

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.03.023>

УДК 336.227.8

А. М. Соколовська

доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

СУПЕРЕЧНОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ СТАВОК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ЄС

Анотація. У статті проаналізовано еволюцію процесу гармонізації ставок ПДВ у Європейському Союзі, розкрито сучасний стан їх наближення. З'ясовано, що наразі найменш гармонізованою є структура пільгових ставок податку: вони відрізняються як за кількістю, так і за величиною, причому п'ять країн ЄС і далі використовують пільгову ставку, нижчу за визначений директивою її мінімальний рівень. Схожа ситуація зі сферою застосування пільгових ставок. Якщо в Болгарії вона охоплює лише надання послуг з розміщення в готелях, то в багатьох державах-членах – від 16 до 18 категорій товарів і послуг. Аналіз показав, що найбільш гармонізованими є стандартні ставки ПДВ, причому цей процес триває, про що свідчить зниження коефіцієнта їх варіації впродовж 1994–2020 рр. Зроблено висновок, що надання державам-членам більшої свободи у визначенні ставок податку буде пов'язане із запровадженням остаточної системи ПДВ, котра висуває менші вимоги до гармонізації його ставок через справляння податку за принципом країни призначення.

Ключові слова: гармонізація ставок ПДВ, коефіцієнт варіації стандартної ставки податку, остаточна система ПДВ, фінансовий суверенітет.

Табл. 4. Літ. 29.

Alla Sokolovska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

CONTRADICTIONS AND PROBLEMS OF HARMONIZATION OF VALUE ADDED TAX RATES IN THE EU

Abstract. Despite the fact that today VAT is considered the most harmonized tax, the process of approximation of its various elements occurs at different pace and with different efficiency. Some of the most problematic in this context are such elements of the tax as rates and benefits. The purpose of this article is to analyze the contradictory process of harmonization of standard and preferential tax rates, the current level and prospects of their approximation. In the article the evolution of the harmonization process of standard and reduced VAT rates in the EU and the current state of their approximation is analyzed. It has been established that currently the structure of preferential tax rates is the least harmonized. Countries vary both by their number and size, with five EU countries continuing to use a third preferential rate below its minimum level determined by the directive, while a country like Luxembourg imposes a 3% rate on 14 categories of goods and services. The scope of application of preferential rates also differs significantly in different countries. If in Bulgaria only the supply of hotel accommodation services is taxed at a reduced rate, in many member states – 16-18 categories of goods and services. The analysis has shown that the most harmonized are the standard VAT rates of the EU member states, and the degree of their harmonization is characterized by a tendency to increase, as evidenced by the decrease in their coefficient

© Соколовська А. М., 2021

of variation during 1994-2020. It was determined that their convergence took place under the influence of two processes – the introduction of the minimum level of the standard rate by the integration law norms and the natural convergence of these rates, which resulted in finding solutions to common problems for most Member States related to overcoming global economic crises and ensuring sustainable economic growth, one of the tax instruments which modern science considers is the transfer of the tax burden from income to consumption, which encourages an increase in standard VAT rates in countries with their initially low levels. It is concluded that in the future, providing more freedom for Member States to set VAT rates will be linked to the introduction of a definitive VAT system, which provides tax collection according to the principle of the country of destination and imposes less requirements on the harmonization of its rates.

Keywords: harmonization of VAT rates, coefficient of variation of standard tax rate, definitive VAT system, fiscal sovereignty.

JEL classification: H21, H22, H25, H87, F36.

А. М. Соколовская

доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе НИФИ
ГУНУ “Академия финансового управления”, Киев, Украина

ПРОТИВОРЕЧИЯ И ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ СТАВОК НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В ЕС

Аннотация. В статье проанализирована эволюция процесса гармонизации ставок НДС в Европейском Союзе, раскрыто современное состояние их сближения. Выяснено, что на данный момент наименее гармонизированной является структура льготных ставок налога: они отличаются как по количеству, так и по величине, причем пять стран ЕС продолжают использовать льготную ставку, которая ниже определенного директивой ее минимального уровня. Похожая ситуация со сферой применения льготных ставок. Если в Болгарии она охватывает только предоставление услуг по размещению в отелях, то во многих государствах-членах – от 16 до 18 категорий товаров и услуг. Анализ показал, что наиболее гармонизированными являются стандартные ставки НДС, причем этот процесс продолжается, о чем свидетельствует снижение коэффициента их вариации в течение 1994–2020 гг. Сделан вывод, что предоставление государствам-членам большей свободы в определении ставок налога будет связано с введением окончательной системы НДС, предъявляющей меньшие требования к гармонизации его ставок посредством взимания налога по принципу страны назначения.

Ключевые слова: гармонизация ставок НДС, коэффициент вариации стандартной ставки налога, окончательная система НДС, фискальный суверенитет.

Гармонізація податкового законодавства й податкових систем є необхідною умовою усунення шкідливої податкової конкуренції, а отже, безперешкодного руху товарів, капіталу й робочої сили в межах єдиного ринку країн – членів Євросоюзу. Попри важливість цього питання, воно досі залишається невирішеним [1; 2]: процес є глибшим щодо податків на споживання та охоплює тільки окремі аспекти прямих податків. Країни-члени ще не досягли консенсусу щодо набору правил, які стосуються єдиної податкової бази, ставок і звільнень. Більшість аспектів оподаткування визначаються ними самостійно та не є частиною спільних компетенцій у межах ЄС [3]. Оскільки розбіжності в податковій політиці можуть використовуватися для

отримання окремими державами переваг перед іншими й тому бути однією з причин відмінностей їхнього економічного розвитку, а також відображати їхнє різне ставлення до свого фіскального суверенітету, гармонізація податкових систем завжди була та залишається складним і суперечливим процесом.

До основних перешкод на шляху податкової гармонізації можна віднести:

- суперечність між економічною та політичною інтеграцією або політичні перепони, що виникають через небажання країн-членів передати частину свого податкового суверенітету наднаціональним органам Євросоюзу [2];

- інституційні бар'єри, зокрема, правила голосування за ухвалення рішень у сфері оподаткування в Раді ЄС, котрі відповідають принципу однастайності й тим самим істотно гальмують процес податкової гармонізації; при цьому спроби відмовитися від цього принципу на користь голосування кваліфікованою більшістю голосів виявилися безрезультатними [4] через різні інтереси держав-членів (наприклад, мінімалістичний підхід до європейського інституційного будівництва, властивий Великобританії в часи її перебування у складі ЄС, різко контрастував із амбітнішими федералістичними цілями Франції та Німеччини) [5];

- відмінності в рівні економічного розвитку держав-членів, для зменшення яких країни, що відстали, можуть проводити політику низьких податків із метою залучення інвестицій у національну економіку;

- розбіжності в національних податкових системах, котрі склалися історично та є наслідком національних традицій у сфері виробництва і споживання [2];

- специфіку уподобань та розмірів систем соціального забезпечення в державах-членах, що нерідко спричиняє неоднакове податкове навантаження на працю й на економіку загалом. Як наслідок, чим більш неоднорідними є податкові системи, тим складніший процес їх гармонізації.

Сучасним проблемам податкової гармонізації в ЄС, зокрема аналізу факторів, які на неї діють, її неоднозначним наслідкам для країн із низькими та високими податковими ставками, впливу на податкові надходження, її особливостям у країнах єврозони тощо присвячено низку статей зарубіжних авторів [3; 4; 6–8]. Чільне місце серед них посідають публікації, в котрих розкриваються питання гармонізації податку на додану вартість: історична еволюція цього процесу, його економічні результати, проблеми запровадження остаточної системи ПДВ [9–13].

Підвищений інтерес до ПДВ зумовлений тим, що на сьогодні він вважається найбільш гармонізованим податком. Проте наближення різних його елементів відбувається різними темпами й із неоднаковою результативністю. Одними з найпроблемніших у цьому контексті є такі елементи податку, як ставки та пільги. Аналіз суперечливого процесу гармонізації стандартної й пільгових ставок податку, сучасного рівня та перспектив їх наближення є метою цієї статті.

