

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНБАСЬКА ДЕРЖАВНА МАШИНОБУДІВНА АКАДЕМІЯ

МЕЛЬНИК СЕРГІЙ ВЯЧЕСЛАВОВИЧ

УДК 336.227.8:336.226.322

**МЕХАНІЗМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
У ЗОВНІШНІЙ ФІНАНСОВІЙ ПОЛІТИЦІ ДЕРЖАВИ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Краматорськ – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Донбаській державній машинобудівній академії Міністерства освіти і науки України (м. Краматорськ).

Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент
Акімова Олена Володимирівна
Донбаська державна машинобудівна академія
Міністерства освіти і науки України (м. Краматорськ),
доцент кафедри обліку і аудиту.

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор **Косова Тетяна Дмитрівна**,
Класичний приватний університет (м. Запоріжжя), професор кафедри фінансів,
підприємництва та біржової діяльності;

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник **Чекіна Вікторія Денисівна**,
Інститут економіки промисловості НАН України (м. Київ), провідний науковий співробітник
відділу фінансово-економічних проблем використання виробничого потенціалу.

Захист дисертації відбудеться *30 червня 2017 року* об *13:30* на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 12.105.03 у Донбаській державній машинобудівній академії Міністерства освіти і науки України за адресою: 84313, м. Краматорськ, бул. Машинобудівників, 39а, ауд. 6220.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Донбаської державної машинобудівної академії Міністерства освіти і науки України за адресою: 84313, м. Краматорськ, вул. Академічна, 72.

Автореферат розісланий *27 травня 2017 року*.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук



С. О. Пипко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Зовнішня фінансова політика виступає одним із найбільш вагомих способів впливу держави на стан національної фінансової системи, фінансові та нефінансові взаємодії вітчизняних економічних суб'єктів із закордонними контрагентами, особливо за умов значного рівня відкритості економіки України. Відповідно у світовій практиці існує достатньо широкий спектр відповідних регуляторних інструментів, серед яких важливе місце посідає оподаткування, зокрема, податком на додану вартість (ПДВ).

Застосування ПДВ як інструменту реалізації зовнішньої фінансової політики обумовлено його здатністю збільшувати доходи бюджету нейтральним і прозорим способом і широким спектром можливостей у стимулюванні або обмеженні торговельних відносин із нерезидентами. Проте використання ПДВ пов'язано з низкою проблем. По-перше, в ході розвитку зовнішньої торгівлі стикаються різні економічні інтереси, і держава неминуче виявляється втягнутою в цей конфлікт. Тому вона повинна враховувати у податковій політиці щільний взаємозв'язок процесів, що відбуваються як у внутрішньоекономічних, так і в зовнішньоекономічних відносинах. По-друге, ПДВ сприяє полегшенню інтенсифікації зовнішньоторговельних відносин між країнами, але в разі міжнародної інтеграції з ним теж можливі відповідні складності, а саме посилення податкової конкуренції, реалізація шахрайських схем ухилення від оподаткування, а також проблеми з адмініструванням. Тому при розгляді ПДВ в якості інструменту зовнішньої фінансової політики необхідно оцінювати не тільки можливості, а й загрози його використання.

Питання змістового наповнення та інструментарію реалізації фінансової політики держави останніми роками плідно досліджувалися І. Адаменко, Л. Воротиною, Л. Гордієнко, О. Григорською, В. Зимовцем, Д. Ллевеліном [*D. Llewellyn*], І. Лютим, О. Теліженко, Н. Ткаченко, І. Сидором, Т. Сіташ та ін. Вагомий науковий внесок у дослідження проблем оподаткування ПДВ зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: К. Брага [*C. Braga*], З. Варналій, В. Вишневський, О. Воронкова, Р. Вулич [*R. Woolich*], О. Гаркушенко, В. Гіллерштейн [*W. Hellerstein*], Р. Гордон [*R. Gordon*], Ф. Ді [*Ph. Dee*], К. Джеймс [*K. James*], В. Залуніна, Ю. Іванов, І. Клименко, М. Кін [*M. Keen*], О. Кононова, Т. Косова, Т. Кошук, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, Дж. Оуенс [*J. Owens*], А. Соколовська, Р. Ейнсворт [*R. T. Ainsworth*], О. Федірко, Б. Хойкман [*B. Hoekman*], В. Чекіна, А. Шарле [*A. Charlet*], І. Ус та багато інших.

Разом із тим, поза увагою дослідників лишилися змістовні аспекти зовнішньої фінансової політики як самостійної складової фінансової політики держави, недостатньо обґрунтованими є положення щодо використання ПДВ як елемента фінансового регулювання зовнішньоторговельних операцій, а також напрями і механізми реформування ПДВ у контексті забезпечення інтеграції національної економічної системи в світовий та регіональний економічний простір. Зазначені обставини обумовлюють тему дослідження, завдання і структуру дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Донбаської державної машинобудівної академії Міністерства освіти і науки України за темою «Механізм фінансово-економічного управління розвитком на макро- та мікрорівні» (номер

державної реєстрації 0114U003938, 2014–2016 рр.) у межах якої автором досліджено ПДВ як ефективний інструмент акумулювання доходів бюджету та реалізації зовнішньої фінансової політики, а також визначено принципи використання ПДВ у контексті фінансового регулювання експортно-імпортних операцій країни; виконано аналіз зарубіжного досвіду оподаткування доданої вартості, а також аналіз нормативно-законодавчих особливостей його реформування в зарубіжних країнах та Україні; запропоновано науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка теоретико-методичних положень і науково-практичних рекомендацій щодо механізмів реформування податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави.

Для досягнення мети в роботі були поставлені такі *завдання*:

визначити сутність та структурно-змістове наповнення зовнішньої фінансової політики держави;

дослідити ПДВ як інструмент реалізації зовнішньої фінансової політики і окреслити загрози та можливості застосування даного інструменту;

сформувати науковий підхід до побудови механізмів реформування ПДВ;

проаналізувати зарубіжний досвід оподаткування ПДВ та інституційні особливості його реформування;

визначити проблеми оподаткування ПДВ в Україні;

окреслити напрями реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України;

удосконалити структуру механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України;

запропонувати науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету.

Об'єктом дослідження є процес реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.

Предмет дослідження – теоретико-методичні положення та науково-практичні рекомендації щодо напрямів та механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави.

Методи дослідження. Теоретико-методологічну основу проведеного дослідження складають сукупність розробок вітчизняних і зарубіжних учених у сфері зовнішньої фінансової політики держави та оподаткування. Для розв'язання завдань дисертації використано низку загальнонаукових та прикладних методів досліджень: абстрактно-логічний метод та структурно-функціональний підхід (для визначення предмету, об'єкту та структурно-змістових особливостей зовнішньої фінансової політики держави); *аналіз і синтез, методи індукції і дедукції* (для дослідження теоретичних засад використання ПДВ як інструменту фінансового регулювання зовнішньоторговельних операцій); *порівняльний аналіз, групування, зведення, статистичний аналіз* (для дослідження особливостей застосування та інституційного забезпечення використання та реформування ПДВ у зарубіжних країнах і визначення проблем оподаткування ПДВ в Україні); *ситуаційний та системний підходи* (для визначення напрямів та механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій полі-

тиці України), *економіко-математичне моделювання* (для формування науково-методичного підходу до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету), *узагальнення* (для формування висновків і рекомендацій з дослідження).

Інформаційну базу дослідження складають нормативно-правові акти України і зарубіжних країн із питань оподаткування ПДВ, аналітичні звіти міжнародних організацій, статистичні дані Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України та інших країн, результати власних досліджень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у подальшому розвитку теоретичних і науково-методичних положень щодо обґрунтування механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави. До основних результатів, які визначають наукову новизну виконаного дослідження, відносяться наступні:

удосконалено:

науковий підхід до побудови механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави, який на відміну від подібних результатів, наведених у науковій літературі, постулює врахування в процесі гармонізації або дисгармонізації податку цілей зовнішньої та внутрішньої фінансової політики, вимоги щодо забезпечення тотожності ефективної та імпліцитної ставок ПДВ та обмежень, які накладаються міжнародною економічною діяльністю країни, і передбачає здійснення трансформації в принципах, об'єктах, ставках, визначенні бази оподаткування, і відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування ПДВ; його реалізація спрямована на раціоналізацію змісту та напрямів впровадження механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України;

структуру механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України та інструменти їх реалізації, яка включає механізми визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ; взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою з метою визначення обсягів шахрайських схем; удосконалення оподаткування ПДВ електронних комерційних та інших операцій і транзакцій між пов'язаними суб'єктами; на відміну від існуючих вона дозволяє підвищити ефективність застосування ПДВ як елемента зовнішньої фінансової політики України.

науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ефективної ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, відмінність якого від існуючих полягає у врахуванні існування в країні пільг, звільнень від оподаткування тощо, а також тіньового сектора економіки як фактора негативного впливу на податкові надходження; це дозволяє визначити наслідки заміни чинної ефективної ставки ПДВ на ставку, яка є еквівалентною ставці податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) або на ставку, яка дорівнює ефективній ставці, застосовуваний у Європейському Союзі (ЄС);

дістали подальшого розвитку:

трактування сутності зовнішньої фінансової політики в трьох аспектах (як форми реалізації управлінського впливу держави в зовнішній фінансовій сфері, як сукупності інструментально-методичного забезпечення фінансового регулювання та як комплексу заходів фінансового забезпечення зовнішніх нефінансових операцій) і наукові уявлення про структуру та зміст її предмету, об'єкту, напрямів, методів, важелів та інструментів, яке, на відміну від загальноприйнятих поглядів, виділяє зов-

нішню фінансову політику як самостійний напрям державного фінансового регулювання і конкретизує її специфіку; це дає можливість формувати механізми реформування ПДВ на основі нового, комплексного бачення проблематики реалізації зовнішньої фінансової політики;

наукові положення щодо застосування ПДВ як інструменту фінансового регулювання нефінансових операцій в зовнішньоекономічній сфері, зокрема, на відміну від існуючих підходів, визначено специфіку змісту функцій ПДВ у зовнішній сфері національної економіки, окреслено можливості та загрози використання даного інструменту для формування бюджетних доходів і податкового адміністрування, визначено рівнозначність принципів *Country of Origin (COO)* та *Country of Destination (COD)* із позицій їх переваг і недоліків; це дає змогу визначити передумови та обмеження для реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави;

визначення особливостей впровадження ПДВ в зарубіжних країнах, зокрема, періодизація поширення даного податку країнами світу (яка враховує геополітичні зв'язки, що існували між країнами в різні періоди часу, зміни в економіках країн світу, що відбулися в останні 20-30 років), групування основних проблем, із якими стикаються держави з унітарним та федеративним устроєм у процесі реформування ПДВ, пов'язані з введенням цього податку, його застосуванням щодо різних операцій (в тому числі – зовнішньоекономічних), податковим шахрайством та протидією різних суспільних груп його наявності у податковій системі країн; це дає змогу раціоналізувати вибір напрямів реформування ПДВ в Україні;

групування проблем використання ПДВ у фінансовій політиці України за ознаками елементів його будови, визначення місця і суб'єктів оподаткування, використання шахрайських схем, яке, на відміну від існуючих, враховує напрями порушень міжнародних правових рамок та практики, передумови скорочення надходжень до бюджету, підстави для ускладнення експортно-імпортних операцій між Україною та рештою країн світу; що дозволяє визначити напрями та пріоритети реформування даного податку;

комплекс напрямів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України, що враховує її місце серед країн світу, існуючі міжнародні угоди, ситуацію з економічним та соціальним розвитком держави, проблеми з формуванням дохідної частини бюджету, відшкодуванням та адмініструванням ПДВ, а також потреби розвитку інституційного забезпечення застосування ПДВ по відношенню до зовнішньоторговельних операцій у контексті адаптації вітчизняного законодавства до досвіду ЄС; це дає змогу скоординувати процес реформування ПДВ з виявленими проблемами його використання в Україні та обмеженнями, які накладаються участю в інтеграційних процесах.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що отримані в роботі наукові результати та запропоновані рекомендації доведено до рівня готовності до впровадження в діяльність органів державної фіскальної служби. Зокрема, результати аналізу особливостей і проблем оподаткування ПДВ в Україні і в зарубіжному досвіді, науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, а також розроблені рекомендації з реформування ПДВ в Україні впроваджено в діяльність Головного управління державної фіскальної служби України у Вінницькій області (довідка № 5412/12/08-88-00

від 16.11.2016 р.), а також отримали схвалення з боку ПрАТ «Володарка» (довідка № 115/45 від 12.12.2016 р.).

Результати дисертації використовуються також у навчальному процесі Донбаської державної машинобудівної академії МОН України при викладанні дисциплін «Фінанси», «Міжнародні фінанси», «Податкова система», «Оподаткування підприємств» (довідка № 27/1 від 12.10.2016 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою, в якій представлено авторський підхід до вирішення наукової задачі, спрямованої на розробку основних положень щодо побудови механізму реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави. Із наукових робіт, опублікованих у співавторстві, використано лише ті ідеї, які отримані в результаті індивідуальних досліджень. Їх зміст конкретизовано в переліку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи були оприлюднені на чотирьох міжнародних науково-практичних конференціях: «Dezvoltarea sistemelor sociale economice într-un mediu competitiv la nivel global» (Кишинів, 2016 р.), «From the Baltic to the Black Sea Region: National Models of Economic Systems» (Рига, 2016 р.), «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності» (Кременчук, 2016-2015 рр.), «Регіональний розвиток – основа становлення української держави» (Донецьк, 2014 р.).

Публікації. Основні положення дисертації висвітлено в 12 наукових працях, із яких сім – статті у наукових фахових виданнях України (у т.ч. три – у виданнях, які входять до міжнародних наукометричних баз); п'ять – публікації у матеріалах конференцій. Загальний обсяг публікацій складає 5,91 ум.-друк. арк., з яких особисто автору належить 5,24 ум.-друк. арк.

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (202 найменування на 24 сторінках), 6 додатків (на 20 сторінках), містить 13 таблиць і 10 рисунків. Загальний обсяг роботи становить 196 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі дисертації «**Теоретичні засади реформування ПДВ як інструменту зовнішньої фінансової політики держави**» визначено сутність та зміст зовнішньої фінансової політики держави, досліджено ПДВ як інструмент її реалізації, зокрема, окреслено загрози та можливості застосування даного інструменту; сформовано науковий підхід до побудови механізмів реформування ПДВ;

Аналіз літературних джерел дозволив виявити, що попри значну увагу до фінансової політики держави в цілому питання сутності та змісту зовнішньої фінансової політики докладно не досліджено: в предметному аспекті вона розглядається або як продовження внутрішньої політики окремих країн, або як похідна міжнародного фінансового регулювання.

В роботі запропоновано розглядати зовнішню фінансову політику в трьох аспектах: 1) як форму реалізації управлінської функції держави відносно зовнішнього фінансового сектору у його зв'язку з цілями розвитку національної фінансової системи, в т.ч. її інтеграції до світової; 2) як сукупність напрямів, методів, важелів та

інструментів впливу держави на фінансові явища, процеси та механізми у взаємовідносинах національних та позанаціональних (закордонних та міжнародних) суб'єктів; 3) як сукупність фінансових методів, важелів та інструментів впливу на відносини національних та позанаціональних суб'єктів, які мають нефінансовий характер (адміністративна взаємодія, торгівля, міграція, технологічне співробітництво тощо). З урахуванням даних підходів в дисертації запропоновано структурування предметно-об'єктної області та методичного апарату реалізації зовнішньої фінансової політики (рис. 1).

Її особливостями у порівнянні з внутрішньою фінансовою політикою виступають: по-перше, розширення меж об'єкту (фінансові відносини та фінансове забезпечення нефінансових відносин із іншими країнами, їх об'єднаннями та міжнародними організаціями); по-друге, різна значущість окремих напрямів політики (відносно більше значення мають торговельні та фінансові операції, валютна та боргова політика, відносно менше – бюджетна); по-третє, більш висока чутливість використання інструментарію до вимог та звичаїв міжнародної практики.

