія	682,5502	774,1402	737,4905	9,5856	861,607	877,5173	910,879	1030,827	925,81	1046,82	838,39	964,4737
Йорданія	29,0973	34,0272	43,4745	13,4848	122,6262	50,54681	61,31759	72,92806	80,25	78,22	88,028	118,6169
Казахстан	178,062	205,283	256,6009	0,3171	315,2078	391,8781	451,1891	486,6412	511,18	759,74	576	763,2754
Камбоджа	1,4811	1,1499	2,1405	326,5802	1,4515	1,587931	1,406586	1,118828	0,80	0,95	0,781	0,771598
Камерун	6,8887	3,372	5,7	1344,732	9,7556	5,122241	3,910745	1,91492	5,74	2,61	3,980	8,927136
Кенія	8,2417	3,4641	4,7336	82,2248	9,5945	14,89	13,73094	4,007194	2,38	19,86	18,846	12,21297
Китай	508,5155	624,761	682,7111	787,0699	564,2367	589,0961	671,2574	769,2506	610,36	691,96	807,16	967,9016
Кіпр	128,3746	174,6489	195,7409	17,118	149,1854	216,5774	155,8262	252,7695	175,13	178,62	183,75	266,7276
Колумбія	5,3802	10,456	14,2138	211,559	12,3752	9,942328	8,671577	9,599112	10,41	9,14	14,113	7,638845
Комори	0,3769	0,403	0,6373	63,4	0,4465	0,493276	0,49818	0,434636	0,38	0,51	0,546	0,553244
Корейська На- родно- Демократична, Республіка	1,4076	1,9773	1,1593	204,913	0,8742	0,859138	1,094627	1,496536	1,79	1,52	1,094	2,28212
Корея, Респу- бліка	220,8669	203,9241	168,4219	45,7791	240,1006	214,346	232,7107	246,72	264,64	327,22	358,73	473,5652
Коста-Ріка	0,2	5,4	3,6	423,8275	7,0024	7,155172	5,286742	3,286945	2,36	6,81	12,99	11,84153
Кот-Д'Івуар	18,4012	8,631	8,1104	411,5487	19,3081	12,51397	18,04558	28,24689	22,44	18,70	19,42	28,18505
Ліван	29,3324	30,8645	33,045	258,3829	24,0056	25,22647	16,14792	53,854	28,97	36,66	29,21	34,66369
Ліхтенштейн	3,2147	4,5133	3,1198	105,4015	4,1116	3,797931	2,718371	4,924067	1,80	2,27	1,05	2,064636
Латвія	118,1531	102,3791	96,1763	324,8516	76,7079	92,99793	137,2394	77,55853	99,03	102,13	77,95	86,04541
Литва	80,9445	100,1953	125,7291	18,8356	111,5686	113,8819	157,9831	158,7903	130,04	151,58	182,34	191,0227
Люксембург	15,8741	13,0146	10,6611	265,0222	22,1231	12,92293	13,39749	17,0897	6,21	6,35	4,06	29,82089

Продовження табл. Б.2.

Країна	2005				2006				2007			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Маврикій	1,0615	2,404	3,2831	201,1571	0,604	0,216897	0,379636	0,146714	0,15489	0,067691	0,339394	0,27943
Македонія	12,145	8,9412	10,591	10,9488	12,8776	16,85052	15,90693	21,77504	22,47285	24,29037	16,63836	25,10253
Мальта	10,2286	13,1599	18,8503	53,8708	8,8211	11,85948	43,49705	12,16661	15,48019	20,23962	13,08054	9,967089
Марокко	27,6248	27,4699	37,9859	114,2084	32,6846	44,39474	30,92149	46,71021	39,06678	46,36852	27,50088	37,66068
Мексика	35,5291	39,2766	21,8427	107,1577	44,8508	83,88647	54,67756	20,10195	45,48423	37,61653	31,72974	41,5841
Молдова	173,3812	217,2513	205,7238	103,2601	165,8008	177,6932	207,9525	214,7874	178,5578	236,2258	265,2967	264,1448
Монако	1,5962	1,0151	0,5314	90,5919	0,3327	0,358621	1,410312	0,710835	1,06855	0,775498	1,411324	1,075712
Монголія	6,4773	9,6138	9,4731	1,053	5,5576	8,964052	10,76473	12,68597	6,102024	8,783555	8,746172	12,75862
Нігерія	71,8964	46,9186	48,1145	737,2099	37,9638	37,1419	47,72582	49,56829	37,35228	41,85797	79,49856	65,50396
Непал	2,3772	0,002	0,0184	179,1297	0,0039	0,333534	0,009532	0,155151	0,099663	0,097342	0,890989	0,585759
Нідерланди	241,8706	272,9359	276,5948	0,9564	306,7848	304,9248	324,8888	433,642	349,8847	341,4646	364,7961	471,3362
Німеччина	1081,78	1300,767	1298,727	268,6267	1184,812	1203,621	1428,908	1616,778	1395,728	1613,879	1723,76	1925,939
Норвегія	41,5436	31,1447	40,6613	19,7155	82,3643	41,74009	46,30875	89,39787	89,45961	53,59958	63,33301	103,0424
Об'єднана Республіка Танзанія	7,1041	2,605	3,3195	11,2465	4,2337	5,532328	5,877556	3,544227	5,227656	2,740864	3,907496	1,344937
Південна Африка	13,8984	20,2834	23,9824	0,0151	16,8051	10,23414	15,35737	14,31821	9,339376	8,730814	29,71308	14,76242
Панама	10,2337	16,51	13,0733	54,6696	16,3675	29,6856	18,02825	17,55346	14,71948	14,45266	14,09466	18,43797
Польща	564,6786	591,1152	612,7063	49,71	698,2475	717,5927	885,3549	958,0515	843,9454	941,1638	980,4396	1143,005
Португалія	12,1367	20,092	11,4661	710,4966	16,4471	12,32198	23,85338	23,0048	20,71029	20,18106	34,54203	42,90309
Російська Федерація	4961,104	5836,779	6423,551	16,9543	5783,444	5319,951	6052,411	6422,774	6220,821	6693,873	6945,839	7489,293
Румунія	186,5042	167,9706	146,4077	126,1096	206,0615	209,054	284,449	282,7852	260,5367	276,3332	261,2406	371,1926
Сенегал	10,6678	16,2877	8,1197	20,2132	7,079	14,83009	9,956499	11,51909	12,43061	23,2495	27,47145	10,98157
Сент-Кітс і Невіс	3,0152	1,9537	3,6947	1,7794	1,0774	1,062328	1,332929	2,01643	2,457589	1,875581	1,713557	2,684415

