

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ СТАВКИ ПДВ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ВІДНОСИН

Підписання Україною Угоди про асоціацію з Європейським Союзом (ЄС) потребує гармонізації національного законодавства та системи податків з європейським. У той же час оскільки відносини України не обмежуються виключно країнами-членами ЄС, доцільно проаналізувати й інші можливі напрями гармонізації національного законодавства та податків.

З урахуванням того, що ПДВ є одним із найпоширеніших податків у світі, напрями гармонізації ставок цього податку становлять значний науковий інтерес.

Вибір ставки ПДВ, так само як і напрями її гармонізації, в конкретній країні можуть залежати від ряду причин: політичних, економічних, таких стратегічних, як необхідність підтримувати та розвивати міжнародні відносини в рамках чинних міжнародних угод тощо.

На практиці міжнародні торговельні угоди можуть стати інструментом примушення країн зі слабкими економіками та незначним торговельним потенціалом виконувати умови країн із більш розвинутою економікою. Як наслідок, це призводить до деформацій торговельних відносин на міжнародному рівні, поглиблення економічних протиріч між країнами [27, с. 11].

Подоланню цих явищ, проявів податкової конкуренції та розвитку єдиного ринку, особливо в межах інтеграційних об'єднань типу ЄС, має сприяти гармонізація законодавства та податкової сфери країн. Проте вибір напрямів гармонізації (фактично – торговельних партнерів) визначатиме також і рівень надходжень до бюджетів країн, що її здійснюють, і, від-

повідно, можливість реалізовувати в них економічні, соціальні й інші програми. Зміни податкового законодавства позначаються на всіх економічних агентах країни, особливо великих підприємствах, серед яких в Україні важливе місце посідають металургійні, машинобудівні та підприємства з видобутку корисних копалин (які також відіграють важливу роль у міжнародних торговельних операціях країни).

Саме тому наукове обґрунтування напрямів гармонізації податків (у першу чергу ПДВ як податку, за рахунок надходжень від якого формується суттєва частина доходів бюджету [41]) набуває особливої важливості. Здійснити це можна шляхом визначення впливу гармонізованих ставок ПДВ на рівень надходжень від цього податку.

Зважаючи на те що ПДВ у світі існує понад 40 років й інтеграційні процеси також відбуваються тривалий час, у межах фінансової науки розроблено низку економіко-математичних моделей гармонізації цього податку.

Одну з перших моделей запропонував Р.В. Баль. Хоча цей учений досліджував податкову взаємодію країн, а не гармонізацію податків, його робота стала першим кроком у даному напрямі. На базі моделі Р.В. Баля можна здійснювати оцінку реальної та потенційної часток податків у ВВП країн, порівняння цих показників у різних країнах. Однак автор моделі зазначає, що в разі зміни ситуації (наприклад, цін на корисні копалини, співвідношення імпорту й експорту в країнах, економічного становища країн або їх переорієнтації із сільського госпо-



дарства на видобуток корисних копалин) цю модель не можна буде використовувати [1, с. 606].

Модель П. Кругмана та М. Фельдштейна [11] присвячена вивченню впливу ПДВ на міжнародну торгівлю в контексті впливу цього податку на конкурентоспроможність продукції на міжнародних ринках товарів. За її допомогою було доведено, що ПДВ не є елементом протекціоністської політики [11, с. 1, 4].

Проблеми гармонізації ПДВ на міжнародному рівні досліджували Дж. Френкель, Е. Разін та С. Шиманські [6]. Проте, як визнають автори, їх робота має суттєвий недолік: на основі моделі для двох країн робляться висновки для всієї світової економіки (без урахування розходжень в економічному розвитку), що є грубим узагальненням [6, с. 32].

Питанням поліпшення добробуту суспільства та поліпшення за Парето становища країн, що здійснюють експортно-імпортні операції і застосовують ПДВ, присвячено роботи британського вченого М. Кіна [8-10]. Також у цих роботах розробляються напрями гармонізації даного податку.

У всіх проаналізованих моделях, що стосувалися ПДВ, вважалось, що цей податок стягується за принципом визначення юрисдикції «країна призначення» (СОД). Через те що принцип «країна походження» (СОО) не застосовується на практиці, йому майже не приділялося уваги при розробці моделей. Тим не менш моделі, в яких ПДВ побудовано за принципом СОО, у світі існують.

Проблема гармонізації непрямих податків (ПДВ) у разі застосування принципу СОО досліджується М.-А. Лопез-Гарсією [13]. Розроблена ним модель дозволила принаймні в теорії визначити, що при гармонізації ПДВ, побудованого за принципом СОО, можливе потенційне Парето-поліпшення (*potential Pareto-improvement*). Однак для досягнення справж-

нього Парето-поліпшення (*actual Pareto-improvement*) необхідно виконати масу умов: отримати й обробити необхідну статистичну інформацію, вирішити проблеми впровадження політики гармонізації в реальних країнах, що наразі здається складним завданням, особливо якщо такі країни не є членами міжнародного інтеграційного об'єднання, тощо [13, с. 23].

Теоретичний і практичний інтерес має розроблена С. Лі та Дж. Валлі модель оцінки впливу на надходження від ПДВ і торговельний баланс Китаю переходу від принципу СОД до принципу СОО. Перевагою та особливою рисою цієї моделі є те, що на відміну від більшості існуючих моделей, у яких оцінюються переваги та недоліки принципів СОД і СОО та стверджується нейтральність результатів із застереженням про збалансованість торговельних операцій, у даній моделі розглянуто реально існуючий випадок торгового профіциту Китаю, виходячи з чого виконується оцінка наслідків оподаткування ПДВ міжнародних торговельних операцій [12, с. 2]. Однак автори цієї моделі не врахували одну особливість принципу СОО – яким чином і за допомогою яких органів податки однієї країни відшкодуватимуться іншою державою. Тобто фактично дану модель неможливо реалізувати на практиці через політичні й організаційні причини [2, с. 5], попри те, що розрахунки в ній зроблені на реальних даних.

Аналіз наведених моделей дозволяє зробити висновок про деяку схематичність і значний, часом грубий, рівень абстрагування. Ці моделі мають теоретичний інтерес, але не спрямовані на вирішення конкретних практичних проблем. Широке використання в них функції корисності обмежує можливість їх застосування на практиці, оскільки сучасне суспільство представлене великою кількістю людей із 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 майже неможливими [5, с. 288]. Так само величезний масив важкодоступної інформації, якої вимагає практична реалізація перелічених моделей, унеможливають процес отримання за допомогою цих моделей будь-яких кількісних результатів навіть за умови їх модифікації.

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

Також слід урахувати, що на практиці, на відміну від моделей, світ не обмежується двома країнами («дім» – «решта світу» в моделях), а самі країни можуть значно відрізнятися одна від одної. 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. Для української науки даний напрям досліджень є порівняно новим. Так, питаннями гармонізації податків займалися А. Крисоватий та Т. 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 [29], а також В. Шевчук і Р. Римарська, робота яких присвячена гармонізації ставок податків і, зокрема, ПДВ, в Украї-

ні [43]. Проте остання робота не підкріплена розрахунками або результатами моделювання, на підставі яких можна судити про обґрунтованість пропозиції В. Шевчука та Р. Римарської про зміну ставки ПДВ в Україні.

