

## НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПО НДС В СТРАНАХ ЕВРОПЫ И ОСНОВНЫЕ ПРИЧИНЫ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Для создания благоприятных условий с целью привлечения прямых иностранных инвестиций большинство стран мира безотносительно к уровню их развития используют налоговые льготы. При этом для обеспечения притока иностранных инвестиций в промышленность развитые страны чаще используют финансовые льготы (*financial incentives*), такие как гранты, субсидии по кредитам (*subsidized loans*) или кредитные гарантии (*loan guarantees*). Существует общепринятое мнение, что финансовые льготы истощают государственный бюджет, и поэтому правительства стран не так часто предоставляют их иностранным инвесторам и вместо таких инструментов стимулирования стремятся использовать налоговые льготы, которые не требуют предварительного (авансового) использования правительственных фондов.

Также в развитых странах налоговые льготы часто принимают форму инвестиционных налоговых кредитов (*investment tax credits*), ускоренной амортизации и благоприятного налогового режима (*favorable tax treatment*) для расходов на НИОКР. Кроме того, они применяют налоговые режимы, способствующие экспортной деятельности и получению конкурентных преимуществ на мировом рынке своими ТНК-резидентами.

С другой стороны, большинство развивающихся стран и стран с транзитивной экономикой для стимулирования внутренних отраслей и привлечения иностранных инвестиций используют такие инструменты, как налоговые каникулы,

региональные инвестиционные льготы (*regional investment incentives*), специальные зоны свободного предпринимательства (*special enterprise zones*) и льготы, связанные с реинвестированием (*reinvestment incentives*).

Общетеоретические аспекты использования налоговых льгот, а также основные проблемы их применения в Украине рассмотрены в работах отечественных ученых В. П. Вишневого, А. М. Соколовской, Л.Л. Тарангул [1-3] и др. Налоговые льготы, как способ государственной поддержки инновационной деятельности предприятий, исследованы в работе Ю. Б. Иванова [4]. О.Н. Гаркушенко и Н. В. Филиппова [5] рассматривают основные аспекты гармонизации ставок НДС (стандартной, льготной и эффективной) в Украине с европейскими.

Среди зарубежных ученых, исследовавших проблематику предоставления налоговых льгот, можно отметить J. Auerbach & J.R Hines Jr. [6], которые анализировали инвестиционные налоговые льготы, предоставляемые американским компаниям, в период 1953-1986 гг. в условиях изменения налогового законодательства. Специалисты Всемирного банка A. Easson & E.M Zolt [7], а также V. Tanzi & H. Zee [8] исследуют общетеоретические и практические аспекты налоговых льгот как инструмента повышения инвестиций и обеспечения экономического роста в развивающихся странах. Льготное налогообложение дохода от инвестиций в развивающихся странах и странах с переходной экономикой, в том числе эмпирический анализ последствий его применения, рассматривают D. Hof-

Е.В. Соколовская, 2016

land & R. J Vann [9] и A. Klemm [10]. Использование налоговых льгот для стимулирования инвестиций в промышленное производство проанализировано в работах D. W. Velde [11].

Специалисты ЕС [12], ООН [13; 14] и ОЭСР [15; 16] также занимаются различными проблемами предоставления налоговых льгот и разработкой направлений их решения.

Однако аспекты, связанные с предоставлением налоговых льгот по НДС, в частности, основные причины их использования с точки зрения экономической теории, в отечественной налоговой литературе рассмотрены недостаточно.

Целью данной статьи является анализ причин использования льготных ставок НДС в странах Европы, а также определение стандартных и льготных ставок НДС, которые используются на сегодняшний день в этих странах.

Под налоговыми понимаются любые льготы, которые являются исключениями из общего налогового режима и сокращают налоговое бремя предприятий с целью стимулировать их к инвестициям в те или иные проекты или секторы.