Продовження табл. Б.2

Країна	2005				2006				2007			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Словаччина	222,9893	250,3276	199,9975	0,3518	212,4401	210,5431	216,3748	249,1772	215,5432	247,1419	255,4092	295,3097
Словенія	36,3898	29,6528	50,3264	18,0334	36,5205	63,51284	85,94879	101,3825	97,61054	132,5359	122,0793	133,8136
Судан	14,1828	10,9119	10,6775	2,4144	20,7921	5,79	3,456586	5,696448	3,262901	6,712708	14,71603	2,681962
Таджикистан	13,4396	13,1718	13,377	43,3768	12,3297	11,23216	8,620971	9,24556	7,089713	12,64427	13,09458	14,2015
Таїланд	51,8456	60,62	46,0852	51,7287	54,1537	28,27819	28,68189	37,09423	29,79106	41,02782	26,60335	95,46574
Тайвань, Провінція Ки- таю	48,2416	93,668	40,0369	7,702	39,3563	59,05388	46,05459	30,22282	40,54376	40,35797	54,59187	63,00649
Того	1,6042	3,8003	0,3015	21,1809	4,0008	2,759138	4,07383	1,245115	3,373103	3,322342	3,110447	2,706408
Туніс	78,9124	33,7469	38,298	12,4921	52,8433	39,3031	76,19194	70,71288	57,18558	80,88007	34,84561	32,79098
Туреччина	732,5671	689,2304	686,2983	16,9503	745,4872	714,1746	777,1203	814,1998	897,0476	920,5767	1089,637	1100,06
Туркменістан	822,2611	821,2525	567,5978	0,3006	1081,076	843,8043	767,8594	721,0017	1204,69	1202,196	655,9423	967,6317
Угорщина	374,9233	393,1301	334,9655	36,9113	382,335	384,8997	457,7501	512,1004	487,2245	536,9818	543,2898	632,7376
Узбекистан	50,7955	146,9987	83,5937	5,7799	118,2763	87,12138	244,7117	122,2385	196,0589	261,4614	138,1625	147,6233
Уругвай	0,638	0,735	1,8113	0,0275	0,9322	0,649397	0,192374	0,890231	1,872175	5,068106	5,485247	2,579193
Фінляндія	99,2907	107,8308	84,8504	23,957	83,5467	99,45009	111,6778	123,3813	109,1115	125,9802	129,13	155,9171
Франція	247,5406	288,4858	248,5039	9,3729	307,024	346,6528	311,9582	357,4422	343,9252	454,0648	382,564	490,3741
Хорватія	18,1629	24,749	20,29	5,1	19,7743	24,28629	36,99844	27,38357	29,07841	31,54585	37,36547	41,89241
Чілі	17,3559	14,8878	9,0369	29,5993	5,4167	8,660603	19,86586	3,84325	8,77032	15,79086	12,12671	9,115032
Чехія	201,3967	266,9826	282,6681	15,7198	284,6078	240,0225	260,9942	320,0703	254,7802	279,3825	445,2467	374,8791
Швейцарія	312,5996	275,3928	202,5671	2,3772	211,9929	178,0623	164,3209	279,872	166,1634	193,7628	305,0537	314,9241
Швеція	143,1086	171,1063	180,8624	0,471	165,5358	157,6184	164,2289	166,7911	168,2408	141,5452	142,6115	202,1975
Шрі-Ланка	13,356	9,6337	10,8844	6,8502	14,2479	11,35276	5,874697	13,17487	7,489882	5,689452	5,035646	18,98149

Продовження табл. Б.2.

Країна	2008				2009				2010			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Австрія	358,6	451,29	476,30	431,18	224,32	294,27	326,79	336,60	310,04	296,29	365,69	375,72
Азербайджан	126,8	256,44	220,20	182,07	102,49	137,81	161,68	366,95	372,91	357,45	327,56	352,59
Албанія	8,9	19,01	18,84	16,21	19,57	25,51	15,04	8,30	0,168	0,398	0,54	0,266
Алжир	66,57	59,758	87,190	66,208	67,773	74,771	40,813	58,105	55,50	39,389	19,169	35,490
Аргентина	18,08	44,3548	39,263	35,763	9,6925	13,354	20,486	8,8028	18,964	43,483	35,022	31,828
Бангладеш	12,35	12,421	7,9516	20,793	77,628	54,018	108,78	55,447	32,851	10,205	30,531	44,126
Барбадос	0,17	1,1406	1,0629	2,810	1,2138	1,1559	0,1743	0,6269	0,1847	0,2124	2,6044	7,2560
Бельгія	190,60	229,66	315,96	356,62	162,42	209,71	262,79	287,32	207,14	229,87	254,89	405,41
Білорусь	951,29	1049,11	1173,05	756,18	452,33	624,84	817,94	843,06	684,30	897,58	1196,3	1310,31
Болгарія	215,32	272,97	380,87	230,03	125,774	107,87	160,99	132,67	129,03	136,26	163,047	201,193
Боснія і Герцеговина	12,30	45,72	20,071	7,5368	0,0609	0,0610	0,0381	0,0992	0,1648	0,0710	0,0795	0,0914
В'єтнам	87,97	40,005	70,816	70,615	115,22	65,567	75,275	61,524	45,629	64,106	39,320	81,097
Великобританія	561,43	708,139	805,04	690,11	436,20	454,984	512,14	541,84	471,31	566,08	522,08	625,69
Вірменія	53,13	69,597	55,113	58,355	30,751	40,205	59,054	56,447	43,011	47,432	50,267	69,194
Гана	52,79	142,67	127,36	145,83	73,893	46,816	36,295	68,734	63,196	56,362	67,512	50,095
Греція	142,225	164,71	136,84	106,11	54,536	63,692	70,691	71,142	62,951	84,601	84,345	95,408
Грузія	165,892	196,89	195,43	162,86	95,523	119,26	132,946	154,079	131,407	145,08	146,72	223,536
Данія	99,945	131,64	154,191	112,989	78,2107	92,732	97,087	111,06	84,80745	96,18023	99,389	132,750
Домініка	0,525	0,4945	0,42362	0,61719	0,53061	0,1814	0,1966	0,34723	0,245273	0,413357	0,26721	0,8849
Еквадор	41,579	37,469	35,794	35,4598	27,9632	27,1516	18,907	45,718	43,59609	47,129	22,60197	39,919
Естонія	109,394	118,38	109,46	92,5165	54,7788	58,3531	77,974	104,170	75,15082	70,69499	70,63785	96,758
Ізраїль	108,77	137,33	212,685	135,673	97,9698	127,704	119,51	153,64	176,8774	125,3437	128,013	145,4793

Продовження табл. Б.2.

