

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНБАСЬКА ДЕРЖАВНА МАШИНОБУДІВНА АКАДЕМІЯ

ФІЛІПОВА 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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Краматорськ – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Інституті економіки промисловості НАН України (м. Київ).

Науковий керівник –

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник,

Гаркушенко Оксана Миколаївна,

Інститут економіки промисловості НАН України (м. Київ), старший науковий співробітник відділу фінансово-економічних проблем використання виробничого потенціалу.

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор **Косова Тетяна Дмитрівна**, Класичний приватний університет (м. Запоріжжя), професор кафедри фінансів, підприємництва та біржової діяльності;

кандидат економічних наук **Андрущенко Олена Юрївна**, ТОВ «Снабінвест» (м. Харків), начальник фінансово-економічного управління.

Захист дисертації відбудеться *1 липня 2017 р. об 11.00* на засіданні спеціалізованої вченої ради Д.12.105.03 у Донбаській державній машинобудівній академії Міністерства освіти і науки України за адресою: 84313, м. Краматорськ, бул. Машинобудівників, 39а, ауд. 6220.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Донбаської машинобудівної академії Міністерства освіти і науки України за адресою: 84313, м. Краматорськ, вул. Академічна (Шкадінова), 72.

Автореферат розісланий *27 травня 2017 р.*

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук



С.О. Пипко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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 Європейського Союзу – 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. Податок на додану вартість (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*], та М. Фельдштейна [*M. Feldstein*], які акцентували увагу на впливі ПДВ на конкурентоспроможність продукції на міжнародних ринках; Дж. Френкель [*J. A. Frenkel*], Е. Разін [*A. Razin*] та С. Шиманські [*S. Symansky*] доводили доцільність гармонізації ПДВ як фінансового інструменту інтенсифікації міжнародної торгівлі. Значний вклад у дослідження питань гармонізації ПДВ зробив експерт Міжнародного Валютного Фонду (МВФ) М. Кін [*M. Keen*]. 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, О. Андрущенко, Л. Воротіної, І. Луніної, І. Лютого, І. Чугунова та ін.; сутність, механізм і особливості стягнення ПДВ розглянуто В. Андрущенком, В. Валігурою, В. Вишневським, О. Воронковою, Т. Єфименко, Т. Косовою та ін.; можливостям поліпшення адміністрування ПДВ та зменшення обсягів шахрайства з ним, у т.ч. у міжнародній торгівлі, присвячено дослідження А. Соколовської; питаннями гармонізації податків (зокрема, ПДВ) займалися О. Гаркушенко, А. Крисоватий, Т. Кошук, В. Шевчук і Р. Римарська; О. Дубовик та А. Кулай 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 пода-

тків 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 трансграничних 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 Організації економічної співробітництва і розвитку (ОЕСР), Міжнародного валютного фонду (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 податковій системі 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 відшкочуванням 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 зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), ін-

тенсифікації 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.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (197 найменувань на 23 сторінках), 3 додатків (на 34 сторінках), містить 23 таблиці і 8 рисунків. Загальний обсяг роботи становить 231 сторінку.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі «Теоретичні основи використання оподаткування ПДВ як складової зовнішньої фінансової політики підтримки міжнародних торговельних відносин» узагальнено погляди на роль ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави; визначено основні принципи, форми та механізми оподаткування ПДВ із позицій їх впливу на міжнародні торговельні відносини.

У дисертації доведено, що уявлення про стимулюючий вплив ПДВ є некоректним, оскільки його прибічники під час аналізу оперують лише обмеженим набором фактів. Уявлення про нейтральний вплив цього податку виправдовується лише по відношенню до «ідеального» ПДВ, тобто, коли в країнах-торговельних партнерах використовуються однакові ставки податку, відсутні звільнення від нього та пільги. Однак такі припущення не відповідають дійсності, тому найбільш обґрунтованою є позиція, що ПДВ має дестимулюючий вплив на експортно-імпортні операції, оскільки може спричинити податкову конкуренцію між країнами та зменшення податкових надходжень до бюджету через різницю у ставках, особливостях нарахування, стягнення даного податку та інших його елементів. Для подолання вказаних наслідків у зовнішній фінансовій політиці держави мають бути враховані особливості використання ПДВ її основними торговельними партнерами, що потребує його гармонізації, під якою слід розуміти вирівнювання податкових баз і (або) ставок податку у взаємодіючих країнах, а також встановлення їх певних мінімальних рівнів.

Встановлено, що окрім ставок ПДВ потребують гармонізації принципи, форми та механізми цього податку в контексті використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародних торговельних відносин. Оподаткування ПДВ ґрунтується на двох групах принципів: системних (ефективність, об'єктивність, нейтральність, обґрунтованість та простота, гнучкість) та визначення юрисдикцій («країни призначення» – Country of Destination (COD) та «країни походження» – Country of Origin (COO)). Перша група відповідає класичним принципам побудови податкової системи, а друга – властива саме ПДВ. Різниця між принципами визначення юрисдикцій полягає у визначенні місця оподаткування доданої вартості продукції (товарів, робіт, послуг) та ставках ПДВ на експорт та імпорт. За принципом COD додана вартість оподатковується в країні призначення, експорт оподатковується за ставкою 0%, імпорт – за національними ставками (як для імпортованої продукції, так і для товарів, призначених для внутрішнього споживання). У разі використання принципу COO товари (послуги) оподатковуються за місцем їх походження, експорт не звільняється від оподаткування. У закритій економіці та у країнах-торговельних партнерах із гармонізованим ПДВ наслідки вибору вказаних принципів суттєво не відрізняються. Проте в реаліях сучасного світу та зважаючи на політичні перепони застосуванню принципу COO доцільнішим із практичного боку є використання принципу COD, що підтверджується відповідними висновками Європейської комісії.

