

Оксана КНИШЕКстарший викладач кафедри обліку і аудиту,
Академія митної служби України**Євгенія ДЯЧЕНКО**

Академія митної служби України

ОПТИМАЛЬНА СТАВКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ – ОСНОВА УСПІШНИХ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

Розглянуто актуальну проблему визначення оптимальної ставки податку на додану вартість. Проаналізовано податкові надходження у Зведеному бюджеті України. Узагальнено зміни ставки податку в країнах світу й окреслено можливе запровадження нових ставок.

Ключові слова: податок на додану вартість, ставка податку, Податковий кодекс України, знижена ставка, стандартна ставка, підвищена ставка.

У світовому економічному просторі система податку на додану вартість була вперше запропонована в Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон Сименсом. Тоді цей податок мав назву «облагороджений податок з обігу» або «облагороджений обіговий податок». З моменту винаходу податку і до моменту його введення пройшло досить багато років: тільки у 1954 році Франція замінила податок з обороту на податок на додану вартість (далі – ПДВ). Згодом ПДВ набуває великого поширення – спочатку в країнах Європи, а пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки.

На сьогодні податок на додану вартість стягується у 150 країнах світу. Його розмір різниться від 5 до 28 %. У таких економічно розвинених країнах, як США, Швейцарія та Австралія, ПДВ відсутній, замість нього діє податок з продажів за ставкою від 2 до 11 %.

В умовах інтеграції до світової спільноти уряд України зобов'язався провести податкову реформу. Проблемою реформування податкової системи займалися відомі українські економісти, а саме: З. С. Варналій [1, с. 69], Н. А. Вахновська [2, с. 1], Т. В. Калінеску [3, с. 18], Г. Нагорняк [5, с. 141].

У 2010 році в Україні відбулося реформування податкової системи з наближенням її до європейських стандартів [7, с. 148]. Наявність ПДВ є обов'язковою умовою для вступу нових членів до Європейського Союзу (далі – ЄС). Оскільки фінансові надходження від цього податку становлять одне з основних джерел формування бюджету європейських країн, залишається актуальним пошук оптимальної ставки ПДВ і в Україні.

Метою статті є дослідження податкових надходжень до Зведеного бюджету України і стану сучасних ставок податку на додану вартість у країнах Європейського союзу, а також проведення аналізу податкової реформи Словаччини.

В Україні основна ставка ПДВ змінювалась тричі. Законом “Про податок на додану вартість” від 20.12.1991 р. було встановлено ставку ПДВ у розмірі 28%, а вже в грудні урядовим декретом її знижено до 20%. З 18.05.1993 р. вона знову піднялася до рівня 28%. Потім постановою від 31.05.1995 р., а далі

законом від 03.04.1997 р. Верховна Рада України знизилу ставку ПДВ до 20%. У 2006 році пропонувалося зменшити ставки ПДВ до 17 % у три етапи: 19% – з 01.01.2008 р., 18% – з 01.01.2009 р. і 17% – з 01.01.2010 року. Це не відбулося. З прийняттям Податкового кодексу України ставка ПДВ становить 20% до 31 грудня 2013 року. З 1 січня 2014 року ставка ПДВ – 17% [6].

Проаналізуємо показники виконання Зведеного бюджету України за 2010 – 2011 роки (табл. 1).

У таблиці 1 зафіксовано, що протягом 2010-2011 рр. основну частину податкових надходжень склали основні три бюджетоутворюючі податки – податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок.

Загальна сума доходів зведеного бюджету України за 2011 рік становила 398310,4 млн. грн., що на 83804,1 млн. грн., або на 26,6 % більше за 2010 рік (без урахування у 2010 році погашення заборгованості минулих років з відшкодування ПДВ за рахунок випуску облігацій внутрішньої державної позики по спеціальному фонду держбюджету в обсязі 16,4 млрд. грн. проти минулого року надходження зросли на 20,4 %, або на 67368,2 млн. гривень).

У 2011 році Державний бюджет України отримав 314572,5 млн. грн., що на 73957,2 млн. грн., або на 30,7 % більше за відповідний показник 2010 року (без урахування у 2010 році погашення заборгованості минулих років з відшкодування ПДВ за рахунок випуску облігацій внутрішньої державної позики по спеціальному фонду держбюджету в обсязі 16,4 млрд. грн. проти 2010 року надходження зросли на 22,4 %, або на 57521,3 млн. гривень).