Країна	2008				2009				2010			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Індонезія	177,66	172,97	174,519	165,005	59,3326	88,618	154,5826	204,3394	130,8308	179,533	126,4785	236,8965
Іран	143,447	158,455	224,497	203,870	130,326	158,024	218,9873	206,9301	216,5025	235,4202	205,6652	307,5451
Ірландія	31,6594	49,0494	37,5623	42,1819	25,7914	29,1127	41,37374	30,96836	29,85464	37,18427	40,56618	46,29263
Ісландія	10,3306	8,88926	8,96328	8,89967	6,04592	7,51659	8,825047	13,54294	10,57682	8,460896	12,76541	16,53702
Іспанія	228,232	249,619	368,776	381,491	201,511	218,459	200,8681	246,3712	146,1866	213,4209	187,834	267,8257
Італія	820,088	218,77	1236,32	1021,42	455,110	505,008	602,2063	681,2337	684,4596	936,8326	851,2652	1012,649
Йорданія	169,833	274,155	247,362	94,8109	81,1526	89,2751	127,2287	145,4827	136,9894	136,0077	93,55494	118,5873
Казахстан	811,912	1089,06	983,788	1068,04	767,941	1167,16	746,0148	485,835	353,9209	492,553	485,2709	576,4377
Камбоджа	2,04644	1,87042	2,70511	1,89245	1,4277	1,9206	1,515922	2,31858	1,390364	1,573462	2,650472	2,000877
Камерун	7,1147	8,08220	6,03145	5,90713	0,09861	0,04503	0,224209	0,16915	0,173182	0,103339	0,247296	0,188333
Кенія	5,980	15,5813	31,1012	11,7337	14,6921	25,3883	25,82551	52,53777	23,61455	17,00923	19,36206	34,86167
Китай	975,473	1256,53	1412,08	1180,33	739,993	939,358	1117,772	980,726	955,0754	1168,224	1550,121	1686,495
Кіпр	267,988	414,664	382,399	338,092	226,099	312,236	350,0654	275,522	283,7432	306,759	304,9765	425,8862
Колумбія	14,7245	11,2840	28,2995	7,99724	4,15130	3,76526	5,12933	17,8014	0,954182	0,457996	0,15279	1,738772
Комори	0,50347	0,53220	0,75530	0,94931	1,53664	1,51841	1,598231	2,233129	1,564909	1,305975	1,755708	1,460088
Корейська На- родно- Демократична, Республіка	0,664	3,3839	2,8758	3,65774	0,3949	0,7548	0,77858	0,48334	0,07272	0,61089	0,123	0,3071
Корея, Респу- бліка	461,02	495,996	609,480	514,932	138,899	188,105	389,444	310,644	192,612	244,557	320,180	385,738
Коста-Ріка	1,47614	6,52822	9,99119	5,67907	0,71400	0,555	0,41545	0,54504	0,503	0,48154	0,3113	0,66964
Кот-Д'Івуар	24,193	19,674	29,8395	28,6528	19,3982	19,4580	29,4039	45,1399	36,2373	33,6924	39,3067	49,3491
Ліван	46,1249	45,3120	63,952	129,085	111,125	160,978	173,658	194,231	167,715	259,846	218,140	279,736
Ліхтенштейн	2,27638	3,29482	2,66990	3,12457	0,87565	0,85588	1,19292	0,87484	1,13136	0,69674	0,89854	1,26736
Латвія	78,0094	104,802	102,562	79,4499	67,4710	73,3315	86,363	85,790	59,5920	75,2949	65,9102	91,2746

Продовження табл. Б.2.

Країна	2008				2009				2010			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Литва	218,034	241,225	318,258	173,334	96,60407	131,3605	175,3994	172,8412	172,1932	185,1809	236,9888	244,3606
Люксембург	5,0309	6,19722	11,1662	9,448256	2,50342	6,214585	10,87412	10,56354	3,192182	2,073023	2,632876	1,739211
Маврикій	0,2605	0,238	0,4422	0,424493	0,101629	0,083956	0,243017	0,13681	0,092364	0,121265	0,37485	0,408246
Македонія	26,726	59,500	39,5372	31,20989	9,034283	21,03118	62,10587	20,80649	27,98536	24,89227	28,97124	32,43921
Мальта	26,047	25,288	15,1126	21,57145	21,74194	21,267	20,55158	56,60622	21,63818	20,04974	22,44858	19,88868
Марокко	51,585	52,176	72,0934	29,40406	32,42459	30,2567	28,40456	22,73716	27,10727	21,99112	27,88283	25,11167
Мексика	39,4831	52,2015	57,1360	28,87486	20,38445	42,72088	33,58203	66,19588	39,39791	89,03576	63,7521	41,02088
Молдова	221,418	280,181	344,027	281,4412	148,5932	166,4125	205,4269	208,1485	153,0725	193,4978	202,9042	226,8243
Монако	1,0454	0,669	0,59112	0,797405	0,567915	1,422972	1,832309	1,966696	1,024455	2,15123	2,552189	1,403596
Монголія	8,3503	10,285	11,9259	12,0309	5,071336	7,998359	8,975978	8,555215	0,593727	0,663445	1,161803	1,722281
Нігерія	101,083	113,455	73,0335	24,42717	24,4978	55,68605	57,62719	46,44102	46,74673	52,15826	77,81219	58,53377
Непал	0,00758	0,0054	0,04304	0,015977	0,01702	0,005287	0,037244	0,260824	0,249909	0,009227	0,670815	0,04386
Нідерланди	447,554	434,811	601,765	609,0677	256,4195	294,5899	379,8275	413,9905	287,5751	320,1797	369,3785	454,6068
Німеччина	1790,49	2031,12	2251,48	1700,374	972,3939	1226,899	1416,976	1555,87	1164,21	1375,266	1595,223	1834,596
Норвегія	96,8597	63,444	72,1200	122,0587	97,26922	78,21212	78,35335	145,016	127,791	62,78884	65,59193	95,38614
Об'єднана Республіка Танзанія	10,6092	21,3268	19,250	4,06017	0,0434	0,01485	0,0866	0,12506	0,161	0,1902	0,8156	0,3964
Південна Африка	37,981	74,7243	125,617	54,5097	6,15496	12,4687	22,8318	32,5801	43,448	53,649	44,2719	27,168
Панама	20,3861	28,1049	34,6805	34,3928	34,2429	53,1646	48,1012	52,6678	43,952	46,1985	42,3102	42,1201
Польща	1130,79	1547,55	1611,10	1109,14	559,009	768,042	894,479	962,905	794,407	1005,29	1129,64	1294,95
Португалія	15,3417	18,729	39,0254	60,0876	23,6858	22,8183	23,8629	41,9667	46,262	55,3874	47,9406	60,202
Російська Федерація	7333,45	8481,68	9258,23	5695,67	3560,24	4627,3	6851,55	7932,56	7744,83	8321,78	9457,26	11025,9
Румунія	335,434	428,259	445,902	254,996	115,925	174,836	219,899	239,563	216,173	322,510	313,164	395,946

Продовження табл. Б.2.

