

УДК 336.227.8:336.226.322

<https://doi.org/10.33763/npndfi2021.01.005>**Єфименко Т. І.**

академік НАН України, доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України,
президент ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

Іванов Ю. Б.

доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України,
директор Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України,
Харків, Україна, yuriy.ivanov.ua@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5309-400X>

Карпова В. В.

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу податкової системи НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, vladavika@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3712-0391>

ДИФЕРЕНЦІЙОВАНІ СТАВКИ ПДВ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВИРІШЕННЯ

Анотація. В умовах економічної кризи важливо забезпечити стаке надходження податків до бюджету і водночас підтримати вітчизняних товаровиробників. Податок на додану вартість (ПДВ) є бюджетоутворюючим податком, але останнім часом спостерігається негативна тенденція до зменшення ПДВ із вироблених в Україні товарів та послуг. Це призводить до скорочення ВВП та уповільнення темпів розвитку економіки, тому потрібно виявити проблеми в адмініструванні ПДВ і запропонувати шляхи їх вирішення. За результатами дослідження виявлено чотири проблеми в адмініструванні ПДВ в Україні: відсутність гармонізації норм щодо застосування його знижених ставок із законодавством Європейського Союзу; брак у законодавстві інструментів, які забезпечують при запровадженні знижених ставок податку зменшення постачальником ціни на відповідний товар (послугу); збільшення податкового навантаження на переробні виробництва при введенні знижених ставок ПДВ в Україні; нечіткість норм щодо використання зменшеної ставки ПДВ для готельного бізнесу. Запропоновано напрями вирішення зазначених проблем.

Ключові слова: податок на додану вартість (ПДВ), диференційовані ставки ПДВ, стандартна ставка ПДВ, знижені ставки ПДВ, бюджетне відшкодування, гармонізація із законодавством ЄС.

Рис. 1 Табл. 1. Літ. 34.**Tetyana Iefymenko**

Dr. Sc. (Economics), Professor, Academician of the National Academy of Sciences of Ukraine,
Honored Economist of Ukraine, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

Yuriy Ivanov

Dr. Sc. (Economics), Professor, Research Centre for Industrial Problems of Development
of the National Academy of Sciences of Ukraine, Kharkiv, Ukraine, yuriy.ivanov.ua@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5309-400X>

Vlada Karpova

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, vladavika@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3712-0391>

DIFFERENTIATED VAT RATES IN UKRAINE: PROBLEMS AND DIRECTIONS OF SOLUTION

© Єфименко Т. І., Іванов Ю. Б., Карпова В. В., 2021

Abstract. *In the context of the economic crisis, it is important to ensure a steady flow of taxes to the budget and at the same time support domestic producers. There is a negative trend towards a decrease in VAT revenues for goods and services produced in Ukraine. This leads to a fall in GDP and a deterioration of the economy in Ukraine. Therefore, it is necessary to identify existing problems of administering VAT in Ukraine and suggest ways of their solving. The purpose of the article is to study the problems of administering VAT in Ukraine, which are associated with the application of differentiated VAT rates and to develop recommendations for their solution. The article uses qualitative research methods to describe the existing problems in VAT administration. Quantitative methods are used to analyze VAT revenues. The study identified four problems in VAT administration. The first problem is the lack of harmonization of norms on the application of reduced VAT rates in Ukraine with the legislation of the European Union (EU). It is proposed to analyze the potential consequences that may lead to an expansion of the range of transactions for which reduced VAT rates are applied in Ukraine in line with Directive № 112. The second problem is the lack of tools in the Ukrainian legislation that ensure the reduction of prices for the relevant product (service) by the supplier when reduced tax rates are introduced. It is proposed to analyze the price regulation tools used in the practice of EU countries and determine the feasibility of their use in Ukraine, taking into account the current regulatory framework for price regulation. The third problem is the growth of the tax burden on processing enterprises with the introduction of reduced VAT rates in Ukraine. It is proposed to analyze the feasibility of extending reduced VAT rates not only to primary products, but also to the relevant processing companies that use these products, based on the practice of EU countries. The fourth problem is ambiguities in rules for applying a reduced VAT rate to the hotel business. It is proposed to clearly define which services are subject to the reduced rate, whether the reduced rate is applied to catering services or to other hotel services, as provided for in some EU countries. In addition, it is necessary to clearly define the range of persons who can apply a reduced VAT rate to hotel services and also include natural persons-entrepreneurs, travel agencies and tour operators who are VAT payers. The proposals set out in the article should be discussed with scientists, specialists, representatives of the business community and the public. Based on the results of the disputes, it is advisable to develop specific recommendations for making appropriate changes to the Tax Code of Ukraine. This will be the direction of further research.*

Key words: value added tax, differentiated VAT rates, standard VAT rate, reduced VAT rates, budget reimbursement, harmonization of EU legislation.

JEL classification: E62, H21, H25, H32.

Ефименко Т. И.

академик НАН Украины, доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, президент ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Иванов Ю. Б.

доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, директор Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, Харьков, Украина

Карпова В. В.

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела налоговой системы НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

**ДИФФЕРЕНЦИРОВАННЫЕ СТАВКИ НДС В УКРАИНЕ:
ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ РЕШЕНИЯ**

Аннотация. *В условиях экономического кризиса важно обеспечить постоянное поступление налогов в бюджет и одновременно поддержать отечественных товаропроизводителей. Налог на добавленную стоимость (НДС) является бюджетообразующим налогом, но в последнее время наблюдается негативная тенденция к уменьшению НДС с произведенных в Украине товаров и услуг. Это приводит к сокращению ВВП и замедлению темпов раз-*

вития экономики, поэтому следует выявить проблемы в администрировании НДС и предложить пути их решения. По результатам исследования выявлены четыре проблемы в администрировании НДС в Украине: отсутствие гармонизации норм по применению его пониженных ставок с законодательством Европейского Союза; отсутствие в законодательстве инструментов, обеспечивающих при введении пониженных ставок налога уменьшение поставщиком цены на соответствующий товар (услугу); увеличение налоговой нагрузки на перерабатывающие производства при введении пониженных ставок НДС в Украине; нечеткость норм по использованию уменьшенной ставки НДС для гостиничного бизнеса. Предложены направления решения указанных проблем.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость (НДС), дифференцированные ставки НДС, стандартная ставка НДС, пониженные ставки НДС, бюджетное возмещение, гармонизация с законодательством ЕС.

