

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 11, 2016

[Назад](#)

[Головна](#)

0 0 0 0 1 0 0 1

УДК 336.564.21

*Я. Р. Ярема,*  
доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри державних та місцевих фінансів, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів  
*М. В. Ярош,*  
аспірант кафедри державних та місцевих фінансів,  
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

## ТЕНДЕНЦІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ-ЧЛЕНАХ ЄС

*Ya. R. Yarema,*  
Doctor of Science (Economics), Ivan Franko Lviv National University, Lviv  
*M. V. Yarosh,*  
postgraduate student, Ivan Franko Lviv National University, Lviv, Ukraine

### TRENDS IN THE SYSTEM OF INDIRECT TAXATION IN UKRAINE AND EU COUNTRIES

*У статті проаналізовано тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в країнах ЄС та причини їх змін та реформувань податкових систем. Досліджено проблему розвитку непрямого оподаткування в Україні та необхідність його оптимізації та удосконалення відповідно до умов євроінтеграції та розвитку ринкової економіки. Проаналізовано динаміку частки прямих та непрямих податків в складі ВВП країн-членів ЄС та в Україні за період 2002-2014 роки. За результатами дослідження визначені основні напрями подальшого розвитку вітчизняної податкової системи відповідно до норм та принципів Європейського Союзу. Доведено необхідність формування в Україні стратегії розвитку податкової системи в цілому та системи непрямого оподаткування, змін умов та механізмів оподаткування для оптимізації бюджетної системи.*

*The article analyzes trends in development of indirect taxation systems in the EU, reasons for their changes and reforms of tax systems. The issue also investigates problem of indirect taxation in Ukraine, necessity of its optimization and improvement according to conditions of European integration and development of a market economy. Dynamics of the share of direct and indirect taxes as part of the GDP of EU Member States and Ukraine for the period 2002-2014 is analyzed. According to the results of the research, key areas for further development of national tax system in accordance with the principles and norms of the European Union are identified. The necessity of formation of development strategy of tax system in general and system of indirect taxation in Ukraine, changes in taxation conditions and mechanisms to optimize the budget system are proved.*

**Ключові слова:** *непрямі податки, гармонізація податкових систем, податкові платежі, податок на додану вартість, євроінтеграція.*

**Keywords:** *indirect taxes, harmonization of tax systems, tax payments, value added tax, European integration.*

**Постановка проблеми.** Питання гармонізації податкової системи України загалом та системи непрямого оподаткування у відповідності до вимог формування та функціонування фіскальної системи Європейського Союзу сьогодні є ключовим питанням реформування сфери державних фінансів України. Сучасна система непрямого оподаткування в Україні, не дивлячись на проведені реформи, має низку проблем, які перешкоджають економічному розвитку та інтеграції держави в європейський простір.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням проблеми реформування системи непрямого оподаткування займаються багато відомих українських економістів, зокрема, О.Василик, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І.Луїна, В. Мельник, А.Соколовська, В.Федосов, С.Юрій та інші. Проте, сьогодні, в світлі реформування та обрання вектору розвитку податкової системи відповідно до норм та правил Європейського Союзу, дане питання постає з новою силою.

**Мета і завдання статті.** Метою статті є аналіз тенденцій функціонування системи непрямого оподаткування в Україні та країнах – членах ЄС. Завдання статті – дослідити основні напрями розвитку непрямого оподаткування в Україні та країнах – членах ЄС, обґрунтувати необхідність оптимізації системи непрямого оподаткування в Україні до умов євроінтеграції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Напрямок зближення України з державами Європейського Союзу як в плані економічної співпраці, так і в питанні формування соціальної політики та формування ефективних управлінських інструментів та важелів, передбачає гармонізацію вітчизняної податкової системи з податковою системою країн ЄС. Гармонізація має проводитися на основі формування стратегії імплементації європейських норм та правил оподаткування у вітчизняну податкову систему на основі принципу інтеграційності, який визначає обов'язковість «забезпечення трансформаційного складу, структури та елементів податків, а також загальних напрямів податкових реформ відповідно до вимог міжнародних економічних об'єднань». При цьому, безпосередньо копіювання моделей фіскальних систем країн ЄС, яке частково використовувалося при зміні основ оподаткування, доказало свою неефективність, оскільки використання однакових інструментів оподаткування в різних умовах може мати зовсім протилежні результати. Тому, першочерговим виступає питання

порівняння податкових систем країн ЄС та України, непрямого оподаткування як їх частини.