Основними завданнями податкової складової зовнішньої фінансової політики держави виступають: здійснення впливу на іноземні інвестиції, зовнішню торгівлю та міжкраїнну міграцію робочої сили, нівелювання негативних наслідків податкової конкуренції між різними юрисдикціями, балансування внутрішнього ринку (захист національних виробників або подолання дефіциту певних товарів на внутрішньому ринку), формування доходної частини бюджету. Розв'язання цих завдань у комплексі потребує спеціальної уваги до функцій застосування механізмів оподаткування тим або іншим податком.

ПДВ забезпечує значну частку податкових надходжень до бюджетів різних країн: у 2015 р. його питома вага в доходах державного бюджету та ВВП у країнах із розвинутою економікою склала відповідно: у Великій Британії – 32,9% та 10,7%, у Данії – 32,1% і 15%, в Ізраїлі – 38,3% і 12%, у Франції – 24,4% й 11,1%, поступаючись податкам на доходи та прибуток. В Україні питома вага ПДВ в доходах державного бюджету склала 38,9% (або 8,9% ВВП) у 2014 р., 33,4% (або 9,0% ВВП) у 2015 р., 38,2% (або 9,4% ВВП за попередніми даними) у 2016 р.

Це свідчить про наявність відмінностей у виконанні ПДВ своїх функцій (фіскальної, регулювальної або перерозподільної, стимулюючої, антициклічної) в різних податкових системах, а значить – про наявність податкової конкуренції між ними і потенційні ускладнення в здійсненні торговельних та неторговельних операцій між різними країнами.

Оцінюючи аспекти реалізації зовнішньої фінансової політики в частині ПДВ, слід констатувати, що власне рух капіталу не оподатковується цим податком за його природою, а надання фінансових послуг може бути або не бути об'єктом оподаткування в даній юрисдикції або в юрисдикції контрагента на умовах, які є аналогічними умовам внутрішніх фінансових операцій.

Вказані обставини визначають значущість ПДВ саме в контексті його розуміння як фінансового інструменту регулювання торговельних операцій, тобто в руслі третього підходу до розуміння зовнішньої фінансової політики. Можливості використання ПДВ у складі інструментів зовнішньої фінансової політики пов'язані з низкою особливостей.

Зовнішня фінансова політика	
Об'єкт	Предмет
явища, процеси та механізми в зовнішньому секторі національних фінансів в їх взаємозв'язку з внутрішнім фінансовим сектором та нефінансовими відносинами національних та позанаціональних економічних суб'єктів	встановлення і коригування інституційних форм та кількісних пропорцій зовнішніх фінансів та нефінансових відносин у контексті досягнення цілей національного соціально-економічного розвитку, забезпечення фінансово-економічної безпеки, виконання міжнародних зобов'язань
Напрями	
податкова, митно-тарифна, бюджетна, валютна, боргова, інвестиційна, інституційна політики	
Методи	
Методи формування	Методи реалізації
Планування, прогнозування, програмування, організаційний розвиток, делегування повноважень, нормотворчість, розпорядництво, інформаційний обмін, прийняття рішень, політичний консенсус, міжнародні угоди, імплементація та адаптація міжнародних норм тощо.	оподаткування; бюджетування і бюджетний контроль; валютне регулювання і контроль; регламентування діяльності банківських і небанківських фінансових установ; пруденційний нагляд, фінансовий моніторинг, зовнішні запозичення, зовнішня допомога, реструктуризація, пролонгація боргу; інституційне (організаційне, нормативне) забезпечення тощо.
Важелі	
<p><i>Податкова політика:</i> ставка податку, база оподаткування, суб'єктність платника і режим оподаткування нерезидентів, місце оподаткування, податкові пільги та ін.</p> <p><i>Бюджетна політика:</i> обсяги надходжень від податку в бюджети різних рівнів, місцева компонента ставки податку, дотації, субвенції.</p> <p><i>Валютна політика:</i> валютний курс, ставка відсотку, грошова маса та її структура, режими валютних операцій, валютних рахунків, валютного кредитування та грошових операцій для нерезидентів, обов'язкові резерви, норми ризику формування і використання капіталу, валютного кредитування, режим грошових операцій для нерезидентів та ін.</p> <p><i>Боргова політика:</i> обсяги, структура та суб'єктність зовнішніх запозичень, борговий відсоток, режим обслуговування боргу та ін.</p> <p><i>Інвестиційна політика:</i> режим здійснення фондових та позафондових операцій з капіталом; депозитарно-розрахунковий режим; інвестиційні програми та гарантії, режим ведення господарської діяльності, рівень трансакційних витрат та ін.</p> <p><i>Інституційна політика:</i> організаційна структура формування і реалізації фінансової політики, норми фінансового законодавства тощо</p>	
Інструменти	
Види податків, механізми оподаткування і податкового адміністрування, гармонізація податків та податкових систем, угоди про усунення подвійного оподаткування, перелік офшорних зон, податкова звітність, митне оформлення і пост-митний аудит; закріплення надходження податків за бюджетами, контроль і ревізія; правила торгівлі валютою, вимоги до обов'язкового продажу та до термінів валютних розрахунків, валютні інтервенції, вимоги щодо мінімальних резервів, встановлення нормативів капіталу і валютної позиції; облігації зовнішньої позики, гарантування кредитів, інвестицій та боргу; режим фондових операцій, вимоги до капіталу та операцій небанківських фінансових установ; таргетування інфляції, режим розрахунків, обмеження на вивезення валютних цінностей тощо	

Рис. 1. Структурно-змістове наповнення зовнішньої фінансової політики

До їх числа слід віднести: 1) сприяння розвитку міжнародного співробітництва та полегшення інтенсифікації зовнішньоторговельних відносин між країнами внаслідок поширення ПДВ у багатьох країнах світу; 2) нейтральність та легкість податкового адміністрування стосовно зовнішньоекономічної діяльності; 3) ясність і простота податкових правил щодо обчислення та сплати податку. До числа основних загроз використання ПДВ у складі інструментів зовнішньої фінансової політики доцільно віднести такі: 1) зростання випадків викривлення конкуренції, що призводить до домінування імпорту над національним виробництвом, та створення перешкод для нормального функціонування підприємств; 2) подвійне оподаткування: за місцем призначення та місцем походження товарів та послуг; 3) ухилення від оподаткування; 4) неоподаткування ПДВ імпорту, що ставить за інших рівних умов іноземних постачальників у більш вигідне становище порівняно з вітчизняними постачальниками товарів і послуг при конкуренції на національному ринку; 5) зростання витрат держави та суб'єктів господарювання – платників ПДВ через те, що національні правила оподаткування в різних країнах світу визначаються ізольовано без врахування міжнародного оточення; 6) скорочення фіскального значення ПДВ у разі незбалансованості експортно-імпортних потоків внаслідок відшкодування його експортерам.

Спрямованість зовнішньої фінансової політики на забезпечення розвитку взаємодії національних та позанаціональних суб'єктів із фінансових та нефінансових питань, а також на інтеграцію національної фінансової системи до світового фінансового простору з урахуванням міркувань фінансово-економічної безпеки, зумовлює необхідність реформування ПДВ у відповідності до конкретних цілей реалізації зазначеної політики та умов співробітництва певної країни з навколишнім геоекономічним середовищем. При цьому зміст реформування ПДВ включатиме не тільки власне гармонізацію або дисгармонізацію податку (як протилежні форми), а й зміну принципів, об'єктів, ставок, визначення бази оподаткування, відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування. В ході даного процесу важливим є забезпечення тотожності ефективної та імпліцитної ставок ПДВ, попередження використання шахрайських схем, спрощення адміністрування.

Існують два принципи оподаткування ПДВ міжнародних торговельних операцій: принцип за країною походження (*COO* або *origin principle*), коли експорт оподатковується ПДВ за ставкою, законодавчо встановленою на внутрішньому ринку експортера, а імпорт звільнюється від оподаткування ним, та принцип за країною призначення (*COD* або *destination principle*), коли експорт звільняється від оподаткування ПДВ, що сплачується на внутрішньому ринку експортера, а імпорт оподатковується ним за ставкою, діючою на національному ринку імпортера, однак жодний з принципів не є кращим за інший. Кожний із них має свої переваги і недоліки: принцип *COO* в цілому сприяє зростанню ефективності споживання, не вимагає прикордонного контролю, є простішим із позицій дотримання, але принцип *COD* обумовлює збільшення ефективності виробництва в суспільному секторі економіки, дозволяє уникнути фіскального конфлікту, чистих втрат загального доходу та унеможливує використання механізму посередництва при здійсненні зовнішньоторговельної діяльності. Тому на теперішній час існування перехідного періоду у використанні ПДВ від принципу *COO* до *COD* слід визнати доцільним, оскільки він дозволяє уникнути обтяжливого характеру оподаткування доданої вартості у зовнішньоекономічних угодах.