З урахуванням вищенаведеного, а також вимог Угоди про асоціацію з ЄС щодо гармонізації податків [42, Додаток XXVIII], актуальним є завдання створення інструментарію щодо знаходження гармонізованої ставки ПДВ для України, визначення за його допомогою такої ставки.

Метою статті є створення економіко-математичної моделі гармонізації ставки ПДВ в Україні й оцінки її впливу на обсяг надходжень до бюджету країни. Зважаючи на недоліки й особливості проаналізованих моделей, у цій мають бути враховані такі положення: критерії відбору країн; кількість країн; у відібраних за критеріями відбору країнах необхідно додатково виділити ті країни, в яких застосовується ПДВ; скласти масив даних про ставки ПДВ у країнах із попереднього пункту. У разі відсутності та (або) неможливості отримати відповідну інформацію необхідно принаймні визначити стандартну або середню (з урахуванням пільг і звільнень від цього податку) ставку ПДВ у кожній країні.

Процес моделювання гармонізації ставки ПДВ в Україні зі ставками ПДВ у відібраних для аналізу країнах доцільно здійснювати з урахуванням обсягу експортно-імпортних операцій у напрямі зближення ставок ПДВ в Україні зі ставками ПДВ у таких країнах. Причому оскільки метою є гармонізація ставки ПДВ саме в Україні (тобто не очікується, що ставки ПДВ у країнах – торговельних партнерах будуть гармонізуватися зі ставкою ПДВ в Україні), то і змінюватиметься значення ставки ПДВ в Україні, а не інших країнах. У результаті будуть отримані кількісні значення, що визнача-

тимуть напрям зміни ставки ПДВ в Україні (збільшувати або зменшувати) з метою її гармонізації з прийнятими ставками податку в основних країнах – торговельних партнерах України.

Надалі також необхідно визначити вплив гармонізованої ставки ПДВ в Україні на обсяг податкових надходжень, оскільки саме за рахунок своїх доходів (податкових і неподаткових) держава має можливість надавати своїм громадянам суспільні блага, а також стабілізувати економіку.

Відбір країн – торговельних партнерів України

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

1) для точного відображення реальності необхідно врахувати якомога більше факторів, що впливають на події та явища, які нас цікавлять;

2) модель як така являє собою «условный образ объекта исследования, сконструированный для упрощения этого исследования» [30, с. 476], і значна кількість деталей зробить модель надто громіздкою для практичного застосування.

Таким чином, необхідно створити таку модель, яка, з одного боку, не є надмірно громіздкою, а з іншого – дозволяє виявити характеристики поведінки модельованої 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 у зарубіжних країнах.

Першим кроком до реалізації подібної моделі є відбір країн-партнерів України з міжнародної торгівлі. Для побудови моделі взято масив статистичних даних про експортно-імпорتنі операції (експорт

й імпорт товарів і послуг) в Україні за період з 2005 по 2013 р. включно [25]. Статистична вибірка закінчується 2013 р. у зв'язку з тимчасовою окупацією АР Крим та м. Севастополя [21, ст. 1, п. 2], а також загальною дестабілізацією економічної ситуації в країні, що може впливати на статистичні дані.

Для здійснення відбору країн – торговельних партнерів України необхідно визначитися з його критеріями. Пропонуються такі критерії:

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

2) географічна близькість (відібрати 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).

Відбір країн – постійних партнерів України у міжнародних торговельних відносинах

Цей варіант відбору країн є найбільш складним і трудомістким із перелічених вище. Порядок відбору країн частково успадковує порядок відбору видів економічної діяльності, запропонований Р. Прокопенко [39], однак зі змінами та доповненнями, зумовленими специфікою дослідження. Такими відмінностями є:

1) більш тривалий аналізований період (36 кварталів 2005-2013 рр., а не 12 місяців);

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

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

4) необхідність приведення даних за обсягами міжнародних торговельних операцій у порівнянний вигляд для усунення впливу інфляції та випадкових коливань валютного курсу.

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

$$\forall j \forall \gamma \forall i T_i > 0; \frac{n!}{r!(n-r)!},$$

де j – рік аналізованого періоду
 $j = 2005; 2013$;

γ – країна – торговельний партнер України (їх кількість може бути різною у кожному з аналізованих років);

i – номер кварталу в кожному аналізованому році, $i = 1, 4$;

T_i – обсяг міжнародних торговельних операцій із країною у період i .

Згідно з попереднім аналізом щоквартальних статистичних даних Україна у 2005-2013 рр. мала торгові відносини майже з 200 країнами. У деяких випадках ці відносини мали випадковий характер або здійснювалися одноразово. Наприклад, коли в якомусь із кварталів року не було жодної експортної або імпоротної операції між Україною та її закордонним партнером, то така країна виключається з подальшого аналізу. В іншому разі країна досліджується далі.

Процедуру відбору країн на цьому етапі можна спростити шляхом виключення з подальшого розгляду країн, виключених у 2005 р. Проте за необхідності розширення (до 2005 р.) або звуження

(період після 2005 р.) діапазону досліджень буде отримано некоректну вибірку.

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

На *другому етапі* необхідно відібрати країни, міжнародна торгівля з якими здійснювалася у кожному з років аналізованого періоду. 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 така множина країн $K = \{\{\gamma_{2005}, \dots, \gamma_{2011}\}\}$, 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 Україні були постійні торгові відносини в аналізований період.

Слід зауважити, що оскільки Сербія і Чорногорія до 2008 р. були однією країною, 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 попередньому етапі списку відбираються ті країни, в податкових системах яких є ПДВ. У результаті такого відбору список країн скорочується до 97. Причому слід зазначити, що наприклад, в Індії ставки ПДВ встановлюються окремо в кожному штаті, у Бразилії існує федеральний ПДВ, ставки якого змінюються залежно від виду товару (від 0 до 330% його вартості) та ПДВ на рівні штатів [7]. Оскільки аналізується період з 2005 по 2013 р., то з подальшого розгляду виключаються країни, що ввели ПДВ після 2005 р., та такі екстремальні випадки, як Бразилія та Індія. Фактично, після завер-



шення третього етапу відбору залишається 89 країн.

У деяких країнах в аналізований період відбулися зміни стандартних ставок ПДВ. До уваги береться саме така змінена ставка. Тобто якщо у Чехії 1 травня 2004 р. була встановлена стандартна ставка ПДВ 19%, з 1 січня 2010 р. вона підвищилася до 20%, а з 1 квітня 2012 – до 21% [7], то в подальших розрахунках використовується ставка ПДВ 21%.

На цьому етапі можна оцінити діапазон стандартних ставок ПДВ у різних країнах – торговельних партнерах України: найнижча ставка ПДВ спостерігається в Нігерії та Тайвані (5%), а найвища – в Угорщині (27%).