Впродовж останніх років в країнах-членах ЄС спостерігається тенденція поступового перенесення податкового навантаження з сфери виробництва (оподаткування капіталу та праці) на споживання. Таким чином, знижуються ставки прямих податків та, відповідно, їх значимість у наповненні бюджетів та зростають ставки непрямих податків, зокрема, ПДВ (рис. 1).

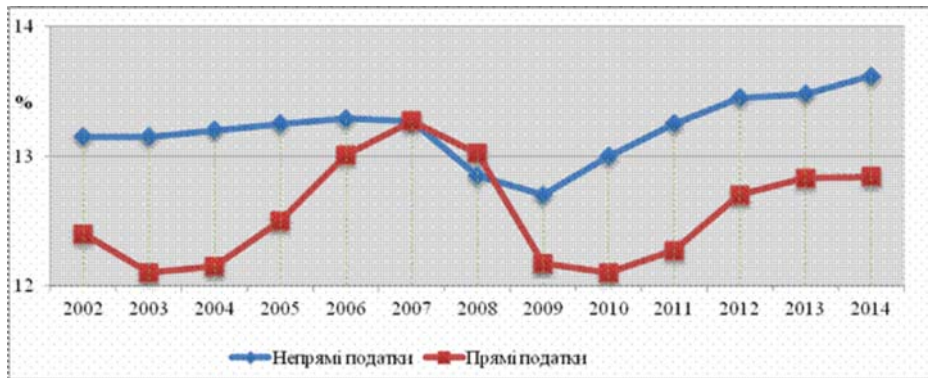


Рис. 1. Динаміка частки прямих та непрямих податків в складі ВВП країн-членів ЄС за період 2002-2014 роки, %

Джерело: [8]

Як бачимо з рис.1, тенденція росту частки непрямих податків розпочалася з періоду кризи 2009 року. Саме в цей період спостерігається найбільший рівень дефіциту бюджетів країн ЄС, що зумовлене, як однією з основних причин, нестачею доходів бюджетів. Оскільки непрямі податки є стабільним та ефективним джерелом надходжень до бюджетів, саме даний інструмент було використано в Європейському Союзі для подолання проблеми нестачі доходів бюджетів. При цьому, в докризовий період, у 2007-2008 роки, бачимо певне переважання частки прямих податків над непрямыми (13,27% - однакова частка прямих та непрямих податків у 2007 році, та у 2008 році: 13,07% - прямих податків, 12,9% - непрямих податків). Криза 2009 року повністю змінила інструменти та фактори розвитку податкових систем країн ЄС. Сьогодні різниця між часткою непрямих та прямих податків в складі ВВП коливається в межах 0,7 в.п.

Щодо частки прямих та непрямих податків в складі ВВП України можна відмітити, що тенденції характеризувалися змінністю у період 2002-2009: у 2002-2004 рр. частка прямих податків була вищою, у 2005-2007 рр. – непрямі податки відігравали більшу роль в питанні наповнення бюджету, у 2008 році ситуація знову змінилася на користь прямих податків (13,8% ВВП на противагу 12,28% ВВП непрямих податків). Проте, також після кризи, з 2010 року, непрямі податки стали основними бюджетоутворюючими фіскальними надходженнями (рис. 2).

