

УДК 336.22

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В СИСТЕМІ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Т. Моряк

Львівський національний університет імені Івана Франка
79008, м. Львів, проспект Свободи, 18

У статті проаналізовано механізм стягнення податку на додану вартість у країнах Європейського Союзу, зокрема з'ясовано особливості визначення об'єкта оподаткування, способи розрахунку зобов'язань з ПДВ, методи визначення моменту виникнення податкових зобов'язань, умови надання податкових пільг тощо. Особлива увага приділена вивченню досвіду країн Західної Європи у сфері боротьби з маніпуляціями в системі оподаткування доданої вартості.

Ключові слова: податок на додану вартість, об'єкт оподаткування, податкова ставка, податкова пільга, бюджетне відшкодування, податкове зобов'язання.

У світовій фінансовій науці та фіскальній практиці жодна форма оподаткування не викликала стільки диспутів, навіть судових процесів як ідея застосування непрямих податків, тобто податків на споживання. Стверджувалось, що непрямі податки, які не залежать від величини доходу платника, є несправедливими і весь тягар державних витрат покладають на малозабезпечені верстви населення. Історично основним видом непрямих податків був індивідуальний акциз, при якому об'єктом оподаткування виступає, як правило, вартість товарів зі специфічними особливостями (алкогольні напої, тютюнові вироби), чи рівень споживання яких малоеластичний по відношенню до зміни ціни. Розширення асортименту споживчої продукції обмежувало розвиток акцизів у специфічній формі. Введення нових акцизів на кожний новий товар чи послугу збільшувало витрати на збір податків. Відповідно розширюється сфера застосування універсального акцизу, яким оподатковується валовий оборот підприємства. Він автоматично враховує усі зміни в товарному асортименті й стягується у трьох формах – податку з обороту, податку з продаж та податку на додану вартість (ПДВ).

Об'єктом оподаткування податку з продажу (купівель) у сфері оптової або роздрібною торгівлі є валовий дохід на кінцевому етапі реалізації чи виробництва товарів.

Податок з обороту стягується з валового обороту на кожній стадії руху товарів від виробника до кінцевого споживача. Податок з обороту вперше був прийнятий німецьким рейхстагом у 1916 р. за проектом Мюллер-Фульда після тривалої парламентської боротьби і в результаті компромісу політичних партій з урядом. При його застосуванні оподатковується валовий оборот на всіх ступенях руху товару, що викликає кумулятивний ефект, тобто до оподаткованого обороту потрапляють суми податків, сплачених при купівлі товарів виробничого призначення та послуг. Кумулятивний ефект зумовлює подвійне оподаткування, штучно збільшує оподатковуваний оборот і забезпечує перевагу фірмам, у витратах виробництва яких переважають сировина, напівфабрикати, послуги власного виробництва. Слід зазначити, що даний податок не є аналогом податку з обороту, який існував у колишньому СРСР. Останній був доходом, твердо фіксованим державою у плановій ціні, тобто фіскальною монополією.

Об'єктом оподаткування ПДВ є додана вартість, тобто вартість, створена на конкретному етапі руху товарів. Даний податок був запропонований французьким економістом М.Лоре у 1954 р. як альтернатива податку з обороту. Утвердження ПДВ в свою чергу також викликало чимало суперечок, однак в результаті податкове законодавство понад п'ятдесяти країн світу надійно закріпило його у якості вагомого джерела надходжень у дохідну частину бюджету.