Анализ классификаций налоговых льгот, применяемых в странах мира, позволил выделить следующие их виды:

сниженные ставки налога на доход корпораций (*reduced corporate income tax rates*);

сниженные ставки НДС (*reduced VAT rates*);

отнесение убытков на будущие отчетные периоды (*loss carry forwards*);

ускоренная амортизация (*accelerated depreciation*);

налоговые каникулы (*tax holidays*);

инвестиционные налоговые скидки или кредиты (*investment allowances and credits*);

отчисления сверх установленной нормы (*favorable deduction rules, super deductions*);

льготы на реинвестирование (*reinvestment incentives*);

инвестиционные налоговые кредиты (*investment tax credits*);

сниженные ставки налогов на репатриацию дохода, полученного в виде процентов и дивидендов (*reduced withholding taxes*);

льготы по уплате налогов на доходы физических лиц, на фонд заработной платы и социальные взносы (*personal income tax, payroll tax and social security reductions*);

освобождение от уплаты налогов с продаж (*sales tax exemptions*);

сниженные ставки таможенных пошлин (*reduced import taxes and customs duties*);

льготы по уплате налога на имущество (*property tax reductions*);

«Зоны» («*Zones*»);

снижение налога/налоговый кредит на доходы в иностранной свободно конвертируемой валюте (*tax reductions / credits for foreign hard currency earnings*);

льготный режим (льготные условия) для долгосрочного прироста капитала (*preferential treatment of long-term capital gains*);

вычет расходов, связанных с получением/повышением квалификации (*deductions for qualifying expenses*).

Сниженные ставки НДС являются одним из основных видов налоговых льгот, наряду со сниженными ставками налога на доходы корпораций, ускоренной амортизацией и налоговыми каникулами. Это фактически единственный вид льгот, связанный с налогообложением потребления, и его применение требует отдельного детального исследования. Анализ основных видов налоговых льгот позволил распределить имеющиеся в странах мира льготы по НДС на две основные категории, в зависимости от сферы их применения (табл. 1).

Основные категории налоговых льгот, касающиеся НДС [17; 18]

Сфера применения	Основные виды льгот
Объем продаж	Льготные ставки НДС с учетом общего объема продаж
Добавленная стоимость	Льготные ставки НДС при производстве экологически чистой продукции, при применении энергосберегающих технологий и др.; предоставление налоговых кредитов с учетом полученной чистой добавленной стоимости

Рассмотрим подробнее причины использования сниженных ставок НДС как вида налоговых льгот в странах мира.

Главной причиной для использования двух (или более) ставок НДС являются распределительные цели (*distributional considerations*). Считается, что единая ставка НДС имеет регрессивное влияние, поскольку домохозяйства с более низким уровнем дохода предпочитают тратить большую долю их доходов на базовое потребление и, соответственно, меньшую – на товары роскоши и на сбережения, в сравнении с домохозяйствами с более высоким уровнем дохода. Применение сокращенной ставки НДС для «базовых потребностей», таких, например, как товары питания, призвано нейтрализовать либо сократить такое воздействие.

Другая важная причина для дифференциации ставок НДС заключается в наличии общественных товаров (*public good*), или товаров, потребление которых поощряется государством (*merit good*). Правительство стремится стимулировать население к приобретению товаров и услуг, которые имеют «положительные экстерналии» или которые являются полезными (с точки зрения власти) для людей (например, здравоохранение, образование и культура). Так, во многих странах мира используются сниженные ставки НДС при налогообложении услуг муниципального транспорта, образования, медицинских услуг, производства с применением энергосберегающих техноло-

гий, поставках лекарств, продажах книг и/или билетов в театр и т.д.

Очевидно, эти две причины могут или противоречить, или, наоборот, усиливать друг друга, в зависимости от категории товара. Например, низкая ставка НДС на услуги муниципального транспорта может также рассматриваться как желательная с точки зрения защиты окружающей среды (при условии, что она стимулирует отказ от использования частных автомобилей), однако такой же аргумент не срабатывает, когда речь идет о налогообложении по льготным ставкам энергии, воды, продуктов питания.

Также в определенных случаях одна причина может использоваться для противодействия (*perverse incentive*) результату, возникшему по другой причине. Например, ставка НДС может быть сокращена на операции с энергосберегающими материалами с целью компенсации влияния снижения ставки НДС на внутренний энергетический сектор; последняя используется из социальных соображений – в этом случае «антистимулом» с точки зрения охраны окружающей среды будет налогообложение потребления энергии по более низким ставкам, чем ее экономия.