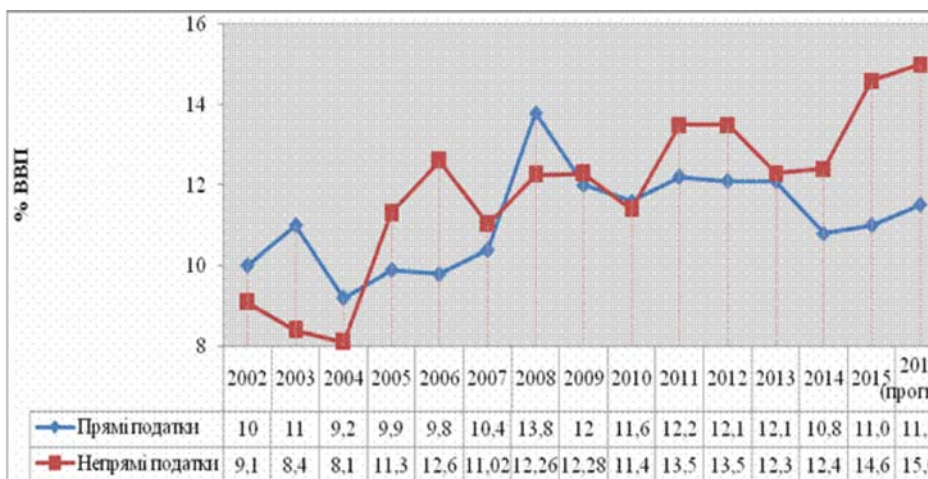


Рис. 2. Динаміка частки прямих та непрямих податків в складі ВВП України, %

Джерело: [1]

Дослідження основних тенденцій розвитку податкової системи України в цілому та системи непрямого оподаткування дозволяє виокремити такі ключові аспекти:

- ставки прямих податків знижуються, спостерігається тенденція розширення бази оподаткування (ставка податку на прибуток підприємств знизилася з 25% у 2004-2011 роках до 18% у 2014 році; ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18%; з 2016 року запроваджено оподаткування пенсій за ставкою 15%, в частині перевищення трьохкратного розміру мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного податкового року; запроваджено з серпня 2014 року військовий збір за ставкою 1,5%);

- ставки непрямих податків зростають, крім того, відбувалося поступове розширення бази оподаткування (ставка ПДВ зберігається на рівні 20%, проте з квітня 2015 року введено в дію знижену ставку 7% для оподаткування операцій з постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення; відбувається поетапне зростання ставок акцизного податку; запроваджено додатковий імпорتنний збір для непродовольчих товарів за ставкою 5% та для продуктів за ставкою 10% з лютого 2015 року). Відтак, спостерігається поступове та постійне зростання ролі непрямих податків в наповненні Зведеного бюджету (що наочно можна побачити на рис. 2). Зокрема, зростання податкових надходжень у 2015 році відносно попереднього року становило 38,1%, а непрямих податків – відповідно 47,2%. Таким чином, зростає і питома вага даного виду надходжень в структурі податкових доходів Зведеного бюджету – з 53,5% у 2014 році до 57,0% у 2015 році. Наведені дані – наслідок впливу інфляційного чинника на формування ПДВ та акцизного податку, які стягуються внаслідок оподаткування вироблених в Україні товарів, та девальваційного процесу, що теж виступає фактором впливу при оподаткуванні товарів, що експортуються з України;

- зменшення податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів внаслідок розриву економічних відносин з Російською Федерацією, анексії Криму та воєнних дій на Донбасі. Внаслідок цих процесів в країні відбулося зростання витраток на оборону та соціальне забезпечення окремих соціальних груп, які постраждали від війни, окрім того, зменшилася кількість платників податків.

Як бачимо, тенденції розвитку вітчизняної та європейської податкових систем дещо схожі – напрямом зростання ролі споживчого оподаткування. Проте, оскільки «політику бюджетно-податкового регулювання Європейського Союзу можна охарактеризувати як «єдність у різноманітності» [4], увагу слід звернути на структуру податкових надходжень до бюджетів країн-членів ЄС. Так, основним бюджетоутворюючим податком групи непрямих фіскальних платежів є ПДВ (рис. 3).