Простота, економічні та організаційно-технічні якості забезпечили ПДВ перевагу над усіма іншими типами універсального акцизу. Уже в 1967 р. була розроблена спеціальна директива Європейського Економічного Співтовариства (нині Європейського Союзу) стосовно поетапного введення ПДВ країнами ЄЕС. Окрім того, за рахунок відрахувань ПДВ пропонувалось фінансувати спільний бюджет ЄЕС. Слід зазначити, що згідно із Договором про створення Європейського Союзу (так званого Маастрихтського договору), було введено податкове регулювання з ПДВ, що передбачало уніфікацію принципів нарахування та сплати даного податку, введення єдиних правил його стягнення при здійсненні експортно-імпорتنних операцій, а також зближення рівнів податкових ставок з метою створення рівних конкурентних умов всередині ринкового простору ЄС. Основними завданнями гармонізації непрямих податків в ЄС стало усунення фіскальних меж всередині співтовариства, відміна ПДВ при експорті-імпорті всередині ЄС і зближення ставок ПДВ (з січня 1993 р. введена мінімальна стандартна ставка податку 15%). Для подальшого розвитку інтеграційних процесів пропонується запровадити систему клірингу з ПДВ всередині співтовариства. Кліринг повинен відшкодувати надлишок доходів від ПДВ

країн-імпортерів перед країнами-експортерами, які при експортно-імпортних операціях несуть певні бюджетні втрати, оскільки експорт звільняється від оподаткування ПДВ. Кожна країна повинна вести збір інформації про сплату ПДВ за всіма своїм експортно-імпортним операціям, а надлишок надходжень від ПДВ згідно із системою клірингових розрахунків підлягає розподілу між країнами-членами співтовариства, що отримали від'ємне сальдо ПДВ по зовнішньоекономічним операціям. Компенсації повинні проводитись щомісячно через центральний рахунок ЄС з ПДВ [7, С.34].

Звичайно, не можна стверджувати, що ПДВ став відразу інтенсивно застосовуватись у всіх Західноєвропейських країнах. Скажімо, в Швейцарії, він не використовується досі, в США і Канаді не лише не змогли знайти переконливих аргументів на користь ПДВ, але й вважають, що він суперечить Конституції США.

Ключовими моментами при оподаткуванні ПДВ є особливості визначення об'єкта оподаткування, способи розрахунку зобов'язань з ПДВ та методи визначення моменту виникнення податкових зобов'язань.

Фіскальна теорія виділяє три способи розрахунку зобов'язань з ПДВ – метод вирахування, метод додавання та кредитний метод (чи метод накладних). При методі вирахування початково визначається величина доданої вартості як різниця між сумами продаж і покупок, а потім до неї застосовується встановлена законом ставка податку. Додану вартість можна визначити і шляхом додавання її окремих елементів (заробітної плати, процента, ренти, прибутку) – метод додавання. Однак технічно найдосконалішим є кредитний метод, коли початково величина доданої вартості не розраховується, а зобов'язання з податку визначаються шляхом вирахування з податку на продаж податку, який вказаний у накладній на купівлю. Даний метод є зручним, коли законодавство передбачає використання декількох ставок ПДВ, і відповідно довідатися про точний розмір відповідних сум можна лише з інформації, що міститься в накладних. Окрім того, даний метод сприяє скороченню адміністративних витрат і передбачає самоконтроль платників за правильністю розрахунку податку. Покупець товару зацікавлений у тому, щоб продавець вірно розраховував і вказував ПДВ, оскільки від цього залежить розмір суми, на яку будуть зменшені зобов'язання покупця по сплаті ПДВ у бюджет. Саме кредитний метод, свого часу прийнятий країнами ЄС при запровадженні ПДВ, є найпоширенішим у міжнародній фіскальній практиці для визначення податкових зобов'язань.

Залежно від способу визначення доданої вартості виділяють і різні форми ПДВ– продуктової, дохідної та споживчої. У відповідності з продуктовою формою додана вартість визначається шляхом зменшення ціни продажу на вартість використаних матеріальних ресурсів. Витрати, пов'язані з придбанням та експлуатацією основних фондів, не вираховуються, і відповідно є об'єктом оподаткування. Дохідна форма допускає часткове вирахування витрат, пов'язаних із придбанням та експлуатацією основних фондів, але лише в розмірі їх амортизації. Найбільш розповсюдженою є споживча форма, оскільки дозволяє негайне вирахування із суми продажу не лише вартості використаних матеріальних ресурсів, але й вартості будівель, споруд, машин, устаткування в момент їх придбання. Відповідно зникає необхідність суперечливого і технічно складного розмежування поточних і капітальних витрат, розрахунку амортизації основних фондів (з метою визначення розміру доданої вартості) та позитивно впливає на розмір і динаміку інвестицій в основні фонди.