Визначено, що існує три форми ПДВ: споживча, дохідноорієнтована та орієнтована на валову продукцію (рис. 1). У дисертації встановлено, що найпоширенішою формою є ПДВ споживчого типу, яка має переваги перед іншими формами з позицій складання бухгалтерської звітності та адміністрування її впливу на розвиток виробництва та залучення інвестицій.

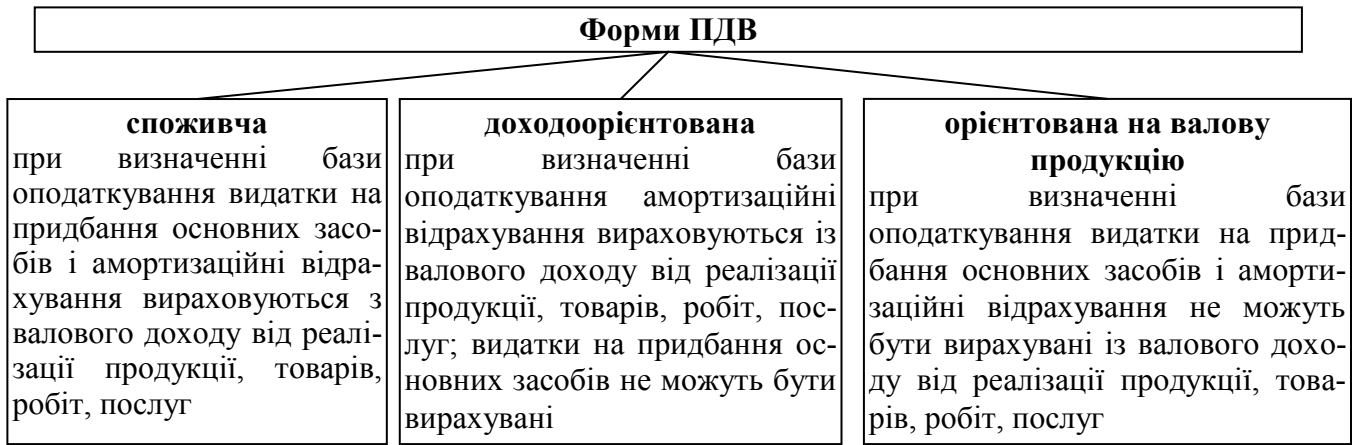


Рис. 1. Форми ПДВ та їх основна характеристика

Визначено, що в аспекті механізмів нарахування податкових зобов'язань країни можуть використовувати прямий (більш поширений) та зворотний механізми. Останній націлено на попередження реалізації шахрайських схем, що виникали при застосуванні прямого механізму через оподаткування за ставкою 0% експортних операцій та відсутність «вхідного» ПДВ в імпортерів. Але недоліки цього механізму – збільшення бухгалтерських та адміністративних витрат, ускладнення звітності, можливість втрати більших, ніж у разі застосування прямого механізму, сум надходжень ПДВ до бюджету – значно скоротили сферу його застосування.

Доведено, що всі різновиди механізмів та форм ПДВ слід враховувати у зовнішній фінансовій політиці держави, оскільки вони можуть впливати на напрями, структуру та обсяги експорту та імпорту, роль конкретної країни у міжнародній торгівлі та, не в останню чергу, на обсяги надходжень ПДВ до бюджетів країн.

У другому розділі – «**Порівняльний аналіз досвіду використання ПДВ в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики України та зарубіжних країн**» проведено аналіз зарубіжного досвіду використання ПДВ в системі застосування фінансових інструментів впливу на міжнародні торговельні відносини; визначено особливості та наслідки процесів гармонізації країнами оподаткування ПДВ; запропоновано науково-методичний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ.

У роботі було визначено, що для країн, що розвиваються, та країн із економікою типу «*emerging market*» важливим є вдосконалення чинних елементів, механізмів, форм та адміністрування ПДВ. Зокрема, їм рекомендується при розробці та впровадженні у податкові системи цього податку надавати перевагу широкій податковій базі, єдиній ставці, досить високому її значенню, а також максимальному скороченню пільгових ставок (окрім нульової ставки ПДВ на експорт) із причини складності контролю за відшкодуванням отриманих пільг. Це дозволить акумулювати в бюджетах країн, що розвиваються, та емерджентних значні обсяги доходів із завданням меншого збитку економічній діяльності у порівнянні з альтернативними варіантами (наприклад, податками з обороту), а також сприятиме досягненню в них цілей справедливості й нейтральності в оподаткуванні при відносній простоті адміністрування. У майбутньому вдосконалення ПДВ у групі країн, що розвиваються, та країн із економікою типу «*emerging market*», має відбуватися за такими основними напрямками: скасування низьких граничних значень ставки ПДВ, які не виправдовують складність його адміністрування податковими органами й відволікають їх увагу від платників податків, які забезпечу-

ють більші надходження до бюджету і характеризуються більшими ризиками стягнення; обмеження пільг із ПДВ у міжнародній торгівлі з метою уникнення розбіжностей у класифікації товарів та скорочення витрат на дотримання законодавства (виключення становить ставка 0% для експорту); вирішення проблеми незаконного відшкодування експортного ПДВ; необхідність гармонізації ставок ПДВ у різних країнах із метою запобігання викривлень у пропорціях виробництва та споживання.