За січень 2012 року до загального фонду Державного бюджету України надійшло 18 097,2 млн. грн., що на 2 425,0 млн. грн. або на 15,5% більше за відповідний показник 2011 року. У січні 2012 року відшкодовано податку на додану вартість на суму 3 589,4 млн. грн., у тому числі здійснено автоматичне відшкодування ПДВ 236 платникам на суму 2 047,6 млн. гривень [9].

Частка ПДВ у структурі податкових надходжень за 2011 рік становить 33%. Зниження ставки ПДВ призведе до втрати більше ніж 19514,07 млн. грн.

Таблиця 1. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2010 – 2011 рр.

Показники	Фактично, млн. грн.		Темпи зростання, %
	2010 рік	2011 рік	
Доходи	314506,3	398310,4	126,6
Податкові надходження, у т.ч.	234447,7	334691,9	142,8
податок з доходів фізичних осіб	51029,3	60224,5	118,0
податок на прибуток підприємств	40359,1	55097,0	136,5
податок на додану вартість	86315,9	130093,8	150,7
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	23751,3	26097,1	110,0
акцизний податок з ввезення на митну територію підакцизних товарів (продукції)	4600,8	7822,1	170,0
ввізне мито	8556,4	10462,8	122,3
Неподаткові надходження	73837,0	59760,5	80,9
власні надходження бюджетних установ	28709,0	31279,4	109,0

надходжень до Державного бюджету України. Це спричинить дефіцит бюджету, що негативно вплине на економіку країни загалом.

У багатьох країнах ЄС встановлено не одну, а кілька податкових ставок:

- знижену;
- стандартну;
- підвищену;
- нульову.

Соціально важливі товари і послуги – продукти харчування та ліки – оподатковують за зниженою ставкою – 5%. Товари широкого вжитку оподатковують за стандартною ставкою – не менше 15%. За підвищеною ставкою оподатковуються предмети розкоші.

Величина зниженої ставки в окремих країнах ЄС коливається від 0% до 17%, стандартної – від 15% до 23%, підвищеної – від 25% до 33%.

У більшості країн застосовують одну пільгову ставку. Але є країни (Греція, Португалія), які використовують декілька видів пільгових ставок. Такий підхід є соціально справедливим, тому його варто застосувати і в Україні. Тому наступним важливим питанням удосконалення ПДВ в Україні є диференціація його ставок. Це дозволить не тільки уникнути різкого скорочення бюджетних доходів від ПДВ, а й розвинути регулятивний потенціал цього податку. На користь цього свідчить досвід багатьох країн світу.

Згідно з Директивою Ради 92/77/ЄС звичайна ставка оподаткування не може бути меншою, ніж 15%; пільгова ставка має дорівнювати або бути більшою, ніж 5% [4, с. 183].

Порівняльна характеристика ставок ПДВ у країнах світу наведена в таблиці 2.

За даними таблиці 2 найнижча основна ставка податку діє на Кіпрі – 15%. Найвища ставка серед країн ЄС – в Угорщині – на рівні 27%.

Останнім часом спостерігається тенденція

збільшення ставок ПДВ. Перелік країн ЄС, у яких відбулися зміни основної ставки ПДВ впродовж 2010-2012 років, наведено в таблиці 3.

Так у Великобританії з 2008 року основна ставка ПДВ зазнавала змін двічі: у 2010, 2011 роках збільшилася на 2,5% відповідно з 15% до 17,5%, з 17,5% до 20%. Також у 2010 році уряд Словаччини ввів ще одну знижену ставку 6% до існуючих 10%. З 2011 року уряд збільшив основну ставку податку на 1%.

У 2012 році збільшиться основна ставка ПДВ у країнах ЄС:

- Кіпр – на 3% з березня 2012 року;
- Франція – на 1,6% з жовтня 2012 року;
- Італія – на 3% з вересня 2012 року.

Станом на 26.02.2012 р. середня ставка ПДВ в країнах ЄС становить 20,09%. З жовтня 2012 року середня ставка зросте до 20,38%, що пов'язано із набуттям чинності вищезазначених ставок.

Уряд Естонії обговорює можливість зростання ставок ПДВ у 2012 році. В Італії планується збільшити основну ставку ПДВ на 0,5% до 23,5% у 2014 році. У Польщі планується застосувати ставку ПДВ на рівні 24%, починаючи з 2013 року [10].

На думку провідного експерта Національного інституту стратегічних досліджень Олексія Молдована, досить цікавим і корисним для України може бути досвід Словачької Республіки, яка розпочинала розбудову економіки в таких самих складних умовах, що й Україна.

Проаналізуємо динаміку ставок ПДВ у Словаччині (таблиця 4).