Економічний механізм оподаткування ПДВ передбачає можливість використання трьох методів визначення моменту виникнення податкових зобов'язань – метод поставки чи метод нарахувань, метод оплати чи касовий метод та гібридний метод.

У відповідності з методом нарахувань податкові зобов'язання виникають в момент поставки товару чи надання послуги. При використанні касового методу податкові зобов'язання визначають в момент оплати придбаного товару чи наданої послуги. Гібридний метод передбачає нарахування і стягнення ПДВ з проданої продукції з моменту її поставки, а з придбаної для потреб виробництва продукції – з моменту її оплати. У міжнародній практиці застосовуються всі три методи, однак домінуючу роль відіграє метод поставки чи нарахувань. [5, С.38-39]. Даний факт частково можна пояснити тим, що метод поставки найтісніше пов'язаний з об'єктом оподаткування ПДВ – поточним споживанням товарів і послуг. Окрім того, у країнах з розвинутою ринковою економікою практично відсутні проблеми, які стосуються невиконання фінансових зобов'язань учасників комерційної угоди.

Фіскальна та економічна ефективність ПДВ значною мірою визначається рівнем ставки оподаткування. Податкова практика розвинутих європейських країн передбачає можливість використання декількох ставок ПДВ: підвищених – для предметів розкошу; знижених – для товарів першої необхідності – продовольчих товарів, енергопродуктів для опалення та освітлення, фармацевтичних товарів тощо (див. табл. 1). Безумовно диференціація ставок більшою мірою відповідає соціальним уподобанням різних суспільних верств. Застосування декількох ставок ПДВ покликане послабити регресивність даного податку і зробити його прогресивнішим відносно величини доходу шляхом оподаткування за заниженими порівняно із стандартними ставками тих товарів, які споживаються незаможними верствами населення. В той час підвищені ставки застосовуються до товарів і послуг, що споживаються заможними людьми. Однак більшість спеціалістів вважає, що теоретичні аргументи свідчать на користь однієї ставки. Окрім відсутності нейтральності, система ПДВ із диференційованими ставками має інші недоліки: товари та послуги, які оподатковуються за різними ставками, не мають чіткої класифікації і здійснити її практично неможливо; даний підхід призводить до ухилення від оподаткування та зростання витрат на адміністрування даного податку; зниження ставки поширює податкову знижку і на високодохідні верстви населення.

Відповідно сучасна міжнародна практика оподаткування характеризується послабленням диференціації ставок ПДВ. На початку 1990-х років практично всі країни ЄС, які мали у своєму податковому арсеналі підвищені ставки ПДВ відмовились від їх застосування (див. табл. 1).

Таблиця 1

Рівень податку на додану вартість у країнах європейського союзу (станом на 1 липня 2005 року)*