Четвертий етап відбору країн поділяється на кілька стадій.

1. Суми міжнародних торговельних операцій (експорт й імпорт товарів і послуг) мають бути приведені у порівняльний вигляд. Для цього вибирається базисний рік (2005), з яким зіставляються всі інші роки (2006-2013). Порівняння здійснюється за допомогою дефлятора ВВП [32]. Даний індекс використовувався у зв'язку з його універсальністю. Так, згідно з методологічними роз'ясненнями Державної служби статистики України [26] 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 із часом змінюються, що необхідно враховувати. Крім того, індекси, які пропонуються Державною службою статистики для приведення даних за міжнародними торговельними операціями в порівняльний вигляд (наприклад, індекс цін зовнішньої торгівлі), розраховуються окремо за експортними й окремо за імпортними операціями, а також окремо по товарах і послугах. У да-

ному дослідженні інтерес становить сума зовнішньоторговельних угод (тобто експорт плюс імпорт) товарів і послуг. Виходячи з цих міркувань обрано дефлятор ВВП.

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

$$\sum_{i=1}^{89} b_i \rightarrow \min ,$$
$$\sum_{i=1}^{89} \left(b_i \sum_{j=1}^{36} T_i^j \right) \geq 0,9 \sum_{i=1}^{89} \sum_{j=1}^{36} T_i^j ,$$

де b_i – булева змінна (0 або 1), що показує, чи включається країна i до остаточного переліку країн-партнерів;

j – номер кварталу в періоді часу (тобто 36 кварталів);

T_i^j – обсяг торговельних операцій у кварталі j України з країною i .

Розв'язок даної задачі знаходиться за допомогою методу відсікань. Для автоматизації процесу пошуку і знаходження розв'язку застосовувалася надбудова "Пошук рішення" програмного додатка Microsoft Excel.

У результаті список країн скоротився з 89 до 31: Австрія, Азербайджан, Алжир, Бельгія, Білорусь, Болгарія, Великобританія, Ізраїль, Індонезія, Іран, Іспанія, Італія, Казахстан, Китай, Кіпр, Республіка Корея, Литва, Молдова, Нідерланди, Німеччина, Польща, Російська Федерація, Румунія, Словаччина, Туреччина, Туркменістан, Угорщина, Узбекистан, Франція, Чехія, Швейцарія. У сумі обсяг експортно-імпортних операцій в аналізо-

ваний період із цими країнами становить 828 576,48 млн дол., або 89,92% обсягу зовнішньоторговельних операцій із 89 країнами, з числа яких здійснювався остаточний відбір.

Відбір країн – торговельних партнерів України за географічною ознакою

Урахування географічної ознаки при вирішенні питань, пов'язаних з оподаткуванням, обумовлене тим, що сусідні країни зазвичай взаємодіють упродовж свого існування, тоді як із більш віддаленими в територіальному відношенні країнами таких довгих відносин може не бути.

У процесі тісної взаємодії між сусідніми країнами може проявлятися запозичення, зокрема у податковій сфері. Подібне врахування географічної ознаки вже було запропоноване у статті Р. Баля [1, с. 600-604].

У зв'язку з інтеграційними процесами, 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, які межують з Україною.

У першому випадку до списку країн входять: Росія, Білорусь, Польща, Словаччина, Угорщина, Румунія, Молдова – разом 7 країн. У податкових системах усіх зазначених країн є ПДВ. Дані про обсяги міжнародних торговельних операцій у 2005-2013 рр. між цими країнами та Україною приведені до порівняльного вигляду за допомогою дефлятора ВВП.

У другому випадку список країн розшириться за рахунок країн, що входять до ЄС (у період з 2005 по 2013 р. до складу ЄС входило 25 країн, які далі і аналізуються, та Болгарія, яка, хоч і

увійшла до ЄС пізніше, проте безпосередньо межує з Україною) та СНД (оскільки Грузія з 2009 р. не входить у СНД, то вона в аналіз не включається).

У результаті було відібрано 36 країн, у податкових системах яких є ПДВ. Дані про обсяги зовнішньоторговельних операцій у 2005-2013 рр. між ними і Україною приведені до порівняльного вигляду за допомогою дефлятора ВВП (табл. 1).

Відбір країн – торговельних партнерів України за стратегічною ознакою

У Законі України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» зазначено, що стратегічним партнером України є ЄС [23, ст. 11, п. 2]. Відповідно до цього Закону 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. (табл. 2, дані про обсяги зовнішньоторговельних операцій приведено до порівняльного вигляду за допомогою дефлятора ВВП).

Гармонізація ставки ПДВ в Україні

Оскільки, як зазначено вище, гармонізація ставки ПДВ спрямована на пошук середнього значення та, відповідно до умов побудови моделі, змінюватися може тільки ставка цього податку в Україні, то вирішення завдання гармонізації ставки ПДВ в Україні зводиться до пошуку деякого середнього значення ставки ПДВ у відібраних для моделювання країнах, яка і буде вважатися в межах даної роботи гармонізованою.

Також у зв'язку з тим, що гармонізована ставка ПДВ (τ) певною мірою має відображати обсяги міжнародних торговельних операцій між Україною та країнами-партнерами, то пропонується розраховувати її як середньозважене:



Результати відбору країн – торговельних партнерів України
(критерій – географічна близькість та членство у міжнародних об'єднаннях)¹

№	Країна	Обсяг експортно-імпортних 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

¹ Складено автором.

Результати відбору країн – торговельних партнерів України
(критерій – стратегічне партнерство)¹

№	Країна	Обсяг експортно-імпорتنних 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

¹ Складено автором.

$$\tau = \frac{\sum_{i=1}^N t_i \cdot T_i}{\sum_{i=1}^N T_i},$$

де i – порядковий номер країни, $i = 1, N$;

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

t_i – стандартна ставка ПДВ у країні i , %;

T_i – сумарний обсяг зовнішньоторговельних операцій України з країною i за 2005-2013 рр., млн дол.

Оскільки в роботі сформовано декілька списків країн – торговельних партнерів, відповідно, буде декілька варіантів розрахунків гармонізованої ставки ПДВ:

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 наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Результати розрахунку гармонізованої ставки ПДВ за методом відбору країн – основних торговельних партнерів України¹

Варіант	Середньозважена (гармонізована) ставка ПДВ, %
А	18,56
Б	19,30
В	19,41
Г	21,10

¹ Розрахунки автора.

Як видно з наведених у табл. 3 даних, найнижче значення середньозваженої ставки одержано 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%.

У той же час у країнах ЄС середньозважена ставка ПДВ складає 21,1%, що є найвищим показником серед розрахованих варіантів. Для порівняння: середньозважена ставка за 28 країнами-членами ЄС (тобто з урахуванням Болгарії, Румунії та Хорватії, які вступили до цього об'єднання після 2014 р.), становить 21,18%. І таке зростання середньозваженої ставки ПДВ відбувається на тлі рекомендованого Директивою ЄС 2006/112/ЕС для всіх країн-членів ЄС максимального значення стандартної ставки ПДВ у 15% [3].