В умовах світової кризи, спричиненої пандемією COVID-19, особливого значення набувають заходи, спрямовані на підтримку вітчизняних товаровиробників, у тому числі за рахунок запровадження ефективного оподаткування. Одним із бюджетотворюючих податків в Україні є податок на додану вартість (ПДВ). Його визначальна риса – те, що цей непрямий податок входить до ціни товарів (або послуг) та сплачується покупцем, тому він безпосередньо впливає на ринкову вартість вироблених товарів (послуг), і як наслідок, на валовий внутрішній продукт (ВВП) України. Отже, у сучасних умовах актуальними є заходи з підвищення ефективності адміністрування цього податку в Україні.

З огляду на значущість запровадження та справляння ПДВ це питання протягом тривалого періоду та з різних точок зору досліджували як зарубіжні [1–10], так і вітчизняні [13–17] науковці. Певний внесок у розв’язання проблем адміністрування ПДВ зробили і представники бізнес-спільноти. Зокрема, партнер податково-юридичного департаменту “Делойт” в Україні О. Черінко ще в 2019 р. підкреслив важливість, масштабність і складність завдання з гармонізації законодавства України з правом ЄС. Він також звернув увагу на те, що останній звіт Європейського парламенту про імплементацію Угоди про асоціацію з Україною окремо фокусується на нагальній необхідності подальшої технічної, експертної та фінансової допомоги, спрямованої на розбудову потенціалу Верховної Ради та ключових міністерств у цілях імплементації [18]. Водночас наразі існує низка питань стосовно адміністрування ПДВ, які потребують детального дослідження і вирішення на законодавчому рівні.

Мета статті – дослідження проблем в адмініструванні ПДВ в Україні, пов’язаних із застосуванням диференційованих його ставок, та розроблення рекомендацій щодо їх розв’язання.

У статті використано якісні методи дослідження для опису наявних труднощів у адмініструванні ПДВ. Кількісні методи застосовано для аналізу надходжень ПДВ. Розрахунки проводилися за допомогою програмного середовища Excel. Бази даних для розрахунків завантажено із сайту Державної казначейської служби України [19].

Аналіз надходжень ПДВ за 2021 р. виявив негативні тенденції (рисунок).

Як бачимо з рисунка, у березні 2021 р. спостерігалось суттєве зниження надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (послуг) порівняно з лютим

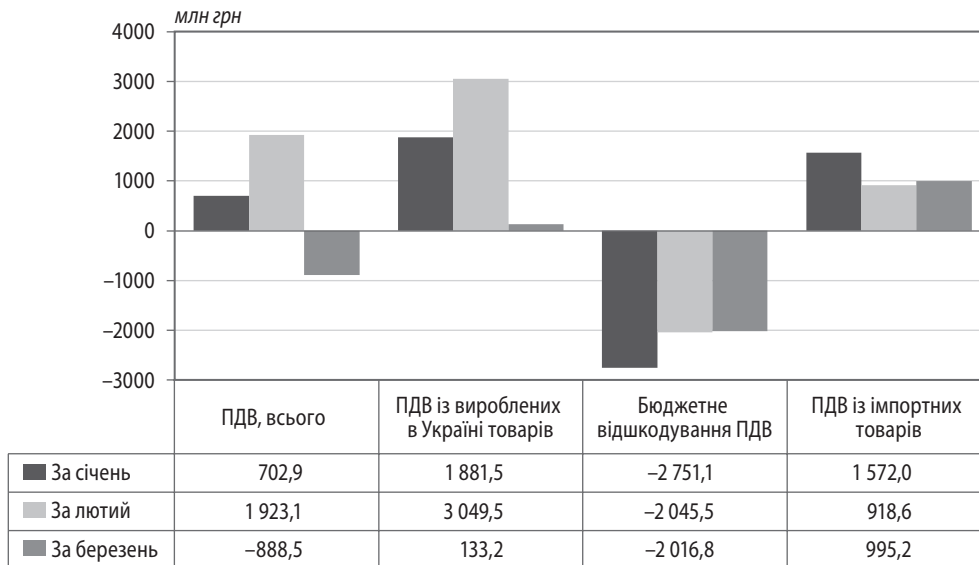


Рисунок. Динаміка надходжень ПДВ у 2021 р.

Складено за: Надходження та відшкодування ПДВ / Державна казначейська служба України. 2021. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2021>.

2021 р. – на 2916,3 млн грн, або на 95,3 %. І, незважаючи на те, що надходження ПДВ із імпортованих товарів у березні 2021 р. дещо збільшилися (на 76,6 млн грн, або на 8,3 %), у цілому сума ПДВ у березні зменшилася.

Окрім того, заслуговує на увагу той факт, що в окремих періодах сума відшкодування ПДВ із бюджету перевищує надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (послуг). Така тенденція спостерігалася в січні 2021 р. У цьому місяці сума бюджетного відшкодування ПДВ становила 2751,1 млн грн, а надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (послуг) – 1881,5 млн грн, тобто від'ємна різниця дорівнювала 869,6 млн грн. Певною мірою виправляють ситуацію тільки надходження ПДВ із імпортованих товарів, за якими спостерігається непостійність тренду: у лютому 2021 р. сума надходжень знизилася порівняно із січнем 2021 р. на 653,5 млн грн, або на 41,57 %, у березні ця ситуація дещо виправилася і сума надходжень порівняно з лютим 2021 р. збільшилася на 76,6 млн грн, або на 8,34 %, але все одно не досягла показника січня 2021 р.