Рост занятости, переход от неформальной экономики к формальной и борьба с теневой экономической деятельностью также относятся к причинам применения сокращенной ставки НДС. Следует отметить, что это сыграло важную роль в возможности применения (до 2010 г.) в странах ЕС сокращенной став-

ки НДС на определенные трудоинтенсивные услуги, согласно статье 106 и Приложению IV Директивы 2006/112/ЕС [19]. Также целесообразно подробно рассмотреть эффективность льготных ставок НДС с точки зрения различных экономических аспектов.

### **1. Установление различий между товарами, которые являются объектом льготного налогообложения НДС, и которые им не являются.**

Стоит заметить, что даже если критерии отнесения товаров к определенной группе установлены, то их корректное применение должно быть под постоянным контролем. Также подобное разграничение может усложняться «пограничными случаями» (*borderline cases*) и наличием «смешанных товаров» (*mixed products*).

### **2. Перетекание возросших расходов в цены других товаров.**

Согласно современным исследованиям [20] постоянное сокращение ставки НДС на определенный товар или услугу в определенный момент приведет к сокращению цены товара в той мере, которая соответствует денежному эквиваленту сниженной ставки НДС. Речь идет о так называемом перетекании расходов в цены других товаров (*pass-through*). Существуют определенные эмпирические подтверждения данного факта. Так, рост ставки НДС на продажу периодических изданий на 10% в Италии в 2002 г. привел к росту цен на 14%. Сокращение ставки НДС на операции по продаже книг в Швеции на 19% в 2001 г. привело к падению цен на книги на 12%. Это означает перетекание расходов к цене других товаров в размере 134 и 80% соответственно.

Однако также отмечается, что в секторах с несовершенной конкуренцией этот эффект перетекания расходов проявляется в меньшей степени. Если цена изначально была установлена на макси-

мальном уровне, позволяющем применение монопольного положения, то компании не будут снижать цену в полном соответствии с сокращением НДС, однако будут ее корректировать для получения максимальной прибыли. Кроме того, эффект перетекания будет более медленным в секторах с высокой капиталоемкостью, поскольку таким компаниям требуется больше времени для того, чтобы приспособиться к изменениям в спросе. Иными словами, эффект перетекания в целом будет тем ниже, чем выше эластичность спроса. И, наконец, у производителей стимулы реагировать на изменения ставки НДС будут меньшими, если они заняты в определенном секторе лишь временно (как в случае с определенными трудоинтенсивными услугами).

### **3. Уровень сокращения цены.**

По своей природе дифференциация ставок НДС (даже при условии полного перетекания расходов в цену других товаров) приведет только к ограниченным изменениям в цене. В большинстве стран ЕС разница между стандартной и сниженной ставкой НДС составляет от 10 до 15%. Если начальная разница в цене между товаром, который облагается по льготной ставке НДС, и товаром, который облагается по стандартной ставке, превышает разницу в ставках НДС, то «льготный» товар останется более затратным, даже если он облагается НДС по сниженной ставке. Однако такая разница будет сокращаться при условии сокращения срока использования товара (*payback period*) [21, с. 16-17].]

### **4. Эластичность спроса.**

Влияние низких цен (вызванных сокращением ставки НДС или другими причинами) будет зависеть от изменений потребительского спроса, которые эти ценовые изменения вызывают. Это находит отражение в ценовой эластичности спроса – процентном изменении спроса на товар в ответ на 1% изменение цены

этого товара. Базовые товары, такие как продукты питания, имеют низкую эластичность спроса (меньше 1).

Как показали исследования западных ученых-экономистов [22], рост ставки НДС приводит к более сильному и быстрому ответу со стороны цены, чем сокращение ставки. Иными словами, имеет место асимметричная реакция цены. Также поведение потребителя не может быть определено только одним показателем или функцией эластичности, поскольку потребители могут отреагировать на изменения цены несвойственным им образом под влиянием определенных психологических факторов.