Характерно, що на різних етапах запровадження ПДВ застосовувалися відмінні підходи до необхідності та ступеня гармонізації його ставок. Так,

у Другій Директиві Ради ЄЕС зауважувалося, що до скасування накладання податку на імпорт і звільнення від сплати податку при експорті можна надати державам-членам істотну автономію у визначенні ставки або диференційованих ставок податку. Статтею 9 Директиви регламентувався лише порядок встановлення стандартної ставки податку (як відсоток від бази оподаткування та на однаковому рівні і для постачання товарів, і для надання послуг) та надавалося право в окремих випадках застосовувати підвищені й знижені ставки ПДВ. При цьому жодних вимог щодо кількості таких ставок та їх граничних значень не висувалося. Єдиною вимогою до визначення рівня зниженої ставки було те, щоб сума ПДВ, отримана внаслідок використання цієї ставки, зазвичай давала змогу вираховувати весь податок, сплачений у ціні придбаних товарів і послуг. Окрім того, підкреслювалося, що для забезпечення простого й нейтрального застосування системи та збереження стандартної ставки податку в розумних межах, необхідно обмежити спеціальні системи й виняткові заходи [14].

Питання гармонізації ставок ПДВ не знайшло відображення і в Шостій Директиві Ради ЄЕС, яка щодо визначення ставок містила ті самі положення, що й Друга Директива [15]. Отже, встановлення ставок податку, котрі на той час помітно різнилися (табл. 1), залишилося в компетенції держав-членів.

Про відмінності у значенні стандартної ставки податку в країнах – членах ЄЕС у 1977 р. свідчить той факт, що, незважаючи на використання трьома країнами з дев'яти однакової стандартної ставки (18 %), існував доволі великий розрив (розмах варіації) між її максимальним (20 % у Ірландії) та мінімальним (8 % у Великобританії) значеннями. Істотними були також відмінності у величині (від 1 до 12 %) й кількості мінімальних ставок ПДВ (від однієї ставки в п'яти країнах до п'яти ставок у Італії). Не застосовували пільгові ставки тільки Данія та Великобританія. У п'ятьох країнах практикувалися підвищені податкові ставки, а в одній із них, Ірландії, – дві (35 і 40 %). Через 10 років, упродовж яких відбувалося нерівномірне підвищення стандартної ставки податку (найбільше – в Ірландії та Великобританії, найменше – у Франції й Бельгії), розмах їх варіації збільшився до 13-и, хоча коефіцієнт варіації зменшився з 26 до 21 %. Доволі строкатою залишилася ситуація з мінімальними ставками ПДВ: якщо Італія відмовилася від п'яти ставок на користь двох, то Франція, навпаки, замість однієї зниженої ставки запровадила п'ять. Збільшилася чисельність країн (з однієї до чотирьох), котрі використовували дві мінімальні ставки податку, в т. ч. дуже низькі – 1–1,7 %. Зменшилась кількість країн, які застосовували підвищені ставки ПДВ [16; 17].

Відмінності у величині й кількості податкових ставок у державах ЄЕС, впливаючи на конкурентоспроможність національних виробників, стали серйозною перешкодою функціонуванню єдиного ринку. За відсутності гармонізації ставок транскордонний арбітраж призводить до втрат податкових надходжень у країнах із високими ставками та їх зростання в державах із низькими. Крім того, промислові підприємства в країнах із високими по-

Таблиця 1. Динаміка ставок ПДВ у країнах, що входили до складу ЄС (ЄС) на момент ухвалення Шостої Директиви, у 1977–2020 рр.

Країна	1977			1987			1997		2007		2020	
	стандартна	знижена	підвищена	стандартна	знижена	підвищена	стандартна	знижена	стандартна	знижена	стандартна	знижена
Франція	17,6	7	33,33	18,6	2,1/4/5,5/7/13	33,3	20,6	2,1/5,5	19,6	5,5	20	5,5/10
ФРН	12	7	–	14	7	–	16	7	19	7	19	7
Італія	14	1/3/6/9/12	35	18	2/9	30	20	4/10	20	10	22	5/10
Бельгія	18	6	25	19	1/6	25/25+8	21	1/6/12	21	6/12	21	6/12
Люксембург	10	2/5	–	12	3/6	–	15	3/6	15	6/12	17	8/14
Нідерланди	18	4	–	20	6	–	17,5	6	16	6	21	9
Великобританія	8	–	12,5	15	–	–	17,5	5	17,5	5	20	5
Данія	18	–	–	22	–	–	25	–	25	–	25	–
Ірландія	20	10	35/40	25	1,7/10	–	21	3,3/12,5	21	13,5	23	9/13,5
У середньому	14,96			18,18			19,29		19,34		20,89	
Розмах варіації	12			13			10		10		8	
Коефіцієнт варіації, %	26			21			15,1		14,6		10,5	

Складено на основі розрахунків за: VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2020 / European Commission. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf; Data on Taxation / European Commission. 2020. February. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

датковими ставками чинять тиск на уряди з метою їх зниження для відновлення конкурентоспроможності та збереження частки ринку [10].

Як зазначалося в повідомленні Європейської комісії 2011 р., активні на міжнародній арені компанії вважають, що відсутність гармонізації призводить до додаткових труднощів, витрат на дотримання вимог і правової невизначеності. Вказане позначається на комерційній поведінці й, таким чином, може завадити ухваленню найефективніших ділових рішень. Коли податкові правила впливають на рішення про те, де купувати чи продавати товари й послуги, економічний нейтралітет ПДВ більше не гарантується, а функціонування єдиного ринку серйозно порушується [18].

З огляду на зазначене, в 1987 р. було розроблено пропозиції щодо гармонізації структури ставок ПДВ. Вони виходили з практики застосування більшістю країн ЄС (за винятком Данії та Великобританії) принаймні двох, а чотирма країнами – трьох ставок податку. Вибір між двома і трьома ставками на цьому етапі їх гармонізації було зроблено на користь двох – однієї стандартної та однієї зниженої, оскільки система із трьох ставок може створити більше ускладнень як для платників податків, так і для національних адміністрацій [9]. Також із метою запобігання збільшенню розриву між ставками ПДВ у державах ЄЕС, здатного ускладнити їх подальше коригування, було запропоновано впровадити граничні значення ставок податку. Зокрема, стандартна ставка могла коливатися в межах від 14 до 20 %, а знижена – від 4 до 9 %. Розмах варіації стандартної й пільгової ставок ПДВ обґрунтовувався тим, що шість пунктів для стандартної та п'ять для пільгової ставок податку достатньо для того, аби, враховуючи кількість країн – членів ЄЕС, уникнути потенційних торговельних викривлень і водночас мінімізувати бюджетні наслідки для більшості держав-членів [9]. Такий підхід викликав критику з боку й французької, й британської доктрин податкового права. Проте, якщо з точки зору першої запропоновані діапазони коливань податкових ставок були надто великі, щоб перешкоджати викривленню конкуренції, і тому мали бути зменшені, то з позиції другої гармонізація податкових ставок, у т. ч. визначення їх мінімального та максимального рівнів, є неприйнятним порушенням фіскального суверенітету держав-членів, адже ставки все одно наблизяться під дією ринкових сил [19, с. 306]. У ході подальших дискусій, котрі тривали в 1989 р., було висунуто поміркованіші пропозиції, якими передбачалося встановити лише мінімальний рівень стандартної ставки ПДВ, відмовившись від визначення її верхньої межі.

Не менш запеклі дискусії точилися й довкола питань, пов'язаних із використанням пільгової ставки податку. Вони стосувалися окреслення переліку товарів і послуг, що могли оподатковуватися на пільгових засадах; обов'язковості застосування пільгових ставок до цього переліку; надання державам-членам права оподатковувати за пільговою ставкою товари та послуги, не включені в нього. Підходи до вирішення цих питань змінювались у напрямі зростання компромісного характеру пропозицій, здатних зменшити обмеження податкового суверенітету держав-членів. Якщо спочатку

пропонувався перелік товарів та послуг із шести позицій, до яких обов'язково мала застосовуватися пільгова ставка податку, то згодом були розроблені два переліки – для одного з них, що включав шість позицій, пільгова ставка була обов'язковою, для іншого, котрий складався з 24 позицій і охоплював товари та послуги, що були, переважно, предметом внутрішньої торгівлі, пільгова ставка могла застосовуватися факультативно.

