

УДК: 336.22

Інна КІЯНЧУК

ПРОБЛЕМИ СПРАВЛЯННЯ ПДВ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Розглянуто суть та значення податку на додану вартість, як одного з основних дохідних джерел державного бюджету України. Охарактеризовано обсяги надходження ПДВ до бюджету держави. Розглянуто комплекс заходів щодо вирішення проблем адміністрування податку на додану вартість. Запропоновано підходи для забезпечення ефективного справляння ПДВ як складової системи податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни.

Ключові слова: податок на додану вартість, платники ПДВ, адміністрування ПДВ, відшкодування ПДВ.

Инна КИЯНЧУК

Проблемы взимание НДС в Украине и пути их решения

Рассмотрены суть и значение налога на добавленную стоимость, как одного из основных доходных источников государственного бюджета Украины. Охарактеризованы объемы поступления НДС в бюджет государства. Рассмотрен комплекс мероприятий по решению проблем администрирования налога на добавленную стоимость. Предложены подходы для обеспечения эффективного взимания НДС как составляющей системы налогового регулирования социально-экономического развития страны.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, плательщики НДС, администрирования НДС, возмещения НДС

Inna KIJANCHUK

The problems of levying VAT in Ukraine and their solutions

Introduction. In the article the essence and importance of value added tax as one of the main revenue sources of the state budget of Ukraine. Characterized amounts of VAT revenue to the state budget. Considered a range of measures proposed to address the problems of administration value added tax. The approaches to ensure the effective collection of VAT as a component of the tax regulation of social and economic development.

Purpose. The purpose of this article is to analyze the existing mechanism for VAT, determining role in shaping the tax revenue base budget and justification of possible areas of further improvement VAT administration in Ukraine.

Results. VAT is one of the youngest and most controversial taxes. In recent decades, this tax has been implemented in 136 countries, including all European countries. VAT is included in the price of goods and services and fully paid final consumer goods and services. This tax covers the largest number of businesses, is a significant share of the tax revenue (50% or more), and

more than 30% of the total state budget revenues. During its existence, the country that introduced him, convinced of its necessity as an effective source of budget revenues. However, practice has shown his collection and a number of problem areas. The list of problems requiring urgent solution special place belongs refund. Because this tax refund mechanism creates major obstacles for its efficient functioning, especially given the fact that untimely reimbursement of VAT depletes domestic business entities in working capital, the occurrence of disruption to businesses, a number of problems with timely delivery and payment of products, increase the value of goods and so on.

Conclusion. Given the above we can say that VAT has high fiscal efficiency and is one of the main budget-payments in Ukraine. The broad tax base calculation makes it possible to strengthen the revenues of the State Budget of Ukraine. This tax is included in the most widespread in the world indirect taxes. Its existence as part of national taxes is a prerequisite for Ukraine's accession to the European Union.

Key words: Value Added Tax, VAT payers, the VAT administration, VAT refund.

JEL Classification: H 250.

Постановка проблеми. Першочерговою потребою сьогодення є забезпечення збалансованого розвитку всіх підсистем суспільства, гармонізації інтересів різноманітних верств населення, створення міцного економічного підґрунтя для інтеграції України у світову економічну систему. Чільне місце у цьому процесі займає проведення ефективного оподаткування, яке забезпечило б державу необхідними фінансовими ресурсами.

Наявність проблем у системі оподаткування значно стримує соціально-економічний розвиток держави та провокує негативні процеси в усіх сферах національної економіки та безпеки України.

В умовах сьогодення особливо актуальною є проблема своєчасного забезпечення грошовими ресурсами дохідної частини державного бюджету. Вирішення цієї важливої проблеми залежить від ефективності діяльності органів Державної фіскальної служби України, а також розробки науково-обґрунтованої системи оподаткування, яка відповідала б реаліям сьогодення, забезпечувала зростання податкових надходжень

до бюджету та підвищувала рівень адміністрування податкових платежів.

Податок на додану вартість (далі ПДВ) за останні роки привертає до себе велику увагу, тому що він став предметом дискусій щодо потрібності його застосування та наслідків справляння для державного бюджету країни.