Згідно з таблицею 4, із початком застосування ПДВ у Словаччині існували дві ставки: основна і пільгова.

У 2004 році уряд країни провів податкову реформу. У колишній системі існувало дві ставки ПДВ: звичайна – 20% і пільгова – 14%. Податкова реформа залишила одну ставку ПДВ – 19%. Це було найскладнішим з політичного і соціального погляду рішенням реформи, бо воно безпосередньо спричинило підвищення цін на

Таблиця 2. Ставки ПДВ станом на 01.03.2012 р.

Країна	Основна ставка	Знижена ставка
Болгарія	20 %	9 %
Греція	23 %	6,5 % - 13 %
Естонія	20 %	5 %
Ірландія	23 %	13,5 %
Італія	21%	10 %, 4 %
Кіпр	15 %	8 %, 5 %
Латвія	22 %	12 %, 0
Німеччина	19 %	7 %
Польща	23 %	8 %, 5 %
Португалія	23 %	16 %, 13 %, 9 %, 6 %, 4 %
Росія	18%	10 %
Словаччина	20 %	10 %
Словенія	20 %	8, 5 %
Угорщина	27 %	18 %, 5 %
Україна	20 %	-
Франція	19,6 %	7 %, 5,5 %, 2,1 %
Чехія	20 %	14 %

Таблиця 3. Динаміка основної ставки ПДВ у країнах ЄС

Країна	2010 рік, %	2012 рік, %	Примітка
Іспанія	16	18	
Кіпр	15	18	Березень 2012 року
Великобританія	17,5	20	
Словаччина	19	20	
Чехія	19	20	
Франція	19,6	21,2	Жовтень 2012 року
Греція	19	23	
Ірландія	21,5	23	
Італія	20	23	Вересень 2012 року
Польща	22	23	
Фінляндія	22	23	
Португалія	19	24	
Румунія	19	24	

Таблиця 4. Ставки ПДВ у Словаччині

Дата запровадження	Основна ставка, %	Пільгова ставка, %
01\01\1993	23	5
01\08\1993	25	6
01\01\1996	23	6
01\07\1999	23	10
01\01\2003	20	14
01\01\2004	19	-
01\01\2007	19	10
01\05\2010	19	6/10
01\01\2011	20	10

товари та послуги, які доти оподатковували за пільговою ставкою. Ця категорія налічувала основні продовольчі товари, медикаменти, електроенергію, вугілля, будівельні роботи, книжки, газети, журнали, а також послуги готелів і ресторанів. Таке вирівнювання ставок мало на меті зменшити можливості сплати податку за нижчою ставкою. Іншим аргументом Міністерства фінансів було те, що пільговою ставкою держава субсидує всіх, а не лише тих, кому це справді необхідно. Вищу ставку оподаткування було спрямовано на забезпечення фіскальної життєздатності реформи, ця ставка мала компенсувати очікуване зменшення надходжень від

прямих податків. За умови зменшення ставок прямих податків це потребувало запровадження вищих ставок непрямих податків, що і було зроблено.

Загалом Словаччині вдалося створити найбільш сприятливе середовище для ведення бізнесу.

До податкової реформи Словаччина мала велику кількість податкових знижок, пільг, преференцій і спеціальних режимів. При цьому, як і в нинішній Україні, їх обсяги та адресати безпосередньо залежали від того, яка політична сила була при владі. Під час податкової реформи було скасовано 80% усіх податкових пільг, у тому числі абсолютно всі пільги зі сплати ПДВ. Спеціальні податкові режими

застосовуються лише в депресивних районах і є зрозумілими, прозорими та тимчасовими. Словаччина спростила законодавство, зменшила втручання в господарську діяльність підприємств, підвищила фіскальну продуктивність податків і рентабельність податкової служби. Із цього досвіду Україні можна взяти багато корисного та подолати проблеми за рахунок ефективних економічних механізмів [8, с. 596].

Єдина ставка 19% діяла протягом трьох років. У 2007 році уряд ухвалив пільгову ставку на рівні 10%. З 01.01.2010 р. нова ставка ПДВ 20% була введена в Словаччині. Знижена ставка ПДВ у розмірі 10% застосовується в основному на ліки та книги.

ПДВ нараховується на активи та послуги, що споживаються в Словаччині, а також на імпорт. У багатьох випадках не підпадають під податок на додану вартість: експорт, фінансові послуги, банківські послуги, страхування, освітні послуги, оренда нерухомості.

Платники податків, чий оборот перевищує 49790 EUR протягом останніх 12 місяців, зобов'язані зареєструватися як платники ПДВ у податкових органах.