Дискусії із вказаних питань гармонізації ставок ПДВ завершилися в 1992 р. ухваленням Директиви № 92/77/ЄЕС, котра внесла зміни до ст. 12 Шостої Директиви, згідно із якими з 1 січня 1993 р. країни-члени повинні орієнтуватися на стандартну ставку ПДВ у обсязі щонайменше 15 %. З приводу пільгової ставки податку було вирішено: 1) дозволити державам-членам використовувати одну або дві знижені ставки податку; 2) встановити, що вони не можуть бути нижчими від 5 %; 3) застосовувати їх тільки до товарів і послуг, визначених у додатку Н до Директиви, що складався з 18 позицій. Отже, на відміну від пропозицій, котрі обговорювалися в процесі дискусій, збільшено кількість знижених ставок, які могли встановлювати країни-члени, з однієї до двох; підвищено їх мінімальний рівень із 4 до 5 % та не визнано необхідним закріплювати їх максимальну межу; визначено перелік товарів і послуг, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками, проте їх застосування визнавалося правом, а не обов'язком держав-членів, а це відповідало інтересам таких країн, як Данія й Великобританія, котрі не використовували цей вид податкових преференцій; встановлено, що знижені ставки податку не можуть застосовуватися до товарів та послуг, які не входять до окресленого переліку [20].

Окрім загальних правил, Директива містила низку винятків і тимчасових заходів, котрі могли вживатися впродовж перехідного періоду. Зокрема, нею дозволялося: й далі використовувати пільгові ставки, менші за 5 %, якщо вони діяли на 01.01.1991, відповідали законодавству Співтовариства та були впроваджені з чітко визначених соціальних міркувань і на користь кінцевого споживача; застосовувати знижену ставку або одну із двох таких ставок, передбачених Директивою, до поставок товарів та послуг інших, ніж вказані в додатку Н, якщо на 01.01.1991 ці товари й послуги оподатковувалися за пільговими ставками, нижчими від 5 %; надалі використовувати знижену ставку податку до ресторанних послуг, поставок дитячого одягу і взуття та забезпечення житлом, якщо такі товари й послуги оподатковувалися за зниженою ставкою на 01.01.1991; застосовувати знижену ставку податку чи одну із двох таких ставок за умови, що ця ставка не менша за 12 %, до поставок товарів та послуг інших, ніж зазначені в додатку Н, якщо на 01.01.1991 ці товари й послуги оподатковувалися за зниженою ставкою. Додаткові права відступати від гармонізованих правил надавалися також окремим країнам, наприклад Греції (застосовувати на окремих її територіях на 30 % нижчу ставку, ніж на решті територій) та Ірландії (подавати заявку на отримання дозволу використовувати знижену ставку на оподаткування операцій постачання енергоносіїв для опалення й освітлення). Нова структура ставок

ПДВ, що запроваджувалася в ЄЕС, за висловом Р. де ла Ферія, “була переважно продуктом політичних компромісів і вдалим прикладом перемоги політики над економічною ефективністю” [9].

Протягом наступних років підходи до гармонізації стандартної ставки ПДВ у ЄС не зазнали змін, хоча відповідні спроби здійснювалися. Зокрема, в 1996 р. було висунуто пропозицію обмежити її максимальне значення рівнем 25 % [9], котра, однак, не була підтримана.

Найбільших змін зазнав перелік товарів і послуг, що можуть оподатковуватися за пільговими ставками, до якого спочатку в порядку експерименту (на 2000–2003 рр.), а згодом на постійній основі було внесено трудомісткі послуги, котрі надавалися здебільшого кінцевим споживачам та мали переважно місцевий характер і тому не вели до викривлення конкуренції. Однією з умов пільгового оподаткування таких послуг була наявність тісного зв'язку між зниженням цін, обумовленим застосуванням пільгової ставки податку, та передбачуваним зростанням попиту й зайнятості [21].

Незважаючи на те, що звіт, наданий Європейською комісією у 2003 р., засвідчив незначний і нетривалий вплив пільгових ставок на ціни трудомістких послуг, а також використання частини доходів, отриманих від зниження ставок ПДВ, для збільшення націнки постачальників послуг та, як наслідок, недосягнення цілей експерименту, пов'язаних зі зростанням зайнятості і зменшенням тіньового ринку послуг [21; 22], термін використання пільгових ставок для оподаткування таких послуг було подовжено до 31.12.2010. А Директивою 2009/47/ЄС від 05.05.2009 застосуванню пільгових ставок до оподаткування трудомістких послуг надано постійного характеру, крім того в перелік товарів і послуг, котрі можуть оподатковуватися за пільговими ставками, включено ресторанні послуги й послуги громадського харчування (з можливістю виключення постачання алкогольних та/або безалкогольних напоїв), а також книги на всіх фізичних носіях, газети й періодичні видання. При цьому на користь надання права оподатковувати трудомісткі послуги за пільговими ставками на постійній основі, на якому наголошувалося в Директиві, наводився такий аргумент: “застосування знижених ставок ПДВ до послуг, які надаються на місцях, не створює реальної загрози безперебійному функціонуванню внутрішнього ринку та може за певних умов мати позитивні ефекти з точки зору створення робочих місць і боротьби з неформальною економікою” [23].

У грудні 2011 р. Європейська комісія оприлюднила нову стратегію реформування системи ПДВ, реалізація котрої покликана забезпечити становлення простішої, надійнішої й ефективнішої системи податку. При цьому ефективність і нейтральність оподаткування, згідно із задумом, мали досягатися завдяки розширенню податкової бази, а також дотриманню принципу оподаткування за стандартною ставкою, що дасть змогу підвищити доходи за менших витрат або, як альтернатива, знизити стандартну ставку ПДВ. Ці підходи відповідали політиці бюджетної консолідації, що проводилася після світової фінансової кризи та була важливою причиною

обмеження використання необґрунтованих податкових пільг, у т. ч. знижених ставок податку як альтернативи підвищенню стандартних ставок. Як зазначалося в повідомленні Єврокомісії, скасування знижених ставок теоретично дасть можливість зменшити стандартну ставку на 1,9–7,5 в. п.

Розширення податкової бази завдяки перегляду системи податкових пільг (звільнень від ПДВ і знижених ставок) пропонувалося здійснити з урахуванням наявності економічних, соціальних або технічних причин їх надання та можливості поліпшення правил їх застосування. При цьому, як зазначається в документі, з метою підвищення ефективності системи ПДВ Єврокомісія підтримує обмежене використання знижених ставок податку та пропонує такі керівні принципи, котрі повинні бути покладені в основу перегляду чинної системи ставок ПДВ:

- скасування пільгових ставок, які є перешкодою для належного функціонування внутрішнього ринку, виходячи з того, що такі ставки, актуальні в минулому, сьогодні можуть мати спотворюючий ефект через зміну економічних, комерційних і правових умов;
- скасування пільгових ставок на товари й послуги, споживання котрих не заохочується політикою ЄС (стосується передусім товарів і послуг, шкідливих для навколишнього середовища, здоров'я та добробуту населення);
- оподаткування за однаковою ставкою подібних товарів і послуг [18].

Протилежні наведеним пропозиції в контексті гармонізації ставок ПДВ оприлюднено в квітні 2016 р. у Плані дій щодо ПДВ Європейської комісії. Підставою для їх розроблення стала констатація двох проблем у сфері визначення ставок податку в ЄС: 1) наявність обмежень щодо їх мінімального рівня та переліку товарів і послуг, які можуть оподатковуватися за зниженими ставками, що, з одного боку, недостатньо враховує технологічний та економічний прогрес (наприклад, появу електронних книг і газет), ускладнюючи для держав-членів поширення знижених ставок на нові сфери, а з другого – перешкоджає країнам-членам надавати знижені ставки ПДВ на постачання товарів та послуг, не включених у перелік, навіть у тих випадках, коли їх застосування не може спричинити порушення конкуренції чи спотворення функціонування внутрішнього ринку; 2) відступи в Директиві Ради ЄС 2006/112/ЄС від гармонізованих ставок податку для певних країн, поширення котрих на нових членів Євросоюзу утруднюється через процедуру одностайного ухвалення рішень у Раді ЄС. Окрім того, ці відступи мали втратити чинність із прийняттям остаточної системи ПДВ. Проте, згідно з початковою оцінкою впливу, відсутність рішення щодо цих відступів призведе до юридичних і економічних наслідків невизначеності для декількох секторів. З огляду на викладене у процесі модернізації системи ПДВ передбачалося встановити більш нейтральний режим ставок для держав-членів.