У другому розділі дисертації «Аналіз використання податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави» проаналізовано зарубіжний досвід оподаткування ПДВ та інституційні особливості його реформування; визначено проблеми оподаткування ПДВ в Україні.

Проведений у дисертації аналіз дозволив виділити етапи поширення ПДВ країнами світу, обумовлені їх геополітичними зв'язками в різні періоди часу та змінами в економіці окремих країн:

1) випробувальний етап (1960-1977 рр.) – ПДВ вводиться в податкові системи деяких країн Латинської Америки, Кот-Д'Івуарі, Європи, часто – в обмеженій формі до деяких операцій або етапів виробництва;

2) антикризовий етап (1980-1990 рр.) – ПДВ вводиться країнами Латинської Америки, Південної та Південно-Східної Азії як засіб акумулювання до бюджету коштів для боротьби з наслідками фінансово-економічних криз у цих регіонах;

3) трансформаційний етап (1991-1999 рр.) – розвал Союзу Радянських Соціалістичних Республік та супутній цьому розрив економічних зв'язків спонукав країни світу вдосконалювати свої податкові системи на шляху розбудови ринкових відносин, в тому рахунку – шляхом введення ПДВ;

4) остаточне закріплення ПДВ у світі (2000 р. – поточний час) – більш ніж 40 років застосування ПДВ на практиці довели його зручність та ефективність порівняно з податками з обороту та на продажі, навіть для податкових систем країн зі слабкими економіками.

Діаграму поширення ПДВ країнами світу наведено на рис. 2.

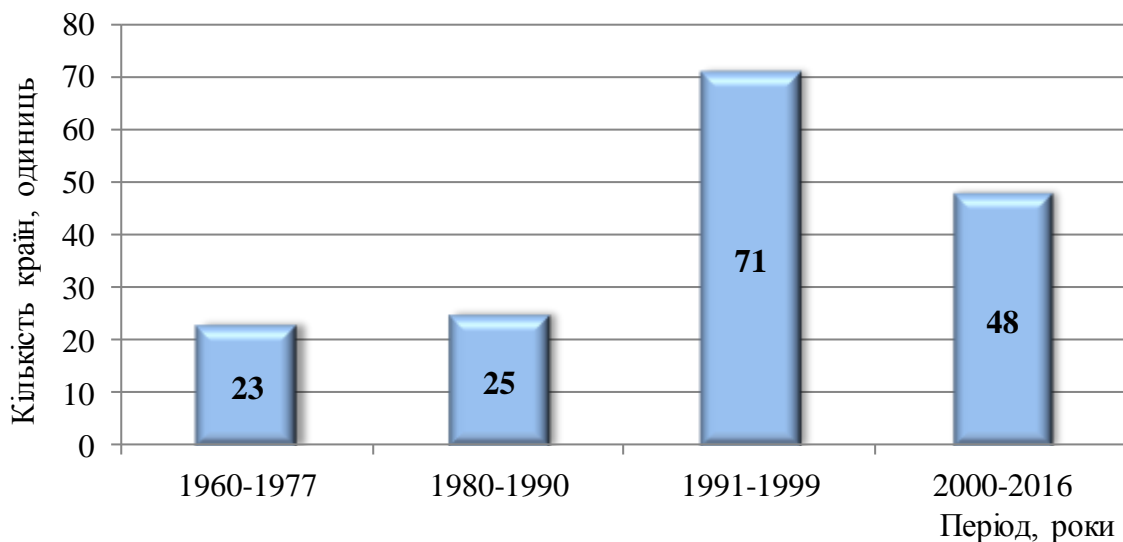


Рис. 2. Діаграма кількості країн, що імплементували ПДВ, за періодами

Пік поширення ПДВ приходиться на третій етап, коли його імплементувала 71 країна. США є єдиним виключенням із розвинутих країн світу, де ПДВ не використовується переважно через політичні, порівняно з економічними міркуваннями.

Аналіз показав, що надходження від ПДВ складають близько 7% ВВП або до 20% податкових надходжень країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), до 10% ВВП або 33% загальної суми податкових надходжень країн-членів ЄС (табл. 1).

Надходження ПДВ у деяких країнах світу протягом 2008-2015 рр., % від ВВП

Країни	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Окремі країни Африки, Азії та Латинської Америки								
Камерун	5,2	5,3	4,9	4,8	5,2	5,1	5,4	5,6
Кот-Д'Івуар	3,7	3,6	3,5	3,8	3,1	3,7	3,7	3,6
Марокко	7,7	8,5	7,4	8,3	8,7	8,8	8,3	8,1
Руанда	4,1	4,5	4,1	4,0	4,1	4,2	4,5	5,2
Сенегал	8,1	7,3	7,2	7,5	7,7	7,2	6,9	7,3
Південно-Африканська Республіка	6,9	6,4	5,9	6,2	6,4	6,4	6,6	6,8
Туніс	5,3	6,0	5,8	5,9	6,0	6,2	5,9	6,4
Мексика	3,7	3,4	3,8	3,7	3,7	3,5	3,9	3,9
Чилі	8,4	7,3	7,6	7,9	8,1	8,1	8,2	8,4
Індонезія	4,2	3,4	3,4	3,5	3,9	4	3,9	н/д
Філіппіни	1,8	2,1	1,9	1,9	2,2	2,2	2,2	н/д
Сінгапур	2,4	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,6	н/д
Окремі країни ОЕСР та ЄС								
Австралія	3,4	3,6	3,4	3,3	3,3	3,5	3,5	н/д
Канада	3,9	4,0	4,2	4,2	4,2	4,1	4,2	4,5
Японія	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	2,8	3,9	4,4
Нова Зеландія	8,3	8,4	9,3	9,4	9,6	9,4	9,7	9,8
Швейцарія	3,4	3,3	3,4	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Франція	6,9	6,7	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9
Німеччина	6,9	7,2	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Угорщина	7,7	8,3	8,6	8,5	9,2	9,0	9,4	9,7

Середній рівень стандартних ставок ПДВ у світі наближений до 17-20% (мінімальна ставка – в Андоррі (4,5%), максимальна – в Угорщині (27%)), проте зазвичай використовується ще 3-4 рівня ставок цього податку. Їх різноманіття стає причиною податкового шахрайства та податкової конкуренції між країнами, для подолання чого в світі створюється міжнародний інститут правового забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішніх торговельних операцій.

Першим кроком до цього є загальноєвропейське законодавство, яке однак стосується членів цього об'єднання, тому має лише регіональний характер. Надалі функцію створення міжнародного інституту правового забезпечення використання ПДВ у зовнішній торгівлі взяла на себе ОЕСР. Її головним внеском у правове забезпечення використання ПДВ у фінансовому регулюванні зовнішньої торгівлі стали: вимога щодо нейтральності ПДВ (ПДВ не має перешкоджати торговим відносинам та дестимулювати міжнародну торгівлю), розробка «головного правила» щодо встановлення місця оподаткування зовнішньоторговельних транзакцій (місце оподаткування зовнішньоторговельних транзакцій типу «*Business to business*» (B2B) знаходиться там, де розташований клієнт) та «ділових угод», як інструменту підкріплення того, що транзакція мала місце та її деталей.

Також аналіз показав, що система оподаткування ПДВ в Україні значно еволюціонувала за час існування, а надходження від цього податку стали одним із найважливіших джерел формування дохідної частини бюджету (рис. 3).