Країна	Рік введення ПДВ	Найнижча ставка	Понижена ставка	Стандартна ставка	Підвищена ставка	Можливість застосування нульової ставки
Австрія	1973	–	10	20	–	–
Бельгія	1971	–	6	21	– (до 1.04.1992р.–25%)	+
Чехія	1999	–	5	19	–	+
Данія	1967	–	– (29.09.1975 –1.03.1976р. – 9,25%)	25	–	+
Естонія	1994	–	5	18	–	+
Німеччина	1968	–	7	16	–	–
Греція	1987	4,5	9	19	– (до 8.08.1992р.– 36%)	–
Іспанія	1986	4	7	16	– (до 1.08.1992р. – 28%)	–
Франція	1968	2,1	5,5	19,6	– (до 1.01.1993р. – 22%)	–
Ірландія	1972	4,4	13,5	21	– (до 1.03.1979р. – 35/40%)	+
Італія	1973	4	10	20	– (до 1.01.1993р. – 38%)	+
Кіпр	**	–	5	15	–	+
Латвія	1995	–	5	18	–	–
Литва	**	–	5/9	18	–	–
Люксембург	1970	3	6	15	–	–
Угорщина	1988	–	5/15	25	–	–
Мальта	**	–	5	18	–	+
Нідерланди	1969	–	6	19	–	–
Польща	**	3	7	22	–	+
Португалія	1986	–	5/12	21	– (до 1.01.1995р. – 30%)	–
Словенія	**	–	8,5	20	–	–
Словаччина	**	–	– (до 1.01.2004 – 14%)	19	–	–
Фінляндія	1994	–	8/17	22	–	+
Швеція	1969	–	6/12	25	–	+
Сполучене Королівство	1973	–	5	17,5	– (до 18.06.1979р. – 12,5%, при стандартній ставці – 8%)	+

Джерело: Складено за [http:// europa.eu.int/comm/taxation/vat/how_vat_work/rates/index_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation/vat/how_vat_work/rates/index_en.htm); Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. *Налоги и налоговое планирование в мировой экономике* / Под. ред. С.Ф.Сутырина С.Ф. - Спб.: Изд-во В.А.Михайлова, Изд-во "Полюс", 1998.- 577.

*– детальнішу інформацію про види товарів і послуг, оподатковуваних за найнижчою, пониженою, підвищеною та нульовою ставкою у країнах Європейського Союзу див [http:// europa.eu.int/comm/taxation/vat/how_vat_work/rates/index_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation/vat/how_vat_work/rates/index_en.htm)

** – дані відсутні

Вагомим інструментом реалізації стимулюючої функції ПДВ у розвинених європейських країнах є податкові пільги. Останні можуть надаватись шляхом встановлення нижньої неоподаткованої межі вартісного обороту, у формі звільнення від оподаткування продажу окремих товарів та послуг чи оподаткування за нульовою ставкою. На відміну від звільнення від оподаткування, нульова ставка надає продавцю оподаткованого товару чи послуги право на повну компенсацію тих сум ПДВ, які були сплачені ним при купівлі матеріальних ресурсів, використаних для потреб виробництва, тобто право бюджетного відшкодування ПДВ.

Залежно від поставленої мети пільги щодо ПДВ можна об'єднати у чотири основні групи:

1. Пільги щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг), які мають соціальну спрямованість. Метою даних пільг є регулювання соціальної сфери та соціальний захист населення. У країнах Європейського Союзу, де система ПДВ набула найбільшого розвитку, зважаючи на соціальні та фіскальні міркування, звільнення від оподаткування ПДВ чи використання понижених ставок використовується ширше, ніж нульова ставка. Перелік товарів та послуг, звільнених від оподаткування (чи оподатковуваних за пониженими ставками) продиктований вимогами соціальної справедливості. Мова йде про продукти харчування, ліки й медичне обслуговування, видатки на освіту, купівля та винаймання житла, одяг, книги, газети тощо. Серед зарубіжних економістів-науковців та практиків тривалий час точаться дискусії відносно визначення оптимального складу благ так званої особливої першості – благ найбільшої й загальної суспільної потреби. За законами ЄС це послуги пошти, лікарень, установ освіти й культури, некомерційні радіо й телебачення. Своєрідність цих послуг у тому, що вони служать суспільству, але не обов'язково надаються державою, й тому, природно, претендують на звільнення від ПДВ.

Зважаючи на негативні впливи звільнень від ПДВ підприємств, що випускають проміжну продукцію, Рада ЄС рекомендувала (друга директива Європейської комісії) знижувати (на обмежений час) ставки податку саме на кінцеву продукцію (з огляду на чітко сформульовані завдання соціальної політики в інтересах споживачів кінцевих товарів та послуг) [2, С.11].