У Плані дій щодо ПДВ наведено два варіанти надання національним урядам більшої свободи у встановленні ставок податку. Перший передбачає збереження мінімального рівня стандартної ставки ПДВ і кожної з пільгових ставок, у т. ч. нульових, наданих наразі певним країнам, та можливість

їх поширення на всі держави – члени ЄС із метою забезпечення рівного підходу до них, а також регулярний перегляд переліку товарів і послуг, які можуть оподатковуватися за пільговими ставками, з урахуванням пропозицій держав-членів; другий – скасування мінімального рівня стандартної ставки податку, а також гармонізованого переліку товарів та послуг, котрі можуть оподатковуватися за пільговими ставками ПДВ, що надало б країнам-членам право на власний розсуд визначати такі ставки на окреслений ними перелік товарів і послуг за умови недопущення недобросовісної податкової конкуренції на єдиному ринку [24].

Вказані заходи свідчать про зміну позиції Єврокомісії в питанні гармонізації ставок ПДВ, зокрема готовність надати державам-членам більшу свободу у визначенні переліку товарів і послуг, які можуть оподатковуватися за пільговими ставками.

Реалізація передбачених заходів могла спричинити неоднозначні наслідки. З одного боку, вона сприяла б вирівнюванню умов конкуренції (завдяки можливості поширення податкових пільг, що надавалися перехідними положеннями певним країнам, на інші країни ЄС, та оподаткуванню за однаковою ставкою подібних товарів і послуг, котрі раніше оподатковувалися за різними ставками). З другого боку, надання країнам-членам більшої свободи у визначенні ставок податку призвело б до послаблення їх гармонізації. Тому Парламент ЄС, підтримавши ініціативу Єврокомісії про регулярний перегляд переліку товарів та послуг, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками ПДВ, і заклавши враховувати політичні пріоритети при перегляді переліку, запропонував державам-членам “домовитися про підвищення конвергенції ставок ПДВ” [24].

У 2016 р. обговорювалося також питання уніфікації оподаткування друкованих і електронних книг, потреба в порушенні якого обумовлювалася:

- по-перше, набранням чинності з 1 січня 2015 р. новими правилами визначення місця постачання послуг, у т. ч. тих, які надаються в електронній формі, за місцем реєстрації їх одержувача. Завдяки цьому низький рівень конвергенції ставок ПДВ на такі послуги перестав бути чинником викривлення конкуренції, що було наслідком впливу величини податкової ставки на вибір місця реєстрації бізнесу, оскільки постачальники послуг більше не могли отримувати вигоду від переміщення свого бізнесу до країн із низькими ставками ПДВ;

- по-друге, неможливістю відповідно до Директиви 2006/112/ЄС застосувати пільгову ставку ПДВ до оподаткування книг, газет і журналів, котрі постачаються в електронній формі (що було підтверджено Судом ЄС), хоча вона надає право державам-членам оподатковувати за зниженою ставкою книги на всіх фізичних носіях інформації;

- по-третє, необхідністю використання єдиних правил до визначення ставок ПДВ для друкованих книг, газет та періодичних видань і таких, які постачаються в електронній формі, щоб не відставати від технологічного прогресу у сфері цифрової економіки [25].

За результатами обговорення цього питання в Плані дій щодо ПДВ Єврокомісія наголосила: публікації, котрі постачаються в електронному вигляді, повинні мати можливість оподатковуватися ПДВ за тією самою пільговою ставкою, що й публікації на фізичних носіях, однак відповідні зміни були внесені до вказаної Директиви лише в листопаді 2018 р. [26].

У міру розширення складу ЄС подовжувався й перелік винятків, котрим новим країнам-членам надавалося право використовувати пільгові ставки та навіть другу стандартну ставку, але не меншу за 15 % (Австрія). Зазвичай пільгові ставки дозволено застосовувати на певних територіях таких країн, як Австрія, Португалія й Греція, та для окремих операцій, не включених у перелік тих, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками. Наприклад, Чехії, Польщі і Словенії до 31 грудня 2010 р. надавалося право оподатковувати за зниженою ставкою операції постачання послуг із будівництва, ремонту та модернізації житла, які не надаються в рамках соціальної політики. Крім того, Польща до кінця 2010 р. також мала право використовувати пільгову ставку, меншу за встановлений мінімальний рівень, проте не нижчу від 3 % щодо постачання харчових продуктів [27]. Кіпр може застосовувати одну із двох знижених ставок до постачання зрідженого нафтового газу в циліндрах. Австрії надано право оподатковувати за такою ставкою вина, виготовлені виробниками-фермерами в сільськогосподарських угіддях, за умови, що вона не менша за 12 %, а також надання нерухомості в оренду для використання як житла, якщо така ставка не нижча від 10 %.

Змалюємо ситуацію, що склалась із застосуванням пільгових ставок ПДВ у ЄС у 2020 р. (табл. 2):

1. Лише одна країна, Данія, проводить послідовну політику відмови від пільгових ставок ПДВ.

2. Політика низки розвинутих країн Євросоюзу щодо використання пільгових ставок ПДВ характеризується поміркованістю і стабільністю. Зокрема, в Німеччині з 1983 р. застосовується одна знижена ставка податку. У Великобританії вона є незмінною з 1997 р., у Нідерландах – з 1986 р. та була підвищена лише у 2019 р. В Австрії впродовж 1984–2015 рр. практикувалась одна пільгова ставка податку в розмірі 10 %.

3. Ряд країн – нових членів ЄС пізніше за інших запровадили пільгові ставки ПДВ: Болгарія – зі вступом до ЄС, у 2007 р., Латвія – напередодні приєднання, у 2003 р., Румунія – у 2004 р., Естонія й Кіпр – у 2000 р. Такий крок міг бути зроблений з різних причин, у т. ч. через бажання підвищити конкурентоспроможність національних виробників в умовах спільного ринку.

4. Лише шість із 27 країн ЄС, що користуються пільговими ставками, застосовують одну таку ставку (з них по три країни ЄС-13 і ЄС-15), решта – дві, а деякі й три (Франція, Італія, Люксембург). Ситуація щодо цього останніми роками навіть погіршилася, оскільки у 2005 і 2010 рр. тільки Люксембург використовував три знижені ставки ПДВ. Окремі країни ЄС нещодавно збільшили кількість пільгових ставок у використанні. Серед них Чехія (2015 р.), Австрія та Італія (2016 р.), Латвія (2018 р.), Люксембург і Словенія (2020 р.).

Таблиця 2. Динаміка знижених ставок ПДВ у країнах ЄС протягом 1994–2020 рр.

Країна	1994	2000	2005	2010	2015	2020
Бельгія	1/6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Болгарія	–	–	–	7	9	9
Чехія	5	5	5	10	10/15	10/15
Данія	–	–	–	–	–	–
Німеччина	7	7	7	7	7	7
Естонія	–	5	5	9	9	9
Ірландія	12,5 (2,5)	12,5 (4,2)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	9/13,5 (4,8)	13,5 (4,8)
Греція	8 (4)	8 (4)	9 (4,5)	5,5/11	6,5/13	6/13
Іспанія	6 (3)	7 (4)	7 (4)	8 (4)	10 (4)	10 (4)
Франція	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5 (2,1)	5,5/10 (2,1)	5,5/10 (2,1)
Хорватія	н. д.	0	0	10 (0)	5/13	5/13
Італія	9 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10/5 (4)
Кіпр	–	5	5/8	5/8	5/9	5/9
Латвія	–	–	5	10	12	5/12
Литва	9	5	5/9	5/9	5/9	5/9
Люксембург	6 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	8 (3)	8/14 (3)
Угорщина	10	12 (0)	5/15	5/18	5/18	5/18
Мальта	5	5	5	5	5/7	5/7
Нідерланди	6	6	6	6	6	9
Австрія	10	10	10	10	10	10/13
Польща	7	7 (3)	7 (3)	7 (3)	5/8	5/8
Португалія	5	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13
Румунія	–	–	9	5/9	5/9	5/9
Словенія	н. д.	8	8,5	8,5	9,5	5/9,5
Словаччина	6	10	–	6/10	10	10
Фінляндія	5/6/12	8/17	8/17	9/13	10/14	10/14
Швеція	12/21	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Великобританія	–	5	5	5	5	5

Складено за: VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2020 / European Commission. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf; Data on Taxation / European Commission. 2020. February. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

5. П'ять країн ЄС-15 уже багато років поспіль застосовують пільгову ставку, нижчу за визначений мінімум 5 %, і хоча їхня чисельність останніми роками зменшилась (у 2000 р. їх було вісім, у 2010 р. – сім), таке тривале використання окремими країнами ЄС особливої преференції викликає слушне нарікання з боку інших держав-членів, оскільки ставить їх у нерівне становище з цими країнами.