### **5. Жизненный цикл товара и эффекты замещения.**

Влияние применения дифференцированных ставок НДС между различными группами товаров разное. Также важно учитывать товары длительного пользования (*durable goods*) и краткосрочного пользования (*non-durable goods*). Спрос на товары краткосрочного пользования (в частности, продукты питания и топливо) может в принципе привести к быстрому перемещению спроса на другие товары, например, экологически чистые, как реакция на сокращение ставки НДС, тогда как изменение спроса на товары длительного пользования проходит медленнее. Также для последних важна средняя продолжительность жизненного цикла товара. На динамических ненасыщенных рынках инновационных товаров (например, рынках ИТ-товаров) жизненный цикл товара значительно короче, в отличие от насыщенных рынков, в частности, бытовой техники. Тем не менее, в случае насыщенного рынка сокращение ставки НДС может привести к повышению коэффициента замещения (*replacement rate*) [21, с.18-19].

### **6. Влияние рыночных сигналов (*signalling effect*).**

Понятно, что влияние сокращения ставки НДС не ограничивается только финансовым эффектом, который он вызывает. Применение льготной ставки НДС на определенные товары также может рассматриваться как «знак качества» (*seal of approval*), которое подтвердило правительство, обозначая, что потребитель делает верный выбор, покупая данный товар. Такой эффект рыночных сигналов может возникать на этапе публичного обсуждения налоговой льготы [23].

### **7. Маркетинг.**

Предоставление налоговой льготы по НДС призвано, прежде всего, повлиять на цену товара. Однако когда целью предоставления таких льгот является стимулирование инноваций, они также влияют и на сам товар. Поскольку, как уже отмечалось выше, предоставление льготы на отдельный товар может рассматриваться как определенное отличие этих товаров от товаров-конкурентов.

Также льготные ставки НДС имеют и косвенное влияние на экономическую эффективность, которое проявляется посредством ряда факторов.

#### **1. Эффект отдачи (*rebound effect*).**

В данном случае речь идет об изменении поведения потребителей, которые могут возникнуть в ответ на сокращение цены товара в результате предоставления льгот по НДС.

#### **2. Инновации и рыночные трансформации.**

Инновационные товары обычно являются относительно затратными, особенно на начальных этапах продвижения на рынок. Растущий спрос может привести к сокращению издержек производства и тем самым вызвать снижение цены. В целом снижение ставки НДС может углубить ценовой разрыв между инновационным товаром и его стандартной альтернативой и, таким образом, способствовать росту спроса на новый товар. Однако такое влияние, скорее всего, бу-



дет незначительным на начальных стадиях жизненного цикла товара, когда разница в цене часто значительно больше, чем среднее значение 10% разрыва между стандартной и льготной ставкой НДС. Тем не менее, в эмпирических исследованиях отмечается рост объемов продаж инновационных товаров, являющихся объектом налогообложения НДС по льготной ставке.

В случае, если ситуация на рынке позволяет компании-производителю удержаться от перетекания расходов в цену других товаров, то коэффициент прибыльности (*profit margin*) инновационного товара будет расти. В обоих указанных случаях речь идет о существовании рыночных стимулов (*market incentive*) для развития инноваций.

### **3. Трансграничные сделки и проблемы внутреннего рынка.**

В странах Европейского Союза НДС взимается по принципу места назначения (*destination principle*). Отклонение от этого принципа возникает, когда потребитель выезжает за границу с целью приобрести определенный товар. Разница в ставках НДС в странах ЕС может привести к росту объемов трансграничных транзакций по сравнению с тем, который был бы при использовании единой ставки НДС для всех стран-членов ЕС. Размер такого влияния мог бы расти при условии, что страны ЕС могли бы свободно выбирать между применением льготной и стандартной ставкой НДС.

Немногочисленные эмпирические исследования по данной тематике свидетельствуют, что влиянием трансграничных транзакций, вызванных наличием различных ставок НДС, нельзя пренебрегать. Так, трансграничные покупки товаров на датско-немецкой границе оцениваются в 2% от общего объема потребления в Дании. Такой их объем обусловлен, прежде всего, разницей в стандартных ставках НДС в Германии (19%) и Дании

(25%), а также тем фактом, что Германия применяет льготную ставку НДС на различные товары и услуги, тогда как Дания является единственной страной ЕС, которая применяет единую ставку НДС для всех товаров.

Среди основных характеристик товаров, которые являются основными объектами трансграничных транзакций, можно отметить высокую цену на единицу веса или объема, низкую способность к хранению (при транспортировке) и др.