Сучасна теорія оптимальних податків не дає жодного приводу для виправдання виключення з оподаткування ПДВ банківської й страхової діяльності, тобто послуг фінансового сектора. Однак й досі в жодній країні немає повної системи ПДВ на обороти банків та інших фінансових інститутів. Можна припустити, що звільнення від оподаткування ПДВ фінансових послуг зумовлене суто практичними міркуваннями, зокрема тим, що справляння ПДВ у цьому секторі є технічно складним, передовсім розподіл створеної доданої вартості між учасниками угоди. Лише Ізраїль у 1766р. запровадив ПДВ у фінансовому секторі, але вже в 1979р. відмовився від нього через технічні проблеми організації оподаткування, зокрема неможливістю надання податкового кредиту клієнтам банків [6, С.261].

2. Пільги щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) окремими категоріями платників чи для окремих категорій платників, так зване „адресне регулювання”, яке здійснюється з метою стимулювання розвитку окремих видів діяльності. Особливої уваги вимагає механізм оподаткування ПДВ у секторі малого підприємництва. З огляду на особливу роль, яку відіграє малий бізнес у забезпеченні ефективності функціонування ринкового механізму, практично у всіх розвинених країнах Європи передбачений пільговий режим справляння ПДВ з малих та середніх підприємств, а в міждержавному економічному просторі, на рівні Європейського співтовариства – міждержавна гармонізація відповідного податкового інструментарію. Окрім того, справляння ПДВ з даної категорії платників пов'язане з певними труднощами, зокрема неповним та недосконалим обліком, трудомісткістю обліку платників та оцінки об'єктів податку, особистим споживанням платником продукції власного виробництва чи закупівель тощо. Чимало проблем виникає також при використанні декількох ставок, які ускладнюють та радикально збільшують потрібну для податкового процесу інформацію.

З метою подолання труднощів функціонування ПДВ у секторі малого підприємництва у світовій фіскальній практиці, зокрема у більшості країн Європейського Союзу бізнес із вартісним оборотом, меншим за певну суму, не включається в систему ПДВ. Вилучення з переліку платників ПДВ дрібних підприємців підвищує зручність і знижує вартість організації ПДВ. У більшості розвинутих країн 60-70% доходів від ПДВ припадає лише на 10-15% зареєстрованих підприємств. [8, С.79]. Вищий поріг оподаткування усуває велику кількість дрібних потенційних платників, котрим, як правило, важко вести відповідний бухгалтерський облік і більшість розрахунків яких проводиться готівкою, дає змогу фахівцям податкових адміністрацій детальнішу увагу приділяти роботі з великими підприємствами, де віддача від кращої якості роботи зі збору податків значно помітніша. Так, у Великобританії, якщо оборот підприємства – менше 54000 ф.ст. на рік, то воно не сплачує ПДВ. У Люксембургу та Іспанії малі і середнього розміру підприємства не реєструються як платники ПДВ, якщо їх оборот менший, ніж 10,000 євро. Ірландське податкове законодавство передбачає диференціацію розміру неоподаткованого ПДВ порогу від 25500 до 51000 євро в залежності від виду реалізовуваних товарів та наданих послуг [12]. Малі та середні підприємства Латвії не сплачують ПДВ, якщо їх оборот не перевищує 17200 євро. У Литві підприємство не є платником ПДВ, якщо поріг річного виторгу не перевищує 29000 євро. Угорські МСП звільнені від обов'язкової реєстрації як платники ПДВ, якщо їх річний виторг не перевищує 35000 євро [4, С.53].