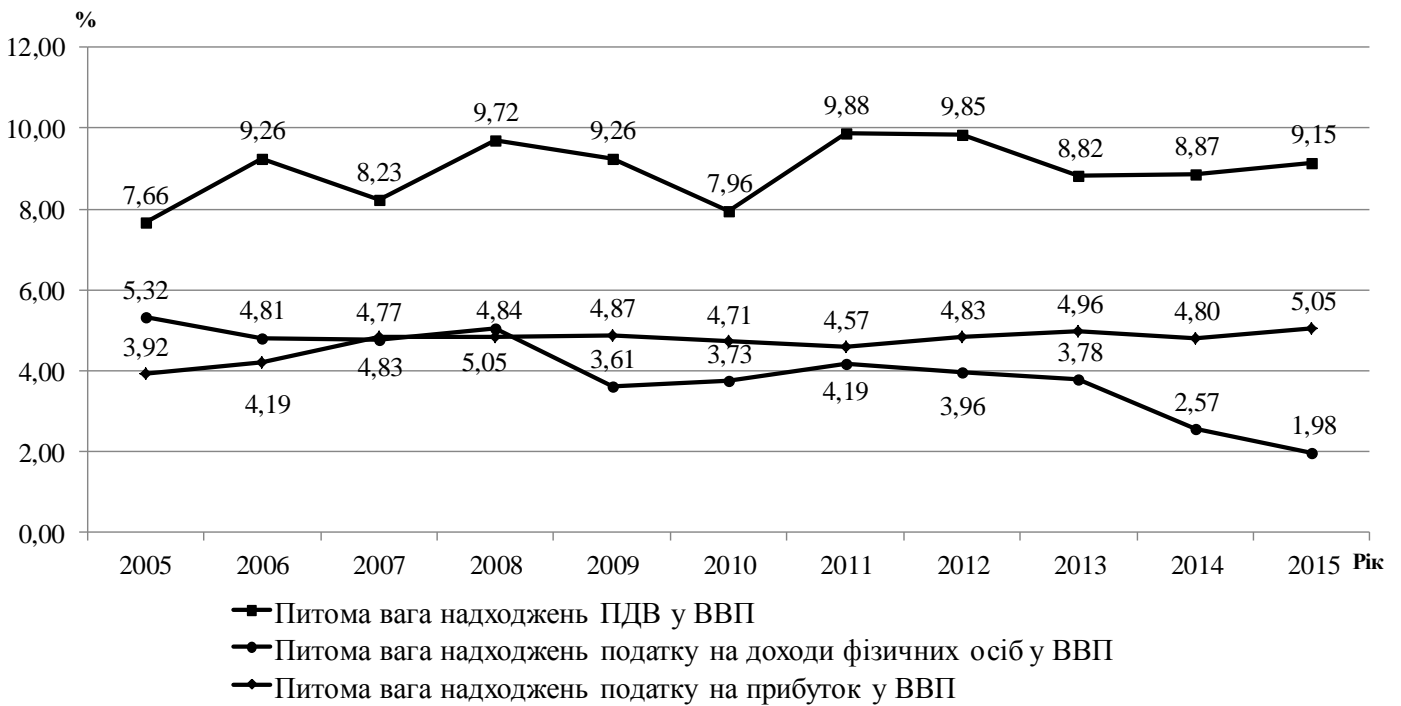


Рис. 3. Питома вага податків у ВВП України протягом 2005-2015 рр.

Наразі у вітчизняній системі ПДВ у цілому враховано більшість положень європейського законодавства та рекомендацій ОЕСР щодо зазначеного податку. Найбільшим досягненням у розвитку оподаткування ПДВ в Україні в останні роки є запровадження електронного адміністрування ПДВ, що відповідає вимогам Директиви 2006/112/ЄС та в перспективі має полегшити аналіз руху товарів, послуг та капіталу у міжнародних транзакціях податковими та митними органами, сприяти оперативному аналізу формування податкових кредитів підприємств-експортерів із метою виявлення податкових шахрайств та випадків незаконного бюджетного відшкодування ПДВ. Проте у вітчизняному законодавстві залишаються проблеми, що потребують приведення у відповідність з міжнародними європейськими нормами в частині сприяння спрощенню адміністрування цього податку та збільшенню надходжень від нього до бюджету.

До їх числа віднесено: 1) проблеми за елементами будови податку (невідповідність між змістом операцій та принципами визначення юрисдикції при оподаткуванні ПДВ; відсутність практики використання механізму зворотного нарахування податкових зобов'язань; 2) проблеми за місцем виникнення податкових зобов'язань (неоднозначність визначення місця оподаткування ПДВ товарів та послуг, відсутність чіткого механізму оподаткування операцій у сфері електронної комерції); 3) проблеми, пов'язані з визначенням суб'єктів оподаткування (відсутність регламентації оподаткування операцій між пов'язаними підприємствами та структурними підрозділами); 4) проблеми, пов'язані з використанням шахрайських схем (незаконне відшкодування ПДВ, зменшення податкових зобов'язань в операціях з імпорту через заниження митної вартості або зловживання посадових осіб органів фіскальної служби при визначенні величини митної вартості та обсягів митних та податкових платежів) та інші проблеми.

Третій розділ дисертації «Шляхи реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України» присвячено окресленню напрямів та механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави і розробці науково-методичного підходу до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету.

Враховуючи визначені проблеми використання ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України в їхньому зв'язку з проблемами оподаткування внутрішніх операцій у роботі було окреслено напрями реформування ПДВ, які передбачають: 1) гармонізацію ПДВ на основі досвіду країн ЄС, в т.ч. імплементацію відповідних норм *aquis communautaire* в частині оподаткування; 2) підвищення надходжень із ПДВ до державного бюджету; 3) запобігання шахрайським схемам із ПДВ та покращення ідентифікації їх учасників; 4) удосконалення механізму оподаткування ПДВ електронних комерційних операцій, торгівлі послугами, нематеріальними активами, металобрухтом; 5) спрощення адміністрування ПДВ при експорті та імпорті, в т.ч. пост-митного аудиту.

Відповідно до окреслених напрямів у роботі запропоновано структуру комплексу механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави (рис. 4), реалізація яких дозволяє підвищити ефективність застосування ПДВ як елементу зовнішньої фінансової політики України.

Під механізмом реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави у роботі маєтись на увазі система заснованих на рекомендаціях дій, які пропонується реалізувати уряду для вдосконалення функціонування оподаткування доданої вартості в контексті здійснення зовнішньої фінансової політики держави.

З-поміж наведених механізмів одним із найбільш важливих є визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ, оскільки він одночасно спрямований на досягнення пріоритету підвищення надходжень від цього податку до бюджету та гармонізації його ставки в Україні та в ЄС з огляду на укладену Угоду про асоціацію.

У дисертації встановлено, що наразі в Україні імпліцитна та ефективна ставки ПДВ у 2010-2015 рр. коливались від 9% до 12%. Вони розраховані як відношення реальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України, зменшених на суму відшкодувань ПДВ, до валової доданої вартості (імпліцитна ставка) та до обсягів споживання товарів, послуг (ефективна ставка). Визначені ставки є нижчими за ефективну ставку ПДВ в ЄС (15,9%), проте майже вдвічі перевищують ставку, еквівалентну ставці ПДФО (за рівнянням Е. Аткинсона-Дж. Стігліца). Для подолання цього дисбалансу слід було би значно знизити ставки ПДВ або збільшити кількість пільг та розширити базу оподаткування, до якої застосовуються знижені ставки. Разом із тим, такий підхід суперечитиме вимогам Угоди про асоціацію з ЄС та значно скоротить надходження ПДВ до бюджету. Саме тому важливим елементом даного механізму має бути науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету.

Його головною особливістю і відмінністю від відомих є використання ефективної, а не стандартної ставки ПДВ, що дозволяє точніше моделювати надходження та відображає наявність у податковій системі декількох ставок ПДВ, пільг та звільнень від цього податку, а також врахування фактору тінізації економіки шляхом включення до моделі індексу сприйняття корупції.