З цього приводу існують різні думки. Такі науковці, як Т. Чижова, О. Кендюхов пропонують його скасувати як податок, що стримує розвиток споживчого ринку, стимулює корупцію в державних органах [4]. Автори А. Мороз, О. Молдован виступають за його збереження і вдосконалення як стабільного джерела наповнення доходів бюджету [7]. Також слід зауважити, що наявність ПДВ є основною умовою вступу до Європейського Союзу [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на значимість ПДВ для наповнення бюджету країни, питання про підвищення ефективності його справляння завжди стояло на порядку денному не лише практичних працівників, а й науковців.

Питанням, які пов'язані з сутністю та механізмом справляння ПДВ, присвячені

праці: Є. Аткінсона, Д. Бодіна, Л. Єбрила, Д. Коаді, Д. Кунея, Д. Стігліца, Р. Хариса.

У вітчизняній економічній науці ці аспекти досліджували такі вчені, як: В. Андрущенко, З. Варналій, В. Вишневський, О. Десятнюк, Т. Єфименко, А. Крисоватий, П. Мельник, А. Соколовська та ін. Проте не всі проблеми з'ясовано та вирішено, а саме: питання ухилення від сплати податку, недосконалість механізму його справляння, незавершеність наукових розробок та невирішення проблем шляхів збереження фіскальної ефективності податку на додану вартість, що свідчить про актуальність цієї теми.

Метою статті є аналіз діючого механізму справляння ПДВ, визначення ролі податку у формуванні дохідної бази бюджету та обґрунтування можливих напрямків подальшого вдосконалення адміністрування ПДВ в Україні.

Виклад основного матеріалу. ПДВ є одним із наймолодших та найсуперечливіших податків. Він був інтегрований до податкових систем Західної Європи лише у середині ХХ ст. Запровадження ПДВ зумовлене необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до бюджету для відновлення економік після Другої світової війни. Зокрема, Римський договір про створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) 1957 р. передбачав розробку і застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн-членів ЄЕС, а наявність ПДВ у податковій системі стало обов'язковою умовою вступу до ЄЕС. Ідея запровадження ПДВ належить співробітнику податкового департаменту Франції Морісу Лоре. Він описав схему дії ПДВ та обґрунтував його переваги. Першою країною, яка запровадила ПДВ, була Франція [9]. Процес запровадження ПДВ пройшов послідовно три етапи:

I етап (1937–1948 рр.) – перехід від податку з обігу до єдиного податку на виробництво.

II етап (1948–1954 рр.) – створення системи роздільних платежів, відповідно до якої кожен виробник платив податок з загальної суми своїх продаж за вирахуванням податку, що входив до ціни куплених ним комплектуючих, з різницею в один місяць.

III етап (1954 р. – до сьогодні) – введення в податкову практику замість єдиного податку на виробництво ПДВ, вдосконалення механізму адміністрування ПДВ [9].

Протягом останніх десятиліть ПДВ був впроваджений у 136 країнах світу. Практика його стягнення показала і низку проблемних аспектів.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, один із основних бюджетоутворюючих платежів. В Україні його було запроваджено 01.01.1992 р. До 1 січня 2011 року порядок нарахування та сплати ПДВ регулював Закон України “Про податок на додану вартість”, прийнятий 03.04.1997 р. [1]. На сьогодні порядок адміністрування ПДВ регулюється V розділом Податкового кодексу України, прийняття якого внесло низку змін у механізм його справляння. Так, з 1 січня 2014 року ставка податку становить 20% та 0% – при здійсненні окремих видів операцій, що визначені Податковим кодексом України [2, 329]. Зниження ставки податку та звільнення від його сплати дозволить зменшити рівень податкового навантаження на платників ПДВ та, водночас, означає послаблення фіскальної функції податку. Це, певною мірою, позитивне явище, адже для забезпечення розвитку підприємницької діяльності є важливим здійснення державою заходів, що підвищують роль стимулюючої функції податків.