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

У 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%) [37, Розділ XX, п. 10]. Лише гармонізована ставка ПДВ за варіантом Г перевищувала 20%. Втім усі 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% [37, п. 193.1, пп. а, Розділ XX, п. 10].

Проте перш ніж робити висновок про те, якому значенню гармонізованої ставки ПДВ і, відповідно, варіанту відбору країн слід віддати перевагу в Україні, необхідно встановити, як застосування цих ставок вплине на надходження від ПДВ, оскільки такі надходження є істотним джерелом доходів бюджету України.

Обґрунтування шляхів гармонізації ПДВ в Україні

Для аналізу впливу гармонізованих ставок ПДВ на обсяг надходжень від даного податку в Україні необхідно встановити залежність між базою оподаткування та обсягом податкових надходжень за

стандартною ставкою ПДВ. Оскільки досі аналізувався період 2005-2013 рр., то спочатку буде проаналізовано можливий вплив зміни ставки ПДВ на податкові надходження саме в цей період.

Відповідно до Податкового кодексу України в країні існують операції, які є об'єктом оподаткування ПДВ [37, п. 1 ст. 185], операції, які не є об'єктом оподаткування [37, ст. 196], та звільнені від оподаткування [37, ст. 197].

Крім того, відповідно до ст. 193 п. б та п. Податкового кодексу України [37], крім стандартної ставки ПДВ (20%¹), у країні існує також ставка ПДВ 0 та 7%.

Для побудови точної моделі впливу гармонізованої ставки ПДВ на податкові надходження слід було б урахувати всі зазначені вище особливості обкладання цим податком. Однак оскільки така деталізація пов'язана з проблемами отримання необхідної статистичної інформації в повному обсязі та значною трудомісткістю її обробки, в рамках цього дослідження буде проведено узагальнення та спрощення самої моделі за рахунок урахування лише стандартної ставки ПДВ.

Для визначення податкової бази використовуватимуться такі показники:

1) обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) у період з 2005 по 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.

Відповідно до методологічних пояснень Державної служби статистики

¹ Стандартна ставка ПДВ у розмірі 17% в Україні відповідно до законодавства [22, ст. 193, п. 1, пп. а, 22, п. 10] 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%.

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» [20, с. 22].

База оподаткування має бути зменшена на вартість експортованих Україною товарів і послуг, оскільки ці операції оподатковуються за ставкою 0% ПДВ. У той же час відповідно до ст. 185 та 194 Податкового кодексу [37] імпорт товарів на територію України, підлягає оподаткуванню ПДВ за стандартною ставкою (20%), тому база оподаткування має бути збільшена на вартість імпортованих в Україну товарів і послуг.

Крім того, зважаючи на те, що Державна служба статистики дані про обсяги експортних та імпортних операцій формує в доларах США, а дані про обсяги реалізованої продукції та надходжень ПДВ – у гривневому еквіваленті [18, с. 31, 19, с. 31, 20, с. 6], необхідно привести всі показники до єдиної одиниці вимірювання. У даній роботі для аналізу зміни надходжень використовується гривня.

Обсяги експортних та імпортних операцій були виражені у гривневому еквіваленті за допомогою встановленого НБУ середньорічного курсу долара США до гривні [35]. Середньорічний курс долара США обрано у зв'язку з тим, що дані щодо експортних та імпортних операцій для моделі беруться в цілому за рік, а Державна служба статистики надає інформацію за цими операціями поквартально (експортні операції) та щомісячно (імпортні операції) з урахуванням курсу долара США, що склався на кінець відповідного періоду часу [26].

У табл. 4 наведено показники зовнішньоторговельних операцій за сумарними обсягами експорту товарів і послуг та імпорту товарів і послуг, оскільки далі

в моделі будуть використовуватися саме вони (без розподілу на товари і послуги).

Залежність обсягів надходжень ПДВ від бази оподаткування матиме такий вигляд:

Таблиця 4

Обсяги експортних та імпортних операцій в Україні (2005-2013 рр.), млн грн¹

Рік	Експорт товарів і послуг	Імпорт товарів і послуг
2005	206 848,78	200 228,69
2006	231 661,18	246 227,90
2007	294 591,75	331 272,93
2008	414 573,94	484 599,78
2009	384 059,41	394 286,14
2010	501 249,00	525 256,57
2011	654 828,52	707 868,59
2012	658 693,34	730 806,52
2013	624 708,90	676 174,23

¹ Розрахунки автора.

$$R_i = \beta_0 \tau (S_i - E_i + I_i) + \beta_1, \quad (1)$$

де i – індекс, що відображає номер періоду (тобто 2005, 2006, ..., 2013 рр.);

R_i – надходження ПДВ у періоді i ;

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

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

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

E_i – обсяг експортних операцій у періоді i , млн грн;

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

У результаті проведення кореляційно-регресійного аналізу знайдені значення коефіцієнтів β_0 та β_1 : 0,1904 та -27812,25 відповідно. Коефіцієнт детермінації становить $R^2 = 0,994$. Порівняння

фактичних даних про обсяги надходжень від ПДВ¹ з модельними наведено в табл. 5.

Із табл. 5 видно, що лише у двох випадках відносно відхилення модельних даних від фактичних становить понад 10%. У всіх інших випадках відхилення не перевищує 5%.

Середня помилка апроксимації розробленої моделі становить 3,86%, у той час як припустимим є рівень 10-12%. Тому можна стверджувати, що запропонована залежність досить точно відображає дійсність.

Наступним кроком буде встановлення впливу отриманих раніше значень гармонізованої ставки ПДВ на надходження від даного податку. Для цього проводиться перевірка, у процесі якої у формулі (1) значення показника τ змінюється з 0,2 на значення гармонізованих

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

Порівняння надходжень ПДВ (модель і факт) у 2005-2013 рр.¹

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Надходження (факт), млрд грн	33,50	47,50	59,37	90,03	79,89	102,75	133,51	144,15	139,89
Надходження (модель), млрд грн	29,61	45,14	65,68	89,82	77,14	101,29	134,24	144,76	139,20
Відносне відхилення від факту, %	11,61	4,97	-10,64	0,24	3,45	1,42	-0,55	-0,43	0,49

¹ Розрахунки автора за джерелом [16].

за різними варіантами відбору країн – торговельних партнерів України ставок ПДВ. У такому разі можна визначити потенційну зміну надходжень від ПДВ до бюджету України у 2005-2013 рр., якщо окрім стандартної ставки цього податку інші умови залишалися постійними.

Результати перевірки наведено в табл. 6. У ній також викладено розрахунки для випадку, якби в Україні у 2005-2013 рр. використовувалося рекомендоване ЄС значення стандартної ставки ПДВ – 15% (варіант Д).