Країна	2008				2009				2010			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Сенегал	11,628	22,326	11,690	0,8342	6,6131	7,512853	15,62812	18,59422	15,49991	18,35466	8,389442	10,71044
Сент-Кітс і Невіс	15,4372	13,6684	11,583	13,66	10,8976	12,88842	13,46769	12,28948	7,964182	9,055888	5,957682	7,738772
Словаччина	332,009	366,150	376,024	288,215	177,325	157,5754	174,8033	197,108	183,3191	223,9337	235,8817	305,8065
Словенія	48,299	55,4439	55,8154	52,801	21,8288	44,68122	53,54125	55,17704	37,17673	46,45308	48,44798	73,32825
Судан	12,023	6,7105	10,7082	3,20835	5,84112	13,67065	29,27281	15,1794	15,888	31,63427	11,90996	27,60368
Таджикистан	13,718	17,1105	19,067	15,7382	10,418	11,49098	28,61359	23,12401	15,55873	16,77531	22,05605	17,83412
Таїланд	150,229	101,957	100,258	59,349	70,474	87,6598	89,43464	102,3954	138,0745	141,7847	196,5817	78,20333
Тайвань, Провінція Китаю	44,095	44,926	46,877	53,83	21,727	32,14695	48,6041	68,76047	68,38945	41,62531	43,40678	48,33877
Того	4,5094	0,2252	1,1325	1,2514	0,0053	0,042479	0,051676	0,178615	0,016273	0,066257	0,713047	0,211316
Туніс	33,201	107,069	187,397	52,522	25,1828	49,83655	39,25317	60,76205	55,32136	65,40211	48,54206	42,79509
Туреччина	1251,45	1524,14	1685,26	936,771	536,712	792,5304	816,8441	901,067	833,4859	1100,363	969,9666	1230,125
Туркменістан	1478,53	1167,86	938,813	1114,00	656,338	85,65369	85,84162	111,702	61,05236	81,10448	87,22258	86,03702
Угорщина	528,035	610,089	641,807	426,258	214,685	315,7745	394,0714	427,7715	370,422	427,185	526,3729	740,2307
Узбекистан	222,243	565,579	734,633	583,173	825,691	728,5144	98,43892	123,922	55,78991	68,21274	77,88506	85,28053
Уругвай	2,8180	2,3439	3,4534	1,9413	0,5365	0,088149	0,132868	0,255741	0,059182	0,030228	0,058283	0,100614
Фінляндія	130,985	166,731	196,039	148,125	92,1057	118,544	129,7751	119,3684	93,23182	103,7931	121,0822	151,1599
Франція	422,909	450,445	592,832	548,443	287,866	373,3604	422,6978	515,0545	312,8255	404,3317	430,787	553,8065
Хорватія	37,826	86,125	55,0326	24,6178	5,8722	10,45953	17,89721	16,49238	10,79464	17,3297	24,11288	31,39254
Чілі	21,365	38,0781	28,0098	21,9232	6,1289	6,997174	6,617039	7,857669	0,191364	0,099736	0,156824	0,008421
Чехія	325,106	439,235	512,719	389,243	139,557	198,9548	336,2718	271,8486	214,034	326,2916	340,0091	397,3593
Швейцарія	414,598	650,543	661,863	492,776	263,946	333,3593	295,4518	328,9805	293,5521	311,4879	368,1667	424,364
Швеція	191,341	179,069	218,902	192,142	51,075	46,76855	66,75894	67,84137	124,9418	137,0136	146,0482	154,8432
Шрі-Ланка	12,0507	12,0418	10,4933	18,3821	15,4248	13,93637	14,62281	15,17546	12,82064	13,71239	14,00077	18,32167

Продовження табл. Б.2.

Країна	2011				2012				2013			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Австрія	352,09	369,179	375,60	422,108	321,16	352,562	388,949	413,513	329,5185	401,8872	413,3118	462,8556
Азербайджан	301,394	394,63	307,974	214,008	171,47	175,025	200,975	200,416	216,6729	243,2941	254,1965	268,3424
Албанія	18,1474	9,9077	14,752	11,793	11,395	11,690	20,181	20,523	0,211759	0,222471	0,345127	0,141285
Алжир	49,828	52,345	25,769	129,325	83,529	95,693	104,438	108,482	27,68279	28,4178	30,6462	27,74343
Аргентина	30,929	24,337	24,315	24,919	27,697	30,494	31,930	31,855	29,44656	33,23949	35,0037	39,29659
Бангладеш	10,817	15,610	14,898	37,21	2,228	2,31235	0,767	0,8804	38,1305	40,01527	20,76277	57,98218
Барбадос	0,1945	0,2751	2,6344	0,2316	0,578	0,4064	0,6014	0,2451	0,519503	0,702237	0,435283	0,120351
Бельгія	264,426	303,747	336,162	362,86	234,67	270,867	391,965	391,97	324,3141	341,9826	344,8133	334,4713
Білорусь	1122,98	1263,67	1506,06	1682,09	1291	1527,37	1769,84	1977,58	1328,919	1465,592	1404,304	1390,094
Болгарія	213,298	254,229	257,120	221,97	177,37	185,168	239,309	234,861	204,7576	211,6805	213,0175	210,5591
Боснія і Герцеговина	0,0612	0,0397	0,640	0,0753	0,054	0,0504	0,2214	0,0913	0,204589	0,100681	0,073684	0,116748
В'єтнам	42,294	60,815	87,179	93,814	104,8	79,95	78,595	80,456	131,6616	146,7448	103,0286	94,02804
Великобританія	561,794	633,944	682,987	719,228	604,32	740,32	725,83	760,327	713,6227	1108,669	806,5223	778,7269
Вірменія	55,363	60,569	58,492	60,175	38,816	47,829	47,411	49,795	40,95124	54,30982	52,81111	56,75063
Гана	80,807	101,103	88,2618	74,809	58,108	41,606	36,053	38,680	35,29771	49,32743	48,53099	46,35229
Греція	117,877	138,809	114,349	93,405	70,679	95,916	114,582	125,058	113,8189	130,4342	137,935	124,8523
Грузія	183,768	201,212	176,05	220,896	154,59	168,615	179,322	176,373	160,363	190,5218	184,0112	182,6545
Данія	109,301	117,895	138,663	153,967	121,84	142,74	152,702	151,135	164,6203	185,1044	174,4773	153,0382
Домініка	1,12	1,2377	0,7507	0,7338	0,987	1,1148	1,7702	2,3598	0,701816	0,300973	0,850097	8,247712
Еквадор	52,1766	44,574	40,897	37,939	60,658	84,425	107,769	106,142	99,00335	105,2333	105,1318	93,01938
Естонія	94,6	87,1595	90,156	118,763	152,694	179,669	169,836	139,784	58,26166	79,08113	62,21082	75,46777
Ізраїль	190,009	140,75	173,474	252,983	222,852	272,076	348,622	333,297	279,4877	347,9592	339,3698	320,6532
Індонезія	223,42	254,788	132,320	332,3	210,640	206,537	215,178	223,189	188,7817	207,2864	206,4459	199,7481

Продовження табл. Б.2.