Аналіз також показав, що для країн, що застосовують ПДВ вже понад 20-30 років (як от країни ЄС) стоїть завдання вдосконалення цього податку з метою запобігання випадків шахрайства та його гармонізації для зменшення проявів податкової конкуренції. Встановлено, що в ЄС таке вдосконалення відбувається за трьома основними напрямками: використання різних механізмів ПДВ для підвищення ефективності боротьби з податковим шахрайством; гармонізація ставок ПДВ між країнами-членами ЄС; розробка нових систем ПДВ, спрямованих на подолання недоліків існуючих. В ЄС зворотний механізм нарахування зобов'язань із ПДВ використовується паралельно з прямим до обмеженої групи товарів і послуг, чутливих до шахрайства з цим податком: золото, електронне обладнання та мобільні пристрої, нерухомість, будівельні послуги тощо. Але попри жорсткий контроль із боку Європейської комісії щодо використання зворотного механізму та десятирічний досвід його застосування, він не забезпечує ефективність у боротьбі з податковим шахрайством, незважаючи на його витратність, негативний вплив на умови конкурентної боротьби між великими, середніми і малими підприємствами. Також використання зворотного механізму підвищує ризики втрати всієї суми надходжень від ПДВ до бюджету на шляху просування продукції, товарів, робіт, послуг від виробника до кінцевого споживача, тоді як при застосуванні прямого механізму є ризик втрати лише частини податкових надходжень.

Зважаючи на це, а також необхідність подолання проявів податкової конкуренції в межах ЄС, наразі нагальним завданням для цього об'єднання все ще визнається 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 пільгових ставок, рівень яких нижче за рекомендований мінімальний.

З урахуванням розширення ЄС перспективним завданням для цього об'єднання 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 із ПДВ, оскільки наразі країни-члени самостійно обирають товар та послуги, до яких може застосовуватися цей механізм, з рекомендованого ЄС списку.

Існуючі проблеми з оподаткуванням ПДВ в контексті зовнішньої фінансової політики держав 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 недоліки, що або унеможливають їх використання на сучасному етапі розвитку ЄС із політичних міркувань, або пов'язані із більшими витратами, ніж існуюча

система ПДВ. Тому більш доцільним в ЄС вважається вдосконалення адміністрування чинної системи ПДВ у контексті зовнішньої фінансової політики держав за 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.

Для країн, уряди яких бажають інтегруватися у ЄС та (або) посилити зв'язки з цим об'єднанням або іншими країнами, в першу чергу слід дослідити напрями гармонізації національного ПДВ із європейським та іншими можливими країнами-партнерами, в податковій системі яких імплементовано ПДВ, чому має передувати наукове обґрунтування та економіко-математичне моделювання.

Для розробки рекомендацій щодо гармонізації ставки ПДВ потрібно обрати критерії відбору країн-торговельних партнерів. Ними можуть бути: 1) постійні торговельні відносини з досліджуваною країною (відібрати мінімальну кількість країн, обсяг міжнародних торговельних операцій із якими у сумі даватиме 90-95% від усього обсягу таких операцій із країнами-постійними партнерами); 2) географічна близькість (відібрати окремі країни та (або) міжнародні об'єднання, що межують з досліджуваною країною); 3) стратегічні міркування (відібрати країни та (або) міжнародні об'єднання, відносини з якими мають стратегічний інтерес для досліджуваної країни). Відбір країн за зазначеними критеріями виконано на прикладі України, хоча самі алгоритми відбору є універсальними. Найскладнішим із перерахованих є варіант відбору країн-постійних торговельних партнерів. Його запропоновано здійснювати в 4 етапи.

На першому етапі формування вибірки з наявних статистичних даних за 2005-2013 рр. (дані обрано, виходячи з міркування порівнянності показників та тривалості періоду) відбирається список країн, із якими Україна вступала в торговельні відносини в кожному з кварталів окремо взятого року аналізованого періоду часу (тобто, у термінах формальної логіки $\forall j \forall \gamma \forall i T_i > 0$, де j – рік періоду, що аналізується, $j = \overline{2005, 2013}$; γ – країна-торговельний партнер України (їх кількість може бути різною у кожному з аналізованих років); i – номер кварталу в кожному році, що аналізується, $i = \overline{1, 4}$; T_{ij} – обсяг міжнародних торговельних операцій із країною в i -му кварталі j -го року). У 2005-2013 рр. Україна мала торговельні відносини майже з 200 країнами. В деяких випадках вони мали випадковий характер або здійснювалися одноразово. У разі відсутності жодної експортної або імпортної операції між Україною та її закордонним партнером в якомусь із кварталів року така країна виключається з подальшого аналізу. Після проходження першого етапу в списках країн залишилося 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 з 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 у України були постійні торгові відносини в аналізованій період.

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. 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. Якщо в деяких країнах в аналізованій період відбулися зміни ставок ПДВ, то в подальшій роботі до уваги береться саме така змінена ставка. Тобто, якщо у Чехії 1 травня 2004 р. була встановлена ставка ПДВ 19%, 1 січня 2010 р. – 20%, а 1 квітня 2012 р. – 21%, то в подальших розрахунках використовується ставка ПДВ 21%.