### **4. Проблема «безбилетника» (*free-rider problem*).**

Любая схема, которая предоставляет финансовые льготы для приобретения определенного типа товаров (например, энергосберегающих), также будет способствовать тем, кто не нуждается в такой льготе, поскольку они будут потреблять этот товар при любых условиях. Следствием этого может быть потеря налогового дохода от этих потребителей без получения соответствующих положительных экстерналий.

Частично данной проблемы можно избежать путем тщательного отбора измерительных параметров. В частности, в случае применения льготной ставки НДС возможности для маневров ограничены, поскольку разница между стандартной и льготной ставками является фиксированной, и возможность для ценовой дискриминации также ограничена. Однако это предполагает, что применение сниженных ставок НДС будет более эффективным для товаров с эластичным ценовым спросом.

### **5. Влияние на государственный бюджет.**

Снижение ставки НДС на определенные товары и услуги приведет к сокращению доходов государственного бюджета (в той мере, в которой эти товары и услуги могут быть заменены на их альтернативы, которые облагаются налогом по стандартной ставке НДС). Если

фискальная нейтральность является необходимым условием национальной фискальной политики, то такие потери дохода будут определенным образом компенсированы. Причем наиболее ожидаемым методом для этого становится повышение стандартной ставки НДС.

#### **6. Возможности для уклонения от уплаты НДС.**

Существование льготной ставки НДС стимулирует поставщиков к тому, чтобы классифицировать эти товары как имеющие право на применение льготы. В эмпирических исследованиях анализируются споры правового характера, которые возникали для таких «пограничных» товаров. Возможность получения льготы по НДС также может быть причиной для поставщиков направлять ограниченные ресурсы (*scarce resources*) на лоббирование интересов, заключающихся в получении статуса льготного товара для собственного производства. Также применение льготной ставки НДС может создавать стимулы для уклонения от его уплаты, например, путем намеренно неверной классификации определенного товара или услуги. Отдельным аспектом стоит проанализировать административные расходы и расходы на соблюдение налогового законодательства (*tax compliance costs*) при применении льготных ставок по НДС. Дифференцированная структура ставок НДС усложняет систему учета плательщиков НДС, требует дополнительных процедур аудита, повышает объемы налогового возмещения, способствует неверной классификации товаров. Рост расходов на соблюдение налогового законодательства в результате применения дифференцированной структуры ставок распределяется в обратной зависимости от дохода, то есть субъекты малого и среднего бизнеса несут большие расходы, в отличие от крупных предприятий

пропорционально. Расходы администрирования НДС также увеличиваются при использовании льготных ставок НДС, поскольку последние требуют правил определения товаров, которые могут облагаться налогом НДС по сниженным ставкам. Соответственно, время, которое тратят сотрудники налоговых органов на выявление неверной классификации товаров, разрешение споров в судах и т.п., увеличивается. Также важными причинами роста расходов на соблюдение налогового законодательства является наличие трансграничных транзакций и смешанной номенклатуры (*mixed products*), когда продавец поставляет «совокупность» товаров и/или услуг, облагаемых по разным ставкам НДС [21, с. 18-25; 24].

В табл. 2 приведены стандартные и льготные ставки НДС в странах ЕС, а также основные виды товаров и услуг, для которых применяется льготное налогообложение НДС.

*Выводы.* В результате исследования опыта применения сниженных ставок НДС, как вида налоговых льгот в странах мира, выделены две основные причины их применения: распределительные цели и наличие общественных товаров или товаров, потребление которых поощряется государством.

Установлено, что на уровень эффективности применения льготных ставок НДС влияют, прежде всего, такие факторы, как перетекание возросших расходов в цены других товаров и эластичность спроса.

Косвенное влияние льготных ставок НДС на экономическую эффективность проявляется, главным образом, за счет осуществления трансграничных сделок и возможностей для уклонения от уплаты НДС, которые возникают при использовании соответствующих льгот.