Зазвичай вилучаються з числа платників ПДВ і фермерські господарства. Проблеми запровадження й функціонування ПДВ у сільському господарстві пов'язані зі специфічними особливостями аграрного сектора, зокрема сезонністю виробництва, тривалим виробничим циклом, що при діючому кредитному методі визначення податкових зобов'язань з ПДВ, зумовлює вилучення на тривалий час з господарського обороту фінансових ресурсів. Окрім того, фермерам, як правило, важко вести відповідну фінансову звітність. У 1958р. при створенні „Спільного ринку” шести країн у Римському договорі було передбачено, що фермери не сплачують ПДВ, а вхідний ПДВ повинен компенсуватися їм за однаковою ставкою, котра визначається кожною країною окремо на основі національних рахунків [6, С.266].

3. Пільги, які надаються з метою стимулювання господарської активності на певній території, так звані територіальні пільги. Скажімо, в Австрії застосовується спеціальна 16% ставка в регіоні Юнгольц та

Міттельберг, тоді як на решті території діюча ставка ПДВ – 20%. Португальським податковим законодавством спеціальні диференційовані ставки ПДВ у розмірі 5,8%, і 15% запроваджені у Азорес та Мадейрі. На острові Корсика у Франції залежно від виду реалізовуваних товарів і послуг використовуються понижені ставки ПДВ у розмірі 0,9%, 2,1%, 8% та 13% (стандартна ставка ПДВ на Корсиці така ж як і на решті території Франції – 19,6%). На закордонних територіях Франції, окрім французької Гвіани, використовуються понижена ставка ПДВ 2,1% та стандартна ставка 8,5%. У Німеччині для цілей оподаткування ПДВ не включається острів Хеліголанд тощо [11].

4. Пільги щодо операцій зі здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Надаються з метою стимулювання розвитку міжнародних відносин шляхом створення пільгових умов перевезення товарів для власного використання представництвами іноземних держав, стимулювання експорту (шляхом застосування нульової ставки) тощо.

Надання пільг експортерам зумовлене переважним використанням у світовій фіскальній практиці принципу місця призначення при оподаткуванні ПДВ. Річ у тім, що оподаткування ПДВ передбачає можливість використання двох принципів оподаткування – принцип місця призначення і принцип країни–походження.

Принцип місця призначення передбачає стягнення ПДВ зі всіх товарів і послуг, які були ввезені у дану країну, незалежно від того, де вони були вироблені. Отже, об'єктом оподаткування виступає імпорт. Експорт при цьому не оподатковується.

При використанні принципу країни походження ПДВ стягується зі всіх товарів і послуг, вироблених у даній країні незалежно від кінцевого місця споживання даних продуктів. Цей принцип передбачає оподаткування експорту та звільнення від оподаткування імпорту. Податкову базу для ПДВ формує ВВП за вирахуванням валових внутрішніх інвестицій.

Європейська практика стягнення ПДВ передбачає використання принципу країни-призначення — якщо товари (роботи, послуги) не споживаються в країні-виробнику, то ПДВ, включений у їхню вартість, підлягає відшкодуванню нерезидентів, який спожив товар або послугу.

Механізм повернення іноземним підприємствам ПДВ, сплаченого в країнах Євросоюзу, визначає Тринадцята директива (86/560/ЕЭС) Ради європейської співдружності про гармонізацію законодавства держав-членів від 17 листопада 1986 року. Умови, при виконанні яких можливе відшкодування ПДВ, країна — учасниця ЄС визначає самостійно. Проте є кілька загальних вимог до потенційного відшкодувальника — нижня межа суми ПДВ, яку можна повернути, зазвичай встановлюється на рівні EUR100-200; претендент на повернення ПДВ не повинен мати постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території ЄС, до того ж слід довести, що підприємство протягом певного періоду не займалося продажем товарів (послуг) на території конкретної країни; право на повернення мають тільки платники ПДВ, які зареєстровані у якості таких у відповідній іноземній державі [7].