Якби замість ставки ПДВ у розмірі 20% застосовувалася інша ставка, то до бюджету України в середньому за 2005-2013 рр. надійшло на 5,21-11,02% менше надходжень цього податку (варіанти А-В). У разі застосування 15% ставки ПДВ бюджет у зазначений період втратив би 35,36% надходжень від цього податку (варіант Д). Проте якби в Україні використовувалася ставка ПДВ у розмірі 21,1% (яка фактично є середньою по країнах-членах ЄС), то надходження цього податку до бюджету країни мали б збільшитися на 6,35%.

Тобто відповідно до проведених розрахунків найкращим варіантом вибору ставки ПДВ з позицій її впливу на податкові надходження до бюджету є варіант Г (відбір країн – торговельних партнерів за стратегічною ознакою).

Досі дослідження та моделювання здійснювалося з використанням даних до 2013 р., що обумовлено можливим впливом на коректність результатів моделювання дестабілізації економічної ситуації в Україні, пов'язаної, зокрема, з тимчасовою окупацією АР Крим та м. Севастополя.

Проте з метою формування уявлення про вплив зміни ставки ПДВ на надходження цього податку у період після 2013 р. доцільно виконати розрахунки, аналогічні наведеним вище. У даному випадку використовуватиметься скоригована відповідно до реалій цього періоду статистична інформація від Державної служби статистики України¹.

Залежність обсягів надходжень ПДВ від бази оподаткування матиме такий самий вигляд, як у формулі (1). Значення коефіцієнтів β_0 та β_1 складатимуть 0,2178 та -37897,3 відповідно. Для періоду 2010-2015 рр., що аналізувався в моделі, коефіцієнт детермінації

¹ Державна служба статистики України перерахувала частину показників, у яких відображено інформацію по Україні за виключенням тимчасово окупованої території АР Крим та м. Севастополя. Але точних відомостей щодо перерахування показників надходжень ПДВ для 2010-2015 рр. немає [16]. Тому в моделі використовуватиметься наявна інформація, що знижує достовірність отриманих за її допомогою результатів.

Таблиця 6

Порівняння надходжень від ПДВ (ставка 20% і гармонізовані), 2005-2013 рр.¹

Варіант	Ставка ПДВ (τ)	Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Середнє відхилення за період від факту, %
А	0,1856	Надходження, млрд грн	25,48	39,89	58,95	81,35	69,58	91,99	122,57	132,34	127,18	
		Відносне відхилення від факту, %	-23,95	-16,03	-0,70	-9,64	-12,91	-10,47	-8,19	-8,19	-9,09	-11,02
Б	0,193	Надходження, млрд грн	27,60	42,58	62,41	85,70	73,46	96,77	128,57	138,72	133,36	
		Відносне відхилення від факту, %	-17,61	-10,34	5,13	-4,81	-8,05	-5,82	-3,70	-3,76	-4,67	-5,96
В	0,1941	Надходження, млрд грн	27,92	42,99	62,92	86,35	74,04	97,48	129,46	139,67	134,28	
		Відносне відхилення від факту, %	-16,67	-9,50	5,99	-4,09	-7,32	-5,13	-3,03	-3,11	-4,01	-5,21
Г	0,211	Надходження, млрд грн	32,77	49,15	70,82	96,29	82,91	108,39	143,15	154,26	148,39	
		Відносне відхилення від факту, %	-2,19	3,48	19,30	6,95	3,78	5,49	7,22	7,01	6,08	6,35
Д	0,15	Надходження, млрд грн	15,25	26,90	42,31	60,41	50,90	69,01	93,72	101,62	97,45	
		Відносне відхилення від факту, %	-54,46	-43,36	-28,73	-32,90	-36,29	-32,84	-29,80	-29,50	-30,34	-35,36
Надходження (факт, ставка ПДВ 20%), млрд грн			33,50	47,50	59,37	90,03	79,89	102,75	133,51	144,15	139,89	

¹ Розрахунки автора.

$R^2 = 0,987$, а середня помилка апроксимації (\bar{A}) складає 1,45%, що значно нижче граничного для цього показника значення (10-12%).

У табл. 7 наведено порівняння надходжень від ПДВ за стандартною ставкою та гармонізованими для періоду 2010-2015 рр. з урахуванням факту тимчасової окупації АР Крим та м. Севастополя. Як значення гармонізованих ставок ПДВ використовувалися ті самі значення, що і для попередньої моделі (тобто варіанти А-Д).

Як видно з табл. 7, за умови використання гармонізованих ставок за варіантами А-В бюджет України за період 2010-2015 рр. мав би отримати на 3,29-8,82% надходжень ПДВ менше, ніж фактично. У разі використання рекомендованої для країн-членів ЄС ставки ПДВ (варіант Д, 15%) ця різниця становила би 32%. І лише за умови використання гармонізованої ставки ПДВ за варіантом Г (21,1%) надходження ПДВ на 7,71% перевищували би фактичні.

Зважаючи на ці розрахунки, серед усіх варіантів гармонізованих значень ставок ПДВ найкращою з позицій впливу на надходження цього податку до бюджету України так само, як і в попередніх розрахунках, залишається ставка 21,1% (варіант Г – вибір країн торговельних партнерів за стратегічною ознакою).

Проте, враховуючи існуючі угоди між Україною та ЄС, зокрема Угоду про асоціацію з ЄС, встановлення саме цієї ставки ПДВ потребуватиме проведення переговорів та укладання відповідних угод між урядом України та Європейською комісією, що може зайняти тривалий час.

Крім того, для отримання більш точних результатів та висновків, які можуть бути корисні під час зазначених переговорів для підтвердження необхідності встановлення в Україні саме такої гар-

монізованої ставки ПДВ, у майбутньому в моделі потрібно врахувати існуючі в Україні пільги, звільнення від цього податку.

Для розширення наукової значущості моделі також у перспективі можливо буде розробити додаткові блоки для прогнозування впливу гармонізованої ставки ПДВ на обсяги експортно-імпортних операцій в Україні та оцінки масштабів шахрайства з цим податком при експортно-імпортних операціях.

Крім того, лише шляхом гармонізації ставок ПДВ досягти інтенсифікації міжнародних торговельних відносин складно. Це завдання потребує комплексного підходу, а не лише вдосконалення законодавчих норм, що стосуються окремих податків (таких як ПДВ), та навіть усієї системи законодавства країни.

Окремі рекомендації щодо вдосконалення законодавства в Україні

Значення законодавства в контексті торговельних відносин не можна применшувати, оскільки воно завдає правові рамки, в межах яких функціонують економічні агенти конкретної країни та їх об'єднань (за будь-якими ознаками).

Можна припустити, що у випадку міжнародних торговельних відносин для успішної взаємодії з торговельними партнерами законодавство країн повинно мати вигляд деякої ієрархічної структури (див. рисунок).

Тобто в країні має існувати деяка національна державна програма, що визначає для її економічних агентів основні орієнтири здійснення експортних та імпортних операцій.