Податковим періодом з ПДВ є календарний квартал, якщо платником податків був досягнутий оборот нижчий, ніж EUR 331939,19. Якщо оборот перевищує цю суму, податковим періодом є календарний місяць.

У Податковому кодексі України не запроваджено знижених ставок ПДВ, які застосовуються при оподаткуванні товарів щоденного попиту, що споживаються найменш забезпеченими верствами населення. Згідно зі ст. 193 Податкового кодексу України ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- 17%;
- 0%.

Відповідно до перехідних положень за податковими зобов'язаннями з податку на додану вартість, що виникають з 01.01.2011 р. до 31.12.2013 р. включно, ставка податку становить 20%; з 01.01.2014 р. – 17% [6].

За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

- експорту товарів (супутніх послуг), якщо їх експорт підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства;
- постачання товарів для заправки або забезпечення морських, повітряних суден тощо;
- надавання послуг міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом; послуги, що передбачають роботи з рухомих майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем – нерезидентом; послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

Не є об'єктом оподаткування операції з фінансових, банківських, страхових послуг, освіти, виплат у грошовій формі заробітної плати, пенсій, стипендій тощо.

На нашу думку, доцільно в Україні встановити наступні види ставок:

- основна ставка на рівні 20 %;
- підвищена – 23 %;
- пільгова – 17 %.

Основна ставка на рівні 20 % буде відповідати середній ставці ПДВ країн ЄС. Продукти харчування, ліки, медикаменти, житло, транспорт доцільно оподатковувати за зниженою ставкою. Підакцизні товари – за підвищеною. Це дозволить обмежити споживання шкідливої для здоров'я людини продукції.

Запровадження оптимальної ставки ПДВ відіграє особливо важливу роль у надходженні коштів від сплати податку до бюджету країни. Ставка ПДВ на рівні

20% відповідає середньому рівню ставки податку у країнах ЄС, у яких останнім часом спостерігається тенденція до зростання як основної ставки, так і зниженої ставки податку. Оскільки частка ПДВ у структурі податкових надходжень в Україні за 2011 рік становить 33%, то зниження ставки податку до 17% призведе до значних втрат надходжень до бюджету країни, що у свою чергу вплине на економіку України загалом. Тому для встановлення оптимальної ставки податку доцільно врахувати досвід країн ЄС, внести зміни до Податкового кодексу України і запровадити диференційовані ставки ПДВ. Запровадження диференційованих ставок ПДВ надасть змогу збалансувати надходження до Державного бюджету України.

Список літератури

1. Варналій, З. С. Реформування податкової системи в умовах глобалізації: нх та інтеграційних процесів [Текст] / З. С. Варналій // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2010. – Випуск 24. – С. 69-76.
2. Вахновська, Н. А. Податковий кодекс в контексті реформування податкової системи України [Текст] / Н. А. Вахновська // Економічний форум. – 2011. – №1. – С. 1-7.
3. Калінеску, Т. В. Морфологія податкового менеджменту людських ресурсів [Текст] / Т. В. Калінеску // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 3. – С. 18-22.
4. Кулик П. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС [Текст] / П. Л. Кулик // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 180-184.
5. Нагорняк, Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення [Текст] / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 140-152.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010. №2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу. – <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Сідельникова, Л. Роль податку на додану вартість у забезпеченні фінансування державних видатків [Текст] / Л. П. Сідельникова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу – 2011. – № 2 (14). – С. 148-153.
8. Череп, А. Податкова реформа – реальність і прогнози [Текст] / А. В. Череп, В. В. Барабанова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України – 2011. – № 1. – С. 595-601.
9. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської системи України станом на 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2011/2011_12_bank&budget_new_ukr.pdf.
10. Tax rates around the world. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldwide-tax.com>.

РЕЗЮМЕ

Книшек Оксана, Дьяченко Евгения

Оптимальная ставка налога на добавленную стоимость - основа успешных налоговых поступлений

В статье рассмотрены актуальная проблема определения оптимальной ставки налога на добавленную стоимость. Проанализированы налоговые поступления в Сводном бюджете Украины. Обобщенно изменения ставки налога в странах мира и намечены возможном введении новых ставок.

RESUME

Knyshchek Oksana, Diachenko Yevgenia

Optimal cost of value added tax as the basis for the tax revenue

The actual problem of the optimal rate of VAT is regarded in this article. Tax revenue in the budget of Ukraine are analyzed. The changes in tax rates in the world are generalized. Possible implementation of new rates is generalized.

Стаття надійшла до редакції 22.03.2012 р.