

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СТАВКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У РУМУНІЇ, ФРАНЦІЇ, ЛЮКСЕМБУРГІ ТА УКРАЇНІ

Овчаренко Н.М.,
студентка

Сумський державний університет

Резнік О.М.,
к.ю.н., старший викладач кафедри АГПФЕБ
Сумський державний університет

Стаття присвячена дослідженню питання визначення та встановлення ставки податку на додану вартість та порівняння даного елемента податкової системи Румунії, Франції, Люксембургу та України. Проаналізований світовий та український досвід застосування податку на додану вартість. У сучасному світі непрямі податки, а саме податок на додану вартість, є основним джерелом податкових надходжень розвинених країн.

Ключові слова: податки, податок на додану вартість, знижена ставка, загальна ставка, підвищена ставка, принцип місця призначення, принцип країни походження, принципи застосування податку на додану вартість, податкові органи країн.

Овчаренко Н.Н., Резнік О.Н. / СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СТАВКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РУМУНИИ, ФРАНЦИИ, ЛЮКСЕМБУРГЕ И УКРАИНЕ / Сумской государственной университет, Украина

Статья посвящена исследованию вопроса определения и установления ставки налога на добавленную стоимость и сравнению даного элемента налоговой системы Румынии, Франции, Люксембурга и Украины. Проанализирован мировой и украинский опыт применения налога на добавленную стоимость. В современном мире косвенные налоги, а именно налог на добавленную стоимость, являются основным источником налоговых поступлений развитых стран.

Ключевые слова: налоги, налог на добавленную стоимость, сниженная ставка, общая ставка, повышенная ставка, принцип места назначения, принцип страны происхождения, принципы применения налога на добавленную стоимость, налоговые органы стран.

Ovcharenko N.M., Reznik O.M. / COMPARATIVE CHARACTERISTICS RATE OF VAT IN ROMANIA, FRANCE, LUXEMBOURG AND UKRAINE / Sumy State University, Ukraine

The article investigates the issue of defining and setting tax rates as part of the tax system. Disclosure concepts studied rates of VAT and comparison of the element of the tax system in Romania, France, Luxembourg and Ukraine. The analysis of the tax systems of the above countries for payment and charging of value added tax. Have defined issues of tax. Investigated the tax base and system principles currently applicable in international economic relations. Analyzes the international and Ukrainian experience of value added tax.

In today's world indirect taxes (and full – the value added tax) is the main source of tax revenue and are in most countries and is part of the tax system in almost all industrialized countries.

For decades the functioning of the VAT already accumulated enough information how to improve the tax and now many countries are in the process of reform. Among the most common reform goals are: setting lower rates of VAT on essential goods, simplifying administration and payment combating evasion, adapting VAT to speed up the integration process and so on.

Given the Ukrainian realities, reforming the VAT appropriate to carry through differentiation of rates (and full – the introduction of increased rates of VAT) depending on taxable essential goods (food services, catering and hotel services) and home luxury cars. Therefore, Ukraine should focus on international experience, particularly in countries such as Romania, France and Luxembourg, as they developed building civil society, sustainable economic development and prerequisites of really economically developed country. I borrowed some experience in the taxation of these countries, Ukraine has the opportunity to trial and error to implement their experience in managing indirect taxes, and as a result achieve sustainable and rapidly developing state of the economy in the country.

Key words: taxes, value added tax, reduced rate, overall rate, increased rate, destination principle, principle of country-of origins, application of the principles of VAT, tax authorities countries.

Постановка проблеми. Сьогодні в Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також головних принципів податкової політики ГАТТ (Генеральної угоди з тарифів та торгівлі)/СОТ (Світової організації торгівлі) та інших економічних організацій, які діють на міжнародному рівні.

Стан дослідження. Проблеми та перспективи дослідження та розвитку зміни податку на додану вартість цікавлять науковців уже декілька десятиліть, ще з появи податку на додану вартість (ПДВ) як основного непрямого податку в кожній країні. В Україні дослідження окремих питань оподаткування ПДВ та його впливу на економіко-інвестиційні процеси присвячені праці вітчизняних вчених: В. В. Бурковського, О. Д. Василика, О.І. Оксенюк, І. О. Лютого, В. М. Мельника, А. М. Соколовської, О. В. Кравченко, Д.В. Веремчука, В. М. Федосова та інших.