Звичайно, така програма не матиме жорсткого вказівного характеру, оскільки економічні агенти (виробники, посередники та ін.) можуть здійснювати торговельні операції відповідно до власних вполювань і цілей, виходячи з рівня цін на продукцію та послуги, що склалися на



Порівняння надходжень від ПДВ (ставка 20% і гармонізовані) для періоду 2010-2015 рр.
з урахуванням тимчасової окупації АР Крим та м. Севастополя¹

Варіант	Ставка ПДВ (τ)	Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Середнє відхилення за період від факту, %
А	0,1856	Надходження, млрд грн	96,33	122,18	130,89	124,00	128,48	164,06	
		Відносне відхилення від факту, %	-6,25	-8,48	-9,20	-11,36	-7,59	-8,86	-8,82
Б	0,193	Надходження, млрд грн	101,69	128,56	137,62	130,45	135,11	172,11	
		Відносне відхилення від факту, %	-1,04	-3,70	-4,53	-6,75	-2,82	-4,39	-4,00
В	0,1941	Надходження, млрд грн	102,48	129,51	138,62	131,41	136,10	173,31	
		Відносне відхилення від факту, %	-0,26	-2,99	-3,84	-6,06	-2,11	-3,72	-3,29
Г	0,211	Надходження, млрд грн	114,70	144,09	153,99	146,15	151,24	191,70	
		Відносне відхилення від факту, %	11,63	7,93	6,82	4,48	8,79	6,50	7,71
Д	0,15	Надходження, млрд грн	70,59	91,48	98,51	92,94	96,56	125,32	
		Відносне відхилення від факту, %	-31,30	-31,48	-31,66	-33,56	-30,54	-30,38	-32,00
Надходження (факт, ставка ПДВ 20%), млрд грн			102,75	133,51	144,15	139,89	139,03	180,01	

¹ Розрахунки автора.



Рисунок. Напрями формування (вдосконалення) національного законодавства в частині міжнародних торговельних відносин (складено автором)

міжнародних ринках, та умов торгівлі в різних країнах. Така національна програма має бути спрямована більшою мірою на визначення стратегічних напрямів оптимізації зовнішньоторговельних відносин із ключовими партнерами [14]. Наступним завданням формування політики зовнішньої торгівлі є якраз визначення перспективних і стратегічно важливих ринків збуту. Його критеріями може бути географічне сусідство, обсяг міжнародних торговельних операцій упродовж деякого проміжку часу, постійність торговельних відносин, стратегічні міркування (основу яких можуть становити не лише міркування збільшення обсягів торгівлі) або інші критерії.

Формування державної програми щодо міжнародних торговельних відносин та вибір ринків збуту є досить мінливими та взаємопов'язаними процесами. Наприклад, попри те що історично Росія була надзвичайно важливим торговель-

ним партнером для України¹, події 2013-2015 рр. обумовлюють необхідність пошуку нових торговельних партнерів та ринків збуту для українських товарів і послуг. Відповідно, в таких випадках має коригуватися державна програма щодо міжнародних торговельних відносин.

Коли визначено коло партнерів з міжнародної торгівлі, наступним кроком має стати укладання міжнародних угод з ними. Проте цей процес також має зворотний зв'язок із державною програмою щодо формування політики у сфері міжнародних торговельних відносин, оскільки на момент формування такої програми деякі угоди вже можуть бути укладені, що має бути враховано при розробці державної програми.

Заключним етапом формування національної програми є приведення норм національного законодавства (законодавства щодо ПДВ у контексті цієї роботи) у

¹ На частку Росії припадала чверть валового експорту та майже третина імпорту товарів і послуг [14].

відповідність до законодавства перспективних та стратегічно важливих країн-партнерів та угод, укладених на попередніх етапах.

Зазначена державна програма не є статичною, але змінюється відповідно до глобальних світових тенденцій та регіональних зрушень. У той же час оскільки вона передбачає зміни в законодавстві, то і її коригування має відбуватися з урахуванням того, що національні виробники, експортери й імпортери мають пристосуватися до зазначених змін. Це, у свою чергу, вимагає часу, ретельного і виваженого підходу уряду до вибору стратегічних партнерів й урахування національних інтересів.

Наприклад, деякі фахівці вважають, що перспективними ринками збуту для України, окрім країн-членів ЄС, є Канада, Казахстан, Туркменістан, Киргизстан, Туреччина, Ізраїль [14]. Канада та Киргизстан 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 цим податком, призвели до того, що вітчизняні науковці й урядовці регулярно пропонують замінити ПДВ іншими податками [15, с. 5; 41].

Проте в цих пропозиціях зазвичай не враховано всі можливі наслідки таких дій і 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 у контексті впливу цього податку на рівень надходжень: у країнах ЄС вони становлять приблизно

7% ВВП, у той час як в Україні – близько 10% [15].

Пропозиція щодо усунення ПДВ з податкової системи та компенсації надходжень від нього підвищенням ставок інших податків, зокрема на доходи або прибуток (як пропонується, наприклад, у джерелі [41]), є також недостатньо обґрунтованою. Так, дослідження О. Бетлій, Р. Джуччі та Р. Кірхера свідчать про те, що такі дії негативно позначаться на рішеннях щодо заощаджень, інвестицій та обсягах міжнародної торгівлі [15, с. 9].

Заміна ПДВ іншими непрямими податками також має свої недоліки.

Так, наприклад, у разі застосування податку з обороту можливим є виникнення «каскадного ефекту» внаслідок відсутності можливості вирахування сум податку, сплачених на попередніх етапах просування товару до кінцевого споживача. Через це останні в ланцюгу просування товарів (послуг) підприємства зазнаватимуть підвищення цін на свою продукцію, що негативно позначиться на їх конкурентоспроможності не лише на міжнародних ринках (унаслідок відсутності механізму відшкодування податку на оборот при експортних операціях), але навіть на внутрішньому, де товари національних виробників конкуруватимуть між собою та з імпортними товарами.

Спроби створити механізм визначення суми відшкодування податку з обороту у випадку експортних операцій можуть виявитися більш складними, ніж аналогічний механізм щодо ПДВ унаслідок «каскадного» характеру першого з податків. Це дозволяє стверджувати, що податок з обороту не має властивості нейтральності щодо кількості транзакцій і міжнародної торгівлі, а також є більш складним в адмініструванні порівняно з ПДВ.

У разі застосування податку з обороту фактично оподатковується не лише додана вартість, але і витрати, зазнані

підприємствами на виробництво і реалізацію товарів (послуг), що призводить до нерівномірного розподілу податкового тягаря на різні сектори економіки залежно від їх структури видатків.

Також цей податок може призвести до відносного подорожчання основних фондів для національних підприємств (особливо промислових підприємств із високою часткою основних витрат у собівартості, таких як металургійних, добувних та ін.), оскільки їх придбання також супроводжуватиметься обкладанням податку з обороту. Це знижуватиме мотивацію керівництва та власників підприємств до здійснення модернізації, що негативно позначиться на темпах економічного зростання та можливості зберегти й удосконалити свої позиції на міжнародній арені як країни, здатної створювати інноваційні продукти та продукти з високою часткою доданої вартості. Унаслідок цього, наприклад, Україна ризикує посісти на міжнародних ринках лише позицію країни, що може запропонувати лише 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 при застосуванні 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. Урахування

останньої тенденції може зменшити очікувані від застосування податку з обороту за ставкою 7% надходження до рівня 8% ВВП [15, с. 11].

