

## ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ КРАЇН ЄС ДЛЯ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

### USING THE EXPERIENCE OF EU COUNTRIES FOR IMPROVED ADMINISTRATION OF VALUE ADDED IN UKRAINE

Греца С.М.,

*викладач кафедри конституційного права та порівняльного правознавства  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Автор визначає основні аспекти регулювання сплати ПДВ в країнах ЄС, які можливо використати для удосконалення адміністрування цього податку в Україні. Зважаючи на перспективу євроінтеграції висвітлюються основні критерії, яким повинно відповідати законодавство України щодо регулювання сплати ПДВ з метою його гармонізації із законодавством ЄС.

**Ключові слова:** податкова система, ПДВ, процедура адміністрування податку.

Автор определяет основные аспекты регулирования уплаты НДС в странах ЕС, которые возможно использовать для усовершенствования администрирования этого налога в Украине. С учетом перспектив евроинтеграции освещаются основные критерии, которым должно соответствовать законодательство Украины относительно регулирования уплаты НДС с целью его гармонизации с законодательством ЕС.

**Ключевые слова:** налоговая система, НДС, процедура администрирования налога.

The author identifies the main aspects of the regulation of VAT in the EU, which can be applied to the tax administration of Ukraine. Also, given the prospect of European integration, highlights the main criteria to be met by the legislation of Ukraine on Regulatory VAT with a view to harmonization with EU legislation.

**Key words:** taxation, VAT, tax administration.

Складні суспільно-політичні процеси, які сьогодні відбуваються в Україні, призвели до надзвичайно важливого моменту в історії нашої держави: Україна чітко визначилась із зовнішньополітичним та зовнішньоекономічним курсом, який спрямований на європейську інтеграцію, але що найважливіше – Європа робить чіткі кроки назустріч, завдяки чому стає реальним підписання угоди про асоціацію ЄС, чи не вперше Україна отримала сигнали про перспективу членства у Європейському союзі. Але повноцінна європейська інтеграція передбачає складний шлях, кропітку працю і реальні реформи, які не можливі без відповідного законодавчого забезпечення. Якщо політична складова євроінтеграції не видається настільки проблемною, адже Українська держава з початку своєї незалежності задекларувала розбудову основоположних принципів правової держави, які втілюються в ЄС, то економічна складова цього процесу, на нашу думку, є значно складнішою з огляду на суттєву різницю в структурі економічних систем ЄС та України. Тому необхідним є їх поступове зближення, гармонізація, завдяки чому наша держава зможе повноцінно влитися у економічні процеси, які відбуваються у ЄС, із збереженням власних економічних інтересів. Одним із найбільш суттєвих кроків у цьому напрямку є гармонізація митної та податкової політики, особливо щодо адміністрування непрямих податків, які, як і в країнах ЄС, так і в Україні займають одне із ключових місць в податковій системі. З огляду на це, питання використання досвіду країн ЄС для удосконалення адміністрування ПДВ в Україні є дуже актуальним.

В останній час проблеми гармонізації законодавства України із законодавством ЄС, а також питання

удосконалення правового регулювання сплати непрямих податків активно обговорюються в наукових колах. Їх висвітленню присвячені праці таких вчених, як П.Т. Гега, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, С.А. Терьохін, В.М. Федосов та багатьох інших.

Метою нашого дослідження є визначення основних аспектів регулювання сплати ПДВ в країнах ЄС, які можливо використати для удосконалення адміністрування цього податку в Україні. Також, зважаючи на перспективу євроінтеграції, необхідним є визначення основних критеріїв, яким повинно відповідати законодавство України щодо регулювання сплати ПДВ з метою його гармонізації із законодавством ЄС.

Податок на додану вартість займає одне з ключових місць у податкових системах більшості країн Європейського союзу. Введення в 1967 р. ПДВ оцінюється всіма фінансовими експертами як одне з перших важливих досягнень цього співтовариства [1, с. 160]. До цього часу в багатьох країнах ПДВ займає місце одного з основних каналів надходження коштів до державного бюджету: у Франції – 45% усіх податкових надходжень до бюджету, у Великобританії і Німеччині – 50% [2, с. 68].