Механізми	Мета його реалізації	Інструменти реалізації
Механізм визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ	<ul style="list-style-type: none"> - збільшення надходжень до бюджету; - спрощення адміністрування ПДВ 	Економіко-математичне моделювання та прогнозування, порівняльний аналіз із країнами світу щодо ставок ПДВ та їх впливу на бюджетні надходження та зовнішню торгівлю, посилення заходів щодо боротьби з тіньовим сектором економіки країни та корупцією; створення у суспільстві податкової культури.
Механізм взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою	<ul style="list-style-type: none"> - зменшення обсягів шахрайства з ПДВ, ухилення від сплати ПДВ, - збільшення обсягів бюджетних надходжень, - підвищення рівня сусп. добробуту 	Нормативно-правові акти та міжнародні угоди щодо регламентації взаємодії та обміну інформацією між митними, фіскальними органами та статистичними службами країн світу та України; посилення заходів фінансового моніторингу
Механізм удосконалення оподаткування ПДВ електронних комерційних та інших операцій	<ul style="list-style-type: none"> - боротьба з шахрайством, ухиленням від сплати податків, подвійним оподаткуванням, ненавмисним неоподаткуванням; - збільшення надходжень до бюджету 	Доповнення до Розділу V. «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України визначеннями понять «електронна комерція», «електронна торгівля», «електронний договір», «інформаційні електронні послуги», «реалізація товару дистанційним способом» та ін., положеннями щодо застосування ПДВ до операцій в сфері електронної комерції; механізм визначення обсягів фінансових потоків, що проходять через електронні мережі.
Механізм удосконалення оподаткування ПДВ транзакцій між пов'язаними суб'єктами	<ul style="list-style-type: none"> - боротьба з ухиленням від сплати податків, подвійним оподаткуванням, ненавмисним неоподаткуванням; - збільшення надходжень до бюджету 	Законодавче оформлення та механізми реєстрації філій (дочірніх підприємств, структурних підрозділів) як структурних одиниць, що мають право формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу; доповнення переліку платників ПДВ у Податковому кодексі України відокремленими філіями (дочірніми підприємствами структурними підрозділами), яким головне підприємство делегувало право виписки податкових накладних, формування звітності з ПДВ та сплати цього податку до бюджету, виходячи з показників діяльності такого підрозділу; механізми обкладання ПДВ транзакцій між головним підприємством та філіями.

Рис. 4. Структура механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України

Модель обсягів надходжень ПДВ до бюджету в рамках цього підходу має такий вигляд:

$$R_i = \frac{GVA_i^{x1} * I_i^{x2}}{E_i^{x3}} CPI_i^{x4} * \tilde{\tau}_i^{x5}, \quad (1)$$

де i – номер року досліджуваного періоду (2010, 2011, .. 2015); R_i – надходження до бюджету в році i , млн. грн.; GVA_i – валова додана вартість в році i , млн. грн.; I_i – обсяг імпорту товарів (робіт, послуг) в Україну в році i , млн. грн.; E_i – обсяг експорту товарів (робіт, послуг) з України в році i , млн. грн.; CPI_i – індекс сприйняття корупції в році i ; $\tilde{\tau}_i$ – імпліцитна ставка ПДВ в році i , $x1, x2, x3, x4, x5$ – показники ступеня, що відображають вплив відповідного аргументу на результуючий показник, $x1 = 1,1418$; $x2 = 0,1824$; $x3 = 0,3491$; $x4 = 0,4131$; $x5 = 1,06596$.

Коефіцієнт детермінації моделі становить 0,99, тобто модель адекватно відображає реальність. Для встановлення впливу на надходження до бюджету заміни чинної ефективної ставки ПДВ на еквівалентну ставку ПДФО та аналогічну застосовуваних в ЄС-було проведено розрахунки, результати яких наведено у табл. 2, 3.

Таблиця 2

Вплив на надходження до бюджету заміни чинної ефективної ставки ПДВ еквівалентною ПДФО

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ефективна ставка ПДВ,%	9,62	11,89	11,37	9,65	9,72	10,44
Надходження ПДВ, млн. грн.	88847	111998	115456	98962	91213	86141
Еквівалентна ПДФО ставка ПДВ,%	4,86	4,99	4,90	4,89	5,22	6,11
Надходження ПДВ за еквівалентної ставки, млн. грн.	42918	44403	47071	47927	46973	48677
Відносне відхилення надходжень за еквівалентною ставкою від фактичних,%	-51,69	-60,35	-59,23	-51,57	-48,50	-43,49

Таблиця 3

Вплив на надходження до бюджету заміни чинної ефективної ставки ПДВ на ефективну ставку ПДВ, що діє в ЄС

Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ефективна ставка ПДВ,%	9,62	11,89	11,37	9,65	9,72	10,44
Надходження ПДВ, млн. грн.	88847	111998	115456	98962	91213	86141
Ефективна ставка ПДВ в ЄС,%	15,90	15,90	15,90	15,90	15,90	15,90
Надходження ПДВ за еквівалентної ставки, млн. грн.	151855	152682	165092	168574	154090	134875
Відносне відхилення надходжень за еквівалентною ставкою від фактичних,%	70,92	36,33	42,99	70,34	68,93	56,57

У результаті встановлено, що застосування в Україні ставки ПДВ, еквівалентної ПДФО, призведе до скорочення на 49-60% його надходжень до бюджету країни, в той же час, застосування аналогічної застосовуваних в ЄС ефективної ставки ПДВ збільшить ці надходження на 36-71%.

Зважаючи на складне економічне та соціальне становище України та різке скорочення зарубіжних ринків збуту вітчизняної продукції, як з позицій зовнішньої, так і внутрішньої фінансової політики, скорочення ставки ПДВ є недоцільним. У той же час, дані табл. 3 та проведені в цьому розділі розрахунки показника С-ефективності (48-52%) і його порівняння з показниками провідних країн світу (від 59% до майже 100%) свідчать на користь підвищення ефективної ставки ПДВ в Україні, що може бути зроблено шляхом поліпшення адміністрування цього податку за такими основними напрямками: власне підвищення ефективної ставки ПДВ; збільшення тривалості податкового періоду; спрощення форм ведення податкового обліку та складання податкової звітності; полегшення та забезпечення прозорості процедур бюджетного відшкодування та повернення надміру сплачених сум податків.

Враховуючи ситуацію в Україні та її міжнародні зв'язки, зазначені вище заходи мають стати частиною концепції розвитку зовнішньої фінансової політики держави з урахуванням її міжнародних зв'язків та місця серед інших країн світу.

ВИСНОВКИ

Основний науковий результат дисертаційної роботи полягає у вирішенні актуального наукового завдання розвитку теоретичних і науково-методичних положень щодо обґрунтування механізмів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави. Головними теоретичними та науково-практичними результатами, отриманими в ході дослідження, є такі.

1. Обґрунтовано, що зовнішню фінансову політику держави доцільно розглядати як самостійний напрямок фінансового регулювання з урахуванням взаємозв'язку його завдань та інструментів із внутрішньою фінансовою політикою. Виходячи з даної позиції зовнішню фінансову політику визначено в трьох аспектах: 1) як форму реалізації управлінського впливу держави в зовнішній фінансовій сфері; 2) як сукупність інструментально-методичного забезпечення фінансового регулювання; 3) як комплекс заходів фінансового забезпечення зовнішніх нефінансових операцій; та структуровано її об'єкт, предмет, напрями, методи, важелі та інструменти.

2. Доведено, що в рамках виконання завдань податкової складової зовнішньої фінансової політики, до яких віднесено здійснення впливу на іноземні інвестиції, зовнішню торгівлю та міжкраїнну міграцію робочої сили, нівелювання негативних наслідків податкової конкуренції між різними юрисдикціями, балансування внутрішнього ринку формування доходної частини бюджету, ПДВ відіграє значущу роль саме як фінансовий інструмент регулювання зовнішніх торговельних операцій. Дослідження дало змогу окреслити основні можливості та загрози використання даного інструменту і довести, що використання принципів COO та COD має як переваги, так і недоліки з позицій наслідків їх застосування для обсягу надходжень до державного бюджету і легкості адміністрування податку.

3. Проведене теоретичне дослідження дозволило сформулювати основні положення наукового підходу до реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави, які полягають у наступному: відповідність конкретним цілям співробітництва певної країни з навколишнім геоekonomічним середовищем; гармонізація або дисгармонізація податку, зміна принципів, об'єктів, ставок, визначення бази оподаткування, відповідне вдосконалення законодавства та механізмів адміністрування, їх

спрощення; забезпечення оптимальної з точки зору надходжень до бюджету ставки, попередження використання шахрайських схем тощо.