Мета статті – дослідження та аналіз стану оподаткування податком на додану вартість як одним з основних непрямих податків в Україні, Люксембурзі, Франції та

Румунії з метою запозичення іноземного досвіду впровадження ефективної системи оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Податки як історична категорія є складовою будь-якої держави на всіх етапах її розвитку. Ст. 67 основного закону України зобов'язує кожного сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, установлених законодавством, та має на меті запровадження всебічного розвитку та закріплення податків як головного чинника фінансового розвитку держави [1].

У чинному Податковому кодексі України міститься норма з приводу визначення податку та, відповідно, його застосування до різних суб'єктів податкових правовідносин. Відповідно до ст.6 ПКУ, податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до чинного законодавства [2].

Нині існує тенденція поширення питання з приводу проблемності нарахування та сплати податків у цілому. Серед семи представлених до сплати в Україні податків найбільш проблемним вважають податок на додану вартість, оскільки серед множинності суб'єктивних та об'єктивних причин найбільш виражену та негативну критику станов-

лять проблемні питання законодавчої площини та реального сприйняття даного податку.

Як зазначено в науковій літературі, ПДВ – це податок, що стягується з підприємств на суму приросту вартості на даному підприємстві, обчислювану у вигляді різниці між витратами від реалізації товарів/послуг та витратами на сировину, матеріали, отримані від інших виробників [3, с. 381]. Це порівняно новий вид податку, який вважається непрямим (платником податку є споживач товарів чи послуг) і є однією з форм універсальних акцизів, який уперше застосований економістом Морісом Лоре у Франції у 1954 році і в подальшому набув поширення в країнах Європи (60–70-ті рр. XX століття), дещо пізніше в країнах Азії, Африки та Південної Америки.

Багато країн Європи використовують податок на додану вартість як один із головних та провідних джерел поповнення державних фінансів та визначають його одним із головних джерел податкових надходжень. Аналізуючи досвід зарубіжних країн, можна досить конструктивно охарактеризувати різні підходи до встановлення ставок ПДВ та їх обчислення, розмір яких може коливатися від 15 до 25%:

- знижені ставки (5 – 15%) – продовольчі, медичні та дитячі товари;
- стандартні (основні) ставки (18 – 22%);
- підвищені ставки (понад 22%) – до предметів розкоші. Конкретні роз-міри ставок європейських країн різного рівня економічного розвитку наведено у таблиці.

Країна	Ставка ПДВ	
	2008	2015
Люксембург	15	17
Німеччина	21	19
Франція	19,6	20
Словаччина	19	20
Україна	20	20
Естонія	18	20
Великобританія	17,5	20
Литва	18	21
Латвія	18	21
Чехія	19	21
Іспанія	16	21
Білорусь	18	22
Італія	20	22
Польща	22	23
Греція	19	23
Румунія	19	24
Фінляндія	22	24
Угорщина	20	27
Середній показник по європейським країнам	18,95	21,39

Мал. 1. Динаміка ставок ПДВ в європейських країнах, %

Джерело: складено авторами на підставі інформації, що розміщена на офіційному порталі Державної фіскальної служби [4].

Останнім часом простежується тенденція збільшення ставок податку на додану вартість з метою формування більш стійких джерел поповнення дохідної частини бюджету даних країн порівняно з прямим податком (податком на дохід, прибутковим податком). Формування і впровадження якісно нового механізму оподаткування даним податком, а також обліку і контролю за його надходженням і відшкодуванням з боку контролюючих органів дозволить підвищити його ефективність і створити умови

для легального функціонування реального сектора економіки та сприятливого податкового клімату [5, с. 114].

Рівномірний розподіл податкової ніші між усіма суб'єктами підприємницької діяльності є безпосереднім наслідком стягнення податку на додану вартість на всіх етапах просування товарів чи послуг, що зумовлює достатню складність даного виду податку. На думку В.Є. Слюсаренко та К.О. Філін, складність зумовлена тим, що [6]:

Чинним податковим законодавством України передбачено достатньо великий перелік об'єктів оподаткування. Тобто ПДВ охоплює широку базу оподаткування, поширюється на предмети широкого вжитку, що є джерелом наповнення бюджету;

Базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг. А це означає, що податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції. Отже, оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання;

Є проблемним адміністрування та питання відшкодування, оскільки більшість платників є прихильниками ухилення від сплати ПДВ, яке тісно пов'язане з високим рівнем тіньової економіки. З цього питання Міністерством економічного розвитку та торгівлі визначено, що в першому кварталі 2015 року порівняно з аналогічним періодом 2014 року рівень тіньової економіки в Україні зріс до 47% від обсягу офіційного ВВП [7].