6. Крім величини й кількості пільгових ставок ПДВ, суттєво відрізняється по країнах і сфера їх застосування. Якщо в Болгарії за пільговою ставкою оподатковується лише надання послуг з розміщення в готелях, а ще в п'яти нових членах ЄС – 5–7 категорій товарів та послуг, серед котрих фар-

Таблиця 3. Категорії товарів і послуг, що оподатковувалися за зниженими ставками ПДВ у країнах ЄС у 2020 р.

Країна	Номери категорій товарів та послуг згідно з додатком III до Директиви 2006/112/ЄС, які оподатковуються за зниженими ставками	Кількість категорій
Бельгія	1–7, 9–16 (у т. ч. 10а і 12а), 19	16
Болгарія	12	1
Чехія	1–7, 9, 10, 10а, 10в, 12–18 (у т. ч. 12а), 20	17
Данія	–	0
Німеччина	1–7, 9, 11–13, 15, 17	13
Естонія	3–6, 12	5
Ірландія	1, 3, 4, 6, 7, 10–12 (у т. ч. 10а, 10в та 12а), 14, 17–19, 21	13
Греція	1–7, 11, 12, 15, 20	11
Іспанія	1–7, 9–13 (у т. ч. 10а, 12а), 15, 18	14
Франція	1–13 (у т. ч. 10а, 10в і 12а), 18, 20	15
Хорватія	1–7, 9, 11, 12, 12а, 16, 18	12
Італія	1–8, 10–13 (у т. ч. 10а та 12а), 15, 18	14
Кіпр	1–8, 10, 10а, 11–13 (у т. ч. 12а), 15, 18	14
Латвія	1, 3–6, 12	6
Литва	3–6, 12	5
Люксембург	1–9, 10в–14 (у т. ч. 12а), 16, 18, 19, 21	18
Угорщина	1, 3, 4, 6, 7, 9, 12, 12а	7
Мальта	1, 3–7, 12, 14, 19, 20	10
Нідерланди	1–7, 9, 10а, 10в, 12–14 (у т. ч. 12а), 19, 21	14
Австрія	1–3, 5–9, 11–13 (у т. ч. 12а), 15, 18	13
Польща	1–14 (у т. ч. 10а, 12а), 16, 18, 19, 21	18
Португалія	1–8, 10–12 (у т. ч. 10а і 12а), 15, 17–20	16
Румунія	1–7, 10–14 (у т. ч. 12а)	12
Словенія	1–7, 9–14 (у т. ч. 10а, 10в і 12а), 16, 18–21	18
Словаччина	1, 3, 4–6, 12, 15	7
Фінляндія	1, 3, 5–9, 11–14	11
Швеція	1, 3, 5–9, 12–14 (у т. ч. 12а), 19	11
Великобританія	1–6, 10, 10а, 18	8

Примітка. Категорії 10а, 10в і 12а не враховано як окремі.

Складено за: VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2020 / European Commission. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

мацевтична продукція, медичне обладнання для інвалідів, книги, газети й періодичні видання, розміщення в готелях та ін., то інші країни широко практикують пільгові ставки. Найщедріші пільги надаються у Словенії, Польщі, Люксембурзі, Чехії, Бельгії, Португалії, які оподатковують за зниженими ставками 16–18 категорій товарів і послуг із 21-ї, наведеної в додатку III до Директиви 2006/112/ЄС (табл. 3). Особливу увагу варто звернути на те, як широко використовується в Люксембурзі пільгова ставка в обсязі 3 %. За нею оподатковується 14 категорій товарів та послуг, між тим у Ірландії за ставкою, нижчою від мінімальної, – дві, у Франції – три, а в Іспанії – шість

категорій товарів і послуг. У середньому нові члени ЄС застосовують знижені ставки до 10-и, а країни ЄС-15 – до 12 категорій товарів та послуг. Проте відмінності щодо цього є більшими між державами ЄС-13, ніж ЄС-15, відповідно коефіцієнти варіації становлять 54 і 34 %.

7. У багатьох країнах ЄС нещодавно розширено сферу застосування знижених ставок ПДВ для підтримки домогосподарств із низьким рівнем доходів. Зокрема, у 2019 р. Литва зменшила ставку ПДВ на газети й журнали (до 5 %), Угорщина – на певні види молока, а також низку інших продуктів харчування (з 18 до 5 %).

Окремі держави розширили сферу дії пільгових ставок із метою підтримки певних галузей. Наприклад, Австрія і Словаччина знизили ставки ПДВ на послуги з тимчасового розміщення в готелях та подібних закладах, Іспанія – на квитки в кіно, Греція – на квитки на концерти, Португалія – на квитки на культурні заходи й деякі послуги з прибирання. Ряд країн (наприклад, Фінляндія, Ірландія, Польща, Швеція та Португалія) знизили ставки ПДВ на електронні видання після отримання дозволу на їх пільгове оподаткування за аналогією до друкованих видань.

У 2020 р. країни ЄС здобули право до кінця 2021 р. застосовувати знижену ставку до постачання медичного обладнання й послуг діагностики на COVID-19.

Загалом для використання пільгових ставок ПДВ у ЄС характерна наявність відмінностей між країнами, по-перше, за кількістю таких ставок та їх величиною (зокрема, в державах ЄС-13 вони коливаються в межах від 5 до 18 %, а в ЄС-15 – від 2,1 до 14 %, що свідчить про низький рівень їх гармонізації); по-друге, за сферою застосування цих ставок (чисельністю категорій товарів і послуг, які оподатковуються за зниженими ставками).

Чим зумовлене прагнення країн широко використовувати пільгові ставки ПДВ? Прихильники розширення переліку товарів і послуг, котрі оподатковуються за пільговими ставками, як правило, посиляються на позитивні соціальні й економічні ефекти таких ставок. Приміром, вважається, що оподаткування за зниженими ставками ПДВ товарів та послуг, на котрі неможливі домогосподарства витрачають більшу частину своїх доходів (продуктів харчування, електроенергії тощо), може сприяти досягненню цілей соціальної політики, зменшуючи наслідки регресивного характеру ПДВ, а трудомістких товарів і послуг – зростанню виробництва й зайнятості в певних секторах. Однак вказані ефекти можливі лише за умови, що запровадження пільгових ставок податку супроводжується зменшенням цін на відповідні товари та послуги. Між тим навіть теоретично така цінова реакція ймовірна тільки на конкурентному ринку, а її економічні наслідки залежать від цінової еластичності попиту на товари й послуги, які оподатковуються за зниженими ставками. Зокрема, попит на предмети першої потреби є нееластичним за ціною. Отже, зменшення цін на них не матиме істотного стимулюючого впливу на виробництво та зайнятість. Проте позитивний економічний ефект може бути відчутним у разі зниження ставки

ПДВ на товари еластичного попиту – книги, квитки в театри, путівки на відпочинок тощо.