Стандартные ( $VAT_{st}$ ) и льготные ( $VAT_r$ ) ставки НДС в странах ЕС (2016 г.) [25]

Страна	Ставка, %		Товары / услуги
1	2	3	4
Австрия	$VAT_{st}$	20	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	13	Внутренние авиаперевозки; продажа билетов на культурные и спортивные мероприятия; производство вина; размещение в гостиницах
		10	Продажа базовых продуктов питания; фармацевтической продукции; книг, газет; водоснабжение; предоставление социальных услуг
Бельгия	$VAT_{st}$	21	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	12	Продажа определенных продуктов питания; некоторая энергетическая продукция и т.д.
		6	Продажа определенных продуктов питания; фармацевтической продукции; водоснабжение; ряд социальных услуг, услуг по ремонту и т.д.
Болгария	$VAT_{st}$	20	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	9	Размещение в гостиницах
Венгрия	$VAT_{st}$	27	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	5	Продажа определенных продуктов питания; фармацевтических товаров; медоборудования для инвалидов; книг, газет, периодических изданий
		18	Продажа определенных продуктов питания; продажа концертных билетов; размещение в гостиницах
Германия	$VAT_{st}$	19	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	7	Продажа определенных продуктов питания; водоснабжение; продажа медоборудования для инвалидов; книг, газет, периодических изданий; размещение в гостиницах; оказание социальных услуг и др.
Греция	$VAT_{st}$	24	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	6	Продажа определенных фармацевтических товаров; газет и периодических изданий, театральных билетов; размещение в гостиницах
		13	Базовые продукты питания; водоснабжение; продажа медоборудования для инвалидов; услуги кремации; некоторые социальные услуги
Дания	$VAT_{st}$	25	Все облагаемые товары и услуги
Эстония	$VAT_{st}$	20	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	9	Продажа фармацевтических товаров, медоборудования для инвалидов; книг, газет, периодики; водоснабжение; размещение в гостиницах
Ирландия	$VAT_{st}$	23	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	4,8	Продажа продукции животноводства; поставки агропромышленной продукции
		9	Продажа определенных продуктов питания; газет, периодических изданий; размещение в гостиницах; парикмахерские услуги и др.
13,5	Продажа определенных продуктов питания; услуги по ремонту; определенные туристические услуги; услуги школ вождения; ветеринарные услуги; медицинское и стоматологическое обслуживание и т.д.		
Италия	$VAT_{st}$	22	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	4	Продажа определенных продуктов питания; медоборудования для инвалидов; книг, газет и периодических изданий; ряд социальных услуг
		10	Продажа определенных продуктов питания; услуги муниципального транспорта; услуги по ремонту; размещение в гостиницах; ресторанный бизнес; определенные социальные услуги, сбор бытовых отходов и др.
Испания	$VAT_{st}$	21	Все облагаемые товары и услуги
	$VAT_r$	4	Продажа определенных продуктов питания; фармацевтических товаров, медоборудования для инвалидов; газет и периодических изданий; определенные социальные услуги и т.д.
		10	Продажа определенных продуктов питания; фармацевтических товаров; услуги муниципального транспорта; продажа билетов на культурные и спортивные мероприятия; ряд социальных услуг; размещение в гостиницах и др.



1	2	3	4
Кипр	VAT <sub>st</sub>	19	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	5	Продажа базовых продуктов питания; фармацевтической продукции; книг, газет, периодических изданий; билетов на культурные, спортивные мероприятия; водоснабжение; оказание услуг по ремонту, парикмахерских услуг
		9	Услуги некоторых видов пассажирского транспорта; размещение в гостиницах; ресторанный бизнес
Латвия	VAT <sub>st</sub>	21	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	12	Продажа детского питания, фармацевтической продукции, медоборудование для инвалидов; книг, газет, периодических изданий; услуги муниципального транспорта; размещение в гостиницах.
Литва	VAT <sub>st</sub>	21	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	9	Услуги муниципального транспорта; продажа газет и периодических изданий; размещение в гостиницах.
		5	Продажа фармацевтической продукции, медоборудования для инвалидов
Люксембург	VAT <sub>st</sub>	17	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	3	Продажа продуктов питания; водоснабжение; продажа определенных фармацевтических товаров; книг, газет, периодических изданий; услуги кабельного телевидения, муниципального транспорта; размещение в гостиницах; услуги кремации; продажа билетов на культурные и спортивные мероприятия; медицинские и стоматологические услуги; сбор бытовых отходов
		8	Услуги клининговых компаний для домохозяйств; определенные услуги по ремонту; парикмахерские услуги
		14	Продажа определенных видов продукции виноделия и топлива; услуги по рекламе; услуги по установке кондиционеров
Мальта	VAT <sub>st</sub>	18	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	5	Продажа определенных видов кондитерской продукции; книг, газет, периодических изданий; медоборудования для инвалидов; услуги по ремонту и др.
		7	Размещение в гостиницах.
Нидерланды	VAT <sub>st</sub>	21	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	6	Продажа продуктов питания, определенных фармацевтических товаров; газет и периодических изданий; водоснабжение; услуги муниципального транспорта; услуги по ремонту; размещение в гостиницах; ресторанный бизнес; парикмахерские услуги и др.
Польша	VAT <sub>st</sub>	23	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	5	Продажа определенных продуктов питания; книг, газет, периодических изданий; поставки определенных агропромышленных товаров.
		8	Продажа определенных продуктов питания; медоборудования для инвалидов; билетов на культурные и спортивные мероприятия; услуги муниципального транспорта; парикмахерские услуги; услуги кремации; ряд социальных услуг, сбор бытовых отходов и др.
Португалия	VAT <sub>st</sub>	23	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	6	Продажа определенных продуктов питания, фармацевтических товаров, медоборудования для инвалидов; газет и периодических изданий, лицензий на услуги телевидения
		4	Продажа определенных продуктов питания; медоборудования для инвалидов; билетов на культурные и спортивные мероприятия; услуги муниципального транспорта; ряд социальных услуг; ресторанный бизнес; медицинские и стоматологические услуги и т.п.
		13	Продажа определенных продуктов питания; билетов на ряд культурных мероприятий; дизельного топлива для АПК; вин и т.д.