4. Аналіз зарубіжного досвіду використання ПДВ показав, що процес поширення даного податку у національних податкових системах доцільно періодизувати, виходячи з динаміки геополітичних зв'язків, що існували між країнами світу в різні періоди часу, та змін в їхніх економіках, що відбулися в останні 20-30 років. Було визначено, що на перших етапах розповсюдження країнами світу ПДВ було засобом подолання кризових явищ у сфері формування доходної частини їхніх бюджетів, та уніфікації системи споживчих податків в інтеграційних об'єднаннях. В обмежених випадках ПДВ було запроваджено через тиск більш впливових в економічному та військовому сенсі країн. Окреслено коло проблем, із якими стикаються держави з унітарним та федеративним устроєм у процесі введення та реформування ПДВ: вони переважно стосуються ухилення від сплати податку з використанням неузгодженості правових норм в межах федеративної держави або на міжнародному рівні, протидії різних суспільних груп через уявлення про негативний вплив на рівень доходів.

5. Оцінка практики використання ПДВ в Україні дозволила визначити, що система оподаткування доданої вартості значно еволюціонувала за час існування, а надходження від цього податку стали одним з найважливіших джерел формування доходної частини бюджету. Разом із тим, у ході реалізації зовнішньої фінансової політики існує низка проблем, пов'язаних із ПДВ, зокрема: недосконалість визначення в законодавстві окремих елементів будови податку; невизначеність місця виникнення податкових зобов'язань, особливо у зв'язку з оподаткуванням послуг та операцій із електронної комерції; неоднозначність ідентифікації суб'єктів оподаткування; використання шахрайських схем.

6. Для розв'язання зазначених проблем в дисертації обґрунтовано напрями реформування ПДВ, до яких віднесено: гармонізацію на основі досвіду країн ЄС; зростання надходжень до державного бюджету; підвищення рівня виявлення і визначення обсягів шахрайських схем та покращення ідентифікації їх учасників; удосконалення механізму оподаткування ПДВ електронних комерційних операцій; спрощення механізмів адміністрування та відшкодування ПДВ при експорті та імпорті, в т.ч. пост-митного аудиту; удосконалення оподаткування окремих операцій. Наведені пропозиції враховують місце України в сучасній системі гео економічних зв'язків, потреби зміни соціально-економічної ситуації всередині країни, в т.ч. у частині збільшення доходної частини бюджету, необхідність спрощення відшкодування та адміністрування ПДВ.

7. Реалізація визначених у роботі напрямів реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України обумовила доцільність удосконалення набору певних механізмів і конкретизацію інструментарію їх реалізації в частині визначення оптимальної ефективної ставки ПДВ; взаємодії між митними, фіскальними органами та державною статистичною службою; удосконалення оподаткування ПДВ електронних комерційних та інших операцій транзакцій між пов'язаними суб'єктами. В рамках цієї структури визначено, що всі зазначені механізми мають працювати у комплексі, що дозволить підвищити ефективність як зовнішньої фінансової політики України, так і зменшити кількість випадків шахрайства і ухилення від сплати ПДВ у глобальних масштабах.

8. Враховуючи критичну значущість результативності реалізації фіскальної функції ПДВ як критерію вибору інструментів його реформування, в роботі запропоновано науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу зміни ефективної ставки ПДВ на надходження цього податку до бюджету, який дозволив врахувати пільги з ПДВ, звільнення від оподаткування, а також наявність тіньового сектору економіки як фактора негативного впливу на податкові надходження. Було встановлено, що у разі застосування ставки, еквівалентної ставці ПДФО (5-6%), надходження до бюджету зменшаться на 43-61%, що є вкрай небажаним наслідком, враховуючи складне економічне становище країни. В той же час, підвищення ставки ПДВ до рівня ефективної ставки цього податку в ЄС (15,9%) може збільшити надходження до бюджету на 36-71%.

9. Розроблені в дисертаційній роботі підходи та рекомендації в теоретичному аспекті мають сприяти поглибленню наукових положень використання ПДВ у зовнішній фінансовій політиці держави, а у науково-практичному – сприяти збільшенню його надходжень до бюджету, зменшенню випадків податкового шахрайства та ухиленню від сплати податку, що позитивно позначатиметься на суспільному добробуті, а також полегшуватиме інтеграцію України у світове та європейське співтовариство з метою підтримки здійснення всіх видів легальних зовнішньоторговельних операцій.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*Публікації у наукових фахових виданнях, та виданнях,
що включені до наукометричних баз даних*

1. Мельник С. В. Проблеми формування інституту правового забезпечення використання ПДВ у зовнішній торгівлі: зарубіжний досвід / С. В. Мельник // Інституціональний вектор економічного розвитку / Institutional vector of economic development : зб. наук. праць МІДМУ «КПУ». – Мелітополь : МІДМУ «КПУ», 2016. – Вип. 9(2). – С. 88 – 100 (0,92 ум.-друк. арк.).

2. Мельник С. В. Гармонізація законодавства щодо ПДВ в Україні в частині зовнішньої торгівлі з міжнародною та європейською практикою / С. В. Мельник // Проблеми та перспективи забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку: зб. наук. праць ДонДУУ. – Маріуполь: ДонДУУ, 2016. – Т. XVII. – С. 170 – 182. – (Сер. «Економіка», вип. 299) (0,75 ум. друк. арк.).

3. Рекова Н. Ю. Особливості ПДВ в Україні в контексті зближення з європейським законодавством / Н. Ю. Рекова, С. В. Мельник // Бізнес-Інформ¹. – Харків: ІНЖЕК, 2016. – № 3. – С. 214 – 219 (0,75 ум. друк. арк.). *Особистий внесок: визначено особливості ПДВ та обґрунтовано його ставку в Україні з позицій зближення вітчизняного законодавства з податковим законодавством ЄС (0,38 ум.-друк. арк.).*

4. Дудченко М. М. Імплементация директив ЄС в контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні / М. М. Дудченко, С. В. Мельник // Держава та регіони: наук.-виробн. журн. Класичного прив. ун-ту. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2016. – № 1 (88). – С. 3 – 8. – (сер. «Економіка та підприємництво») (0,61 ум. друк. арк.). *Особистий внесок: досліджено особливості директив ЄС, використання яких, як правових інституцій, спрямовано на узгодження інтересів*

¹Входить до міжнародних наукометричних баз: *Index Copernicus, Ulrichsweb Global Serials Directory, Research Papers in Economics, CiteFactor, Directory of Open Access Journals, Open Academic Journals Index, BASE*

держав щодо створення та функціонування внутрішнього ринку, а також захисту національних виробників від недобросовісної конкуренції (0,31 ум.-друк. арк.).

5. Мельник С. В. ПДВ як ефективний інструмент акумулювання доходів бюджету [Електронний ресурс] / С. В. Мельник // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання² – 2015. - № 12 .- Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua> (0,90 ум.-друк. арк.).

6. Мельник С.В. Особливості реструктуризації податкової системи України в умовах імплементації директив ЄС / С.В. Мельник // Інституціональний вектор економічного розвитку / Institutional vector of economic development : зб. наук. праць МІДМУ «КПУ». – Мелітополь : МІДМУ «КПУ», 2015. – Вип. 8(2). – С. 266 – 278 (0,73 ум.-друк. арк.).

7. Мельник С.В. Сутність та складові зовнішньої фінансової політики держави [Електронний ресурс] / С.В. Мельник // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання³ – 2014. - № 12.- Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua> (0,80 ум.-друк. арк.).

Матеріали наукових конференцій

8. Мельник С.В. ПДВ як інструмент міжнародної інтеграції: загрози та можливості / С.В. Мельник // Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності: матер. IV Міжнар. наук. – практ. конф. (1-2 груд. 2016 р., м. Кременчук). – Кременчук: КрНУ ім. М. Остроградського, 2016. – С. 516–519 (0,13 ум.-друк. арк.).

9. Мельник С.В. Реструктуризація акцизного оподаткування в Україні / С. В. Мельник // From the Baltic to the Black Sea Region: National Models of Economic Systems: Internat. Scient. - Pract. Conf. (25 March, 2016, Riga) – Riga: Baltija Publishing. – Р. 286 – 289 (0,09 ум.-друк. арк.).