Однак на практиці повернути ПДВ виявляється не так просто. Багато країн ЄС відшкодовують цей податок за принципом паритету, тобто коли між країнами укладено відповідний договір про взаємне повернення ПДВ.

Попри те, що ПДВ став домінуючим у світовій системі податків на споживання економічний механізм його функціонування не позбавлений певних недоліків. Методи зловживання системою ПДВ відрізняються поміж країнами залежно від специфіки та ступеня розвиненості їх податкових систем. Однак в основному проблеми практичної реалізації справляння ПДВ у країнах Західної Європи пов'язані з відшкодуванням сум податку, витрачених у складі ціни закупівель. Можливість бюджетного відшкодування дебетового сальдо ПДВ в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту роблять цей податок вразливим до можливості змови між платниками податку, яка дозволяє одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку із бюджету. Йдеться про змову платників податку з двох чи декількох країн-членів ЄС, задіяних у експортно-імпортних операціях. Вказана схема реалізується наступним чином. Експортер однієї з країн продає свої товари фірмі-одноденці, у іншій країні, яка потім перепродає їх третьому “брокеру” на своїй же території, який, в свою чергу, експортує їх назад першому “гравцю”. Фірма-одноденка зникає, не сплативши ПДВ, “брокер” отримує відшкодування несплаченого податку, і таким чином ця схема може повторюватися декілька разів, через що у Європейській податковій практиці вона отримала назву “каруселі”.

Зловживання у системі ПДВ спричиняють значні втрати бюджетних доходів у країнах ЄС і становлять найбільшу загрозу для існування ПДВ у цих країнах. Лише у Великобританії, яка є однією із найактивніших держав у боротьбі з порушеннями у системі ПДВ, річний обсяг бюджетних втрат через “карусельні” схеми за деякими оцінками сягає 1,73 мільярда фунтів. Згідно з інформацією Єврокомісії, деякі із країн-членів ЄС очікують втрати від махінацій з ПДВ у 10% від загального обсягу надходжень від цього податку [8].

Основним документом, що встановлює заходи безпеки в питаннях шахрайства в системі ПДВ на території ЄС є Постанова Європейської Комісії “Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ” (№1798/2003), що була затверджена Радою міністрів ЄС 8 жовтня 2003 р. і вступила в дію 1 січня 2004 р. Ця постанова чітко встановлює процедури, обов'язкові для виконання всіма органами податкового адміністрування у кожній країні ЄС, що стосуються співпраці та обміну інформацією, необхідною для протидії “карусельним” зловживанням. У країнах Західної Європи основний акцент при вирішенні проблем адміністрування ПДВ робиться на боротьбі із створенням та діяльністю фіктивних підприємств, які залишаються ключовим елементом будь-яких змовницьких схем, шляхом відповідним чином розроблених механізмів перешкоджання у реєстрації фіктивних підприємств,

виявлення існуючих фіктивних підприємств, припинення виявлених схем, повернення несплаченого ПДВ до бюджету після виявлення злочину, створення спеціальних підрозділів для боротьби з “карусельними злочинами” тощо. Серед великої кількості спроб віднайти спосіб подолання сьогоденних проблем з системою ПДВ, пов’язаних із системою відшкодувань, є і такі, що аналізують можливості модифікації цього податку як такого. Йдеться про запровадження податку на міжнародні операції купівлі-продажу; звільнення від податку для операцій, що відбуваються між підприємствами на території кожної з країн; „прив’язка” отримання відшкодування до сплати ПДВ постачальником. Гострим контраргументом в дискусії навколо таких існуючих пропозицій щодо модифікації є той факт, що більшість цих ідей, ліквідовуючи певні негативні елементи ПДВ, ставлять під загрозу існування і певних найпривабливіших рис цього податку [8]. Ефективну реакцію податкових органів країн ЄС, скеровану викриття та припинення “карусельних” схем, ускладнює відсутність з 1993 року митного контролю торговельних операцій між цими країнами.