Четвертий етап відбору країн поділяється на дві стадії:

перша – сума міжнародних торговельних операцій (експорт та імпорт товарів і послуг) мають бути приведені в порівняний вид; для цього вибирається базисний рік (2005), з яким зіставляються всі інші роки (2006-2013). Порівняння здійснюється за допомогою дефлятора ВВП, який використовувався через свою універсальність.

друга – безпосередній відбір країн; тобто здійснюється відбір із наявного переліку мінімальної кількості країн, обсяг міжнародних торговельних операцій між якими і Україною в сумі давав би не менше 90% від загальної суми таких операцій у вибірці, сформованій на третьому етапі. Для вирішення цієї задачі використовувалася модель цілочисельного лінійного програмування.

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

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 .

Розв'язання даної задачі знаходиться за допомогою методу відсікань.

У результаті список країн скоротився з 89 до 31, сумарний обсяг експортно-імпортних операцій із якими становить 828 576,48 млн дол або 89,9 % обсягу зовнішньоторговельних операцій вибірки, з якої робився остаточний відбір.

У роботі за різними критеріями відбору країн-торговельних партнерів та з урахуванням обсягів експортно-імпортних операцій між ними та Україною сформовано 4 групи країн: 31 країна-постійний торговельний партнер України (варіант А); за критерієм географічної близькості 7 сусідніх країн (варіант Б) та 36 країн, що входять до міжнародних об'єднань, які межують з Україною (варіант В); оскільки стратегічним партнером для України є ЄС, то країни цього об'єднання ввійшли до останнього списку (варіант Г). Зважаючи на те, що законодавством ЄС встановлено мінімальне рекомендоване значення стандартної ставки ПДВ для країн-членів цього об'єднання (15%), його було включено до варіантів гармонізації та подальшого аналізу (варіант Д). Відповідно, для кожної групи країн у роботі було розраховано гармонізовані ставки ПДВ, до яких має бути наближена ставка податку в Україні (табл. 1).

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

Критерій	Варіант	Середньозважена (гармонізована) ставка ПДВ, %
Постійність торговельних відносин	А	18,56
Географічна близькість	Б	19,30
	В	19,41
Стратегічні причини	Г	21,10
Вимоги ЄС	Д	15,00

Тобто, найвища гармонізована ставка ПДВ відповідає середній по країнах-членах ЄС, найнижча – рекомендованій в ЄС мінімальній стандартній ставці цього податку. Слід зазначити, що за виключенням варіанту Д, різниця у значенні розрахованих гармонізованих ставок ПДВ з чинною в Україні не перевищує 1,5 відсоткових пункти.

У третьому розділі «**Науково-методичні положення щодо гармонізації ПДВ у системі реалізації зовнішньої фінансової політики**» визначено напрями гармонізації ПДВ, обґрунтовано наслідки їх впливу на обсяги бюджетних надходжень і кількісні показники міжнародних торговельних операцій України та запропоновано шляхи удосконалення оподаткування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України.

Для визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ на бюджетні надходження ПДВ в Україні у 2005-2013 рр. розроблено економіко-математичну модель бюджетних надходжень, що досить точно відображує реальність (коефіцієнт детермінації складає 0,999, середня помилка апроксимації – 9,24%, в той час як припустимим є рівень 10%). Модель має вигляд:

$$R_j = (S_j - E_j + I_j)^{\delta_0} \tilde{\tau}_j^{\delta_1}, \quad (2)$$

де j – рік періоду, що аналізується, $j = \overline{2005, 2013}$; R_j – надходження ПДВ в році j ; δ_0, δ_1 – показники ступеня, вони становлять 0,649319667 та 0,600062314 відповідно; $\tilde{\tau}_j$ – ефективна ставка ПДВ в році j , %; S_j – обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) у році j даної країни, млн грн.; E_j – обсяг експортних операцій даної країни в періоді j , млн. грн.; I_j – обсяг імпорتنих операцій в періоді j , млн. грн. даної країни.

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

Вибір ефективної ставки ПДВ обумовлено необхідністю врахування в зазначеній моделі існуючих в Україні пільг, звільнень від цього податку та знижених ставок, що не можна зробити при використанні стандартної ставки.

Наступним кроком є заміна в формулі (2) значення показника $\tilde{\tau}$ у відповідному році на значення гармонізованих ставок ПДВ, зменшених на різницю між стандартною (20%) та ефективною ставками ПДВ в Україні в конкретному році (табл. 2).

Встановлено, що в разі, якщо у 2005-2013 рр. замість 20% стандартної ставки ПДВ в Україні були застосовані розраховані у розділі 2 гармонізовані ставки, бюджет України в середньому за період 2005-2013 рр. міг отримати на 2,84%-7,89% менше надходжень цього податку (варіанти А-В). При застосуванні 15% ставки ПДВ (варіант Д) бюджет міг втратити 31,56% надходжень. Але в разі використання ставки ПДВ 21,10% (середня по країнам-членам ЄС) надходження цього податку до бюджету країни могли 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 за інших рівних умов.