1	2	3	4
Румыния	VAT <sub>st</sub>	20	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	5	Услуги ЖКХ
		9	Продажа определенных продуктов питания, фармацевтических товаров, медоборудования для инвалидов, билетов на культурные и спортивные мероприятия; книг, газет, периодических издания и др.
Словакия	VAT <sub>st</sub>	20	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	10	Продажа фармацевтической продукции, медоборудования для инвалидов; книг
Словения	VAT <sub>st</sub>	22	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	9,5	Продажа определенных продуктов питания; медоборудования для инвалидов; книг, газет, периодических изданий; водоснабжение; услуги по клинингу; ресторанный бизнес; размещение в гостиницах; услуги кремации; услуги по ремонту и т.д.
Соединенное Королевство	VAT <sub>st</sub>	20	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	5	Продажа детских кресел для автомобилей; услуги ЖКХ; поставки электроэнергии и газа домохозяйствам
		0	Продажа базовых продуктов питания, книг, газет, периодических изданий; водоснабжение домохозяйств; ряд медицинских услуг и т.д.
Финляндия	VAT <sub>st</sub>	24	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	10	Продажа фармацевтических товаров, книг, газет, периодических изданий; услуги муниципального транспорта; размещение в гостиницах и др.
		14	Продажа продуктов питания; поставки определенных агропромышленных товаров; ресторанный бизнес
Франция	VAT <sub>st</sub>	20	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	2,1	Продажа определенных фармацевтических товаров; газет, периодических изданий, лицензий на услуги телевидения
		5,5	Продажа продуктов питания; медоборудование для инвалидов; билетов на культурные и спортивные мероприятия; ряд социальных услуг
		10	Продажа определенных продуктов питания, фармацевтических товаров; услуги кабельного телевидения, услуги по ремонту; поставки определенных агропромышленных товаров; ресторанный бизнес; размещение в гостиницах и др.
Хорватия	VAT <sub>st</sub>	25	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	5	Продажа определенных продуктов питания, фармацевтической продукции, определенных видов медоборудования; образовательных книг, научной периодики и др.
		13	Продажа определенных продуктов питания, концертных билетов, поставки воды (кроме бутилированной); размещение в гостиницах и др.
Чехия	VAT <sub>st</sub>	21	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	10	Продажа детского питания, фармацевтической продукции, книг
		15	Продажа продуктов питания (за исключением детского питания); медоборудования для инвалидов; билетов на культурные мероприятия; размещение в гостиницах; использование спортивного оборудования; поставки воды; социальные услуги и др.
Швеция	VAT <sub>st</sub>	25	Все облагаемые товары и услуги
	VAT <sub>r</sub>	6	Услуги муниципального транспорта; продажа газет и периодических изданий, билетов на культурные мероприятия и др.
		12	Продажа определенных продуктов питания; размещение в гостиницах; ресторанный бизнес

Установлено, что наиболее распространенными товарами и услугами в странах ЕС, на которые распространяются льготные ставки НДС, являются базовые продукты питания, фармацевтическая продукция, медицинское оборудование для инвалидов, книги, газеты, периодические издания, гостиничный и ресторанный бизнес, услуги муниципального транспорта, продажа билетов на культурные и спортивные мероприятия, водоснабжение.