Базою оподаткування ПДВ в межах всієї економіки є внутрішній валовий продукт, за винятком валової суми інвестицій, з урахуванням сальдо торговельного балансу. При стягуванні ПДВ використовують два принципи оподаткування [8, с. 20]:

Принцип місця призначення (destination based VAT) – податком на додану вартість обкладаються всі товари, послуги та нематеріальні активи, які було ввезено до певної юрисдикції для кінцевого споживання незалежно від того, де ці товари було вироблено;

Принцип країни походження (source principle of VAT) – податком на додану вартість обкладаються всі товари, послуги та нематеріальні активи, вироблені у певній юрисдикції, незалежно від місця кінцевого споживання цих товарів.

Наразі у міжнародних економічних відносинах застосування ПДВ засновано на принципі місця призначення. Це означає, що експорт оподатковується за нульовою ставкою, а імпорт – за такою ж ставкою, як і місцеве виробництво. Такий принцип місця призначення санкціонований правилами Світової організації торгівлі (СОТ).

Податок на додану вартість у міжнародних торговельних відносинах може використовуватись у різний спосіб, проте є загальні принципи, які характеризують цей податок. Системними принципами використання ПДВ у міжнародній економіці та торгівлі є [9, с. 287]:

– ефективність – витрати виконання законодавства платниками податків та адміністративні витрати податкових органів мають бути мінімізовані наскільки це можливо;

– нейтральність – оподаткування повинно бути нейтральним та справедливим по відношенню до різних форм торгівлі;

– ефективність та об'єктивність – оподаткування має забезпечити правильну суму податку у правильний час;

– гнучкість – системи ПДВ повинні бути гнучкими та динамічними, щоб іти в ногу з технологічним розвитком та розвитком торгівлі;

– обґрунтованість та простота – податкові правила повинні бути чіткими та простими до сприйняття, щоб платники податків могли передбачати очікувані податкові наслідки транзакції, включаючи таку інформацію: коли, де і яким чином податки повинні бути включені до звітності.

Податок на додану вартість як чинник фінансово-економічного розвитку країни працює таким чином, що на

кожному етапі виробництва до собівартості додається відсоток ставки податку, які продавець «відносить» до бюджету, а покупець зі свого боку записує собі як «ПДВ-кредит» і зменшує на цей «кредит» свої податкові зобов'язання, коли продає продукцію наступному виробнику. Тому кінцева «накрутка» становить% ставки податку на будь-яку продукцію, незалежно від того, яка кількість етапів виробництва і з яких країн імпортували складові певного товару.

На сьогоднішній день податок на додану вартість діє в більшості країн світу та є складовою податкової системи майже в усіх промислово розвинених країнах, за винятком Сполучених Штатів Америки. Але й у США протягом останнього десятиліття ведуться інтенсивні дискусії про заміну податку з обігу на федеральний податок на додану вартість.

Повертаючись безпосередньо до аналізу ставок в європейських країнах, варто звернути увагу на країну, в якій діє досить висока ставка ПДВ. Румунія належить до категорії країн ЄС, що мають високий рівень оподаткування та, зокрема, ставок податку на додану вартість, оскільки основним джерелом доходів бюджету є непрямі податки – 46% від загального обсягу вступників податкових платежів, тому це пояснюється досить високою застосовуваною стандартною ставкою податку на додану вартість – 24% [8, с. 22].

Основне місце в податкових надходженнях до бюджету у вказаній країні займає податок на додану вартість, яким обкладаються всі вироблені в країні товари і багато послуг. Цей податок підлягає сплаті з додаткової вартості від реалізації товарів, робіт, послуг та має 3 ставки: основну (24%) і пільгові (9% та 5%). Основна ставка застосовується на всі товари та послуги. Пільгова (9%) – для книг та періодичних видань, готельних послуг та фармацевтичних препаратів, а також з 1 червня 2015 року – на харчові продукти, безалкогольні напої та послуги громадського харчування.