ПДВ входить до ціни товарів, робіт, послуг і повністю оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт і послуг. Цей податок охоплює найбільшу кількість суб'єктів господарювання, займає значну частку у податкових надходженнях (50% і більше), та понад

30% загальних доходів державного бюджету. Так, у 2009–2014 рр. динаміка обсягів ПДВ виглядала наступним чином (табл. 1).

Як свідчать дані таблиці, надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України за останні роки зросли. Значна частка ВВП (понад 11%) була розподілена за допомогою ПДВ у 2013 р. А у 2010 р., незважаючи на те, що виконання доходів бюджету, на відміну від попередніх років, відбувалося у складніших економічних та політичних умовах, його надходження зросли майже на мільярд гривень. Це відбулося головним чином за рахунок детінізації економіки. Зокрема, до бюджету було залучено додатково 8,7 млрд. грн. ПДВ. При цьому показник результативності контрольної-перевірочної роботи з упередження безпідставно заявлених до відшкодування сум ПДВ у 2010 р. у цілому по Україні виконано на 104,7%, порівняно з 2009 р., коли цей показник становив 82,6%. Значно зросли обсяги надходжень ПДВ у 2012–2013 рр., це пов'язано не тільки з покращенням адміністрування, а й з практикою авансових платежів.

У переліку проблем, що вимагають нагального розв'язання, особливе місце належить відшкодуванню ПДВ. Тому що

механізм відшкодування цього податку створює основні перешкоди щодо його ефективного функціонування. Зокрема, в 2010 р. обсяг відшкодування перевищив 82% від загальної суми надходжень від цього податку (табл. 1). Загальний обсяг відшкодування ПДВ у 2011 р. з державного бюджету з урахуванням погашення простроченої заборгованості із відшкодування ПДВ, що була утворена в 2009–2010 рр. відповідно до статті 25 Закону України “Про Державний бюджет України на 2011 рік”, становив 40671,8 млн. грн., що на 17,8% (на 6,1 млрд. грн.) більше ніж у 2010 р. На 1 січня 2012 р. залишок простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ було зменшено до 0,9 млрд. грн. На 1 січня 2015 р. сума заборгованості з відшкодування ПДВ становила 14,89 млн. грн. [8].

Таким чином, нагальність розв'язання завдання відшкодування ПДВ продовжує зберігатися, особливо зважаючи на те, що несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість призводить до вимивання у суб'єктів вітчизняного бізнесу обігових коштів, виникнення перебоїв у роботі підприємств, низки проблем із своєчасною поставкою та оплатою продукції, підвищення вартості товарів тощо.

Таблиця 1

Динаміка ВВП, обсяги надходжень ПДВ та його відшкодування у 2009–2014 рр. (% до попереднього року)*

Рік	ВВП		Надходження ПДВ			Відшкодовано ПДВ		
	Млн. грн.	% до попереднього року	Млн. грн.	% до попереднього року	% у ВВП	Млн. грн.	% до попереднього року	% у надходженнях ПДВ
2009	948056	131,5	45015,9	123,17	4,75	34408,5	182,36	76,44
2010	913345	0,96	45927,2	102,02	5,03	37717,4	109,62	82,12
2011	1082569	118,5	55879,4	121,67	5,16	24209,7	64,19	43,32
2012	1316600	121,6	128458	229,88	9,76	39407	162,77	30,68
2013	1408889	107	164126	127,77	11,65	47993,5	121,79	29,24
2014	1454931	103,3	128269	78,15	8,82	53447,6	111,36	41,67

* Складено на основі [8].

Тому можна констатувати, що на сучасному етапі розвитку оподаткування існує нагальна необхідність вжиття додаткових законодавчих та адміністративних заходів, спрямованих на вдосконалення справляння ПДВ.

Основні причини несвоєчасного відшкодування податку на додану вартість:

- в умовах погіршення економічної ситуації, дефіциту бюджету, зростання внутрішнього та зовнішнього боргу держави уряд може використати кошти, які призначалися для погашення заборгованості з відшкодування ПДВ, як тимчасовий кредит;
- у числі контрагентів експортера, який претендує на відшкодування ПДВ, може бути недобросовісне, фіктивне підприємство. Працівники податкових органів перевіряють діяльність усіх партнерів фірми-експортера на відповідність та дотримання вимог чинного податкового законодавства і відмовляють у відшкодуванні ПДВ до закінчення перевірки. Це призводить до появи заборгованості з повернення заявлених до відшкодування сум податку [5].