Дискутується також і можливість застосування спеціальних ПДВ-рахунків, на яких повинні були утримуватись кошти, належні до сплати за зобов’язаннями з ПДВ покупцями до моменту виконання податкових зобов’язань продавцем. Однак дана ідея не отримала широкого практичного застосування через необхідність відволікання обігових коштів підприємств, незалежно від сумлінності виконуваних ними податкових зобов’язань.

Отже, економічний механізм стягнення ПДВ у країнах з розвинутою ринковою економікою є оптимальним поєднанням фіскальної та стимулюючої функції податків. Незважаючи на значний розмір фінансових ресурсів, які надходять в бюджет через важелі ПДВ, він залишається дієвим стимулом господарської активності. Експансіоністський вплив ПДВ на виробництво виявляється у диференціації ставок ПДВ і виділенні найперспективніших напрямів діяльності; нейтральності по відношенню до підприємств-виробників; функціонування ПДВ паралельно із застосуванням інших фінансових важелів; зарахування ПДВ при сплаті прибуткового податку тощо. Врахування ефективного світового досвіду справляння ПДВ дасть змогу послабити проблемні аспекти функціонування даного податку у вітчизняній економіці і зняти з порядку денного питання про доцільність застосування ПДВ в Україні.

1. Вишневіський В.П. *Налого України: теорія і практика*. - Донецьк: ІЭПНАН України, 1997. - 216 с.
2. Сфименко Т.І., Луніна І.О., Соколовська А.М. *Аналіз фіскальних наслідків пільг з податку на додану вартість // Фінанси України. – 2005. – №10. – С.6-18*
3. Литвиненко Я.В., Якушик І.Д. *Податкові системи зарубіжних країн: Навч. посіб.* – К: МАУП, 2004. – 208 с.
4. Нікітенко Д.В. *Податкове стимулювання малого та середнього підприємництва // Фінанси України. – 2005. – №3. – С.48-56*
5. Нікітин С.М., Степанова М.И., Глазова Е.С. *Налог на добавленную стоимость в системе налогов на потребление: опыт развитых стран // Деньги и кредит – 1998. – №1. – С.35-41*
6. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. *Держава-податки-бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки)*. К.: Либідь, 1992. - 364с.
7. Сутурин С.Ф., Погорлецкий А.И. *Налого и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. С.Ф.Сутурина С.Ф. - Спб.: Изд-во В.А.Михайлова, Изд-во “Полиус”, 1998.- 577*
8. Юргелевич С.В. *Дискреційна податкова політика у сфері непрямого оподаткування // Фінанси України. – 1998. – №7. – С.78-84*
9. Андрієнко С. *ПДВ з ЄС? Yes*. http://www.kontrakty.com.ua/show/ukr/rubrik_main/1220052.html
10. Джигер Ю., Майзнюк К. *Використання досвіду країн Західної Європи в сфері боротьби з маніпуляціями в системі оподаткування доданої вартості*. <http://www.parlament.org.ua/index.php/> Лабораторія законодавчих ініціатив.htm
11. <http://europa.eu.int/comm/taxation/vat/howvatwork/rates/indexen.htm>
12. <http://europa.eu.int/comm/taxation/customs/common/publications/infodoks/taxation/indexen.htm>

VALUE ADDED TAX IN THE SYSTEM OF TAXES ON CONSUMPTION IN EUROPEAN UNION COUNTRIES

T. Moryak

Ivan Franko National University of L'viv, Prospekt Svobody 18, UA – 79008, Ukraine

In the article the mechanism of value added tax collection in the European Union countries is analyzed. In particular the features of taxation object determination, methods of VAT obligations payments, methods of tax obligations' origin moment determination, terms of grant of tax deductions and others like that are found out. The special attention is spared to the study of Western Europe countries experience in the field of fight against manipulations in the system of value added taxation.

Keywords: value added tax, object of taxation, tax rate, tax deduction, budgetary compensation, tax obligation.