Отже за результатами проведеного аналізу можна дійти висновку, що наразі спостерігається негативна ситуація в оподаткуванні ПДВ операцій щодо вироблених в Україні товарів (послуг). Надходження ПДВ із цих операцій іноді не перекривають суму бюджетного відшкодування, тому цей податок замість бюджетотворюючої функції призводить до відпливу державних коштів із бюджету та ослаблення економіки загалом. За таких умов українською важливо дослідити проблеми, які виникають в адмініструванні ПДВ в Україні, та розробити рекомендації стосовно їх вирішення.

За результатами дослідження практики використання диференційованих ставок ПДВ в Україні було виявлено такі проблемні аспекти.

Проблема 1. Відсутність гармонізації норм щодо застосування знижених ставок ПДВ в Україні із законодавством Європейського Союзу (ЄС). Основою для справляння ПДВ в країнах ЄС є Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему податку на додану вартість (далі – Директива 112) [20]. На сьогодні диференційовані ставки ПДВ використовують усі країни ЄС [21].

Директива 112 передбачає рамки для ставок ПДВ у ЄС, але це не обмежує свободу національних урядів у встановленні кількості й рівня ставок, які вони вибирають відповідно тільки до двох основних правил:

- 1) стандартна ставка для всіх товарів і послуг;
- 2) країна ЄС може застосувати одну або дві знижені ставки, але тільки до товарів або послуг, вказаних у Директиві 112.

Стандартна ставка ПДВ – це ставка, яку країни ЄС повинні застосовувати до всіх товарів і послуг, не звільнених від податків. Держави-члени використовують стандартну ставку ПДВ, котру повинні встановлювати як відсоток від бази оподаткування і яка має бути однаковою і для постачання товарів, і для надання послуг (ст. 96 Директиви 112). З 1 січня 2016 р. до 31 грудня 2017 р. стандартна ставка не могла бути нижчою від 15 % (ст. 97 Директиви 112).

Країни ЄС також можуть застосовувати одну або дві знижені ставки (ст. 98 Директиви 112), до яких висунуто такі вимоги:

- їх використовують лише до постачання товарів або надання послуг, що належать до категорій, визначених у Додатку III Директиви 112, але не до послуг, котрі надаються в електронному вигляді (ст. 98 Директиви 112);
- ці ставки слід встановлювати як відсоток від бази оподаткування, що не може бути нижчим за 5 % (ст. 99 Директиви 112);
- кожену знижену ставку встановлюють таким чином, щоб сума ПДВ, отримана внаслідок її застосування, давала можливість нормального віднесення на зменшення податкового зобов'язання у повному обсязі суми ПДВ, що підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання згідно зі статтями 167–171 та 173–177 Директиви 112 (ст. 99 Директиви 112).

Водночас більшість країн ЄС застосовують диференційовані ставки ПДВ, які не відповідають вказаним нормам. За інформацією, розміщеною на сайті ЄС [22], така практика “відступлення” від норм Директиви 112 пояснюється тим, що сучасні положення про ставки ПДВ є результатом різних компромісів, узгоджених усіма міністрами фінансів ЄС.

“Спеціальні ставки” належать до множинних винятків з основних правил. Переважно з історичних причин і за певних умов багатьом країнам ЄС (в окремих випадках більшості з них) було дозволено відступити від цих правил на перехідний період із метою забезпечити поступове приведення національного законодавства у відповідність із Директивою 112 до остаточного прийняття узгоджених домовленостей з ПДВ усіма країнами ЄС. Це дає змогу зберігати “спеціальні ставки” – знижені ставки менше 5 % (включно з нульовими) і знижені ставки на товари й послуги, які не вказані в Директиві 112 (статті 102–128).

Водночас Україна дотепер не проводила подібних переговорів із Комісією ЄС та не має домовленостей, які б дозволяли відступати від норм Директиви 112. За загальними нормами ст. 353 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію) [23], поступове наближення до структури оподаткування, визначеної в *acquis* ЄС, здійснюється відповідно до Додатка XXVIII до цієї Угоди. Угода про асоціацію набрала чинності для України 1 вересня 2017 р., отже, вказані положення Директиви 112 слід було впровадити до 1 вересня 2020 р.

З огляду на це в нашій державі пріоритетним напрямом є застосування диференційованих (знижених) ставок ПДВ до постачання товарів або надання послуг, але які належать тільки до категорій, встановлених у Додатку III Директиви 112. У таблиці наведено знижені ставки ПДВ згідно з п. 193.1 ст. 193 Податкового кодексу України.

На підставі даних таблиці можна дійти висновку, що чинні в нашій державі знижені ставки ПДВ відповідають Директиві 112, але з передбачених у Додатку III до Директиви 112 Списків постачань товарів і послуг, до яких можна застосовувати знижені ставки, більшість товарів (послуг) в Україні оподатковується ПДВ за стандартною ставкою (20 %).

Отже, у Податковому кодексі України не повною мірою реалізовано механізм застосування знижених ставок ПДВ для операцій, вказаних у Додатку III до Директиви 112. Тому доцільно детальніше проаналізувати потенціальні наслідки, до яких може призвести розширення кола цих операцій.

Проблема 2. Відсутність у законодавстві України інструментів, які забезпечують при впровадженні знижених ставок ПДВ зменшення постачальником ціни на відповідний товар (послугу).

Аналіз практики встановлення знижених ставок ПДВ на певні групи товарів (послуг) в Україні та країнах ЄС виявив таке. Як у світовій практиці, так і в нашій державі не застосовуються прямі стимулюючі, забезпечуючі, обмежуючі, компенсаторні та інші інструменти, котрі сприяють зниженню цін постачальниками на товари (послуги) у відповідь на зменшення ставки ПДВ.