Рис. 3. Структура податкових платежів в складі доходів сектору загального державного управління в ЄС у 2014 році, %

Джерело: [8]

В загальному по країнах ЄС частка ПДВ в податкових доходах становить 26,19% (по країнах ЄС-19 – 24,75%). Інші податки групи непрямих фіскальних платежів займають 25% податкових платежів до бюджету. Щодо прямих податкових надходжень, вони складають 48% фіскальних платежів, при цьому, основними є податки на індивідуальний дохід чи доходи домогосподарств – 36%, податки на доходи чи прибутки підприємств становлять 9%.

В розрізі країн-членів ЄС в складі податкових платежів до бюджетів співвідношення окремих непрямих податків подано на рис. 4.

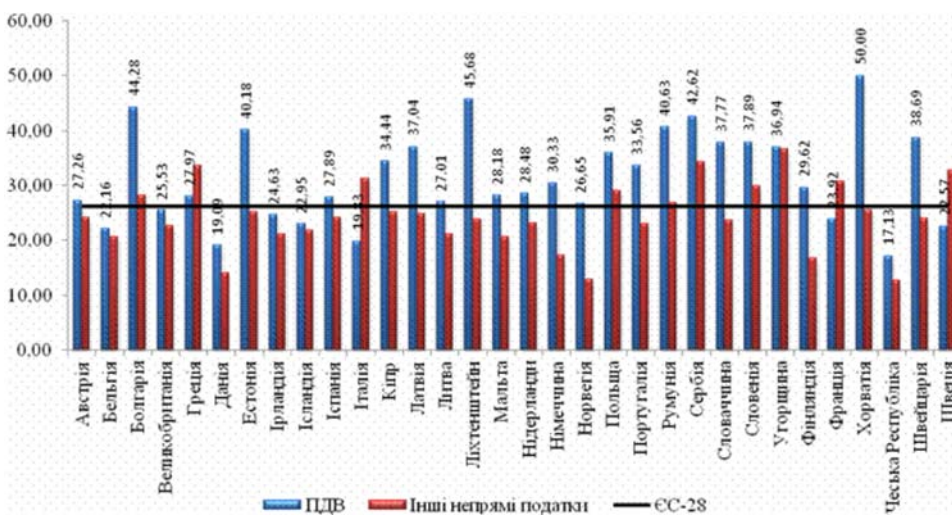


Рис. 4. Частка ПДВ та інших непрямих податків в складі податкових платежів в розрізі країн ЄС станом на 1.01.2015 року, %

Джерело: [8]

Так, найвищою частка ПДВ в складі податкових платежів до бюджету є у Хорватії (50,0%), Ліхтенштейні (45,68%) та Болгарії (44,28%). Найнижчою – у Чехії (17,13%), Данії (19,09%) та Італії (19,83%). Натомість, частка інших непрямих податкових платежів (акцизу та мита) є високою в Угорщині (36,67%), Сербії (34,38%) та Греції (33,68%). Переважає у відсотковому співвідношенні над ПДВ вона у Греції, Італії, Франції та Швеції – лише чотири країни. Натомість, найнижчими частки інших непрямих податків у складі податкових платежів є у Данії (14,0%), Норвегії (12,8%), Фінляндії (16,8%) та Чехії (12,72%).

Аналізуючи роль ПДВ як основного бюджетотворюючого податку в країнах ЄС, увагу варто звернути на умови формування ставок по даному податку. Досліджуючи ставки ПДВ у країнах ЄС, варто проаналізувати ці показники по групах країн та визначити позитиви та недоліки дії таких правил. Так, єдина ставка ПДВ застосовується лише в Данії (25%) та Словаччині (19%). Ставка ПДВ в Данії – одна з найвищих в країнах ЄС, проте, аналізуючи роль даного податкового платежу в країні, можна відмітити використання повною мірою і регулюючого, і фіскального потенціалу податку. Зокрема, данські експерти в сфері оподаткування заявляють про стимулювання таким чином експортних операцій на території держави [7]. Проте, даний механізм оподаткування ПДВ дозволяє отримати відповідні результати саме в умовах експортноорієнтованої економіки з високим рівнем конкурентоспроможності та значною часткою в експорті продукції з відповідним рівнем доданої вартості. Натомість, в економіках країн, які дають на експорт сировину продукцію та інші товари з низькою часткою доданої вартості, такий механізм не спрацює.

