

УДК 340.15:347.73:336.22:341

І.Г. Козинець, ст. викладач,
О.Г. Козинець, к.і.н., доцент

ІСТОРИЯ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ПРАКТИКА ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ В КРАЇНАХ ЄС

Анотація. У статті досліджено історичні витoki податку на додану вартість, проаналізовано сучасні європейські тенденції у сфері його застосування, які базуються на дотриманні вимог директив Ради ЄС щодо інтеграції правил стягнення цього податку. Доведено, що в європейських країнах ПДВ розглядається в якості основного податкового інструменту, оскільки він забезпечує високі бюджетні доходи, йому властиві нейтральність та ефективність.

Ключові слова: непрямі податки, податок на додану вартість, податкова система, моделі ПДВ, історія ПДВ.

И.Г. Козинец, ст. преподаватель,
Е.Г. Козинец, к.и.н., доцент

ИСТОРИЯ ПРОИСХОЖДЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ПРАКТИКА ЕГО ПРИМЕНЕНИЕ В СТРАНАХ ЕС

Аннотация. В статье исследованы исторические корни налога на добавленную стоимость, проанализированы современные европейские тенденции в сфере его применения, основанные на соблюдении требований директив Совета ЕС по интеграции правил взимания этого налога. Доказано, что в европейских странах НДС рассматривается в качестве основного налогового инструмента, поскольку он обеспечивает высокие бюджетные доходы, ему свойственны нейтральность и эффективность.

Ключевые слова: косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, налоговая система, модели НДС, история НДС.

**I. H. Kozynets, Senior Lecturer,
O. H. Kozynets, Candidate of Historical Sciences,
Associate Professor**

HISTORY OF FORMATION OF VALUE ADDED TAX AND PRACTICE OF ITS APPLICATION IN EU COUNTRIES

Annotation. The article analyzes the historical sources of value added tax, analyzes contemporary European tendencies in the sphere of its application, which are based on compliance with the requirements of the Council of Europe directives on the integration of the rules for collecting this tax. It is proved that in European countries, VAT is considered as the main tax instrument, because it provides high budget revenues, it is characterized by neutrality and efficiency.

Key words: indirect taxes, value added tax, tax system, VAT model, VAT history.

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах податки є основним джерелом доходів держави. Провідне місце серед податкових надходжень в країнах-учасницях ЄС та Україні займає податок на додану вартість (далі ПДВ), оскільки частка його надходжень у доходах державних бюджетів країн досягає 45-50%. ПДВ є не лише важливою складовою надходжень до державного бюджету, але і важелем стимулювання експорту, оскільки при експорті застосовується нульова ставка податку, що призводить відповідно до відшкодування ПДВ за підсумками діяльності експортерів.

Постановка проблеми. Через свою вагомість, складність адміністрування та, як наслідок, корупційність ПДВ викликає багато нарікань. Дискусії викликають його справедливість, форми стягнення та необхідність. Однак, альтернатив цьому податку в Україні немає, особливо в умовах наших євроінтеграційних прагнень. Адже справляння ПДВ є обов'язковою вимогою для усіх країн-учасниць. Тому постає потреба його подальшого реформування з урахуванням досвіду країн ЄС.

Аналіз останніх досліджень, публікацій. В Україні дослідженнями окремих питань непрямого оподаткування та ПДВ, зокрема, займалися вітчизняні вчені: Л. Воронова, Г. Вронська, П. Гега, Л. Доля, М. Кучерявенко, А. Крисоватий, В. Мельник, Д. Серебрянський, А. Соколовська та інші.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Окреслена нами проблематика є достатньо актуальною і потребує аналізу сучасних особливостей функціонування ПДВ, щоби забезпечити дієві шляхи адаптації національного механізму справляння ПДВ відповідно до податкового законодавства ЄС.

Постановка завдання. Дослідження історичних витоків та сучасних європейських тенденцій у сфері застосування ПДВ.

Виклад основного матеріалу. Податок на додану вартість (ПДВ) з'явився не так давно і був запроваджений до податкових систем країн Західної Європи лише у середині ХХ ст. ПДВ – це непрямий загальнодержавний податок, що стягується з суб'єктів підприємницької діяльності, які є платниками цього податку, на суму приросту вартості продукції, створеної цим суб'єктом підприємницької діяльності.

Введення ПДВ було зумовлено необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до державного бюджету з метою відновлення економіки, яка перебувала в стані занепаду після Другої Світової війни та потребою побудови спільного ринку. Вперше про можливість стягнення універсального непрямого податку - ПДВ, заговорили на початку ХХ століття. Одними з родоначальників ПДВ могли бути німецький бізнесмен Вільгельм фон Сіменс в 1918 р. та американський економіст Томас С. Адамс у своїх працях між 1910 і 1921 рр. [1, с.15-16].