Відсутні й достатні емпіричні докази існування взаємозв'язку зниження ставки ПДВ і відповідної цінової реакції на ринку товарів та послуг. Принаймні експеримент зі зменшенням ставки ПДВ на трудомісткі послуги, про котрий уже йшлося, продемонстрував відсутність адекватної цінової реакції на таке зменшення: пільгові ставки ПДВ ніколи повною мірою не відображалися на рівні споживчих цін, частково передаючись постачальникам послуг у вигляді субсидій. Зниження ставки ПДВ також не є найефективнішим способом стимулювання створення нових робочих місць та зростання ВВП, зокрема зменшення витрат на робочу силу створює на 52 % більше робочих місць, ніж зниження ПДВ, повністю передане на ціни [21].

Якщо економічна чи соціальна доцільність розширення переліку товарів і послуг, котрі оподатковуються за пільговими ставками ПДВ, не може вважатися достатньо обґрунтованою й підтвердженою практичним досвідом, то відмова від застосування пільгової ставки на користь стандартної викликає цілком передбачувану реакцію. Так, підвищення ставки ПДВ не може не супроводжуватися підвищенням цін на відповідні товари чи послуги. При цьому передусім ціни зростуть у секторах, які виробляють товари з нееластичним попитом (предмети першої потреби), що вдарить по найменш забезпечених верствах населення. В секторах, котрі виробляють товари з еластичним попитом за ціною, з метою збереження обсягу продажів, швидше за все, ціни не підвищаться, але проводитиметься політика скорочення витрат. У трудомістких секторах, найімовірніше, це відбудеться за рахунок витрат на оплату праці, наслідком чого стане або зниження заробітної плати, або вивільнення працівників. Зазначені ефекти відмови від використання пільгових ставок є основним стримуючим чинником на шляху досягнення згоди на проведення такої політики. Зважаючи на них, державам, які не застосовують пільгові ставки ПДВ чи роблять це обмежено, краще послідовно дотримуватися такої політики, ніж розпочинати експеримент, у котрий легко увійти, проте складно вийти. Цей висновок актуальний і для України, яка до 2020 р. використовувала пільгову ставку ПДВ лише для операцій постачання лікарських засобів, медичних виробів та медичного обладнання, дозволених для застосування в межах клінічних випробувань, однак, у контексті антикризових заходів, пов'язаних із пандемією COVID-19 у 2020 р., поширила її використання на послуги з показу (проведення) вистав, виступів професійних мистецьких колективів, інших культурно-мистецьких заходів, екскурсій для груп і окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, публічного показу фільмів для осіб із порушеннями зору і слуху, надання послуг із тимчасового розміщення готелями тощо.

Проаналізувавши здобутки і втрати на шляху наближення знижених ставок ПДВ у країнах ЄС, розглянемо наслідки гармонізації стандартних ставок цього податку.

Як свідчить табл. 4, упродовж 1994–2020 рр. найбільше зменшився розмах варіації зазначених ставок у країнах – нових членах ЄС (із 17-и до 9-и). Розмах варіації стандартних ставок податку в розвинутих країнах Євросоюзу до 2015 р. залишався незмінним, зменшившись через підвищення у 2015 р. ставки податку в Люксембурзі з 15 до 17 %.

Ще істотніше знизився коефіцієнт варіації стандартної ставки податку, який характеризує інтенсивність варіації (відхилення) ставок податку в різних країнах від середньої величини, а отже, й однорідність сукупності ставок. Чим цей коефіцієнт менший, тим незначнішими є відхилення ставок податку в різних країнах від їх середнього рівня і тим більш однорідною (гармонізованою) їх сукупність¹. Як бачимо з табл. 4, найпомітнішого зниження протягом 1994–2020 рр. коефіцієнт варіації зазнав у країнах ЄС-13. При цьому найбільш інтенсивно процес гармонізації стандартних ставок ПДВ у них відбувався впродовж 1994–2005 рр., що, очевидно, пов'язано з підготовкою десяти з них до вступу в ЄС (останнє, зокрема, вимагало підвищення стандартної ставки до її мінімального рівня в таких країнах, як Кіпр і Мальта). В результаті у 2005 та 2010 рр. коефіцієнт варіації стандартних ставок ПДВ у державах ЄС-13 був меншим, ніж у ЄС-15, що свідчить про вищий ступінь їх гармонізації. Наступними роками нові члени Євросоюзу поступилися групі розвинутих країн за рівнем гармонізації стандартних ставок податку. Характерно, що за останніх п'ять років цей процес зазнав певних негативних впливів, унаслідок яких коефіцієнт варіації стандартних ставок дещо збільшився в усіх групах країн.

Оскільки жодних рішень, спрямованих на гармонізацію стандартних ставок ПДВ, європейськими структурами протягом 1994–2020 рр. не ухвалювалося, їх гармонізація стала результатом природної конвергенції податкових політик країн-членів, зумовленої пошуком шляхів подолання спільних проблем, пов'язаних зі зростанням фіскальних дисбалансів під впливом останньої фінансово-економічної кризи в більшості країн ЄС та повільним відновленням національних економік. Зокрема, як показує табл. 4, прогрес у гармонізації стандартних ставок ПДВ у державах Євросоюзу досягнуто передусім завдяки тенденції підвищення ставки податку в країнах із низьким її початковим рівнем (на Кіпрі, в Іспанії, Люксембурзі, на Мальті, у Португалії, Німеччині). Цьому процесу сприяло також зменшення стандартної ставки податку у двох нових членах ЄС із високим її початковим рівнем – Чехії (з 23 до 21 %) та Словаччині (з 25 до 20 %). Збільшення стандартної ставки ПДВ під час та за наслідками останньої світової фінансової кризи, котре, за окремими оцінками, негативно позначилося на процесі гармонізації [28], у кінцевому підсумку, як свідчить динаміка коефіцієнта варіації

¹ Коефіцієнт варіації якнайкраще характеризує ступінь гармонізації показників, котрі досліджуються. У статистиці прийнято, що за значення коефіцієнта менш ніж 33 % сукупність вважається однорідною, понад 33 % – неоднорідною. Коефіцієнт варіації певного показника в країнах ЄС-28 відображає ступінь його гармонізації у Співтоваристві, в країнах ЄС-15 і ЄС-13 – ступінь його наближення в межах окремих груп держав ЄС.

Таблиця 4. Динаміка стандартної ставки ПДВ у країнах ЄС
упродовж 1994–2020 рр.

Країна	1994	2000	2005	2010	2015	2020
Бельгія	20,5	21	21	21	21	21
Болгарія	18	20	20	20	20	20
Чехія	23	22	19	20	21	21
Данія	25	25	25	25	25	25
Німеччина	15	16	16	19	19	19
Естонія	18	18	20	20	20	20
Ірландія	21	21	21	21	23	23
Греція	18	18	19	21	23	24
Іспанія	15	16	16	18	21	21
Франція	18,6	19,6	19,6	19,6	20	20
Хорватія	...	22	22	23	25	25
Італія	19	20	20	20	22	22
Кіпр	8	10	15	15	19	19
Латвія	...	18	18	21	21	21
Литва	18	18	18	21	21	21
Люксембург	15	15	15	15	17	17
Угорщина	25	25	25	25	27	27
Мальта	...	15	18	18	18	18
Нідерланди	17,5	17,5	19	19	21	21
Австрія	20	20	20	20	20	20
Польща	22	22	22	22	23	23
Португалія	16	17	21	21	23	23
Румунія	18	19	19	24	24	19
Словенія	...	19	20	20	22	22
Словаччина	25	23	19	19	20	20
Фінляндія	22	22	22	23	24	24
Швеція	25	25	25	25	25	25
Великобританія	17,5	17,5	17,5	17,5	20	20
У середньому:						
ЄС-28	19,17	19,34	19,72	20,47	21,61	21,46
ЄС-15	19,01	19,37	19,81	20,34	21,60	21,67
ЄС-13	19,44	19,31	19,62	20,62	21,62	21,23
Розмах варіації:						
ЄС-28	17	15	10	10	10	10
ЄС-15	10	10	10	10	8	8
ЄС-13	17	15	10	10	9	9
Коефіцієнт варіації, %:						
ЄС-28	20,6	17,3	13,3	12,4	10,7	10,9
ЄС-15	16,8	15,4	14,4	12,6	10,1	10,3
ЄС-13	25,5	19,2	11,9	12,1	11,2	11,4

Складено на основі розрахунків за: VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2020 / European Commission. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf; Data on Taxation / European Commission. 2020. February. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

стандартної ставки, не завадило цьому процесу, незважаючи на зростання з п'яти до дев'яти числа держав із податковою ставкою 23 % і більше та підвищення її рівня у 2012 р. до 27 % в Угорщині і 25 % у Хорватії.