Країна	2011				2012				2013			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Іран	266,74	242,45	240,26	291,62	261,72	201,85	290,795	303,5514	139,4538	130,0855	181,4373	178,307
Ірландія	48,74	50,72	67,46	64,44	49,925	54,357	67,61501	81,35806	108,2711	106,021	101,4131	113,542
Ісландія	11,70	4,822	8,565	16,49	15,95	21,18	21,18143	15,21976	30,52256	27,77879	27,21949	18,8258
Іспанія	286,82	418,43	385,20	460,64	402,56	448,76	535,7947	512,1402	488,787	509,683	456,597	446,3983
Італія	1033	1333,8	1022,4	1179	891,08	1145,1	1302,855	1293,357	1118,08	1206,236	1142,62	1143,7
Йорданія	99,37	63,22	106,53	159	102,20	106,20	112,3657	115,3194	154,6632	109,7242	83,91764	58,47663
Казахстан	525,30	794,7	859,57	1091,5	952,14	1002,3	1053,274	1039,819	697,5542	865,7197	883,1747	831,3984
Камбоджа	1,470	1,088	1,158	1,671	1,360	1,114	1,208912	1,315377	1,104207	0,631518	0,85039	1,070107
Камерун	0,266	0,151	0,365	0,238	0,247	0,264	0,415197	0,392265	0,287954	0,237646	0,416959	0,296884
Кенія	0,227	0,161	0,280	0,255	8,72	9,424	6,971107	2,600839	11,67113	20,73463	34,73772	32,63651
Китай	1523,7	1674,7	2017,8	2256,5	1712,3	2019,7	2189,912	2197,786	2766,161	3051,518	2853,83	2462,001
Кіпр	369,58	340,21	319,68	360,77	401,96	383,64	369,0739	417,7099	270,3659	327,4711	366,3609	612,2046
Колумбія	25,37	16,07	27,21	25,021	17,45	18,306	16,68771	22,6302	0,22457	0,035992	0,464815	0,452191
Комори	1,775	1,53	1,08	1,026	0,813	1,0445	0,92167	2,208574	0,457935	0,332685	0,503119	0,256573
Корейська Народно-Демократична Республіка	0,2078	0,351	0,412	0,052	0,021	0,1268	0,252814	0,114725	0,254493	0,131518	0,103704	0,135151
Корея, Республіка	319,249	404,7	388,38	412,522	454,91	516,65	713,7325	620,3274	256,4916	265,6066	274,4332	257,6646
Коста-Ріка	0,217	0,251	0,491	1,2682	1,4023	1,5569	3,236304	1,633271	2,321415	1,474903	1,030409	2,269328
Кот-Д'Івуар	28,105	25,083	52,737	77,475	53,618	53,062	48,28959	36,585	39,65851	57,80399	52,91579	52,16981
Ліван	271,789	247,56	339,55	365,58	429,08	409,94	469,248	446,9588	193,1908	138,1346	105,3194	68,45969
Ліхтенштейн	1,2958	1,219	1,001	0,517	0,399	0,517	0,373827	0,176328	0,412141	0,800195	0,27115	0,379649
Латвія	75,247	98,049	75,497	92,153	102,05	124,85	132,3381	121,5343	90,71989	106,1618	89,8076	96,03427
Литва	187,151	237,13	319,26	303,7	243,85	258,18	256,5503	264,4127	306,4028	281,7804	267,8621	242,6554

Продовження табл. Б.2.

Країна	2011				2012				2013			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Люксембург	3,290	1,768	8,563	2,823357	4,449504	1,885622	3,337336	4,575582	3,345124	3,366829	6,604094	8,948978
Маврикій	0,367	0,445	1,076	0,799556	1,504328	0,802765	0,337711	0,781454	0,235564	1,411965	0,275146	0,515385
Македонія	42,26	44,56	74,38	45,50346	0,335978	0,49788	1,033959	1,515657	0,645124	1,515759	0,513353	0,53184
Мальта	57,53	67,19	41,66	29,64174	21,50153	25,6129	18,16679	19,55294	18,65908	19,8964	21,3808	34,95764
Марокко	50,941	35,27	55,547	82,6698	35,75383	38,65521	56,64831	59,74874	65,4217	112,7284	109,8929	113,1948
Мексика	108,44	92,31	108,8	84,2381	67,42714	106,8408	102,8051	86,19534	61,95229	53,72675	61,29864	99,94031
Молдова	181,34	208,9	289,40	287,1507	186,823	216,5964	238,6114	248,1492	205,2131	266,9799	273,2665	296,0095
Монако	1,355	0,480	0,975	0,969449	0,570153	0,813272	0,958161	1,133458	0,300478	0,032977	0,12846	0,250828
Монголія	0,907	1,062	0,841	1,418561	1,407033	1,480276	1,874296	1,156384	0,730784	0,562451	0,944737	1,067478
Нігерія	46,86	54,91	39,65	66,46465	90,04265	89,44212	66,06032	59,25713	66,86453	91,06235	112,1351	105,9004
Непал	0,081	0,042	0,07	0,064121	0,117042	0,02424	0,12439	0,749115	0,073805	0,026848	0,980897	0,078676
Нідерланди	438,09	485,25	500,53	550,3157	391,4784	409,2818	465,5197	516,4182	496,7774	588,1019	557,8896	570,1673
Німеччина	1822,9	1925,3	2135,7	2414,386	1891,015	2124,743	2247,916	2316,002	2018,69	2410,382	2421,351	2489,723
Норвегія	81,03	71,85	73,072	103,706	93,31136	115,9629	115,4465	117,4218	125,3858	121,4147	116,1101	111,3779
Об'єднана Республіка Танзанія	0,426	0,663	0,776	0,556	0,279	0,570	0,670356	0,19767	0,40392	0,267412	0,302827	0,478481
Південна Африка	71,309	40,07	44,093	39,567	68,121	55,60	46,17683	29,44678	31,18011	22,25409	21,72661	23,2443
Панама	39,503	42,723	38,89	53,216	46,638	42,42	40,78114	59,72889	49,70736	103,6974	92,98596	87,52006
Польща	1163,90	1366,3	1478,9	1460	1291,9	1519,4	1669,125	1568,099	1492,061	1698,964	1695,187	1629,331
Португалія	69,18	68,12	41,303	95,17	106,93	105,513	126,2774	116,1048	112,2446	120,3484	80,48431	81
Російська Федерація	12027,3	11864,	11802,6	12906,7	12010,1	12266	11693,92	11418,82	10036,97	10623,89	10470,8	9687,976
Румунія	396,59	510,08	556,67	385,11	299,3	379,74	389,5066	386,0669	303,8088	324,0804	298,4952	291,91

Закінчення табл. Б.2.