Утім, кілька десятків років ПДВ існував винятково у вигляді ідеї, аж поки французький економіст Моріс Лоре в 1954 році не домогся його запровадження у Франції. Він обґрунтував переваги ПДВ перед іншими універсальними акцизами - податком із обороту й податком із продажів. Такою перевагою, перш за все, було усунення каскадного ефекту при сплаті ПДВ.

До особливих рис ПДВ можна віднести:

По-перше, до обороту, що оподатковується не включаються суми цього податку, сплаченого на попередніх стадіях виробництва товарів/робіт/послуг (тобто уникається існуючий «каскадний» ефект податку з обороту).

По-друге, оборот, що оподатковується і податок враховуються та зазначаються в рахунках організацій окремо в складі ціни товару.

По-третє, обкладенню підлягає весь оборот, але сплачується до бюджету лише частина податку, що відповідає вартості, яка була додана до ціни закупівель платником. Тобто оподаткування товарів відбувається при кожному переході права власності на товар, а отже ПДВ є багатоступеневим податком на споживання [2, с.80].

Поява нового податку не стала несподіваним явищем, йому передували два еволюційних стрибка французької податкової системи. Перший у 1937 році, коли країна перейшла від справляння податку з обороту на єдиний податок на виробництво та через 11 років, в 1948 р., була впроваджена система роздільних платежів, коли виробники платили загальний податок із суми продажів за вирахуванням податку, який входить у вартість придбаних ними комплектуючих. А через шість років, до 1954 року, уже остаточно оформилася ідея нового податку, покликаною замінити собою попередні схеми [3].

Запровадження ПДВ Морісом Лоре мало під собою ще одну дуже вагому підставу – прагнення створити спільний ринок, який у подальшому став фундаментом для будівництва Євросоюзу та забезпечив оформлення економічних взаємин між країнами в тому числі податкових. Найбільшою перевагою цього податку європейські країни вважали той факт, що він стимулює вільне розповсюдження товарів, робіт, послуг на відміну від податку з продажів та сприяє побудові спільного ринку. Поширення ПДВ у країнах Європи прискорило прийняття директив Європейського співтовариства, в яких проголошувалося про перехід учасників євроінтеграції до спільної системи ПДВ, який став основним непрямим податком у межах ЄЕС (раніше низка країн Співтовариства застосовувала податок із обороту). Країни, які мали намір

приєднатися до спільного ринку, повинні були запровадити ПДВ. Так, Перша Директива Ради 67/227/ЄЕС встановлювала загальні риси ПДВ у країнах-учасницях та його запровадження до січня 1970 р.

Структура нового податку у загальних рисах була окреслена у Другій Директиві Ради 67/228/ЄЕС від 11 квітня 1967 р. Дана Директива запроваджувала визначення основних понять, які лягли в основу подальших директив, що регулювали відносини в сфері ПДВ [4].

Згодом виникла необхідність деталізувати інтеграційні правила стягнення податку, і в 1977 р. Рада ЄЕС прийняла Шосту Директиву 77/388/ЄЕС, положення якої були спрямовані на гармонізацію законодавств країн-учасниць у сфері застосування ПДВ, встановлювалися єдині умови обчислення. У результаті введення ПДВ податки з обороту практично повністю зникли з податкових систем країн-учасниць ЄЕС, а до 1982 року всі держави ЄЕС мали перейти на цю систему [5, с.9-11].

Наприкінці 80-х - початку 90-х рр. ХХ ст. новий податок поширюється у багатьох державах, в тому числі Східної Європи (Болгарії, Угорщині, Польщі, Румунії, Чехії, Словаччині) та практично у всіх країнах із перехідною економікою: Україні, Білорусі, Росії, Казахстані.

Важливим доповненням до Шостої директиви стала Директива 92/77/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. Так, країни-учасниці за новими правилами застосовують стандартні ставки ПДВ як мінімум на рівні 15% і мають право застосовувати одну або дві знижені ставки (не нижче 5%) виключно для певних товарів або послуг культурного чи соціального призначення. Верхня межа ПДВ була скасована [4].

З метою уніфікації правил та спрощення переміщення товарів всередині Євросоюзу була прийнята Директива 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість», що замінила раніше чинну Шосту Директиву (через її численні поправки та суттєві доповнення) [4]. Директива 2006/112/ЄС встановлює загальні уніфіковані правила, проте надає країнам-учасницям можливість застосовувати свої винятки із загальних правил

у таких важливих питаннях як порядок і умови реєстрації платників податку, категорії товарів та послуг, які оподатковуються за зниженими ставками, розміри цих ставок тощо.