Водночас у країнах ЄС застосовуються механізми цінового регулювання на певні групи товарів. Зокрема, щодо цін на медичні препарати впроваджено зовнішнє референтне ціноутворення (*External reference pricing*) [24]. У певних країнах, наприклад у Німеччині, комплексно використовуються різні інструменти щодо регулювання цін у фармацевтичній сфері [25; 26]. Механізми цінового регулювання певною мірою застосовуються у більшості розвинутих держав, зокрема у США, Німеччині, Франції, Австрії, Іспанії, Норвегії, Швеції, Швейцарії, Канаді, Японії та інших країнах [27]. Наприклад, у Швеції держава має можливість встановлювати максимальний рівень цін для окремих товарів, запроваджувати порядок, за якого підвищення цін допускається тільки після подання попереднього повідомлення про це та обґрунтування розміру підвищення цін. У Норвегії держава визначає максимальні й мінімальні рівні цін, може заморожувати ціни, встановлює порядок обчислення цін, знижок і надбавок (націнок), максимальні рівні прибутку та інші

Т а б л и ц я

Аналіз відповідності знижених ставок ПДВ згідно з ПКУ нормам Директиви 112

№ з/п	Знижена ставка ПДВ, %	Норма п. 193.1 ст. 193 Податкового кодексу України	Висновки щодо відповідності нормам Директиви 112
1	7	Постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні	Відповідає п. 3 та 4 Додатка III до Директиви № 112
2	7	Постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у медичних клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я	Відповідає п. 3 та 4 Додатка III до Директиви 112
3	7	Постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів	Відповідає п. 7 Додатка III до Директиви 112
4	7	Постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами	Відповідає п. 7 Додатка III до Директиви 112
5	7	Постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в українськомовній версії для осіб із порушеннями зору та з порушеннями слуху	Відповідає п. 7 та 8 Додатка III до Директиви 112

Закінчення таблиці

№ з/п	Знижена ставка ПДВ, %	Норма п. 193.1 ст. 193 Податкового кодексу України	Висновки щодо відповідності нормам Директиви 112
6	7	Постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010)	Відповідає п. 12 Додатка III до Директиви 112
7	14	Постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами з УКТ ЗЕД: 0102, 0103, 0104 10, 0401 (в частині молока незбираного), 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1201, 1204 00, 1205, 1206 00, 1207, 1212 91, крім операцій з ввезення на митну територію України товарів, визначених у п. 197.18 Податкового кодексу України	Відповідає п. 1 та 11 Додатка III до Директиви 112

Складено авторами.

правила у сфері ціноутворення, а також граничні рівні цін на м'ясо, молоко, маргарин, хімічні добрива, ліки [27].

З цього приводу голова Ради Національного банку України, академік НАН України Б. М. Данилишин в особистому експертному коментарі на запити ЗМІ ще в 2018 р. зазначав, що сповільненню зростання споживчих цін сприятиме комплексний перегляд політики ціноутворення на продукти харчування [28]. І наразі не втрачають актуальності його пропозиції стосовно вжиття таких заходів:

- застосування зниженої ставки ПДВ на продукти харчування;
- запровадження за аналогією з європейськими країнами максимальних торговельних націнок, де основним принципом регулювання цін є обмеження норм прибутків підприємств соціального значущого виробництва на певному рівні та введення штрафів за перевищення такого рівня. Зокрема, на думку Б. М. Данилишина, максимальна націнка на продукти не повинна перевищувати 15 % від ціни виробника, на звичайні товари – 30 % від ціни виробника, на імпортні товари – 30 % від митної ціни;
- забезпечення державного контролю за ціноутворенням на споживчому ринку України.

У дослідженнях, які проводилися на замовлення Комісії ЄС у 2007 р. [29], зроблено такі висновки: немає жодних сумнівів у тому, що постійне зниження ставок ПДВ на конкретний товар (або послугу) з часом приведе до зниження цін на товари, що певною мірою відповідає грошовому еквіваленту нижчої ставки ПДВ. Якщо ця ставка зменшується на 10 в. п. для покупок із ціною пропозицій у розмірі 100 євро, ціна, сплачена споживачем, рано чи пізно знизиться на 10 євро для більшості товарів. Тобто спостерігатиметься сильна тенденція до повного перенесення.

Також мало сумнівів у тому, що за рахунок зниження цін споживчий попит на конкретний товар або послугу раніше чи пізніше зростатиме. Виробництво та зайнятість у секторі, що виробляє товари, будуть, відповідно, розширюватися для задоволення вищого рівня попиту. Однак сила і швидкість реакції виробництва та зайнятості залежать від ряду специфічних характеристик сектору, які детально розглянуто в дослідженні ще 2007 р. [29].

У дослідженні [30], яке проводилося у 2008 р., зазначалося, що в секторах із обмеженою конкуренцією наскрізний перехід до цін може бути неповноцінним. Якщо ціну спочатку було встановлено на високому монопольному рівні, компанія навряд чи коригуватиме її у бік зниження до повного зменшення ПДВ, але буде проводити повторну оптимізацію, аби максимізувати прибуток.

Крім того, у дослідженні Copenhagen Economics [29] ідеться про те, що перенесення зниження ставки на ціни буде відносно повільним у секторах із високою капіталомісткістю, оскільки фірмам потрібно більше часу, аби пристосувати свої потужності до змін попиту. Перенесення, як правило, буде нижчим, коли еластичність попиту висока. Робиться висновок, що виробники навряд чи рішуче відреагують на зміни ставки ПДВ, якщо вони сприйма-

тимуться як тимчасові (як у випадку з поточними пільгами для окремих трудомістких послуг).

Становлять інтерес дослідження застосування принципів найкращої практики щодо регуляторної політики в розвинутих країнах, у тому числі в США, які проводила ОЕСР у 2014–2017 рр. [31; 32]. Зокрема, у дослідженні [31] зроблено такі висновки: система ринкових цін має зрозумілу ефективність, що дає змогу природним потокам надходити до своїх найвищих потреб, про що сигналізують постачальники та покупці, але уряд все-таки відіграє певну роль, коли ринки не можуть визначити ціни на товари та послуги, аби відобразити соціальні цінності. Там, де державне втручання може допомогти у “виправленні” ціни, чи то за допомогою нормативних актів, чи то фіскальної (податкової та видаткової) політики, уряд покращить економічні й соціальні результати.