Среди упомянутых двух основных причин применения льгот по НДС распределительные цели вызывают наибольшие искажения функционирования рынка. Для Украины данная проблема особенно актуальна с учетом сложившихся в стране экономико-институциональных условий. Поэтому исследование основных провалов рынка, как последствий предоставления таких льгот при достижении целей распределения, является объектом дальнейших исследований.

### Литература

1. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
2. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луїна та ін. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
3. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л.Л. Тарангул; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 515 с.
4. Иванов Ю.Б. Налоговые аспекты государственной поддержки инновационной деятельности предприятий: материалы междунар. науч.-практ. конф.; под

ред. Р.М. Нижегородцева. – М., 2006. – С. 114-117.

5. Гаркушенко О.М. Шляхи гармонізації ставок ПДВ з європейськими: проблеми та виклики / О.М. Гаркушенко, Н.В. Філіппова // Економіка промисловості. – 2016. – №3 (75). – С. 49-73.

6. Auerbach A.J. Investment tax incentives and frequent tax reforms / A.J. Auerbach, J.R. Hines Jr. // NBER Working Paper. – 1988. – № 2492. – 14 p.

7. Easson A. Tax incentives / A. Easson, E.M. Zolt // World Bank Institute. – 2002. – 36 p.

8. Tanzi V. Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries / V. Tanzi, H. Zee // IMF. – 2000. – WP № 00/35. – 34 p.

9. Holland D. Income Tax Incentives for Investment / D. Holland, R.J. Vann // Tax Law and Drafting. – 1998. – Vol. 2 (Washington: IMF). – P. 986-1020.

10. Klemm A. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives / A. Klemm // IMF Working Paper №WP/09/21. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2009. – 28 p.

11. Velde D.W. Tax, investment and industrial policy / D.W. Velde / In: Taxation and Developing Countries Training Notes. – EPS Peaks. – 2013. – P. 35-40.

12. A Study on R&D Tax Incentives. Final Report / European Commission, 2014. – 130 p.

13. Tax Incentives and Foreign Direct Investment A Global Survey / United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). – Geneva, 2000. – № 16. – 277 p.

14. State Support Measures for Services: An Exploratory Assessment with Scanty data // United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 2005. – 78 p.

15. Tax Incentives for Investment: A Global Perspective Experiences in MENA and Non-MENA Countries / In: Making Re-

forms Succeed Moving Forward with the MENA Investment Policy Agenda. – OECD Publishing, 2008. – 316 p.

16. Attractiveness for Innovation: Location Factors for International Investment / OECD Publishing, 2011. – 100 p.

17. Соколовская Е.В. Виды льгот с позиций их применения / Е.В. Соколовская // Налоговые льготы. Теория и практика применения в экономике: монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – С. 183-194.

18. Sokolovska O. Market and government failures related to the introduction of tax incentives / O. Sokolovska, D. Sokolovsky // Economy and sociology. – 2015. – № 4. – P. 17-26.

19. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union L 347/1. 11.12.2006.

20. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of

the European Union. Taxation Papers. – European Union, 2008. – 108 p.

21. The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation. Final report / European Commission, 2008. – 150 p.

22. The Political Economy of Environmentally Related Taxes. – OECD, 2007. – 199 p.

23. Aalbers R. Technology adoption subsidies: An experiment with managers / R. Aalbers, E. van der Heijden, J. Potters, D. van Soest, H. Vollebergh // Energy Economics. – 2009. – Vol. 31. – P. 431-442.

24. Cnossen S. How Much Tax Coordination in the European Union? / S. Cnossen // International Tax and Public Finance. – 2009. – 10 (6). – P. 625-649.

25. 2016 European Union VAT rates [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>.

*Представлена в редакцию 03.10.2016 г.*