Країна	2011				2012				2013			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Сенегал	33,75	19,98	15,01	12,142	30,79	25,98876	24,8758	24,78882	21,48059	34,71138	32,20312	32,21305
Сент-Кітс і Невіс	9,23	6,09	2,96	3,233	3,72	3,98682	4,320732	3,145666	2,944837	3,24251	4,909454	3,097566
Словаччина	312,99	342,19	356,65	325,5	282,39	324,4433	346,5654	333,8324	304,1914	369,5525	386,3223	412,4685
Словенія	48,86	62	70,27	74,02	49,84	59,54995	65,65694	73,42554	63,61902	82,54533	73,1385	78,43272
Судан	14,49	35,03	35,96	37,07	19,67	26,59963	27,43621	26,29953	13,67113	10,89494	3,31384	3,797468
Таджикистан	17,28	16,33	18,94	17,11	14,75	20,1376	25,65244	27,07866	18,79436	20,4963	14,93694	14,07079
Таїланд	83,85	156,68	127,72	136,29	116,77	82,68691	95,90694	100,5187	87,77734	128,7749	131,3191	102,7059
Тайвань, Провінція Китаю	68,33	92,70	70,52	74,07	76,37	84,85106	86,80985	84,34073	74,85478	89,95389	97,81813	99,70828
Того	0,18	0,163	0,459	0,352	0,237	0,637419	0,426829	0,207735	0,40239	0,62607	0,684211	0,693087
Туніс	50,54	74,17	30,65	92,70	51,19	42,8624	74,35038	78,53821	85,86205	58,00866	53,46326	47,48491
Туреччина	1221,6	1279,5	1153,8	1316,4	1127,3	1306,575	1675,669	1589,209	1450,356	1533,801	1530,541	1375,349
Туркменістан	71,18	217,17	319,05	406,52	193,53	210,5174	237,2452	208,084	115,5094	136,7056	164,1648	180,2642
Угорщина	538,08	592,62	651,88	713,2	631,33	706,2935	739,8406	687,0021	750,5255	830,4537	752,5033	797,6496
Узбекистан	79,63	237,36	269,20	307,5	76,64	102,0298	129,5669	143,8022	74,09082	94,53064	103,7321	104,9049
Уругвай	0,254	0,202	0,003	0,091	0,399	0,298894	0,397936	0,587232	0,536042	0,324805	0,414522	0,32629
Фінляндія	136,55	126,92	152,7	169,19	124,40	133,7973	154,801	149,8045	125,1127	144,4036	162,8107	160,5833
Франція	519,06	489,06	487,85	567,44	479,85	577,7233	603,7519	592,9938	699,2816	743,5033	678,5332	606,0012
Хорватія	21,52	31,69	27,08	25,04	23,64	24,06682	29,90947	31,72377	1,431071	3,498444	6,365205	1,227653
Чілі	21,53	16,651	18,45	18,78	19,58	18,27696	16,21079	13,65955	18,49025	29,56576	29,78148	29,10253
Чехія	390,4	458,52	489,23	528,03	453,8	540,5844	558,4285	513,8619	403,7366	454,3054	488,3132	512,5764
Швейцарія	592,92	310,37	348,75	415,92	338,92	375,3715	398,9243	435,1008	528,5436	537,1387	561,2079	608,0935
Швеція	182,90	214,79	172,03	235,85	199,13	218,4613	219,0451	173,9859	150,453	166,4918	179,1099	163,8518
Шрі-Ланка	17,68	12,579	18,45	31,90	34,495	29,06995	33,11614	40,12013	25,44971	24,52675	13,94103	11,8851

Джерело: складено автором.

Результати відбору країн-постійних торгівельних партнерів України

№	Країна	Обсяг експортно-імпортних операцій за 2005-2013 рр., млн. дол. США
1	Австрія	12009,56
2	Азербайджан	7372,50
3	Алжир	8872,58
4	Бельгія	9135,21
5	Білорусь	35013,71
6	Болгарія	6712,43
7	Великобританія	19378,56
8	Ізраїль	6096,83
9	Індонезія	6211,06
10	Іран	6479,75
11	Іспанія	10474,32
12	Італія	33496,96
13	Казахстан	24519,86
14	Китай	48962,74
15	Кіпр	10521,97
16	Корея, Республіка	12133,32
17	Литва	7057,66
18	Молдова	7940,51
19	Нідерланди	14529,68
20	Німеччина	61176,55
21	Польща	39826,64
22	Російська Федерація	295266,81
23	Румунія	10762,63
24	Словаччина	9690,88
25	Туреччина	38322,45
26	Туркменістан	18069,75
27	Угорщина	19091,35
28	Узбекистан	7495,20
29	Франція	16148,34
30	Чехія	12909,21
31	Швейцарія	12897,46

Джерело: складено автором.

R32					
	I	J	K	L	N
3	№	Країна	Обсяг зовнішньоторговельних операцій за 2005-2013 рр., млн дол.	Ставка ПДВ, %	
4	1	Австрія	12009,56	20	
5	2	Азербайджан	7372,50	18	
6	3	Алжир	8872,58	17	
7	4	Бельгія	9135,21	21	
8	5	Білорусь	35013,71	20	
9	6	Болгарія	6712,43	20	
10	7	Бразилія	19378,56	20	
11	8	Бразилія	6096,83	17	
12	9	Бразилія	6211,06	10	
13	10	Бразилія	6479,75	8	
14	11	Бразилія	10474,32	21	
15	12	Бразилія	33496,96	21	
16	13	Казахстан	24519,86	12	
17	14	Китай	48962,74	17	
18	15	Киргизія	10521,97	18	
19	16	Киргизія	12133,32	10	
20	17	Латвія	7057,66	21	
21	18	Молдова	7940,51	20	
22	19	Монголія	14529,68	21	
23	20	Монголія	61176,55	19	
24	21	Монголія	39826,64	23	
25	22	Російська Федерація	295266,81	18	
26	23	Румунія	10762,63	24	
27	24	Словаччина	9690,88	20	
28	25	Туреччина	38322,45	18	
29	26	Туркменістан	18069,75	20	
30	27	Угорщина	19091,35	27	
31	28	Узбекистан	7495,20	20	
32	29	Франція	16148,34	19,6	
33	30	Чеська Республіка	12909,21	21	
34	31	Швейцарія	12897,46	8	
35		Всього	828576,48		=====
39	Цільовий осередок:		31		
40	% операцій:		89,97		
41	Середнє арифметичне, %		18,37		
42	Середнє зважене, %		18,56		
2011 2012 2013 Етап 1 зводний					
Готово					

Рис. Б.1. Фрагмент відбору країн-постійних партнерів України

Джерело: складено автором.