Таблиця 2

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	19,30	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	21,10	11,10	12,96	11,73	13,23	12,05	10,22	12,37	11,88	10,35
Д	15,00	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

Обґрунтовано, що у разі оподаткування імпорту за національними ставками ПДВ, його тягар всередині країни перекладається на споживачів. Обсяги імпорту залежатимуть від спроможності населення витратити кошти, тобто – від рівня доходів населення. Оскільки обкладання імпорту ПДВ веде до його відносного подорожчання, то ставка ПДВ має зворотний вплив на обсяги імпорту. Також зменшує купівельну спроможність населення підвищення курсу долара США щодо гривні. В роботі таку залежність визначено наступним чином:

$$I_j = A \frac{HI_j^{\alpha_1}}{ER_j^{\alpha_2} * \tau_j^{\alpha_3}} \quad (3)$$

де j – рік періоду, що аналізується, $j = \overline{2005, 2013}$; I_j - обсяг імпорту до України товарів та послуг у році j , млн грн; HI_j - доходи населення у році j , млн. грн.; τ_j - ефективна ставка ПДВ в Україні у році j (у частках від 1); ER_j - середньорічний курс долара США до гривні році j , грн. за 1 дол. США A - масштабний коефіцієнт, в моделі його значення становить 0,12506; $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ - показники ступеня, що відображують еластичність заміщення показників «Доходи населення», «Середньорічний курс долара США до гривні» та «Ставка ПДВ», вони становлять 1,041445, 0,165656 та 0,515007 відповідно.

Розрахунки та їх перевірку виконано на даних щодо обсягів імпорту товарів та послуг, доходів населення у зіставних цінах для періоду 2005-2013 рр. Результати моделювання досить точно відповідають фактичним даним – середня помилка апроксимації моделі становить 9,63%.

У моделі експорту було враховано, що на його обсяг впливатимуть обсяги національного виробництва та оподаткування за ставкою 0% ПДВ, що надає експортерам можливість повернути податковий кредит. Проте з моделі експорту виключено проміжне споживання (витрати на товари та послуги, які використані інституційними одиницями для виробничих потреб) і залишено лише валову додану вартість (різницю між випуском товарів (послуг) українськими підприємствами та проміжним споживанням). Такий підхід забезпечить точніші результати моделювання, оскільки ПДВ обкладається саме додана вартість. Ще через специфіку українського експорту в моделі враховано коливання курсу валют «долар США/євро». Модель експорту має вигляд (4). Результати моделювання досить точно відповідають дійсності – середня помилка апроксимації

моделі експорту становить лише 5,12%.

$$E_j = B \frac{P_j^{\beta_1} \overline{ER}_j^{\beta_2}}{\tilde{\tau}_j^{\beta_3}} \quad (4)$$

де j – рік періоду, що аналізується, $j = \overline{2005, 2013}$; 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.; $\tilde{\tau}_j$ - ефективна ставка ПДВ в Україні у році j (у частках від 1); \overline{ER}_j - середньорічний курс USD/EUR у році j , євро за 1 дол. США B - масштабний коефіцієнт, в моделі він становить 0,194796; $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ - показники ступеня, що відображують еластичність заміщення показників «Валова додана вартість», курс валют та «Ставка ПДВ». Вони становлять 1,073524, 0,609155, 0,1227695 відповідно.

Для визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ в Україні на кількісні показники її міжнародних торговельних операцій в формулах (3) і (4) значення ефективної ставки було замінено на гармонізовані, скориговані аналогічно до моделі бюджетних надходжень (табл. 2).

В результаті встановлено, що зниження ставки ПДВ позитивно впливає на обсяги зовнішньої торгівлі України та навпаки (табл. 3).

Таблиця 3

Вплив гармонізованих ставок ПДВ на обсяги зовнішньоторговельних операцій за період 2005-2013 рр.

Варіант гармонізації	Ставка ПДВ, %	Зміна обсягів імпорту товарів(послуг) порівняно зі ставкою 20% ПДВ, %	Зміна обсягів експорту товарів (послуг) порівняно зі ставкою 20% ПДВ, %
Д	15	39,570	8,225
А	18,56	7,850	1,804
Б	19,30	3,600	0,834
В	19,41	3,010	0,697
Г	21,10	-4,970	-1,218

На базі отриманих за допомогою моделей результатів можна встановити такі залежності: при збільшенні (зменшенні) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт імпорт зменшується (збільшується) на 5,62%; при скороченні (збільшенні) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт обсяги експорту збільшуються (зменшуються) на 1,209% порівняно з застосуванням 20% стандартної ставки ПДВ.

За результатами моделювання з позиції впливу на надходження ПДВ до бюджету України найкращим варіантом гармонізованої ставки ПДВ є 21,1% (варіант Г – вибір країн торговельних партнерів за стратегічною ознакою), але з позицій впливу на зовнішню торгівлю відповідь має визначатися виходячи з цілей, закладених в основу політики державного розвитку та зовнішньої фінансової політики. Так, якщо стимулювання експорту за рахунок зниження ставок ПДВ є позитивною тенденцією, то збільшення імпорту може негативно позначитися на національних виробниках і потребує аналізу структури імпорту для запобігання виникненню на українському ринку неякісної продукції.

Що стосується вдосконалення законодавства щодо ПДВ в Україні в контексті зовнішньої фінансової політики, то реалії сучасного світу вимагають застосовувати комплексний підхід, а не лише поліпшувати законодавчі норми, що стосуються окремих податків, та навіть всієї системи законодавства країни. Для вирішення зазначеної про-

блеми потрібно провести комплекс заходів, першим із яких є стабілізація економічної та політичної ситуації в країні.