Існує спосіб полегшення ситуації з відшкодування ПДВ, це випуск ПДВ-облігацій. Ці облігації можуть обертатися на вторинному ринку, що дає змогу одразу ж після їх отримання повернути частину боргу. Утім, облігації лише знижують гостроту проблеми вимивання обігових коштів підприємств, самої проблеми виникнення боргу вони не вирішують [5, 11].

Дефіцит Державного бюджету України вимагає значного підвищення фіскальної ефективності ПДВ. Для аналізу фіскальної ефективності справляння ПДВ розроблено комплекс показників та коефіцієнтів, а саме:

- надходження ПДВ та його питома вага у доходах та податкових надходженнях Зведеного бюджету України;
- повнота і своєчасність виконання зобов'язань платників податку перед бюджетом;

- ступінь відповідності між фактичними та запланованими показниками цього податку;
- абсолютний та відносний приріст надходжень податку порівняно з попереднім періодом [4, 97].

Для підвищення фіскальної ефективності ПДВ потрібна взаємодія платників податків та органів Державної фіскальної служби, а саме широка роз'яснювальна робота серед суб'єктів господарювання щодо звітування через мережу інтернет, також необхідні зміни в нормативно-законодавчій базі. З початку 2015 р. деякі нововведення уже здійснені.

Позитивною тенденцією є те, що з 1 січня 2015 р. збільшено поріг (більш ніж в 3 рази) для обов'язкової реєстрації як платника ПДВ до 1 млн. грн. Це є дуже доцільно, оскільки не кожному підприємству малого чи середнього бізнесу зручно є система, прийнятого в Україні спрощеного оподаткування. Тепер невеликі підприємства, що здійснюють роздрібну торгівлю просто не сплачують ПДВ згідно з законом.

Також новим вважається те, що з 1 січня 2015 р. в Україні запровадили систему електронного адміністрування ПДВ. Новий порядок має унеможливити формування фіктивного ПДВ-кредиту і, відповідно, забезпечити збільшення надходжень до бюджету. Доцільним є впровадження автоматичного відшкодування ПДВ. При цьому, у статті 200 Податкового кодексу України визначено критерії, яким повинен відповідати платник, щоб отримати автоматичне бюджетне відшкодування. Але механізм автоматичного бюджетного відшкодування потребує подальшого вдосконалення, оскільки суб'єктам господарювання, що є платниками ПДВ, важко пройти процедуру відбору і через жорсткість встановлених вимог, і через суб'єктивність працівників податкових органів. Проблема відшкодування ПДВ стосується більшості суб'єктів господарювання, у тому числі

експортоорієнтованих виробництв. Невідшкодування з бюджету податку відповідно зменшує обсяг фінансових ресурсів, що є у розпорядженні платника, змушує підприємства змінювати свою діяльність в напрямку підвищення ціни на продукцію та негативно впливає на конкурентоспроможність вітчизняного експорту.

В процесі адміністрування ПДВ великого значення набула проблема ухилення від його сплати. Платники податку використовують низку схем, зокрема:

- реалізація товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) за цінами, нижчими від вартості придбання;
- проведення безтоварних операцій, яке організовується шляхом “фіктивного” (за документами) придбання реальним суб’єктом підприємницької діяльності ТМЦ від ланцюжка “іктивних” і “ранзитних” підприємств;
- ухилення від сплати ПДВ при проведенні імпорتنих операцій з ТМЦ за значно заниженими цінами;
- проведення псевдоекспортних операцій;
- ухилення від сплати ПДВ шляхом втрати первинних бухгалтерських документів [6].

Нині, дії працівників фіскальних органів спрямовані на ліквідацію вищезгаданих схем з метою зменшення кількості недобросовісних платників та збільшення доходів до Державного бюджету України.