Отже, основною причиною гальмування процесу гармонізації ставок ПДВ є низький рівень наближення пільгових ставок податку. Проте підходи до їх гармонізації в найближчому майбутньому можуть змінитися, на що вказує пропозиція Директиви про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС щодо ставок податку на додану вартість, опублікована 18 січня 2018 р., метою якої є запровадження правил встановлення ставок ПДВ у ЄС із моменту набрання чинності остаточними домовленостями стосовно оподаткування торгівлі між державами-членами (остаточної системи ПДВ). Нові правила визначення ставок податку передбачають:

- скасування перехідних положень, котрі дозволяють тимчасово відступати від загальних правил. При цьому розглядалися два варіанти реалізації політики їх скасування. Перший передбачає надання права застосовувати діючі відступи всім країнам-членам шляхом інтеграції національних положень у Директиву з ПДВ; однак цей варіант оцінюється як складний із технічної точки зору й такий, що може вступити в суперечність із принципом фіскальної нейтральності. Другий варіант розв'язує проблему відступів, усуваючи обмеження, котрі зумовили потребу в цих відступах, а саме перелік товарів і послуг, до яких можуть застосовуватися знижені ставки ПДВ (Додаток III), та вимоги до мінімального рівня знижених ставок;

- надання всім державам-членам права використовувати, крім двох знижених ставок, котрі не можуть бути меншими за 5 %, ще одну знижену ставку від 5 до 0 %. При цьому такі ставки повинні встановлюватися на користь кінцевого споживача та відповідати загальним інтересам;

- надання країнам-членам більшої свободи у визначенні ставок за умови, що їх середньозважена ставка ПДВ у будь-який момент часу перевищуватиме 12 %;

- запровадження “негативного” переліку товарів і послуг (замість існуючого “позитивного”), щодо котрих застосування знижених ставок є неприпустимим, оскільки може призвести до спотворення конкуренції [25].

Чому введення нових правил встановлення ставок податку прив'язане до побудови загальної системи ПДВ, заснованої на принципі країни призначення? У перехідній системі ПДВ, яка ґрунтується на дотриманні принципу країни походження, імпортована продукція несе тягар податку країни-експортера, що спричиняє небажану податкову конкуренцію (коли ставка ПДВ у країні-експорті нижча за ставку податку в країні-імпортері, імпортована продукція за інших рівних умов виявляється більш конкурентоспроможною, ніж аналогічна продукція національних товаровиробників країни-імпортера). Внаслідок цього справляння ПДВ за принципом країни походження підвищує вимоги до гармонізації ставок податку. Натомість принцип країни призначення гарантує, що імпорт не містить елементів ПДВ країни-експортера, через що постачальники не отримують істотної вигоди від вста-

новлення нижчої ставки ПДВ у країні-експортері, а різноманітність ставок податку, таким чином, більше не порушує функціонування єдиного ринку за гарантій усунення потенційних ризиків на кшталт ерозії доходів, спотворення конкуренції, складності та правової невизначеності [25].

Викладене дає підстави для таких висновків.

1. Хоча ПДВ вважається найбільш гармонізованим податком, цей процес був досить суперечливим та супроводжувався просуванням уперед у наближенні одних елементів податку й повільним прогресом щодо інших його елементів. Істотного поступу досягнуто в гармонізації бази податку, що зумовлено не лише потребами створення єдиного механізму функціонування ПДВ у всіх країнах-членах, а й необхідністю формування власних ресурсів Співтовариства.

2. Найменш гармонізованою виявилася структура пільгових ставок податку та сфера їх застосування. Кроком уперед на шляху їх зближення стало обмеження кількості таких ставок, визначення їх мінімального рівня, а також переліку товарів і послуг, які можуть оподатковуватися за зниженими ставками. Стримує цей процес надання державам-членам права протягом перехідного періоду відступати від гармонізованих правил, котре ставить у нерівне становище різні країни, оскільки не всі вони можуть скористатися правом на відступи, а також розширення переліку товарів та послуг, дозволених до оподаткування за пільговими ставками.

3. Зближення стандартних ставок ПДВ, свідченням якого стало зменшення коефіцієнта їх варіації впродовж 1994–2020 рр., відбувалося під впливом двох процесів – запровадження нормами інтеграційного права їх мінімального рівня і природної конвергенції цих ставок, що стала результатом пошуку шляхів вирішення спільних проблем для більшості країн-членів, пов'язаних із подоланням наслідків світових економічних криз та забезпеченням стійкого економічного зростання, одним із податкових інструментів котрого сучасна наука вважає перенесення податкового навантаження з доходів на споживання, що спонукає до збільшення стандартних ставок ПДВ у країнах із невисоким їх початковим рівнем.

4. Протягом останніх років процес гармонізації ставок ПДВ зазнає дедалі сильнішого впливу тенденції посилення національного суверенітету держав – членів ЄС у питаннях формування податкової політики, проявом якої є пропозиції щодо розширення повноважень національних урядів у сфері встановлення пільгових ставок ПДВ. Зазначена тенденція стала наслідком загострення економічних проблем, з котрими зіткнулися національні уряди в період кризи й посткризового відновлення та які вимагають, з одного боку, своєчасного використання інструментів податкової й бюджетної політики для їх подолання, з другого – координації національних планів відновлення та програм фінансового стимулювання, оскільки вигоди від таких стимулів отримують суб'єкти господарювання різних держав-членів, чиї економіки тісно пов'язані. При цьому невдачі національних урядів нерідко пов'язують із фінансовими обмеженнями, що заважають їм вчасно реагувати на індивіду-

альні шоки в окремих країнах і проводити ефективну антициклічну політику. Прагнення розширити повноваження національних урядів у вирішенні питань податкової політики, котре знайшло підтримку в інституціях Євросоюзу, можна розглядати також як їхню відповідь на вихід Великобританії зі Співтовариства, котра полягає в необхідності проведення більш гнучкої політики, в т. ч. податкової, що може бути ціною життєздатності ЄС [29].

5. У майбутньому надання державам-членам більшої свободи у встановленні ставок ПДВ буде пов'язане із запровадженням остаточної системи ПДВ, яка передбачає справляння податку за принципом країни призначення та висуває менші вимоги до гармонізації його ставок. Ця система не тільки більшою мірою враховує прагнення національних урядів зберегти свій податковий суверенітет, а й повинна бути справедливою, адже всі країни-члени будуть обмежені однаковими правилами та матимуть рівну свободу у визначенні ставок податку [25].

Список використаних джерел

1. Do Rosário Anjos M. Free Competition and Fiscal Policy in European Union. *International Journal of Operations Management*. 2020. Vol. 1, No. 1. P. 49–56. URL: <https://doi.org/10.18775/ijom.2757-0509.2020.11.4005>.
2. Lénártová G. Tax Harmonization in European Union. 2011. URL: http://spek.hu/anyagok/Gizela_Lenartova_Tax_harmonization_in_the_EU.pdf.
3. Le Terrien Fragozo T. Tax Harmonisation in the EU: Intelligent Tax Administration. 2020. December. URL: https://uploads-ssl.webflow.com/5cc31dc03a80e8a89265aedb/5fc673490b4ba0180e808d62_Tax-HarmonisationEU.pdf.
4. Wasserfallen F. Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization. *Journal of Common Market Studies*. 2013. URL: <https://doi.org/10.1111/jcms.12099>.
5. Rodrik D. The Globalization Paradox: Democracy and the Future of the World Economy. New York : London : W.W. Norton, 2011. 368 p. URL: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4126392/mod_resource/content/0/RODRIK%20The%20Globalization%20Paradox.pdf.
6. Milton A. Estimating the Revenue Impacts of Tax Harmonisation. *MPRA Paper*. 2017. No. 83548. URL: <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/83548/>.
7. Kozuharov S., Ristovska N., Ilieva J. Harmonization of Tax Policies: Reviewing Macedonia and Croatia. *UTMS Journal of Economics*. 2015. Vol. 6, No. 2. P. 255–265. URL: <https://www.utmsjoe.mk/files/Vol.%206%20No.%202/UTMSJOE-2015-0602-007-Kozuharov-Ristovska-Ilieva.pdf>.
8. Pippin S. E., Tosun M. S. Tax harmonization in the European Union and the Eurozone: a multilateral analysis of tax systems. *Financial Theory and Practice*. 2016. Vol. 40, No. 4. P. 437–461. URL: <https://doi.org/10.3326/fintp.40.4.4>.
9. De la Feria R. EU VAT rates structures: towards unilateral convergence. *Working Paper*. 2013. No. 05. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/288287405.pdf>.
10. Frenkel J. A., Razin A., Symansky S. The International VAT Harmonization: Economic Effects. *Working Paper*. 1991. No. 3656. URL: <https://doi.org/10.3386/w3656>.
11. Bird R. M. VAT in and After the Pandemic. 2020. September 25. URL: <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/vat-and-after-pandemic/2020/09/25/2cx3c>.
12. Peci B., Morina F. The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union. *Acta Universitatis Danubius. Juridica*. 2017. Vol. 13, No. 1. URL: <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/juridica/article/view/3867/4023>.