У дисертації доведено також, що в Україні потрібно розробити Державну програму, яка визначатиме основні орієнтири зовнішньої фінансової політики та відповідно до якої укладатимуться міжнародні угоди, які спрощуватимуть діяльність вітчизняних експортерів та імпортерів, сприяти запобіганню подвійного оподаткування, шахрайств із використанням ПДВ. Наступним завданням формування зовнішньої фінансової політики є визначення перспективних та стратегічно-важливих ринків збуту з огляду на географічне сусідство, обсяг міжнародних торговельних операцій, постійність торговельних відносин, стратегічні міркування (в основі яких може бути не лише потреба в збільшенні обсягів торгівлі) або інші критерії. При зміні геополітичної ситуації критерії відбору мають корегуватися та вноситися відповідні зміни у Державну програму. Після визначення кола партнерів із міжнародної торгівлі потрібно укласти (оновити) угоди з ними. Заключним етапом вдосконалення національного законодавства з огляду на зовнішню фінансову політику є приведення норм національного законодавства (зокрема – щодо ПДВ в контексті цієї роботи) у відповідність із законодавством перспективних та стратегічно-важливих партнерів та укладених угод.

Щодо вдосконалення податкового інструментарію фінансового регулювання міжнародних торговельних відносин доцільними визначено наступні заходи:

1. Визначити експорт як «митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межі 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 межі 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)».

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 активів та питомої ваги товарів, вивезених за межі митної території України, а також створити єдиний реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку.

3. Для протидії ухиленню від сплати ПДВ та податковому шахрайству 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 підвищення ставки ПДВ 0% до рекомендованих законодавством ЄС 5% та скорочення податкової бази, до якої застосовується ця ставка. Ці заходи можна проводити в напрямі збільшення ефективної ставки ПДВ в Україні до рівня ЄС (тобто, до 15-16% з чинних 10%-11%).

Запропонований комплекс заходів сприятиме виконанню Україною вимог Угоди про асоціацію з ЄС, наповненню дохідної частини бюджету країни, залученню до країни іноземних інвесторів та вдосконаленню зовнішньої фінансової політики держави.

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 оподатковуваної 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 ЗЕД.

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 торгові, 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. 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%). 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% відповідно). 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України, в т.ч. внесених до наукометричних баз даних:

1. Філіппова Н. В. Шляхи гармонізації ставок ПДВ з європейськими: проблеми та виклики / Н. В. Філіппова, О. М. Гаркушенко // Економіка промисловості¹. – К.: Ін-т екон. пром. НАН України, 2016. – №3 (75). – С. 49-73 (0,75 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: розраховано ефективну ставку ПДВ та коефіцієнт С-ефективності для України, визначено шляхи наближення ПДВ в Україні до європейського (0,37 ум.-друк. арк.).*
2. Філіппова Н. В. Напрями гармонізації ставки ПДВ в Україні в контексті міжнародних торговельних відносин / Н. В. Філіппова // Економіка промисловості¹. – К.: Ін-т екон. пром. НАН України, 2016. – №2 (74). – С. 49-73 (1,75 ум.-друк. арк.).
3. Филиппова Н. В. Гармонизация налогов как ключевой элемент интеграционных процессов / Н. В. Филиппова // Економіка промисловості¹. – К.: Ін-т екон. пром. НАН України, 2015. – №2 (70). – С. 68-75 (0,72 ум.-друк. арк.).
4. Філіппова Н. В. Визначення принципів використання ПДВ в системі міжнародних торговельних відносин / Н. В. Філіппова, О. В. Соколовська // Економічний вісник університету. Зб. наук. пр. учених та аспірантів. – Переяслав-Хмельницький: Переяслав-Хмельницький держ. пед. ун-т імені Григорія Сковороди, 2013. – Вип. 20/2. – С. 210-216 (0,81 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: досліджено системні та спеціальні принципи використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародній торгівлі, досвід їх використання у країнах ЄС (0,41 ум.-друк. арк.).*
5. Филиппова Н. В. Использование НДС в системе международных торговых отношений стран ЕС / Н. В. Филиппова, Е. В. Соколовская // Наукові праці НДФІ: науковий збірник. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – Вип. 2 (63). – С. 130-136 (0,42 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: визначено основні правила використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішньоторговельних операцій країн-членів ЄС та запропоновано заходи щодо наближення ПДВ в Україні до європейського зразку (0,21 ум.-друк. арк.).*
6. Філіппова Н. В. Аналіз моделей гармонізації ставок ПДВ [Електронний ресурс] / Н. В. Філіппова, О. М. Гаркушенко // Збірник наукових праць Національної академії державної податкової служби України: електр. наук. вид. – Ірпінь: Нац. ун-т держ. податкової служби України, 2012. – № 2. – С. 72-82 (0,7 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: проведено аналіз основних економіко-математичних моделей гармонізації ставок ПДВ та впливу елементів будови цього податку на міжнародні торговельні відносини в контексті зовнішньої фінансової політики держави (0,35 ум.-друк. арк.).*

¹ Входить до міжнародних наукометричних баз: *Index Copernicus, Google Scholar, PИИЦ, CiteFactor, WorldCat, Directory of Research Journals Index, RePEc, Research Bible*

Статті у наукових виданнях інших держав

7. Филиппова Н. В. Экономическая природа и свойства форм НДС/ Н. В. Филиппова, Е. В. Соколовская // Экономика. Налоги. Право². – М.: Финанс. ун-т при Правительстве РФ, 2014. – № 3. – С. 69-72 (0,4 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: досліджено основні форми ПДВ, їх переваги та недоліки, вплив на зовнішньоторговельні операції, інвестиції та заощадження (0,2 ум.-друк. арк.).*

Матеріали наукових конференцій

8. 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. міжн. наук.-практ. конф. (21-22 жовт. 2016 р., м. Ужгород). – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. – С. 148-149 (0,15 ум.-друк. арк.).