Щодо України, то можливим варіантом запозичення зарубіжного досвіду стало б уведення ставки 9% на харчові продукти, послуги громадського харчування та готельні послуги. Дане запровадження не тільки збільшило би попит на продукцію, але й сприяло б установленню українськими виробниками конкурентоспроможних цін на продукцію власного виробництва.

Наступною країною, яка входить до групи країн із середнім показником ставки ПДВ, є Франція. Податок на додану вартість у цій країні стягується з товарів і послуг, що споживаються в межах країни, і в разі експорту товару за кордон сума сплаченого податку компенсується покупцеві.

У сучасному світі дана країна є однією з провідних країн та входить до складу «Великої вісімки» (G8). При цьому її податкова система відрізняється деякими помітними особливостями від інших податкових систем світу, що й обумовлює швидкий темп розвитку країни як передової економічно розвиненої країни [10]:

Для Франції властиві високі соціальні податки – платежі та внески до фондів соціального призначення (більше 40% загальної суми обов'язкових платежів і податків).

Структура французької податкової системи історично склалася таким чином, що фіскальне значення непрямого оподаткування у загальній сумі державних доходів перевищує долю прямого. Тому й не дивно, що саме Франція – батьківщина податку на додану вартість.

В основі бюджетного процесу лежить принцип пріоритету ресурсів. На відміну від багатьох інших країн, у Франції це означає затвердження парламентом спочатку доходної частини бюджету, а потім видаткової.

Всупереч давній традиції централізованого управління з початку 80-х років ХХ ст. уряд проводить політику децентралізації, що полягає у розширенні прав місцевих органів самоврядування і супроводжується відповідним перерозподілом податкових надходжень.

Відповідно до вимог уніфікації податкових систем у рамках Європейського Союзу протягом останнього десятиліття спостерігається зниження ставок оподаткування з одночасним розширенням податкової бази за рахунок скасування пільг.

Оскільки Франції притаманна євроконтинентальна модель оподаткування, яка відрізняється високою часткою відрахувань на соціальне страхування, а також значною часткою непрямих податків, то можна дійти висновку, що непрямі податки дають близько 60% податкових доходів загального бюджету Франції. Даний податок застосовується до всіх операцій виробничого і торгового характеру, і внаслідок цього обкладенню податком підлягають усі ділові операції, здійснювані як комерційними організаціями, так і приватними особами.

У Франції діють 3 ставки ПДВ, які становлять систему оподаткування даного податку в країні. Основна ставка податку дорівнює 20% і застосовується на всі види товарів та послуг. За зниженою ставкою податку 5,5% обкладаються продовольство, сільськогосподарська продукція, медичне обладнання та ліки, пасажирські та вантажні перевезення, книги, культурні заходи, обіди працівників підприємств, готельні та туристичні послуги. Підвищена ставка, яка дорівнює до 22%, застосовується до деяких видів товарів: автомобілів, кіно, фототоварів, алкоголю, тютюнових виробів, парфумерії, окремих предметів розкоші, наприклад цінних міхів.

З огляду на стан розвитку економіки та фінансового сектору Франції, Україні теоретично доцільним би було запозичення досвіду даної країни щодо завищеної ставки ПДВ до 22% у зв'язку з необхідністю збільшення доходної частини бюджету, оскільки дана пропозиція не тільки би сприяла потенційному та прискореному розвитку всіх секторів економіки, але й, можливо, в подальшому свідчила про урегульованість правового становища предметів розкоші, автомобілів.

Остання країна, яка має досить низьку ставку ПДВ (порівняно з іншими країнами європейського континенту), Люксембург – 17%. Економічна політика Люксембурга ґрунтується на збереженні макроекономічної стабільності, структурних реформах та покращенні умов для бізнесу. Досягненню цих умов та залученню значних іноземних інвестицій в країну великою мірою сприяє податкова система даної країни, для якої характерна простота сплати податків та невисокі податкові ставки.

Податок на додану вартість у Люксембурзі має свої передумови розвитку, націлений на розвиток країни як економічно спроможного до конкуренції агента та представлений такими ставками оподаткування:

загальна (стандартна) ставка – 17% – застосовується до всіх товарів та послуг;

знижена ставка – 14% та 8% – застосовуються до продуктів харчування та безалкогольних напоїв, тваринних кормів, тварин, насіння, рослин, складників для приготування продуктів харчування, фармацевтичних товарів та послуг водопостачання;

пільгова – 3% – при постачанні газу, електроенергії.