Необхідно наголосити, що країни ЄС досягли чи не найбільших успіхів на шляху до удосконалення адміністрування непрямих податків. З огляду на це, а також з огляду на перспективи євроінтеграції України вітчизняне податкове законодавство повинно враховувати позитивний досвід ЄС та поступово пройти процес гармонізації із податковим законодавством Європейського союзу.

Необхідність проведення такої гармонізації передбачено, зокрема, Законом України «Про Концеп-

цію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 21 листопада 2002 р. № 228 [3].

Важливим чинником розвитку податкових систем в країнах ЄС є тенденція до уніфікації системи непрямого оподаткування, в той час як в сфері прямого оподаткування країни мають більшу самостійність [4, с. 32].

Входження будь-якої держави до Європейського Союзу залежить (поряд з іншими чинниками) від того, наскільки та чи інша країна може прийняти інтеграційне законодавство цієї міжнародної організації [5].

Процес узгодження податків з обороту в рамках ЄС, на основі ПДВ, який було запроваджено директивами 1967 року, вийшов на новий етап після прийняття Шостої Директиви (77/3888/ЕЕС) від 16 травня 1977 р., [6, с. 7], яка визначила основні елементи механізму адміністрування податку на додану вартість у країнах Європейського союзу. Вказана директива визначила для членів ЄС коло платників ПДВ, об'єкт та базу оподаткування, єдину систему нарахування ПДВ, порядок виникнення податкових зобов'язань, ставки податку та пільги по сплаті ПДВ.

Відповідно до статті 21 Шостої Директиви платниками ПДВ є особи, які здійснюють діяльність, що підлягає оподаткуванню, за винятком надання деяких послуг (рекламних, консультативних, юридичних, бухгалтерських, банківських, фінансових тощо), які надаються особами з інших держав-членів ЄС; особи, які отримують вказані послуги, якщо вони знаходяться в іншій державі-члені ЄС, ніж та особа, яка надає ці послуги; будь-яка особа, яка вказує податок на додану вартість у рахунку-фактурі; імпортери товарів.

Відповідно до ст. 2 Шостої Директиви, об'єктом оподаткування є здійснення платником податку поставок товарів та послуг в межах території країни, а також здійснення імпорту товарів. Поставкою товарів згідно зі ст. 5 Шостої Директиви вважається передання права розпорядження матеріальними активами, які можуть включати частку в нерухомому майні, права на використання майна (оренда), акції або інші капіталовкладення, які надають їх власникам право власності та розпорядження нерухомим майном чи його часткою. Наданням послуг, що підлягає оподаткуванню ПДВ, вважаються будь-які поставки, які неможна віднести до поставок товарів.

База оподаткування ПДВ дуже широка, охоплює вартість товарів та надання послуг, що поставляються в межах країни. При імпорті оподатковуваним оборотом вважається вартість товару, який ввозиться.

Як це визначено у п. 1 та 2 ч. А ст. 11 Шостої Директиви, до бази оподаткування поставлених товарів (послуг) обов'язково включаються не тільки податки, збори та інші обов'язкові платежі (крім ПДВ), сплачені в процесі виробництва та доставки товару, а й додаткові витрати, такі як комісійні витрати, витрати на пакування, транспортування та страхування.

Незастосування державою-членом передбачених директивою заходів з гармонізації можливе лише у випадках, визначених Договором про заснування ЄС, і вимагає, з одного боку, обґрунтування державою-членом підстав незастосування директиви, а з іншого, – дозволу Комісії зберегти або впровадити національні положення щодо регулювання відповідного питання. Що стосується заходів з гармонізації податкових положень, то держави-члени не мають права на незастосування таких заходів. Прийняті або запропоновані до розгляду Ради ЄС заходи торкаються тільки принципів системи оподаткування і податкової бази, процентну ж ставку як найбільш гнучкий інструмент визначає національна влада [7].

У зв'язку з початком формування в ЄС єдиної системи ПДВ були вжиті заходи з гармонізації ставок ПДВ. Європейською Комісією в рамках програми створення єдиного ринку був запропонований ряд заходів зі зближення ставок ПДВ. Був визначений базовий рівень ПДВ в межах 14-20%, на продукти харчування, ліки, деякі інші товари, були встановлені пільгові ставки (4-9%), а на паливо, тютюнові та алкогольні вироби – підвищені [8, с. 71].