Таблиця Б.4.

Результати відбору країн-торгівельних партнерів України (критерій – географічна близькість та членство у міжнародних об'єднаннях)

№	Країна	Обсяг експортно-імпорتنих операцій за 2005-2013 рр., млн. дол. США
1	Австрія	12009,56
2	Азербайджан	7372,50
3	Бельгія	9135,21
4	Білорусь	35013,71
5	Великобританія	19378,56
6	Вірменія	1791,88
7	Греція	3469,46
8	Данія	4253,22
9	Естонія	3361,93
10	Ірландія	1674,39
11	Іспанія	10474,32
12	Італія	33496,96
13	Казахстан	24519,86
14	Киргизстан	750,25
15	Кіпр	10521,97
16	Латвія	3565,53
17	Литва	7057,66
18	Люксембург	541,15
19	Мальта	899,19
20	Молдова	7940,507
21	Нідерланди	14529,68
22	Німеччина	61176,55
23	Польща	39826,64
24	Португалія	2526,15
25	Російська Федерація	295266,8
26	Румунія	10762,63
27	Словаччина	9690,88
28	Словенія	2302,20
29	Таджикистан	608,94
30	Туркменістан	18069,75
31	Угорщина	19091,35
32	Узбекистан	7495,20
33	Фінляндія	4566,17
34	Франція	16148,34
35	Чехія	12909,21
36	Швеція	5657,18

Джерело: складено автором.

Результати відбору країн-торгівельних партнерів України (критерій – стратегічне партнерство)

№	Країна	Обсяг експортно-імпортних операцій за 2005-2013 рр., млн. дол. США
1	Австрія	12009,56
2	Бельгія	9135,21
3	Великобританія	19378,56
4	Греція	3469,46
5	Данія	4253,22
6	Естонія	3361,93
7	Ірландія	1674,39
8	Іспанія	10474,32
9	Італія	33496,96
10	Кіпр	10521,97
11	Латвія	3565,53
12	Литва	7057,66
13	Люксембург	541,15
14	Мальта	899,19
15	Нідерланди	14529,68
16	Німеччина	61176,55
17	Польща	39826,64
18	Португалія	2526,15
19	Словаччина	9690,88
20	Словенія	2302,20
21	Угорщина	19091,35
22	Фінляндія	4566,17
23	Франція	16148,34
24	Чехія	12909,21
25	Швеція	5657,18

Джерело: складено автором.

M27		fx		ВЫВОД ИТОГОВ				
	G	H	I	J	K	L	M	N
25								
26								
27	Ставка ПДВ эффективна,%	LN(Надходже ния)	LN(S-E+I)	LN(ставка эффективна)			ВЫВОД ИТОГОВ	
28	10,00	10,43	14,23	2,3030615				
29	11,86	10,69	14,33	2,4732339			Регрессионная статистика	
30	10,63	10,65	14,37	2,3637785			Множественный R	0,999948133
31	12,13	10,83	14,35	2,495977			R-квадрат	0,99989627
32	10,95	10,63	14,11	2,3930151			Нормированный R-к	0,857024308
33	9,12	10,52	14,19	2,2106572			Стандартная ошибка	0,123190069
34	11,27	10,80	14,24	2,4222604			Наблюдения	9
35	10,78	10,79	14,22	2,3779085				
36	9,25	10,67	14,15	2,2246169			Дисперсионный анализ	
37								df
38							Регрессия	2
39							Остаток	7
40							Итого	9
41								
42							Коэффициенты	df
43							Y-пересечение	0
44							Переменная X 1	0,649319667
45							Переменная X 2	0,600062314
46	2010	2011	2012	2013				
47	1458114,98	1530222,88	1502279,97	#####				
48	9,12	11,27	10,78	9,25				
49	37041	48886	48303	43123				
50	37877	44374	42695	37069				
51	-2,26	9,23	11,61	14,04				
52		Среднеарифметиче		-0,57				

Рис. Б.2. Фрагмент створення моделі бюджетних надходжень

Джерело: складено автором.

Додаток В.

Довідки про впровадження результатів науково-дослідних робіт



Дата: 29.08.2016
12.08.2016

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ»**

бульв. Дружби народів, 38, м. Київ, 01014, тел. (044) 277-51-15, факс 277-51-10
E-mail: office@afu.gov.ua Код ЄДРПОУ 35531764

29.08.2016 № 17020-63-04/374
На № _____ від _____

Директору Інституту економіки
промисловості НАН України
Амоні О.І.
вул. Желябова, 2, м. Київ, 03680 МСП

Шановний Олександр Івановичу!

В ДНУ "Академії фінансового управління" Міністерства освіти і науки України розглянуто та опрацьовано матеріали наукової доповіді "Податкове регулювання неоіндустріального розвитку України".

В науковій доповіді виконано аналіз науково-методичних підходів і практики податкового регулювання неоіндустріального розвитку та надано рекомендації щодо удосконалення податкового законодавства в цьому напрямі.

Заслужовують на увагу розроблені стратегічні напрями податкового регулювання розвитку промисловості у контексті національної неоіндустріальної моделі, а саме рекомендації з удосконалення податкового регулювання інновацій та системи оподаткування прибутку підприємств в умовах неоіндустріального розвитку економіки, напрями удосконалення системи оподаткування доходів від капіталу, пропозиції щодо вдосконалення вітчизняного законодавства у сфері міжнародних торговельних відносин та удосконалення екологічного регулювання економіки в Україні.

Одержали позитивний відгук пропозиції щодо формування проактивної податкової політики матричного типу, побудована в новому інституційному "європейському" середовищі, заснованому на "довгих" і прозорих правилах поведінки економічних суб'єктів, що буде сприятиме інноваційному промислому підприємству (з урахуванням його географічних, історичних, інституційних тощо особливостей) і буде несприятливим для корупції і пошуку ренти в цілому.

Положення наукової доповіді будуть використані при проведенні науково-дослідницьких робіт Академії.

З повагою

Президент Академії

Т.І. Сфименко



НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ПРОМИСЛОВОСТІ

Юридична адреса 01011, м. Київ, вул. Панаса Мирного 26, тел. 044-280-80-72

Фактична адреса: 03680 МСП, м. Київ, вул. Желябова 2, тел. 044-200-55-71

р/р 35221295017607 МФО 820172 в ГУДКСУ в Печерському р-ні м. Києва,
ЄДРПОУ 05420557

e-mail: admin@econindustry.org

«13» 01 2017 № 127/к-4

На №

ДОВІДКА

Надана Філіпповій Наталії Володимирівні в тому, що вона дійсно приймала участь у підготовці наукової доповіді «Податкове регулювання не-оіндустріального розвитку України» (автори: к.е.н. Чекіна В.Д., к.е.н. Вієцька О.В., к.е.н. Гаркушенко О.М., к.е.н. Мазур Ю.О., к.е.н. Соколовська О.В., асп. Філіппова Н.В.).