10. Пипко С. О. Побудова гнучкої системи оподаткування в умовах децентралізації влади / С. О Пипко, С. В Мельник // Dezvoltarea sistemelor sociale și economice într-un mediu competitiv la nivel global: tez. conf. științ. internaț. (26 Februarie 2016, Chișinău). – Chișinău : Universitate din Stat din Moldova, 2016. – Partea întâi. – Р. 238 – 240 (0,18 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: визначено роль фіскального федералізму в побудові гнучкої системи оподаткування в умовах децентралізації влади (0,09 ум.-друк. арк.).*

11. Мельник С. В. Податкові важелі розвитку національної економіки / С. В Мельник, В. І. Луценко // Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності: матер. III Міжнар. наук. – практ. конф. (10-12 грудн. 2015 р., м. Кременчук). – Кременчук: КрНУ ім. М. Остроградського, 2015. – С. 94 (0,04 ум.-друк. арк.). *Особистий внесок: визначено основні податкові важелі розвитку економіки України (0,02 ум.-друк. арк.).*

12. Мельник С.В. До питання визначення сутності зовнішньої фінансової політики держави / С.В. Мельник // Регіональний розвиток – основа становлення української держави : матер. III Міжнар. наук.-практ. конф. (3-4 квіт. 2014 р., м. Донецьк) – Донецьк : ДонДУУ, 2014. – С. 116 – 118 (0,12 ум.-друк. арк.).

² Входить до міжнародних науко метричних баз: *Index Copernicus*

³ Входить до міжнародних науко метричних баз: *Index Copernicus*

АНОТАЦІЯ

Мельник С.В. Механізми реформування податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Донбаська державна машинобудівна академія Міністерства освіти і науки України, Краматорськ, 2017.

У дисертації визначено сутність та структурно-змістове наповнення зовнішньої фінансової політики держави. Досліджено ПДВ як інструмент реалізації зовнішньої фінансової політики держави та окреслено загрози та можливості застосування даного інструменту, а також сформульовано науковий підхід до побудови механізмів реформування ПДВ. Проаналізовано зарубіжний досвід оподаткування доданої вартості та інституційні особливості реформування ПДВ, визначено проблеми його використання в Україні. Окреслено напрями реформування ПДВ у зовнішній фінансовій політиці України, удосконалено структуру його механізмів та запропоновано науково-методичний підхід до оцінки наслідків впливу змін у ставці ПДВ на обсяги надходжень даного податку до державного бюджету.

Ключові слова: зовнішня фінансова політика, податок на додану вартість, оподаткування, реформування, механізми.

АННОТАЦИЯ

Мельник С.В. Механизмы реформирования налога на добавленную стоимость во внешней финансовой политике государства. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.08 – деньги, финансы и кредит. – Донбасская государственная машиностроительная академия Министерства образования и науки Украины, Краматорск, 2017.

В диссертации определена сущность и структурно-содержательное наполнение внешней финансовой политики государства. Определена сущность внешней финансовой политики в трех аспектах: 1) как формы реализации управленческого воздействия государства во внешней финансовой сфере; 2) как совокупности инструментально-методического обеспечения финансового регулирования; 3) как комплекса мер финансового обеспечения внешних нефинансовых операций. Обоснованы научные представления о структуре и содержании ее предмета, объекта, направлений, методов, рычагов и инструментов.

Разработаны научные положения по применению НДС как инструмента финансового регулирования нефинансовых операций во внешнеэкономической сфере. В отличие от существующих подходов, определены: специфика содержания функций НДС во внешней сфере национальной экономики, возможности и угрозы использования данного инструмента для формирования бюджетных доходов и налогового администрирования, равнозначность принципов страны происхождения (COO) и страны назначения (COD) с позиций их преимуществ и недостатков. Это позволяет определить предпосылки и ограничения для реформирования НДС во внешней финансовой политике государства.

Проанализирован зарубежный опыт налогообложения НДС, определены его

проблемы в Украине и институциональные особенности реформирования. Усовершенствована периодизация распространения данного налога странами мира, учитывающая геополитические связи между ними в различные периоды времени, изменения в национальных экономиках, произошедшие в последние 20-30 лет. Было определено, что на первых этапах распространения странами мира НДС был средством преодоления кризисных явлений в сфере формирования доходной части бюджетов стран, налогом, за счет которого можно было унифицировать систему потребительских налогов в интеграционных объединениях. В ограниченных случаях НДС был введен из-за давления более влиятельных в экономическом и военном смысле стран.

Группировка основных проблем, с которыми сталкиваются государства с унитарным и федеративным устройством в процессе введения и реформирования НДС, позволила определить, что они в основном являются попытками налогоплательщиков уклониться от уплаты налога, используя несогласованность правовых норм в пределах федеративного государства или на международном уровне, противодействием различных общественных групп через представление о негативном влиянии на уровень доходов.

Обоснована группировка проблем использования НДС в финансовой политике Украины по признакам использования элементов его построения и мошеннических схем. Это позволило определить направления совершенствования НДС в Украине, учитывая опыт применения этого налога, практические и теоретические наработки в ведущих странах мира, и разработать соответствующие рекомендации.

В диссертации обоснована структура механизмов реформирования НДС во внешней финансовой политике Украины, работающих в комплексе, что позволит повысить эффективность как внешней финансовой политики Украины (на примере которой разработаны соответствующие мероприятия в рамках каждого механизма), так и уменьшить количество случаев мошенничества и уклонения от уплаты НДС в глобальных масштабах.

Разработан и реализован научно-методический подход к оценке последствий воздействия изменения эффективной ставки НДС на его поступление в бюджет. Установлено, что в случае применения ставки, эквивалентной ставке НДС (5-6%), поступления в бюджет уменьшатся на 43-61%, что является крайне нежелательным результатом, учитывая сложное экономическое положение страны. В то же время, повышение ставки НДС до уровня эффективной ставки этого налога в ЕС (15,9%) может увеличить поступления в бюджет на 36-71%.

Обоснован комплекс направлений реформирования НДС во внешней финансовой политике Украины, учитывающий ее место среди других стран мира, существующие международные соглашения, ситуацию с экономическим и социальным развитием государства, проблемы с формированием доходной части бюджета, возмещением и администрированием НДС, а также потребности развития институционального обеспечения его применения в отношении внешнеторговых операций в контексте адаптации отечественного законодательства к опыту ЕС. В рамках этого комплекса обоснована необходимость обновления ограничений на вывоз металлолома и разработки механизмов взаимодействия между таможенными, фискальными органами и государственной статистической службой с целью уменьшения объемов

мошенничества с НДС; повышения его эффективной ставки, увеличения продолжительности налогового периода, упрощения форм ведения налогового учета, составления налоговой отчетности и процедур бюджетного возмещения как средства повышения эффективности администрирования НДС и роста поступлений в бюджет.

Разработанные в диссертационной работе рекомендации и подходы должны способствовать углублению теории использования НДС во внешней финансовой политике государства, способствовать увеличению его поступлений в бюджет, уменьшению случаев налогового мошенничества и уклонения от уплаты НДС, росту общественного благосостояния, а также большей интеграции Украины в мировое и европейское сообщество как страны, налоговая система которой является благоприятной для осуществления всех видов легальных операций, в том числе – внутренней, международной и электронной торговли.

Ключевые слова: внешняя финансовая политика, налог на добавленную стоимость, налогообложение, реформирование, механизмы.

SUMMARY

Melnyk S.V. Mechanisms of Reforming the VAT in Foreign Financial Policy of the State. – As a Manuscript.

The thesis for obtaining the Degree of Candidate of Economics on the specialty 08.00.08 – Money, Finance and Credit. – Donbas State Engineering Academy of Ministry of Education and Science of Ukraine, Kramatorsk, 2017.

In the thesis, the essence, as well as the structural and semantic content of foreign financial policy was identified. VAT was investigated as a tool for implementing foreign financial policy and the threats and possibilities of its using are outlined. The scientific approach to building VAT reform mechanisms was formulated. The foreign experience of VAT and institutional features of VAT reforming were analyzed; problems of VAT in Ukraine was identified. VAT reform directions were outlined in the foreign financial policy of Ukraine as well as mechanisms of reforming were improved and scientific and methodical approach to assessing the effects of changes in the rate of VAT onto a volume of tax revenues to the state budget were proposed.

Keywords: *foreign financial policy, value added tax, taxation, tax reform, mechanisms.*

Підписано до друку 26.05.2017. Формат 60x84/16. Ум.друк. арк. 0,9.

Обл.-вид. 0,9. Друк лазерний. Зам. № 812. Накл. 100 пр.

Видавець і виготівник

Донбаська державна машинобудівна академія
84313, м. Краматорськ, вул. Академічна, 72.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи

ДК №1633 від 24.12.2003