13. *Asquith R.* EU VAT reforms: trouble ahead? *Tax Journal*. 2020. February 21. URL: <https://www.taxjournal.com/articles/eu-vat-reforms-trouble-ahead->

14. Second Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-en>.

15. Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=EN>.

16. VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2020 / European Commission. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

17. Data on Taxation / European Commission. 2020. February. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

18. Future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee (COM (2011) 851 final). 2011. December 6. URL: https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_6_raporlar/1_3_diger/com_2011_future_of_vat.pdf.

19. *Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І.* Податкові аспекти права СОТ та acquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні. Харків : Консум, 2004. 960 с.

20. Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates). URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f36c15da-7480-404c-9565-4ac618211cc5/language-en>.

21. See Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services : Report from the Commission to the Council and to the European Parliament (COM (2003) 309 final). 2003. June 2. URL: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/?fuseaction=list&coteId=1&year=2003&number=309&version=ALL&language=en>.

22. Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services / Commission of the European Communities. *Commission Staff Working Paper*. 2003. No. 622. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/evaluation_en.pdf.

23. Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>.

24. Setting VAT rates Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax : Briefing Implementation Appraisal / European Parliament. 2017. September. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI\(2017\)603265_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI(2017)603265_EN.pdf).

25. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC, as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0758>.

26. Council Directive (EU) 2018/1713 of 6 November 2018 amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1713&from=EN>.

27. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=EN>.

28. Drăcea M., Buziernescu R., Florea N. Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. *Finante – provocările viitorului (Finance – Challenges of the Future)*. 2013. Vol. 1 (15). P. 60–65. URL: <http://feaa.ucv.ro/FPV/015-007.pdf>.

29. Sampson T. Brexit: the economics of international disintegration. *Journal of Economic Perspectives*. 2017. Vol. 31, No. 4. P. 163–184. URL: <https://doi.org/10.1257/jep.31.4.163>.

References

1. Do Rosário Anjos, M. (2020). Free Competition and Fiscal Policy in European Union. *International Journal of Operations Management*, 1 (1), 49–56. DOI: 10.18775/ijom.2757-0509.2020.11.4005.

2. Lénártová, G. (2011). *Tax Harmonization in European Union*. Retrieved from http://spek.hu/anyagok/Gizela_Lenartova_Tax_harmonization_in_the_EU.pdf.

3. Le Terrien Frago, T. (2020, December). *Tax Harmonisation in the EU: Intelligent Tax Administration*. Retrieved from https://uploads-ssl.webflow.com/5cc31dc03a80e8a89265aedb/5fc673490b4ba0180e808d62_Tax-HarmonisationEU.pdf.

4. Wasserfallen, F. (2013). Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization. *Journal of Common Market Studies*. DOI: <https://doi.org/10.1111/jcms.12099>.

5. Rodrik, D. (2011). *The Globalization Paradox: Democracy and the Future of the World Economy*. New York: London: W.W. Norton. Retrieved from https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4126392/mod_resource/content/0/RODRIK%20The%20Globalization%20Paradox.pdf.

6. Milton, A. (2017). Estimating the Revenue Impacts of Tax Harmonisation. *MPRA Paper*, 83548. Retrieved from <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/83548/>.

7. Kozuharov, S., Ristovska, N., & Ilieva, J. (2015). Harmonization of Tax Policies: Reviewing Macedonia and Croatia. *UTMS Journal of Economics*, 6 (2), 255–265. Retrieved from <https://www.utmsjoe.mk/files/Vol.%206%20No.%202/UTMSJOE-2015-0602-007-Kozuharov-Ristovska-Ilieva.pdf>.

8. Pippin, S. E., & Tosun, M. S. (2016). Tax harmonization in the European Union and the Eurozone: a multilateral analysis of tax systems. *Financial Theory and Practice*, 40 (4), 437–461. DOI: 10.3326/finpt.40.4.4.

9. De la Feria, R. (2013). EU VAT rates structures: towards unilateral convergence. *Working Paper*, 05. Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/288287405.pdf>.

10. Frenkel, J. A., Razin, A., & Symansky, S. (1991). The International VAT Harmonization: Economic Effects. *Working Paper*, 3656. DOI: <https://doi.org/10.3386/w3656>.

11. Bird, R. M. (2020, September 25). *VAT in and After the Pandemic*. Retrieved from <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/vat-and-after-pandemic/2020/09/25/2cx3c>.

12. Peci, B., & Morina, F. (2017). The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union. *Acta Universitatis Danubius. Juridica*, 13 (1). Retrieved from <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/juridica/article/view/3867/4023>.

13. Asquith, R. (2020, February 21). EU VAT reforms: trouble ahead? *Tax Journal*. Retrieved from <https://www.taxjournal.com/articles/eu-vat-reforms-trouble-ahead->.

14. EU Council. (1967, April 11). *Second Directive on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax*. Retrieved from <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-en>.

15. EU Council. (1977, May 17). *Sixth Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC)*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=EN>.

16. European Commission. (2020). *VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2020*. Retrieved from <https://ec.europa.eu/>

taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

17. European Commission. (2020, February). *Data on Taxation*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

18. European Commission. (2011, December 6). *Future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee* (COM (2011) 851 final). Retrieved from https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_6_raporlar/1_3_diger/com_2011_future_of_vat.pdf.

19. Vovk, T., Vodyannikov, O., & Konovalenko, I. (2004). *Tax aspects of WTO law and the EU acquis. Landmarks of tax reform in Ukraine*. Kharkiv: Consum [in Ukrainian].

20. EU Council. (1992, October 19). *Directive 92/77/EEC supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates)*. Retrieved from <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f36c15da-7480-404c-9565-4ac618211cc5/language-en>.

21. European Commission. (2003, June 2). *See Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services* (Report to the Council and to the European Parliament, COM (2003) 309 final). Retrieved from <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/?fuseaction=list&coteId=1&year=2003&number=309&version=ALL&language=en>.

22. Commission of the European Communities. (2003). Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services. *Commission Staff Working Paper*, 622. Retrieved from http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/evaluation_en.pdf.

23. EU Council. (2009, May 5). *Directive 2009/47/EC amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax*. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>.

24. European Parliament. (2017, September). *Setting VAT rates Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax* (Briefing Implementation Appraisal). Retrieved from [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI\(2017\)603265_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI(2017)603265_EN.pdf).

25. European Commission. (2016, December 1). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC, as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0758>.

26. EU Council. (2018, November 6). *Directive (EU) 2018/1713 amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1713&from=EN>.

27. EU Council. (2006, November 28). *Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20201212&from=EN>.

28. Drăcea, M., Buziernescu, R., & Florea, N. (2013). Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. *Finante – provocările viitorului (Finance – Challenges of the Future)*, 1 (15), 60–65. Retrieved from <http://feaa.ucv.ro/FPV/015-007.pdf>.

29. Sampson, T. (2017). Brexit: the economics of international disintegration. *Journal of Economic Perspectives*, 31 (4), 163–184. DOI: 10.1257/jep.31.4.163.