Оскільки знижені ставки ПДВ використовуються до певних груп соціально значущих та стратегічних товарів (послуг), до яких зазвичай у світовій практиці застосовуються й механізми цінового регулювання, доцільно проаналізувати можливість забезпечення зменшення постачальником ціни на відповідний товар (послугу) при впровадженні знижених ставок ПДВ за рахунок цінового регулювання щодо таких товарів.

З цією метою необхідно здійснити поглиблений аналіз інструментів цінового регулювання, які застосовуються в практиці країн ЄС, та визначити доцільність їх використання в Україні з урахуванням чинної нормативної бази, зокрема Закону України “Про ціни і ціноутворення” від 21.06.2012 № 5007-VI.

Проблема 3. Збільшення податкового навантаження на переробні виробництва при впровадженні знижених ставок ПДВ в Україні. Остання практика застосування зниженої ставки ПДВ до сільськогосподарських товарів виявила таке.

Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції” від 17.12.2020 № 1115-IX (набрав чинності з 25 лютого 2021 р.) встановлено знижену ставку ПДВ за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 0102, 0103, 010410, 0401 (у частині молока незбираного), 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1201, 120400, 1205, 120600, 1207, 121291, крім операцій з ввезення на митну територію України товарів, визначених у п. 197.18 ст. 197 ПКУ (абз. “г” п. 193.1 ст. 193 Податкового кодексу України).

Ще на етапі прийняття проекту вказаних змін фахівці попереджали, що таке вибіркове застосування зниженої ставки ПДВ до певних видів сільськогосподарської продукції призведе до посилення податкового навантаження на переробні виробництва. Зокрема, представники Української аграрної конфедерації, Торгово-промислової палати, Інституту аграрної економіки, Федерації роботодавців України, УСПП, Союзу молочних підприємств України, “Укрпродукт Груп” і ТОВ “Родінний млин” з цього приводу проводили прес-конференцію. Президент Української аграрної конфедерації Л. П. Козаченко, посилаючись на експертів асоціації та представників бізнесу, висловив думку, що після набрання чинності Законом № 1115-IX постраждають виробники

борошна, молока і рослинної олії. За його оцінками, збанкрутують не менше третини виробників останньої, що працюють на внутрішньому ринку.

Зниження ставки ПДВ з 20 до 14 % за операціями постачання та ввезення в Україну окремих видів сільськогосподарської продукції (зокрема велика рогата худоба, свині, незбиране молоко, а також зернові, олійні культури й цукрові буряки) призведе до зростання собівартості харчової продукції до 5 % і падіння прибутковості переробних підприємств на 50–70 % або їх банкрутства [33].

Слід також зауважити, що проблеми нерівномірного навантаження при запровадженні знижених ставок ПДВ існують і в розвинутих країнах. Наприклад, у Німеччині критикується логіка розподілу нарахування ПДВ за окремими продуктами та їх похідними. Зокрема, з реалізації овочів і фруктів (свіжих, у вигляді пюре або джему) в Німеччині сплачується ПДВ за ставкою 7 %, проте з продажу соків з овочів і фруктів доведеться платити за повною ставкою (19 %) [34].

Така сама ситуація стосовно ставок на продукт переробки (сік) спостерігається, зокрема, у Болгарії (ставка ПДВ 20 %), Естонії (ставка ПДВ 20 %), Ірландії (ставка ПДВ 23 %), Греції (ставка ПДВ 24 %) [21].

Проте в інших країнах ЄС при впровадженні знижених ставок враховують їхній вплив і на продукти переробки. Наприклад, знижена ставка ПДВ на сік застосовується у Бельгії (6 %), Чехії (15 %), Іспанії (10 %), Франції (5,5, 10 %), на Кіпрі (5 %), Люксембурзі (3 %), Нідерландах (3 %) [21]. На хліб та борошно для виготовлення хліба знижена ставка ПДВ використовується в Іспанії (4 %), Угорщині (18 %) [21].

Отже, з урахуванням можливості виникнення суттєвих негативних наслідків при застосуванні знижених ставок ПДВ на сільськогосподарську продукцію як для окремих виробництв, так і для економіки України загалом варто на підставі досвіду країн ЄС проаналізувати доцільність поширення цих ставок не тільки на первинні продукти, а й на відповідні переробні підприємства, які їх використовують.

Проблема 4. Нечіткість норм щодо застосування зменшеної ставки ПДВ для готельного бізнесу.

Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій” від 04.11.2020 № 962-IX (набрав чинності з 23 грудня 2020 р.) встановлено знижену ставку ПДВ (7 %) щодо постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), які надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010).

Слід зауважити, що знижені ставки ПДВ на готельні послуги встановлено у більшості країн ЄС. Водночас моделі їх використання відрізняються. Наприклад, у Німеччині щодо оподаткування діяльності готелів ПДВ відбуваються активні дискусії, оскільки готельні послуги (пансіонати, готелі, гостьові будинки) оподатковуються ПДВ в розмірі 7 %. Разом із тим ця ставка поширюється виключно на проживання в готелі. Харчування, платне автопаркування, доступ в інтернет, прання й прасування білизни та інші послуги готелів не підпадають під пільговий податок. У результаті останні зобов'язані вести бухгалтерський облік за двома напрямками – пільговою та

основною ставками [34]. Однак в окремих країнах знижена ставка ПДВ використовується і до послуг ресторанів (за винятком алкогольної продукції): наприклад, в Угорщині (ставка ПДВ 5 %), Чехії (ставка ПДВ 15 %), Іспанії (ставка ПДВ 10 %), Італії (ставка ПДВ 10 %), на Кіпрі (ставка ПДВ 9 %) [21].

Отже, є сенс проаналізувати досвід цих країн із метою застосування його в оподаткуванні готельного бізнесу в Україні.

Крім того, необхідно звернути увагу на нечіткість формулювань у Податковому кодексі України, які регулюють порядок оподаткування цього бізнесу. В результаті спірні питання роз'яснюють представники Державної податкової служби (ДПС) України. При цьому часом офіційні органи виходять із буквального тлумачення законодавства, ігноруючи системну інтерпретацію, що призводить до проблем у практичній реалізації норм Кодексу, котрі регулюють застосування зниженої ставки ПДВ в оподаткуванні готельного бізнесу. Наведемо головні проблеми в цьому плані.