У 2008 р. набрала чинності Директива Ради 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 р. стосовно звільнення від ПДВ і акцизів товарів, які імпортуються особами, що прибувають із третіх країн (було встановлено обмеження на звільнення від оподаткування). На початку кризи було ухвалено «пакет щодо ПДВ» (Директиву Ради 2008/9/ЄС, Директиву Ради 2008/9/ЄС і Директиву Ради 2008/9/ЄС), що передбачав поетапне запровадження в 2010 - 2015 р.р. нового порядку оподаткування послуг (якщо їх постачальник і споживач є резидентами різних країн ЄС), нових вимог щодо звітності ПДВ (наявність електронної декларації постачальника щодо контрагентів в інших країнах ЄС та суми наданих послуг) і процедури відшкодування ПДВ, сплаченого в інших країнах ЄС [4]. Ці зміни були внесені з метою спрощення і вдосконалення механізмів справляння ПДВ на території країн Європи, а також для запобігання шахрайству. Таким чином, ПДВ, сплачений у ціні товару/послуги, що імпортується з іншої країни ЄС, відшкодовується після звернення з відповідною електронною заявкою до податкового органу країни, в якій відбулося споживання товару/послуги.

Європейський Союз продовжує роботу щодо вдосконалення механізму справляння та поширення ПДВ, зокрема в 2013 р. була прийнята Директива 2013/61/ЄС, що внесла зміни до Директив 2006/112/ ЄС та 2008/118/ ЄС стосовно найбільш віддалених регіонів Франції та Майотту.

На сьогодні ПДВ стягується у 140 країнах світу, проте все ж є держави, які його не використовують. Серед розвинутих країн ПДВ немає у США, де стягується податок із продажів. Також ПДВ відсутній у багатьох мікродержавах, де майже нічого не виробляється, а також у країнах багатих на природні ресурси у зв'язку із наявністю в них інших джерел доходу.

Загалом, у світовій практиці використовується дві основні моделі ПДВ:

- європейська - переважна більшість країн світу;

- новозеландська - Нова Зеландія, Канада, Австралія, Південно-Африканська республіка, Сінгапур, Південна Корея, Японія [6, с.6].

У більшості сучасних країн світу прийнята європейська модель ПДВ, особливостями якої є наявність кількох ставок із значною кількістю виключень та використанням знижених ставок для певних видів операцій. Хоча країни ЄС зобов'язані застосовувати модель ПДВ, викладену у Директивах Ради Європейського Союзу, певні особливості щодо оподаткування, здійснення бюджетного відшкодування, кількості ставок, переліку пільг у країнах - учасниках ЄС є й дотепер.

Так, у Німеччини ПДВ поширюється на товари і послуги німецького виробництва, а також на імпорт у країну, на експортні операції встановлено нульову ставку. Стандартна ставка ПДВ 19%, за пільговою ставкою 7% оподатковуються продукти харчування; послуги громадського транспорту; товари ремісничого виробництва; книги, журнали, газети. Звільнено від ПДВ банківські послуги (надання позик та ін.); медичні, освітні, культурні послуги; виручка від здачі в оренду нерухомості; послуги, безплатно надані на громадських засадах.

Питома вага ПДВ у доходах бюджету Німеччині дорівнює близько 28% - друге місце після прибуткового податку [7, с.97-98; 8].

У Франції на відміну від більшості західних країн, де домінує податок із доходів фізичних осіб, на сьогоднішній день, провідною ланкою бюджетної системи виступає ПДВ. Його частка в доходах бюджету перевищує 45%. В країні діють чотири ставки ПДВ [8]. Основна ставка податку дорівнює 20%. Підвищена ставка 22% застосовується до деяких видів товарів: автомобілів, кіно-, фототоварів, алкоголю, тютюнових виробів, парфумерії, окремих предметів розкоші. Знижена ставка 10% встановлена на товари культурного побуту, книги. Ставка 5,5% застосовується для товарів і послуг широкого попиту (більшість продуктів харчування, продукція сільського господарства, житло, транспорт, вантажні та пасажирські перевезення, обіди для працівників підприємств). Найнижча Ставка 2,1% – на деякі періодичні видання, ліки,

ліцензії на користування TV. Операції, пов'язані з зовнішнім ринком від ПДВ звільнено. Особи, які здійснюють експортні операції і сплатили ПДВ, можуть скористатися правом на відшкодування. З 1 січня 2010 р. відшкодування ПДВ при експортних операціях здійснюється виключно через електронні процедури, що істотно прискорює повернення сум ПДВ. Що стосується імпорتنих операцій, то вони підлягають оподаткуванню згідно з внутрішнім правом.