9. Філіппова Н. В. Ефективна ставка та коефіцієнт «С-ефективність» як індикатори напрямів гармонізації ПДВ / Н. В. Філіппова, О. М. Гаркушенко // Актуальні аспекти модернізації економіки та фінансової системи України: збірн. матер. міжн. наук.-практ. конф. (26 серп. 2016 р., м. Запоріжжя). – Запоріжжя: Класич. приват. ун-т, 2016.– С. 124-127 (0,17 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: розраховано ефективну ставку ПДВ та коефіцієнт С-ефективності для України та визначено їх значення як індикаторів зближення вітчизняного та європейського ПДВ (0,09 ум.-друк. арк.).*

10. Філіппова Н. В. Проблеми усунення ПДВ з податкової системи України в контексті євроінтеграції / Н. В. Філіппова // Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика: збірн. матер. міжн. наук.-практ. конф. (20-21 трав. 2016 р., м. Львів). У 2-х частинах. – Львів: Львів екон. фундація, 2016. – Ч. 2. – С. 86-89 (0,2 ум.-друк. арк.).

11. Филиппова Н. В. Гармонизация налога на добавленную стоимость в Европейском Союзе / Н. В. Филиппова // Экономика, менеджмент та аудит: сучасні проблеми та напрями розвитку: зб. матер. міжн. наук.-практ. конф. (29-30 трав. 2015 р., м. Львів). У 2-х частинах. – Львів: Львів екон. фундація, 2015. – Ч. 2. – С.80-82 (0,18 ум.-друк. арк.).

12. Филиппова Н.В. Гармонизация НДС как фактор укрепления международного сотрудничества / Н.В. Филиппова // Податкова реформа в Україні: досвід, реалії та перспективи: зб. матер. міжн. наук.-практ. конф. (15 листоп. 2013 р., м. Донецьк). – Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2013. – Т 2. – С.130-133 (0,18 ум.-друк. арк.).

13. Філіппова Н. В. Особливості використання ПДВ у міжнародних торговельних відносинах / Н. В. Філіппова // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: зб. матер. XVIII міжн. наук.-практ. конф. (29-30 трав. 2013 р., м. Луцьк). – Луцьк: Вежа-Друк, 2013. – С. 170-171 (0,11 ум.-друк. арк.).

14. Филиппова Н. В. Гармонизация ставки НДС в Украине / Н. В. Филиппова // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доп. III міжн. наук.-практ. конф. (12-13 квіт. 2013 р., м. Ірпінь). – Ірпінь: Нац. ун-т держ. податкової служби України, 2013. – Ч.1. – С. 183-184 (0,09 ум.-друк. арк.).

15. 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: матер. XII міжн. наук.-

² Входить до міжнародної наукометричної бази РІНЦ.

практ. конф. (23-24 листоп. 2012 р., м. Донецьк). – Донецьк: ДонНУЕТ ім.М. Туган-Барановського, 2012. – Т.2. – С. 127-130 (0,22 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: аргументовано доцільність гармонізації податкового законодавства та ставки ПДВ у країнах-постійних торговельних партнерах України, запропоновано механізм відбору таких країн (0,11 ум.-друк. арк.).*

АНОТАЦІЯ

Філіппова Н.В. Гармонізація оподаткування податком на додану вартість в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Донбаська державна машинобудівна академія МОН України, Краматорськ, 2017.

Дисертацію присвячено вирішенню актуальної наукової задачі гармонізації оподаткування податком на додану вартість в контексті реалізації зовнішньої фінансової політики держави з урахуванням чинних міжнародних угод та вимог, необхідності подолання шахрайств із використання цього податку, запобігання проявам податкової конкуренції між країнами, наповнення дохідної частини бюджетів країн та розвитку зовнішньої торгівлі. Для вирішення поставленої задачі в роботі досліджено теоретичні основи використання оподаткування ПДВ як складової зовнішньої фінансової політики підтримки міжнародних торговельних відносин, проаналізовано досвід використання ПДВ та його гармонізації країнами світу з різними типами економіки та різною тривалістю застосування цього податку. Розроблено багатокритеріальний науково-методичний підхід до визначення гармонізованої ставки ПДВ і методичний підхід до визначення наслідків впливу гармонізації ПДВ на бюджетні надходження та кількісні показники міжнародних торговельних операцій. Запропоновано комплекс заходів із вдосконалення оподаткування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України, орієнтований на поліпшення загального економічного клімату в країні, вдосконалення її нормативно-правової бази, в тому числі щодо оподаткування зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Ключові слова: *податок на додану вартість, ставка, оподаткування, гармонізація, зовнішня фінансова політика, держава, бюджетні надходження.*

АННОТАЦИЯ

Филиппова Н.В. Гармонизация налогообложения налогом на добавленную стоимость в контексте реализации внешней финансовой политики государства. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.08 – деньги, финансы и кредит. – Донбасская государственная машиностроительная академия МОН Украины, Краматорск, 2017.

Диссертация посвящена решению актуальной научной задачи гармонизации обложения налогом на добавленную стоимость (НДС) в контексте реализации внешней финансовой политики государства с учетом действующих международных соглашений и требований, необходимости преодоления мошенничеств с этим налогом,

проявлений налоговой конкуренции между странами, наполнения доходной части бюджетов стран и развития внешней торговли.