1. Зменшена ставка ПДВ 7 % поширюється тільки на юридичних осіб, а для фізичних осіб – підприємців не діє. Наразі представники ДПС України формально трактують термін “готель” і вважають, що на пільгове оподаткування ПДВ можуть розраховувати тільки юридичні особи, а фізичні особи – підприємці не можуть бути власниками готелів, тому пільгова ставка ПДВ їх не стосується (див., наприклад, Інформаційний лист № 18 “Щодо державної підтримки сфери культури, креативних індустрій, туризму, малого та середнього бізнесу у зв’язку з дією обмежувальних заходів, пов’язаних із поширенням коронавірусної хвороби COVID-19”). Це зумовлено тим, що за нормами ст. 1 Закону України “Про туризм” від 15.09.1995 № 324/95-ВР готелем є підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести й більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов’язковим обслуговуванням. Хоча раніше і самі податківці підтверджували, що фізична особа – підприємець, котра є платником єдиного податку другої групи, може надавати готельні послуги платникам єдиного податку та населенню.

Отже, “обмежуюча” позиція є надто формальною і не відповідає системному тлумаченню законодавства. Проте відстоювати право на пільгову ставку ПДВ фізичним особам – підприємцям, які є власниками готелів, доводиться в суді. З огляду на це такі суб’єкти господарювання порівняно з юридичними особами наразі перебувають у не вигідних умовах щодо оподаткування ПДВ.

Окрім фізичних осіб – підприємців, на думку ДПС України, не мають права на пільгову ставку туристичні агентства, котрі надають посередницькі послуги іншим юридичним особам із розміщування фізичних осіб замовника в готелі (див. ІПК ДПСУ від 03.03.2021 № 790/ІПК/99-00-21-03-02-06). За звичайною ставкою ПДВ у розмірі 20 % оподатковуються також операції з постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються туристичними операторами (ІПК ГУ ДПС у м. Києві від 02.03.2021 № 744/ІПК/26-15-04-02-16).

Однак така позиція не відповідає системному тлумаченню законодавства, оскільки знижена ставка ПДВ поширюється на операції, які надають готелі, і повинна застосовуватися незалежно від того, хто постачає такі послуги (сам

готель чи посередник). Для вирішення цього питання необхідно внести відповідні зміни у формулювання норм Податкового кодексу України.

2. Із формулювань Податкового кодексу України чітко не зрозуміло, до яких операцій застосовують пільгову ставку ПДВ, тому це питання також роз'яснюють представники ДПС України. Зокрема, вони дотримуються такої позиції: якщо платник є постачальником безпосередньо послуг із тимчасового розміщування (проживання) та має статус готелю або подібного засобу тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010), то операції платника з постачання клієнту послуг із тимчасового розміщування (проживання) оподатковуються ПДВ за ставкою податку в розмірі 7 %. До таких послуг, на думку податківців можуть належати: плата за проживання, харчування, прибирання, заміни постільної білизни (ІПК ГУ ДПС у м. Києві від 03.03.2021 № 786/ІПК/26-15-04-02-16).

Операції платника з постачання додаткових послуг оподатковуються ПДВ у загальноновстановленому порядку за ставкою 20 %. У роз'ясненнях податківці наводять різний склад таких додаткових послуг, зокрема:

- послуги харчування і забезпечення напоями, паркування, прання, користування тренажерними залами та басейнами, конференц-залами, місцями для проведення нарад і відпочинку;
- послуги харчування та реалізації напоїв (у тому числі алкогольних), послуги прибирання та заміни постільної білизни, послуги з паркування, послуги пралень, басейнів і тренажерних залів, місць для відпочинку та розваг, а також конференц-залів і місць для проведення нарад, які не є складовою послуг із тимчасового розміщування (проживання);
- послуги СПА, паркування, прання, користування тренажерними залами та басейнами, конференц-залами, місцями для проведення нарад та відпочинку, незалежно від того, чи такий клієнт є отримувачем послуг із тимчасового розміщування (проживання).

Найбільші проблеми виникають з оподаткуванням ПДВ послуг харчування. ДПС України вважає, що коли юридична особа є постачальником безпосередньо послуг із тимчасового розміщування (проживання) та має статус готелю або подібного засобу тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010), операції з постачання клієнту таких послуг (у тому числі з урахуванням харчування (сніданків) за умови, що таке харчування є складовою послуг із тимчасового розміщування (проживання) та його вартість включається до складу вартості таких послуг) оподатковуються ПДВ за ставкою податку у розмірі 7 %. Водночас якщо харчування (сніданки) не є складовою послуг із тимчасового розміщування (проживання), то постачання таких послуг розглядається як окрема операція, що оподатковується ПДВ у загальноновстановленому порядку за ставкою 20 %. Причому ці правила податківці поширюють і на послуги з постачання сніданків за типом "Шведський стіл", а також на сніданки "bed and breakfast" або за програмою "все включено" ("all inclusive").

Водночас в ІПК від 02.03.2021 № 753/ІПК/99-00-21-03-02-06 ДПС України повідомила, що джерела походження товарів (готове харчування і напої, придбані за договорами у третіх осіб або власного виробництва), чия вартість включена до складу вартості послуги з тимчасового розміщування (прожи-

вання), не впливають на визначення ставки оподаткування для операцій з постачання таких послуг.

Отже, на думку представників ДПС України, пільговою ставкою ПДВ 7 % оподатковують тільки ті послуги, вартість яких є складовою послуг із тимчасового розміщування (проживання) та включається до складу вартості таких послуг. Однак ці важливі питання, на нашу думку, повинні чітко регулюватися в Податковому кодексі України, а не вирішуватися на розсуд державних органів.