Щодо заміни ПДВ податком на продажі слід зазначити таке.

У теорії та за умови досконалого функціонування ПДВ та податок на продажі мають забезпечувати однакові надходження до бюджету. Проте на практиці кожен податок має свої особливості, що віддаляють його від ідеального зразка, а платники податків завжди шукають способи зменшення своїх податкових зобов'язань.

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, незаконні спроби зменшення податкових зобов'язань призведуть до втрати лише частини сум ПДВ, що мають бути сплачені до бюджету. У той же час оскільки податок на продажі стягується на етапі продажу товару кінцевому споживачу, застосування незаконних схем у цьому випадку призведе до втрати бюджетом всієї суми податку, що утворилася у процесі такої транзакції.

І хоча є емпіричні дані, що свідчать про нижчий рівень ухилення від сплати податку на продажі, ніж це спостерігається у випадку з ПДВ, це пояснюється порівняно низькою ставкою першого з податків, яка зазвичай не перевищує 10%. У разі застосування вищої ставки (наприклад, 12% і вище) ухилення від сплати податку на продажі стрімко зростуть та можуть перевищити масштаби ухилення від сплати ПДВ. Разом з тим застосування в Україні податку на продажі зі ставкою 10% забезпечуватиме



значно нижчі надходження до бюджету, ніж наразі забезпечує ПДВ навіть попри існування спроб ухилення від його сплати [15, с. 10].

Крім того, застосування податку на продажі також супроводжується адміністративними труднощами, такими як необхідність визначення кінцевого споживача в ланцюгу просування товарів. Проте витратність й адміністративну складність цього податку для державних структур порівняно з ПДВ ще потрібно оцінити.

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. Так, у ЄС використання ПДВ закріплено положеннями Директиви ЄС 2006/112/ЄС. 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 [42].

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 дохідної частини бюджету, підвищення тінізації економіки та послаблення конкурентних позицій України на міжнародних ринках. Такий наслідок є неприйнятним, особливо зважаючи на складну економічну ситуацію в країні та 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 поживлення міжнародної

торгівлі та дотримання вимог Угоди про асоціацію з ЄС є гармонізація законодавства та вирішення питання відшкодування ПДВ. Останнє залишається одним із найактуальніших у податковій сфері, деструктивно впливає на експортоорієнтовані підприємства внаслідок зменшення їх ліквідності. У той же час несумлінні платники використовують механізм відшкодування ПДВ при експортних операціях для реалізації шахрайських схем, що зменшує обсяги надходжень цього податку до бюджету. Тому 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.

Саме тому на етапі відшкодування ПДВ виникає як необхідність у своєчасному поверненні податкового кредиту, так і постійний контроль з боку податкових органів за 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 заборгувала платникам податків понад 8 млрд грн [17]. Наприкінці березня 2016 р. ця заборгованість складала 10 млрд грн, у той час як на початок 2016 р. вона становила 13,6 млрд грн [33].

Слід особливо підкреслити, що вирішення проблеми відшкодування ПДВ не обмежується лише сферою міжнародних торговельних операцій, які досліджуються в цій роботі. Однак можна навести окремі пропозиції щодо вирішення цієї проблеми саме в контексті експортно-імпортних операцій.

У першу чергу доцільно здійснити уніфікацію та чітке визначення терміна «експорт» у чинних нормативно-законодавчих актах України та приве-

дення його у відповідність до того, що використовується в ЄС.

Наразі термін «експорт» в Україні визначено у трьох нормативно-законодавчих документах, причому у його трактуванні є розбіжності.

Так, у 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 товарів 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» [24, 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» [31, Розд. 5, гл. 15, ст. 82]. Тобто обов'язковою умовою експорту за цим документом є перетинання товарами митного кордону України, що відрізняє дане визначення від наведеного в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність». У той же час це трактування з Митного кодексу корелюється з визначенням експорту в Податковому кодексі України [37, ст. 14, п. 14.1.21].

Законодавство ЄС визначає експорт як процедури, які дозволяють виробленим у ЄС товарам та послугам залишати митну територію ЄС [4, art. 161], що корелюється з визначеннями цього терміна, наведеними в Митному та Податковому кодексах України. Проте європейське законодавство також до експортних відносить операції з реекспорту [4, art. 182],

що частково відповідає трактуванню терміна «експорт», наведеному в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Для подолання існуючих розбіжностей у визначенні термінів у 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 реекспорту 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.

Щодо безпосередньо процедур автоматичного відшкодування ПДВ, то цей недолік уряд України вже намагається подолати шляхом запровадження процедури автоматичного відшкодування ПДВ [37, ст. 200]. Проте, як свідчать дослідження [28; 36] критерії відбору підприємств, що мають право на таке відшкодування, є недостатньо аргументованими. Як наслідок, лише найбільші експортери можуть отримувати таке відшкодування, що негативно впливає на конкуренцію між підприємствами-експортерами та є преференційним.

З урахуванням вищезазначеного 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» [38],



може бути здійснене автоматичне відшкодування ПДВ.

Зокрема, слід 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. Наскільки послабляти ці вимоги – необхідно додатково проаналізувати з метою запобігання надмірному збільшенню адміністративних витрат та навантаженню на податкові органи, що здійснюватимуть перевірки підприємств-експортерів у такому випадку.

Однак 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, які подали заявки на відшкодування ПДВ, на ті, яким держава здійснює відшкодування в першу чергу, та решту [33].

Для справедливого відшкодування ПДВ в Україні актуальним є завдання створення єдиного реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, що пропонується Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо захисту прав платників податку на додану вартість» [34].

Щодо ще одного напрямку вдосконалення системи ПДВ в Україні – гармонізації ставок ПДВ відповідно до європейських, – то попередній аналіз показав, що наразі застосована стандартна ставка цього податку в цілому корелюється із середньою по країнах-членах ЄС ставкою та навіть є дещо нижчою (20% порівняно з розрахованою гармонізованою ставкою ПДВ 21,1%). Проте існуючі вимоги законодавства ЄС щодо встановлення максимальної ставки цього податку в розмірі 15% можуть призвести до суттєвого зниження рівня податкових надходжень в Україні та, зважаючи на фіскальне значення цього податку для

бюджету країни, негативно вплинути на її розвиток. Тому питання зниження ставки ПДВ в Україні до 15%, як того вимагає європейське законодавство, потребує проведення переговорів між урядами України та країн-членів ЄС, тим більше, що відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС в Україні є щонайменше ще 4 роки на гармонізацію цього податку відповідно до європейських вимог [42, Додаток XXVIII].

Висновки. В Україні для вдосконалення системи ПДВ, у першу чергу з позицій активізації міжнародної торгівлі, потрібно здійснити комплекс заходів, що не обмежуються ПДВ.