Окрім Данії, високими податковими ставками (вище 20%) характеризуються в більшості країн-членів ЄС (18 країн). Найвища ставка – в Угорщині – 27%. В інших країнах – в межах 20-23%. Підняти ставки ПДВ країни Єврозони були змушені після фінансової кризи 2008 року відповідно до нових вимог ЄС щодо дотримання відповідного рівня граничного показника бюджетного дефіциту, оскільки саме ПДВ належить до групи податкових платежів, які здатні підтримувати відповідні надходження до бюджетів у період економічної депресії.

Низькими податковими ставками серед країн-членів ЄС характеризуються такі держави: Німеччина, Румунія та Словаччина (19%), Іспанія та Мальта, Естонія (18%), Кіпр і Люксембург (15%). Остання країна, як одна з найбільш конкурентоспроможних та така, яка характеризується високим рівнем життя (на 50% вище середнього показника по ЄС), не використовує максимум можливостей від оподаткування ПДВ, оскільки наповнює бюджет за рахунок податків на власність та прибуткових платежів.

Варто зауважити, що з часу кризи 2008 року спостерігалася тенденція до різкого росту середнього значення ставок податку на додану вартість в країнах ЄС та ОЕСР (рис. 5).

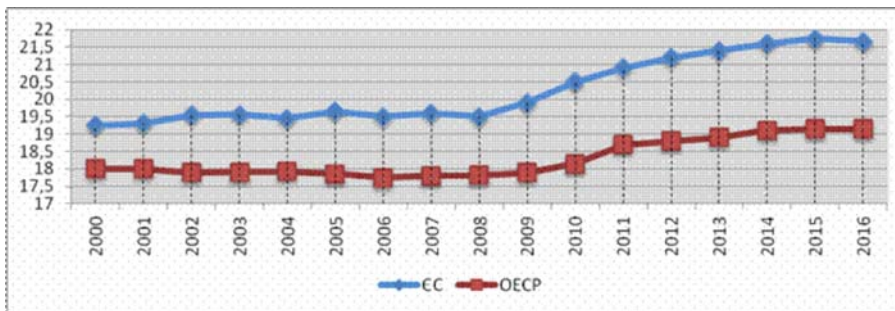


Рис. 5. Зміни рівня середньої ставки ПДВ в країнах ЄС та ОЕСР впродовж 2000-2016 рр.

Джерело: [9]

Так, середня стандартна ставка ПДВ в країнах ЄС зросла з 19,5% до більше ніж 21,5% [4, 9]. Проте, з 2015 року, досягнувши пікового значення за останні 16 років, даний показник дещо скоротився у країнах ЄС та залишається сталим у країнах, що входять до Організації Економічного Співробітництва та Розвитку. Причиною скорочення середньої ставки ПДВ у країнах ЄС є зниження ставки Румунією з 24% до 20%. Проте, незважаючи на деяке сповільнення росту ставок, і сьогодні основною тенденцією розвитку податку на додану вартість в світі та, зокрема, у країнах ЄС є розширення бази оподаткування і певне скорочення ставок (або плануванням такого процесу).

Схожа ситуація спостерігається і в Україні. Обираючи напрямок в сторону інтеграції нашої держави до ЄС, тим самим ми зобов'язуємося підтримувати та розвивати систему оподаткування ПДВ (оскільки його функціонування є однією з першочергових вимог гармонізації вітчизняної податкової системи до європейських норм). Окрім того, зрозумілим є те, що оподаткування даним платежем приносить нашій державі більше користі.

На рис. 6 наведено динаміку надходжень ПДВ до держбюджету та його частку в структурі доходів Зведеного бюджету.