З огляду на викладене потрібно внести зміни до формулювання Податкового кодексу України щодо застосування зниженої ставки ПДВ (7 %) до готельних послуг. Зокрема, чітко встановити, на які саме послуги поширюється знижена ставка, чи використовується вона до послуг харчування та до інших готельних послуг, як передбачено в окремих країнах ЄС. До того ж варто чітко встановити коло осіб, котрі можуть застосовувати знижену ставку ПДВ щодо готельних послуг, і віднести до них також фізичних осіб – підприємців, туристичні агентства та туристичних операторів, що є платниками ПДВ.

На підставі викладеного можна зробити такі висновки. За результатами дослідження виявлено ряд проблем в оподаткуванні ПДВ в Україні, зокрема стосовно відповідності практики надання преференцій та пільг положенням Угоди про асоціацію та Директиви 112, і надано рекомендації щодо їх вирішення.

Враховуючи нагальну необхідність удосконалення податкового законодавства на умовах транспарентності, надані пропозиції доцільно винести на обговорення з науковцями, фахівцями, представниками бізнес-спільноти та громадськості. За результатами таких дискусій варто розробити конкретні рекомендації щодо внесення відповідних змін до Податкового кодексу України, що становитиме напрям подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Adams T. S. Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *Quarterly Journal of Economics*. 1921. Vol. 35, Iss. 4. P. 527–556. URL: <https://doi.org/10.2307/1882424>.
2. Shoup C. S. Theory and background of the value-added tax. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*. 1955. Vol. 48. P. 6–19.
3. Lindholm R. W. Some Value-Added Tax Impacts on the International Competitiveness of Producers. *The Journal of Finance*. 1968. Vol. 23, Iss. 4. P. 659–665. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1968.tb00848.x>.
4. Lindholm R. W. The value added tax: A short review of the literature. *Journal of Economic Literature*. 1970. Vol. 8, Iss. 4. P. 1178–1189. URL: <https://doi.org/10.2307/2720723>.
5. Musgrave R. A. Problems of the value-added tax. *National Tax Journal*. 1972. Vol. 25, Iss. 3. P. 425–430. URL: <https://doi.org/10.2307/41791823>.
6. Tait A. A. Value Added Tax: International Practice and Problems. Washington : International Monetary Fund, 1988. 463 p.
7. The Modern VAT / L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers. Washington : International Monetary Fund, 2001. 224 p. URL: <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>.
8. Bird R. M., Gendron P.-P. The VAT in Developing and Transitional Countries. New York : Cambridge University Press, 2007. 279 p. URL: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511619366>.
9. James K. The Rise of the Value-Added Tax. New York : Cambridge University Press, 2015. 496 p. URL: <https://doi.org/10.1017/CBO9781107358522>.

10. Abramovsky L., Phillips D., Warwick R. Redistribution, Efficiency and the Design of VAT: A Review of the Theory and Literature. The Institute for Fiscal Studies, 2017. 22 p.
11. Frunza M. C. Value Added Tax Fraud. New York : Routledge, 2019. 335 p. URL: <https://doi.org/10.4324/9781315098722>.
12. Riccardi L., Riccardi G. China VAT: Regulations and Reforms. Singapore : Springer Nature, 2020. 205 p. URL: <https://doi.org/10.1007/978-981-15-5967-9>.
13. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. Київ : НДФІ, 2006. 237 с.
14. Актуальні проблеми удосконалення податкового регулювання / А. А. Тарангул, С. С. Гасанов, А. А. Баланюк та ін. Київ : ДННУ "Акад. фін. управління", 2013. 526 с.
15. Фролова Н. Економічні наслідки диференціації ставок податку на додану вартість. *Світ фінансів*. 2007. Вип. 3 (12). С. 69–76.
16. Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, С. І. Сороко, Є. В. Олейников. Київ : ДННУ "Акад. фін. управління", 2014. 54 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=459&num=6.
17. Іванов Ю. Б., Швабій К. І. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 39–52. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2017_5_5.
18. Гармонізація законодавства України з правом ЄС: прес-релізи / Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2019/eu-regulatory-approximation.html>.
19. Надходження та відшкодування ПДВ / Державна казначейська служба України. 2021. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2021>.
20. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text.
21. VAT rates applied in the Member States of the European Union (Situation at 1st January 2020) / European Commission. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
22. Taxation and Customs Union. VAT rates / European Commission. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en.
23. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.
24. External reference pricing of medicinal products: simulationbased considerations for crosscountry coordination : Final Report / European Commission. 2014. URL: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/healthcare/docs/erp_reimbursement_medicinal_products_en.pdf.
25. Pricing & Reimbursement 2020. Germany / GLI. URL: <https://www.globallegalinsights.com/practice-areas/pricing-and-reimbursement-laws-and-regulations/germany>.
26. Heuking K. L. W. Regulatory, Pricing, and Reimbursement. 2018. June 28. URL: <https://pharmaboardroom.com/legal-articles/regulatory-pricing-and-reimbursement-germany/>.
27. Буханкин Г. Некоторые аспекты ценообразования за рубежом. *Планово-экономический отдел*. 2012. № 4. URL: https://www.profiz.ru/peo/4_2012/ceny_za_rubezhom/.
28. Данилишин Б. Особистий експертний коментар на запити ЗМІ. *Facebook*. 2018. 11 листоп. URL: https://www.facebook.com/permalink.php?story_fbid=2074744765941649&id=100002184378189.
29. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union : Final report / Copenhagen Economics. 2007. June 21. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf.
30. The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation : Final report / European Commission. 2008. June 25. URL: https://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf.

31. Regulation & the Economy. The Relationship & How to Improve It / Committee for Economic Development. 2017. October. URL: https://www.ced.org/pdf/CED_Report-Regulation_and_the_Economy2.pdf.

32. The Governance of Regulators, OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy / OECD. Paris : OECD Publishing, 2014. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264209015-en>.

33. Мороз И. Снижение ставки НДС на реализацию ряда видов сельхозпродукции приведет к росту себестоимости продукции до 5% и падению доходности переработчиков на 50–70 %, – объединения бизнеса и компании. 2021. 25 янв. URL: <https://ukranews.com/news/752462-snizhenie-stavki-nds-na-realizatsiyu-ryada-vidov-selkhozproduktii-privedet-k-rostu-sebestoimosti>.