Особистий внесок Філіппової Н.В.: визначено особливості застосування ПДВ в міжнародних торговельних відносинах, порядок відбору країн-торговельних партнерів України та запропоновано рекомендації з удосконалення системи ПДВ в Україні з огляду на вимоги Угоди про асоціацію з ЄС та потребу в інтенсифікації міжнародних торговельних відносин між Україною та світом.

Директор інституту
академік НАН України



Ср. Філіппова

О.І.Амоша



187/к-43
7 09 2016

УКРАЇНА
ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31, тел./факс +38(04597) 60-475
e-mail: ndi.fp.udfsu@gmail.com, веб-сайт: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>

14.08.2016 № 92
на №

Директору Інституту економіки
промисловості НАН України
академіку НАН України
Амоші О.І.

вул. Желябова 2,
м. Київ, МСП,
03680
Україна

Шановний Олександрє Івановичу!

Науково-дослідний інститут фінансової політики Університету державної фінансової служби України висловлює вдячність за надіслану ІЕП НАН України аналітичну записку «Гармонізація ставки ПДВ в Україні та її вплив на надходження до бюджету» (автори: к.е.н., с.н.с. Гаркушенко О.М., асп. Філіппова Н.В.), положення якої будуть використані у подальшій роботі НДІ фінансової політики Університету державної фінансової служби України при проведенні науково-дослідницьких робіт.

Перший заступник директора
з наукової та організаційної роботи
Науково-дослідного інституту фінансової
політики Університету державної
фінансової служби України
к.е.н., доцент, с.н.с.

Д.М. Серебрянський



НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ПРОМИСЛОВОСТІ

Юридична адреса 01011, м. Київ, вул. Панаса Мирного 26, тел. 044-280-80-72

Фактична адреса: 03680 МСП, м. Київ, вул. Желябова 2, тел. 044-200-55-71

р/р 35221295017607 МФО 820172 в ГУДКСУ в Печерському р-ні м. Києва,

ЄДРПОУ 05420557

e-mail: admin@econindustry.org

«13» 01.2017 № 127/к - 2

На №

ДОВІДКА

Надана Філіпповій Наталії Володимирівні в тому, що вона дійсно приймала участь у підготовці аналітичної записки «Гармонізація ставки ПДВ в Україні та її вплив на надходження до бюджету» (автори: к.е.н. Гаркушенко О.М., асп. Філіппова Н.В.).

Особистий внесок Філіппової Н.В.: запропоновано визначення термінів гармонізація податків, гармонізація податкового законодавства, розроблено вимоги до моделі гармонізації ставки ПДВ в Україні за різними критеріями; розроблено критерії відбору країн-торгівельних партнерів України, розроблено модель оцінки впливу гармонізованих ставок ПДВ на надходження до бюджету.

Директор інституту
академік НАН України



Сер. Філіппов

О.І.Амоша



Вхід. № 1684-462
"І" 09 2016 р.

УКРАЇНА
ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31, тел./факс +38(04597) 60-475
e-mail: ndi.fp.udfsu@gmail.com, веб-сайт: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>

№ 1908-2016-№ 93
на №

Директору Інституту економіки
промисловості НАН України
академіку НАН України
Амоші О.І.

вул. Желябова 2,
м. Київ, МСП,
03680
Україна

Шановний Олександр Івановичу!

Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України висловлює вдячність за надіслану ІЕП НАН України наукову доповідь «Особливості будови ПДВ та їх значення в міжнародних торговельних відносинах» (автори: к.е.н., с.н.с. Гаркушенко О.М., к.е.н., с.н.с. Соколовська О.В., асп. Філіппова Н.В.), положення якої будуть використані у подальшій роботі НДІ фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України при проведенні науково-дослідницьких робіт.

Перший заступник директора
з наукової та організаційної роботи
Науково-дослідного інституту фіскальної
політики Університету державної
фіскальної служби України
к.е.н., доцент, с.н.с.

Д.М. Серебрянський



**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Юридична адреса 01011, м. Київ, вул. Панаса Мирного 26, тел. 044-280-80-72
Фактична адреса: 03680 МСП, м. Київ, вул. Желябова 2, тел. 044-200-55-71
р/р 35221295017607 МФО 820172 в ГУДКСУ в Печерському р-ні м. Києва,
ЄДРПОУ 05420557
e-mail: admin@econindustry.org

«В» 01.2017 № 127/к-3

На №

ДОВІДКА

Надана Філіпповій Наталії Володимирівні в тому, що вона дійсно приймала участь у підготовці наукової доповіді «Особливості будови ПДВ та їх значення в міжнародних торгівельних відносинах» (автори: к.е.н. Гаркушенко О.М., к.е.н. Соколовська О.В., асп. Філіппова Н.В.).

Особистий внесок Філіппової Н.В.: деталізовано аргументацію ролі ПДВ в міжнародних торгівельних відносинах, визначено, як різні елементи, форми, механізми та принципи ПДВ впливають на міжнародну торгівлю.

Директор інституту
академік НАН України



О.І.Амоша



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Лавинська вул., 3, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.dfs.gov.ua, e-mail: labin@dfs.gov.ua, gromada@dfs.gov.ua, Київ СДРПОУ 36292197

29.06.2016 № 14/25/6/99-99-67-01-03-15 на № 127/к-267 від 15.06.2016

Національна академія наук України

Інститут економіки промисловості

вул. Желябова, 2, м. Київ, 03680 МСП

Щодо наукової доповіді

На лист Інституту економіки промисловості Національної академії наук України від 15.06.2016 №127/к-267 щодо надання наукової доповіді «Податкове регулювання неіндустріального розвитку України» (далі – наукова доповідь) Департамент моніторингу доходів та обліково-звітних систем Державної фіскальної служби України (далі – Департамент) в межах компетенції повідомляє таке.

Матеріали наукової доповіді використані Департаментом при підготовці навчально-методичних матеріалів для слухачів професійної програми підвищення кваліфікації за напрямом «Діяльність Державної фіскальної служби України: координаційно-моніторинговий аспект» для фахівців підрозділів моніторингу доходів та обліково-звітних систем територіальних органів ДФС та включені до навчальних матеріалів щодо організаційних та методологічних засад аналізу втрат бюджету від податкових пільг. Зокрема, інформаційно-аналітичні матеріали та висновки щодо застосування пільгових режимів оподаткування для інноваційно-інвестиційного розвитку економіки, оподаткування прибутку підприємств в контексті стимулювання розвитку економіки, «екологізації» оподаткування, світового досвіду податкового регулювання економічного розвитку.

Директор Департаменту
моніторингу доходів
та обліково-звітних систем ДФС

М.О. Чмерук