Для решения поставленной задачи в работе исследованы теоретические основы использования НДС в системе международных торговых отношений. Было установлено, что вопреки сложившемуся в научной литературе представлению о роли данного налога во внешней финансовой политике государства, связанной со стимулированием экспорта, его нейтральности, на практике НДС оказывает дестимулирующее воздействие. Последнее объясняется тем, что, в отличие от теории, в рамках которой предполагается, что страны применяют идентичный по строению и элементам НДС, на практике в них применяются различные ставки НДС, льготы по данному налогу, а также могут различаться лежащие в основе этого налога принципы, механизмы, формы и методы. Соответственно, это ведет к попыткам уклонения от уплаты НДС, возникновению мошеннических схем с ним во внешней и внутренней торговле, налоговой конкуренции между странами, что, в итоге, приводит к потерям поступлений данного налога в бюджеты стран. Преодолению данных негативных явлений способствует налоговая гармонизация. В работе было уточнено ее место среди иных видов сближения налоговых систем, а также установлены различия между налоговой гармонизацией и гармонизацией налогового законодательства, их связь и взаимозависимость.

Анализ опыта применения НДС в странах мира с разными типами экономики и разной продолжительностью использования данного налога показал, что НДС является удобным и простым в администрировании по сравнению с налогами на продажи и налогами с оборота, которые он заменил, а также обеспечивает значительные налоговые поступления в бюджеты стран, его применяющих. Потому в настоящее время с целью сокращения объемов мошенничества с НДС страны стремятся его усовершенствовать, а также гармонизировать со странами-партнерами. Последнее особенно актуально для международных интеграционных объединений (ЕС), где устранение таможенных процедур и пограничного контроля привело к росту числа попыток уклониться от уплаты НДС.

В рамках данной работы был разработан многокритериальный научно-методический подход к определению гармонизированной ставки НДС, основанный на установлении круга стран, в налоговые системы которых он имплементирован и с которыми конкретная страна осуществляет внешнеторговые операции, с учетом действующих национальных нормативно-правовых документов в сфере международной торговли, исторических, геополитических связей и стремлений страны, на основе использования методов нелинейного программирования. В результате апробации данного подхода на примере Украины предложено 5 вариантов групп стран, с которыми можно осуществлять гармонизацию ставок НДС (по географическому признаку, по объемам торговых операций, по стратегическим причинам и с учетом законодательства ЕС), и, соответственно, 5 значений таких гармонизированных ставок: 15%, 18,56%, 19,3%, 19,41%, 21,1%. Минимальное значение гармонизированной ставки НДС соответствует рекомендуемому Директивой ЕС 2006/112/ЕС, а максимальное (21,1%) – среднему значению стандартной ставки НДС по странам ЕС.

Учитывая значение НДС как источника доходов бюджета и роль этого налога во внешней финансовой политике государства, был разработан методический подход к определению последствий влияния гармонизации НДС на бюджетные поступления

и количественные показатели международных торговых операций по различным критериям отбора стран - торговых партнеров Украины. Было установлено, что применение низкой ставки НДС позитивно влияет на объем экспортно-импортных операций, но приводит к сокращению налоговых поступлений и наоборот.

Также было установлено, что выбор ставки НДС должен приниматься не только на основе данных моделирования, но в рамках целей и задач, стоящих перед государством как в части его экономического развития в целом, так и внешней финансовой политики в частности. В соответствии с этим был разработан комплекс мер по совершенствованию и гармонизации обложения НДС как элемента внешней финансовой политики Украины, включающий в себя рекомендации по улучшению общего экономического климата в стране, совершенствованию нормативно-законодательной базы, интенсификации информационного обмена между фискальными органами в Украине и на международном уровне.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, ставка, налогообложение, гармонизация, внешняя финансовая политика, государство, бюджетные поступления.

SUMMARY

Filippova N.V. Harmonization of the Value Added Tax Taxation in the Context of State Foreign Financial Policy. – As a manuscript.

The thesis for obtaining a degree of Candidate of Economics in the specialty 08.00.08 – Money, Finance and Credit. – Donbas State Engineering Academy of Ministry of Education and Science of Ukraine, Kramatorsk, 2017.

The thesis deal with solving an important scientific task of harmonization of the value added tax taxation in the context of foreign financial policy implementation on the basis of existing international agreements and requirements, necessity to fight against tax frauds, prevent a countries' tax competition, form budget revenues and develop foreign trade development. To solve this problem theoretical basis of VAT using as part of financial policy that support foreign trade (the role of VAT in states' foreign financial policy, principles of its use, VAT forms and mechanisms from the standpoint of an impact on foreign trade) was studied, an experience of VAT implementation and harmonization in countries with different types of economy and different duration of this tax application was analysed. Multi-criterion scientific and methodical approach to defining harmonized VAT rates, which allowed to calculate several options for harmonization of the standard VAT rate in its testing on the example of Ukraine, was developed. The methodical approach to determine VAT harmonization effects on revenues and foreign trade under various criteria of choosing Ukrainian trade partners allowed to estimate the effects of changes in the VAT standard rate. A range of measures to advance VAT as an element of Ukrainian foreign financial policy, which covers the improvement of VAT, overall economic climate in the country, its legal framework, including taxation of foreign trade activities and more, was offered.

Keywords: value added tax, rate, taxation, harmonization, foreign financial policy, state, budget revenues.

Підписано до друку 26.05.2016. Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 0,9.
Обл.-вид. 0,9. Друк лазерний. Зам. № 810. Накл. 100 пр.

Видавець і виготівник
Донбаська державна машинобудівна академія
84313, м. Краматорськ, вул. Шкадінова, 72.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 1633 від 24.12.2003