34. НДС в Германии. НДС калькулятор online. URL: <https://ndskalkulyator.ru/nds-v-germanii/>.

References

1. Adams, T. S. (1921). Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *Quarterly Journal of Economics*, 35 (4), 527–556 DOI: 10.2307/1882424.
2. Shoup, C. S. (1955). Theory and background of the value-added tax. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, 48, 6–19.
3. Lindholm, R. W. (1968). Some Value-Added Tax Impacts on the International Competitiveness of Producers. *The Journal of Finance*, 23 (4), 659–665. DOI: 10.1111/j.1540-6261.1968.tb00848.x.
4. Lindholm, R. W. (1970). The value added tax: A short review of the literature. *Journal of Economic Literature*, 8 (4), 1178–1189. DOI: 10.2307/2720723.
5. Musgrave, R. A. (1972). Problems of the value-added tax. *National Tax Journal*, 25 (3), 425–430. DOI: 10.2307/41791823.
6. Tait, A. A. (1988). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Found.
7. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Found. DOI: 10.5089/9781589060265.071.
8. Bird, R. M., & Gendron, P.-P. (2007). *The VAT in Developing and Transitional Countries*. New York: Cambridge University Press. DOI: 10.1017/CBO9780511619366.
9. James, K. (2015). *The Rise of the Value-Added Tax*. New York: Cambridge University Press. DOI: 10.1017/CBO9781107358522.
10. Abramovsky, L., Phillips, D., & Warwick, R. (2017). *Redistribution, Efficiency and the Design of VAT: A Review of the Theory and Literature*. The Institute for Fiscal Studies.
11. Frunza, M. C. (2019). *Value Added Tax Fraud*. New York: Routledge. DOI: 10.4324/9781315098722.
12. Riccardi, L., & Riccardi, G. (2020). *China VAT: Regulations and Reforms*. Singapore: Springer Nature. DOI: 10.1007/978-981-15-5967-9.
13. Sokolovska, A. M., Iefymenko, T. I., Lunina, I. O. et al. (2006). *The system of tax benefits in Ukraine in the context of European experience*. Kyiv: RFI [in Ukrainian].
14. Taranhul, L. L., Gasanov, S. S., Balaniuk, L. L., Brydun, Ye. V., Danylenko, Yu. V., Zubrytskyi, A. I. et al. (2013). *Current problems of improving tax regulation*. Kyiv: SESE “The Academy of Financial Management” [in Ukrainian].
15. Frolova, N. (2007). Economic consequences of differentiation of value added tax rates. *World of Finance*, 3 (12), 69–76 [in Ukrainian].
16. Iefymenko, T. I., Gasanov, S. S., Soroko, Ie. V., & Oleinikov, Ie. V. (2014). *Tax benefits in the context of European integration processes*. Kyiv: SESE “the Academy of Financial Management”. Retrieved from https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=459&num=6 [in Ukrainian].
17. Ivanov, Yu., & Shvabiy, K. (2017). Urgent problems of state tax policy formation in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 5, 39–52. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2017_5_5 [in Ukrainian].

18. Deloitte. (n. d.). *Harmonization of Ukrainian legislation with EU law* (Press releases). Retrieved from <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2019/eu-regulatory-approximation.html> [in Ukrainian].
19. State Treasury Service of Ukraine. (2021). *Receipt and reimbursement of VAT*. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2021> [in Ukrainian].
20. EU Council. (2006, November 28). *Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text [in Ukrainian].
21. European Commission. (n. d.). *VAT rates applied in the Member States of the European Union (Situation at 1st January 2020)*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
22. European Commission. (n. d.). *Taxation and Customs Union. VAT rates*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en.
23. Ukraine, & EU. (2014, June 27). *Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text [in Ukrainian].
24. European Commission. (2014). *External reference pricing of medicinal products: simulation based considerations for crosscountry coordination* (Final Report). Retrieved from https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/healthcare/docs/erp_reimbursement_medicinal_products_en.pdf.
25. GLI. (n. d.). *Pricing & Reimbursement 2020. Germany*. Retrieved from <https://www.globallegalinsights.com/practice-areas/pricing-and-reimbursement-laws-and-regulations/germany/>.
26. Heuking, K. L. W. (2018, June 28). *Regulatory, Pricing, and Reimbursement*. Retrieved from <https://pharmaboardroom.com/legal-articles/regulatory-pricing-and-reimbursement-germany/>.
27. Bukhankin, G. (2012). Some aspects of pricing abroad. *Planning and Economic Department*, 4. Retrieved from https://www.profiz.ru/peo/4_2012/ceny_zh_rubezhom/ [in Russian].
28. Danylyshyn, B. (2018, November 11). Personal expert commentary on media inquiries. *Facebook*. Retrieved from https://www.facebook.com/permalink.php?story_fbid=2074744765941649&id=100002184378189 [in Ukrainian].
29. Copenhagen Economics. (2007, June 21). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* (Final report). Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf.
30. European Commission. (2008, June 25). *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation* (Final report). Retrieved from https://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf.
31. Committee for Economic Development. (2017, October). *Regulation & the Economy. The Relationship & How to Improve It*. Retrieved from https://www.ced.org/pdf/CED_Report-Regulation_and_the_Economy2.pdf.
32. OECD. (2014). *The Governance of Regulators, OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264209015-en.
33. Moroz, I. (2021, January 25). *A decrease in the VAT rate on the sale of a number of agricultural products will lead to an increase in the cost of production up to 5% and a drop in the profitability of processors by 50-70% - business and company amalgamations*. Retrieved from <https://ukranews.com/news/752462-snizhenie-stavki-nds-na-realizatsiyu-ryada-vidov-selhozproduktov-privedet-k-rostu-sebestoimosti> [in Russian].
34. VAT calculator online. (n. d.). *VAT in Germany*. Retrieved from <https://ndskalkulyator.ru/nds-v-germanii/> [in Russian].