Щодо запозичення досвіду оподаткування ПДВ вшестазначеної країни, для України доцільно застосувати загальну ставку – 17% – з метою покращення економічного сталого розвитку країни та для легального існування сектора економіки. Дане питання знайшло свій вияв, і нещодавно у Верховній Раді України запропонували знизити ставки непрямих податків (а саме, зниження ставки ПДВ з 20% до 15%), перейти до оподаткування розподіленого прибутку, спростити адміністрування і ввести мораторій на 3 роки щодо змін базових елементів податків і зборів. Відповідні пропозиції містить проект Закону від 26.10.2015 № 3357 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації», авторами якого є представники всіх фракцій коаліції, а також поза-

фракційні депутати [11]. Народні депутати пропонують знизити ставку з 20% до 15%, зняти обмеження на автоматичне відшкодування ПДВ, при цьому щоб таке відшкодування йшло на підставі черговості надходжень заяв, а зараз це може проходити вибірково.

Таким чином, зниження ставки податку на додану вартість дасть змогу поступово ліквідувати напрацьовані раніше корупційні схеми, коли управління поверненням ПДВ ведеться в ручному режимі. У свою чергу, бізнес отримає більше коштів для свого розвитку та виведе країну на гідний рівень конкурентоспроможності у світі.

За десятки років функціонування податку на додану вартість вже накопичилося достатньо інформації про те, як можна вдосконалити цей податок, і зараз багато країн світу перебувають у процесі його реформування. Серед найпоширеніших цілей реформ – встановлення нижчих ставок податку на додану вартість на товари першої необхідності, спрощення адміністрування та сплати, боротьба

з ухиленням від сплати, адаптація ПДВ до прискорення інтеграційних процесів тощо.

Висновки. Враховуючи українські реалії, реформування податку на додану вартість доречно здійснювати шляхом диференціації ставок (а саме, запровадження підвищеної ставки податку на додану вартість) залежно від оподаткованих товарів першої необхідності (харчові продукти, послуги громадського харчування та готельні послуги) та товарів розкоші, автомобілів. Тому Україна має орієнтуватись на зарубіжний досвід, зокрема на такі країни, як Румунія, Франція та Люксембург, оскільки в них відбувається формування громадянського суспільства, сталий економічний розвиток та створюються передумови для побудови дійсно економічно розвиненої країни. І запозичивши певний досвід в оподаткуванні від цих країн, Україна має можливість методом проб і помилок впроваджувати їхній досвід в управлінні непрямими податками та в результаті досягти сталого та такого, що стрімко розвивається, стану економіки в країні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к / 96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України : навчальний посібник / за редакцією М.П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2013. – 536 с.
4. Офіційний портал Державної фіскальної служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/>.
5. Кміть В.М. Вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запорука фінансової безпеки України / В.М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – 2008. – № 2 (2). – С. 113–123.
6. Слюсаренко В.Є. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність [Електронний ресурс] / В.Є. Слюсаренко, К.О. Філіп. – Режим доступу : http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/images/pubs/42/42_44.pdf.
7. Тиньова економіка в Україні зростає [Електронний ресурс] // Газета по-українськи. – 2015. – Режим доступу : http://gazeta.ua/articles/economics/_tinova-ekonomika-v-ukrayini-zrostaye/642408.
8. Демиденко Л.М. Податок на додану вартість в контексті європейської інтеграції / Л.М. Демиденко, Ю.Л. Субботович // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – С. 20–23.
9. Управління органами Державної податкової служби України : навчальний посібник / М.М. Касьяненко, О.В. Яцюк (Тильчик), П.В. Цимбал [та інші]; за редакцією М.М. Касьяненко. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 359 с.
10. Оксенюк О.І. Місце податку на додану вартість у системі непрямого оподаткування [Електронний ресурс] / О.І. Оксенюк. – Режим доступу : http://business-inform.net/pdf/2013/4_0/399_404.pdf.
11. Податкова реформа: неконструктивна позиція Мінфіну vs проект закону Комітету з податкової і митної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukr.segodaya.ua/economics/enews/ternisty-put-nalogo-reeformy-661779.html>.