Так, першочерговим завданням для уряду України має стати стабілізація економічної та політичної ситуації в країні. Одночасно потрібно вживати заходів щодо 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 зовнішньоторговельної діяльності). Також як складова процесу вдосконалення законодавства в економічній сфері має відбуватися вдосконалення законодавства не лише щодо ПДВ, але і Податкового, Митного кодексу тощо. Так, у частині міжнародної торгівлі мають бути внесені зміни щодо визначення терміна «експорт» у вітчизняне законодавство, а саме ст. 82 Митного кодексу України має бути сформульована 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, при якому здійснюється вивезення за межі митної території України товарів, що були раніше імпортовані, на митну територію України (реекспорт)».

Щодо гармонізації стандартної ставки ПДВ, то відповідно до розрахунків за допомогою запропонованої моделі рекомендується залишити чинну ставку 20%, яка є нижче середнього по країнах-членах ЄС значення стандартної ставки (21,1%). Проте щодо її зниження до 15% необхідно вести переговори з Європейською комісією).

З урахуванням того, що запропонована модель розроблена виключно для стандартної ставки, наступним етапом досліджень доцільно виконати моделювання гармонізації пільг, звільнень від ПДВ та його знижених ставок або визначити фактичну ставку ПДВ в Україні (тобто врахувати стандартну та знижені ставки) і напрями її гармонізації з європейською. Також доцільно визначити, яким чином гармонізована ставка ПДВ позначиться на підприємствах, що здійснюють міжнародні торговельні операції, та обсягах міжнародної торгівлі.

Література

1. Bahl R.W. A regression approach to tax effort and tax ratio analysis / R.W. Bahl // *International Monetary Fund Staff Papers*. – 1971. – № 3. – Vol. 18. – P. 570-612.
2. 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 // *Brussels: European Commission*. – 2011. – December, 6. – № COM (2011) 851 final. – 17 p.
3. 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.
4. 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.
5. Feldman A. Welfare economics and social choice theory / A. Feldman, R. Serrano. – Basel: Birkhäuser Publishing Ltd, 2006. – 403 p.
6. 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.
7. International VAT rates [Електронний ресурс] / Сайт TMF-Group. "International VAT and IPT Services". – Режим доступу: <http://www.tmfvat.com/international-vat-rates.html>.
8. Keen M. Pareto-improving indirect tax harmonisation / M. Keen // *European Economic Review*. – 1989. – № 33. – P. 1-12.
9. Keen M. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences / M. Keen, B. Lockwood // *Journal of Development Economics*. – 2010. – Vol. 92. – P. 138-151.
10. Keen M. Welfare effects of commodity tax harmonisation / M. Keen // *Journal of Public Economics*. – 1987. – № 33. – P. 107-114.
11. Krougman P. International trade effects of value added taxation / P. Krougman, M. Feldstein // *NBER: NBER working paper series*. – 1989. – November. – № 3163. – 33 p.
12. Li C. Rebalancing and Chinese VAT: Some numerical simulation results / C. Li, J. Whalley // *NBER: NBER working paper series*. – 2011. – January. – № 16686. – 26 p.
13. 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*. – 2004. – № 1. – P. 9-25.
14. 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.

15. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер // Серія консультативних робіт № РР/02/2013. – Київ: Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, Німецька консультативна група, 2013. – 20 с.
16. Бюджет України. Доходи [Електронний ресурс] / Сайт «Ціна держави». – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/> (Дата останнього звернення: 22.03.2016).
17. Державна казначейська служба України. Довідка про виконання державного бюджету України за доходами у січні-грудні 2014 року (за оперативними даними) [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України: офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/241878> (Дата останнього звернення: 15.04.2016).
18. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник за 2009 рік / за ред. І.М. Жук / Державна служба статистики України. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство (Держаналітінформ), 2010. – 448 с.
19. Діяльність суб'єктів господарювання: стат. зб. за 2010 рік / за ред. І.М. Жук / Державна служба статистики України. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство (Держаналітінформ), 2011. – 454 с.
20. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник за 2014 рік / за ред. М.С. Кузнєцової / Державна служба статистики України. – К.: Видавництво «Консультант», 2015. – 435 с.
21. Закон України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15 квітня 2014 р. № 1207-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 26. – Ст. 892.
22. Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 № 1166-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 20-21. – Ст. 745. – (Зі змін. та допов.)
23. Закон України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» від 01 липня 2010 р. № 2411-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 40. – Ст. 527.
24. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 р. № 959-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – №29. – Ст. 377 (Зі змін. та допов.)
25. Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua/operative/menu/menu_u/zed.html (Дата останнього звернення: 10.03.2016).
26. 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.
27. Интеграция России в мировую экономику: монография / Н.П. Гусаков, С.В. Рязанцев, Л.В. Шкваря и др.; под ред. Н.П. Гусакова. – М.: РУДН, 2009. – 418 с.
28. 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.
29. Крисоватий А.І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 31-43.
30. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь. Словарь современной экономической науки / Л.И. Лопатников. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
31. Митний кодекс України від 3.03.2012 № 4495-VI // Відомості Верхов-

ної Ради України. – 2012. – № 44-48. – Ст. 552 (Зі змін. та допов.)

32. Національні рахунки. Зміна дефлятора валового внутрішнього продукту (щоквартальні показники) [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua/operativ/operative2012/vvp/def_vvp/arh_def_u.html.

33. Новий сезон податкових воєн. Чи поміняє Рада схему відшкодування ПДВ [Електронний ресурс] / News Дебет-кредит: бухгалтерські новини. – 20 березня 2016. – Режим доступу: <https://news.dtkr.ua/ua/taxation/pdv/37965> (Дата останнього звернення: 15.04.2016).

34. Острікова Т.Г. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо захисту прав платників податку на додану вартість» від 25 січня 2016 р. № 3810 [Електронний ресурс] / Т.Г. Острікова, А.В. Журжій, М.П. Курячий та ін. // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57722 (Дата останнього звернення: 15.04.2016).

35. 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: 21.03.2016).

36. Очеретько Л.М. Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту товару / Л.М. Очеретько, Ю.С. Горячковська // Сталий розвиток економіки. – 2014. – № 1 (23). – С. 227-234.

37. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-

14/15-16/17. – Ст. 112. – (Зі змін. та допов.)

38. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію» від 25.01.2012 № 73 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – Ст. 414. – Код акту 60406/2012.

39. Прокопенко Р.В. Отбор отраслей для построения модели экономики региона при планировании бюджета / Р.В. Прокопенко // Модели управления в рыночной экономике. – 2008. – № 11. – С. 77-86.

40. 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.

41. Слюсаренко В.Є. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність / В.Є. Слюсаренко, К.О. Філіп // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка, 2014. – Вип. 1 (42). – С. 218-222.

42. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page (Дата останнього звернення: 15.04.2016).

43. 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.

Надійшла до редакції 21.04.2016 р.