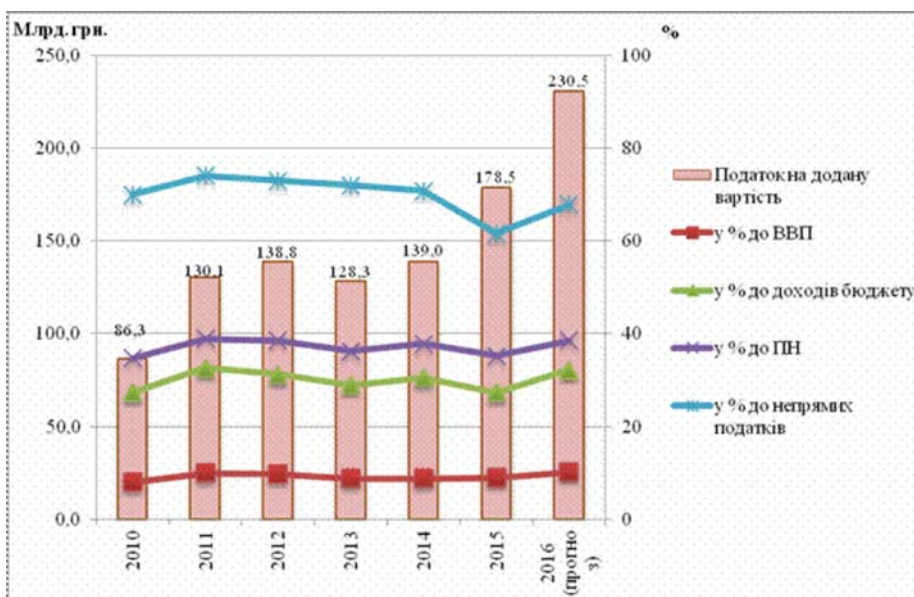


Рис. 6. Динаміка надходжень ПДВ та його частка в структурі доходів Зведеного бюджету у 2010-2016 роках

Джерело: [1]

Як бачимо, сума надходжень від оподаткування податком на додану вартість з 2010 року до 2016 року зросла на 144,2 млрд. грн., тобто у 2,67 раз. Найбільший приріст надходжень від ПДВ спостерігався у 2011 році (50,75%) та передбачається у прогнозах на 2016 рік (29,12%). Основним фактором забезпечення зростання надходжень ПДВ у 2011 році було економічне зростання, зокрема, ріст номінального ВВП та підвищення цін. Окрім того, не останню роль в даному зростанні відіграло введення в дію Податкового кодексу України, відповідно до чого було сформовано нові правила адміністрування податку на додану вартість (запроваджену систему реєстрації податкових накладних платників податків в Єдиному реєстрі податкових накладних). Варто зазначити, що у 2015 році до бюджету надійшло 178,5 млрд. грн. даного податку, що на 28,4% більше надходжень 2014 року. Проте, хоча в останні роки спостерігається зростання сум надходжень податку на додану вартість, це, першочергово, є наслідком росту інфляційного чинника. На тлі спадаючих показників розвитку економіки, ПДВ також характеризується наявністю деяких проблем і в системі адміністрування, і збору податку, оскільки напряму залежний від економічного поступу.

**Висновки.** Досліджуючи тенденції непрямого оподаткування в країнах-членах ЄС та Україні, варто виокремити такі основні тези:

- процес гармонізації та уніфікації систем ПДВ, мит та акцизного збору в країнах Єврозони ще не завершений, проте характеризується виділенням окремих напрямків руху щодо формування обмежень, визначення мінімальних та кількості знижених ставок оподаткування, формування єдиного механізму адміністрування тощо;

- країни-члени ЄС, попри уніфікацію, мають можливість самостійно вести політику оподаткування зазначеними податками, таким чином, відстоюючи національні інтереси;

- вже не перше десятиліття слідуючи меті гармонізації податкової системи, країни ЄС враховують зміни в розвитку міжнародної політики, в технологічних та економічних тенденціях.