В країнах Східної Європи ПДВ був введений в кінці 80-х – на початку 90-х років, в більшості випадків з диференційованими ставками. Так, в Румунії при введенні ПДВ були встановлені чотири ставки. Характерною спільною рисою було те, що стандартні ставки встановлювались на досить високому рівні (в Чехії, Польщі-22%, Словаччині-23%, Болгарії-20%, Угорщині-25%). Однак це не завадило успішному розвитку ринкової економіки в цих країнах. Висока ставка ПДВ в перехідний період не обов'язково є перешкодою для економічного розвитку. ПДВ в названих країнах відзначається високою фіскальною ефективністю і забезпечує 17-35% доходів бюджету [9, с. 105].

Що стосується податкових пільг, то звільнення певних операцій від оподаткування ПДВ передбачені ст. 13-16 Шостої Директиви. Податкові пільги в залежності від того, чи має місце правочин на території держави-члена або виходить за її межі, поділяються на ті, якими право зменшення податкових зобов'язань не передбачено, і ті, згідно з якими таке право надається [10].

Шостою директивою передбачено, що пільги по сплаті ПДВ можна поділити на дві категорії. До першої відносяться звільнення товарів і послуг, що надаються в інтересах суспільства (медичні, навчальні, релігійні послуги; товари та послуги, пов'язані з соціальним забезпеченням тощо). До другої категорії відносяться пільги, які надаються з метою сприяння розвитку фінансового сектору, оптимізації адміністративних витрат при справлянні ПДВ (оренда та лізинг майна; страхування, надання кредитів та депозитів, розрахунково-касове обслуговування; операції з валютою, банкнотами, монетами; з акціями; управління інвестиційними фондами тощо).

Вищенаведений аналіз адміністрування ПДВ в Європейському союзі дозволяє зробити наступні висновки. Враховуючи процес європейської інтеграції

України, будь-які спроби скасування ПДВ або заміни його на податок з обороту видаються недоречними, оскільки саме ПДВ є одним з найважливіших елементів податкових систем країн ЄС, а його справляння передбачено відповідними директивами. Зважаючи на численні проблеми, які залишаються при здійсненні адміністрування ПДВ в Україні, законодавче регулювання сплати ПДВ потребує змін з метою його

удосконалення, а також з метою гармонізації із законодавством ЄС, оскільки це було і залишається необхідною умовою євроінтеграції, а також об'єктивною потребою через входження (у перспективі) в єдиний економічний простір. Удосконалення адміністрування ПДВ можливе за рахунок розширення бази оподаткування, відміни необґрунтованих податкових пільг та спрощення процесу адміністрування.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Вишневський В.П. Налогообложение предприятий в Украине / В.П. Вишневський. – Донецк : ИЭП НАН Украины, 2008. – 328 с.
2. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М. : 2003. – 356 с.
3. Концепція Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Закон України від 21 листопада 2002 р. № 228 // Урядовий кур'єр. – 2002. – № 236.
4. Телішук М.М. Актуальні проблеми співвідношення прямих і непрямих податків / М.М. Телішук // Фінанси України. – 2001. – № 2. – С. 29–40.
5. Опришко В.Ф. Теоретичні та практичні аспекти механізму гармонізації законодавства України з міжнародним правом // Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним правом : матеріали науково-практичної конференції. Інститут законодавства Верховної Ради України / В.Ф. Опришко – Київ, 2008. – С. 13.
6. Кастан'єд Б. Загальні принципи податкової системи в Європі – Узагальнений огляд : препр. / Б. Кастан'єд – UEPLAS. – К. : 2010. – 13 с.
7. Белоусова І.А. Економічна інтеграція до ЄС та податкова гармонізація // Економічний часопис. Загальноукраїнський щомісячний науковий журнал / І.А. Белоусова. – К., 2008. – С. 47.
8. Селінков С. Єдиний ринок Європейського Союзу : деякі аспекти податкової гармонізації / С. Селінков // Економіка України. – 1999. – № 3. – С. 70–75.
9. Налоги : учебное пособие / В.В. Буряковский, В.Я. Кармазин, С.В. Каламбет та інші / За ред. В.В. Буряковского. – Днепропетровск : Пороги, 1998. – 646 с.
10. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М. : Издательство НОРМА, 2001. – 182.