У Великій Британії ПДВ займає за своєю часткою в доходах друге місце після прибуткового. Реєстрація платників ПДВ починається з вартості річного товарообороту, який перевищує 70 тис. ф. ст. З 2011 р. стандартна ставка становить 20%. Знижена 5%-на ставка запроваджена на паливо (вугілля, газ) комунального і побутового призначення; нульова – на товари, що ідуть на експорт, продукти харчування, питну воду, книги і газети, послуги міського транспорту та деякі інші товари і послуги. Більшість платників подають декларації по ПДВ щоквартально.

Крім фіскального призначення ПДВ, у Великій Британії виконує економічні, екологічні і соціальні задачі. Так, у зв'язку з світовою економічною кризою на період з 1 грудня 2008 р. по 1 січня 2010 р. стандартну ставку було знижено до 15%. З метою стимулювання економії палива та зменшення шкідливих викидів у атмосферу енергозберігаюче обладнання оподатковується ПДВ за пониженою ставкою 5%. З огляду на те, що будівельна індустрія – могутній фактор росту економіки, на матеріали, затрачені на будівництво нових житлових будинків, встановлено нульову ставку [7, с. 76; 14].

Враховуючи викладене, можемо зазначити, що кожна країна сама встановлює ставки оподаткування, стандартні ставки коливаються в межах від 17 % до 27 %, застосовується знижена ставка для конкретних товарів та/або галузей, а також у деяких випадках ще ставка нижче зниженої (як правило вона дорівнює нулю або становить мінімальний відсоток), або інші пільги з цього податку.

Від європейської моделі значно відрізняється ПДВ, який справляється у Канаді, Новій Зеландії, ПАР і Японії. Так, наприклад, в Японії для обчислення

суми податку не використовуються традиційні для більшості держав рахунки-фактури: для визначення суми податку враховуються дані не з рахунків-фактур, а з документів бухгалтерського обліку. Новозеландську модель, яка дуже схожа на європейську, характеризує єдина низька ставка податку, без виключень і пільг (крім нульової ставки на експорт та суміжні поставки), на відміну від європейської моделі, для якої характерна збільшена ставка зі значною кількістю виключень і використанням знижених ставок для певних видів операцій [6, с.7; 1, с.18].

У середньому, у групі розвинених європейських країн, ПДВ формує від 12% до 30% доходів їхніх бюджетів, що еквівалентно приблизно 5–10% валового національного продукту, хоча частка цього податку регіонально досить варіативно відрізняється. Згідно з останніми даними європейської комісії зростання податкового навантаження за рахунок збільшення ПДВ відбувається в ЄС вже протягом 10 років [8]. Це означає, що ПДВ не лише не скасовується, а розглядається в цих країнах в якості основного податкового інструменту, оскільки він забезпечує високі бюджетні доходи, йому властиві нейтральність і, звичайно ж, ефективність.

Таким чином, дослідивши історію податку на додану вартість, бачимо, що ПДВ – це відносно молодий податок, який виник у першій половині ХХ століття. Свою популярність ПДВ здобув у Європі, де вперше був запроваджений у Франції в 1954 році. Згодом цей податок поширюється в багатьох країнах світу. Таку популярність цьому податку принесли його переваги над альтернативними непрямими податками, такими як податок із обороту та податок із продажів. Оскільки стягнення ПДВ не призводить до значних викривлень в економіці держави та не звужує податкову базу, то його функціонування на відміну від податку з обороту не зменшує податкових надходжень. Також ПДВ є більш ефективним за податок з продажів із точки зору адміністрування та дотримання правил оподаткування, що значно зменшує втрати від ухилення від сплати податку. Подальше дослідження необхідно

зосередити на аналізі механізму стягнення ПДВ в Україні та його адаптації до вимог ЄС.

Література

1. James K. Exploring the Origins and Global Rise of VAT. Tax analysts. 2011. P.15-22. URL: [http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/\\$file/JAMES-2.pdf](http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/$file/JAMES-2.pdf) (дата звернення: 17.09.2018).
2. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-метод. пособие. М.: Дело и Сервис, 2008. 368 с.
3. Вронська Г. ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика. Податкова правда. 2012. №5. С.44-51. URL: <http://www.vvplawfirm.com/ru/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52>
4. Terra V. J.M., Wattel P.J. European tax law. 6th ed. 6th ed. Kluwer Law International, 2012. 634 p. URL: <https://trove.nla.gov.au/work/16612550> (дата звернення: 20.09.2018).
5. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія / за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 236 с.
6. Серебрянський Д. М., Соколовська О. В., Стадник М. В. Універсальні акцизи: теорія та перспективи для України. Науково-аналітична доповідь. Ірпінь: Науково-дослідний центр проблем оподаткування та фінансового права НДІ фіскальної політики, 2016. 40 с.
7. Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посіб. / за заг. ред. П.В. Мельника. К.: Кондор-Видавництво, 2012. 222с.
8. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union / European Commission (Situation at 1st January 2018). URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (дата звернення: 30.09.2018).