Відтак, варто звернути увагу на постійне та поетапне реформування та удосконалення системи оподаткування країн-членів ЄС. Так, зокрема, впродовж останніх п'яти років в країнах-членах ЄС було проведено значну кількість податкових реформ, які стосувалися зміни чи розширення податкових ставок, коригування поняття та складу бази оподаткування чи запровадження/скасування податку.

Відповідно, в Україні слід виробити певну стратегію розвитку податкової системи в цілому та системи непрямого оподаткування, змін умов та механізмів оподаткування для оптимізації самої системи та стабілізації ситуації в економіці та соціальному секторі держави.

#### Список використаної літератури.

1. Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.
2. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість. Рада Європи; Директива, Перелік, Міжнародний документ від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928).
3. Бусарасва Т.Г. Порівняльна характеристика національних податкових систем України та країн ЄС / Бусарасва Т.Г. // Молодий вчений. - №4 (07). – квітень, 2014. – с. 43-48.

4. Корзаченко О.Ю. Удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні / Корзаченко О.Ю. // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – т.18, вип. 3/2. – 2013. – с. 46-49.
5. Напрями удосконалення бюджетно-податкового регулювання в Україні на засадах імплементації європейського досвіду. Аналітична записка. Національний інститут стратегічних досліджень. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/budzhzet-47768.pdf>.
6. Нові правила ЄС з ПДВ змінюють ринок телеком та електронних послуг. Forbes Україна. – 13 лютого 2015 р. – Режим доступу: <http://forbes.net.ua/ua/news/1388620-novi-pravila-es-z-pdv-zminyuyut-rinok-telekom-ta-elektronnih-poslug>.
7. С.П. Карпенко. Оподаткування доданої вартості: європейський досвід та українські реалії / Карпенко С.П. // Ефективна економіка. - №12. – 2014. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3650>.
8. Eurostat – Government finance statistics [Electronic resource] / Eurostat statistics explained. – Access mode: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government\\_finance\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics).
9. Indirect Tax in 2016. A review of global indirect tax developments and issues. EYGM/ - 2016. – 111 p.

#### References.

1. The State Treasury Service of Ukraine (2016), available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>, (Accessed 25 January 2016).
2. Council of Europe (2015), Council Directive 2006/112 / EC on the common system of value added tax, available at: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928) (Accessed 28 August 2016).
3. Busarajeva T.G. (2014), Porivnyal'na kharakterystyka natsional'nykh podatkovykh system Ukrainy ta krayin YeS [Comparative characteristics of national tax systems Ukraine and the EU], *Molodij vchenij*, vol. 4 (07), pp. 43-48.
4. Korzachenko O.Ju. (2013), Udoshkonalennya administruvannya podatku na dodanu vartisti' v Ukraini [Improving the administration of VAT in Ukraine], *Visnyk ONU imeni I.I. Mechnykova*, vol. 3/2, pp. 46-49.
5. National Institute for Strategic Studies, "Directions improving fiscal regulation in Ukraine on the basis of the implementation of the European experience. Policy Brief", available at: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/budzhzet-47768.pdf>.
6. Novi pravyla YeS z PDV zminyuyut' rynek telekom ta elektronnykh posluh. Forbes Ukrayina [New EU rules on VAT changing market telecom and electronic services], Forbes Ukraine, 2015, available at: <http://forbes.net.ua/ua/news/1388620-novi-pravila-es-z-pdv-zminyuyut-rinok-telekom-ta-elektronnih-poslug>.
7. Karpenko S.P. (2014). Opodatkovannya dodanoyi vartosti: yevropeys'kyi dosvid ta ukraiyins'ki realiyi [Taxation of added value: European experience and Ukrainian realities], *Efektivna ekonomika* [Online], vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3650>.
8. Eurostat, Government finance statistics [Electronic resource] (2016), available at: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government\\_finance\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics), (Accessed 18 January 2016).
9. EYGM (2016), "Indirect Tax in 2016. A review of global indirect tax developments and issues", pp. 111.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2016 р.



ТОВ "ДКС Центр"