Висновки. ПДВ має високу фіскальну ефективність та є одним із основних бюджетоутворюючих платежів в Україні. Широка база нарахування податку дає змогу зміцнити дохідну частину Державного бюджету України. Цей податок входить до найбільш розповсюджених у світі непрямих податків. Існування його у складі загальнодержавних податків є обов’язковою умовою при приєднанні України до Європейського Союзу.

Здійснення податкової реформи та прийняття Податкового кодексу стало позитивним кроком у вдосконаленні механізму справляння ПДВ. Але стосовно адміністрування ПДВ існують суперечки між платниками податку та фіскальними органами, тому що податок на додану вартість є одним із основних джерел доходів бюджету та, поряд із тим, є і напрямом бюджетних витрат через систему його відшкодування. Однією з особливих характеристик ПДВ є включення податку до ціни товару, що призводить до її збільшення та підвищення рівня недоступності деяких товарів для мало-забезпечених громадян. Це дає можливість говорити про соціальну несправедливість цього податку, за умови відсутності диференційованих ставок, які запроваджені у багатьох європейських країнах.

Удосконалити систему справляння ПДВ можна за допомогою комплексу заходів, серед яких:

- покращення адміністрування податку, впровадження нових підходів до аналізу фінансово-господарської діяльності платників, моніторингу їх діяльності та визначення підприємств, що належать до груп ризику;
- посилення контролю за повнотою декларування і своєчасністю сплати податків;
- повна перевірка та аналіз фінансово-господарської діяльності тих підприємств, які мають суми розбіжностей за результатами автоматизованого зіставлення податкових зобов’язань та податкового кредиту з ПДВ, з метою недопущення безпідставного формування податкового кредиту;
- широка роз’яснювальна робота серед суб’єктів господарювання щодо звітування через мережу Інтернет;
- удосконалення системи прогнозування надходжень ПДВ до державного бюджету та сум відшкодування ПДВ з метою пошуку додаткових джерел наповнення

бюджету та формування резерву для бюджетного відшкодування цього податку;

З метою удосконалення адміністрування ПДВ потрібно вирішити питання щодо:

- визначення оптимального рівня ставок податку;
- здійснення переходу до диференційованих ставок податку;
- посилення контролю за здійсненням відшкодування ПДВ з бюджету;
- вдосконалення системи взаємодії між Державною фіскальною службою України та платниками податку щодо адміністрування ПДВ.

Отже, окреслені заходи для забезпечення відчутного ефекту повинні реалізуватися комплексно із застосуванням системного підходу відповідно до належного нормативно-правового забезпечення.

Література

1. Покатаєва О.В. *Справляння податку на додану вартість у контексті Податкового кодексу України* / О.В. Покатаєва // *Держава та регіони*. – 2011. – № 1. – С. 48–53.

2. *Податковий кодекс України : станом на 1 жовтня 2015 р.* – К.: *My Book*, 2015. – 592.

3. Молдован О. *ПДВ: скасувати не можна реформувати* / О. Молдован // *Економічна правда*. – 2010. – Березень.

4. Чижова Т.В. *Сучасні реалії адміністрування ПДВ та вирішення проблем його гармонізації* / Т.В. Чижова // *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. – 2011. – № 1 (13). – С. 96–99.

5. Газізуллін І. *Аналіз адміністрування ПДВ в Україні з прикладами з металургії, машинобудування та легкої промисловості* / І. Газізуллін, О. Жолудь, Г. Чередниченко // *Аналітична записка*. – К.: *Оптима*, 2011. – 19 с.

6. *Лист Державної податкової адміністрації України від 14.06.2007 № 891/7/16-1417 Основні схеми ухилення від оподаткування* [Елек-

тронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.pau.ua/doc/?uid=1008.8390.0>

7. Мороз А.С. *Основні методи виявлення схем мінімізації в оподаткуванні платників ПДВ* / А.С. Мороз, О.С. Червінська, І.П. Могиляк // *Науковий вісник НЛТУ України : збірник науково-технічних праць*. – 2011. – Вип. 21.8. – С. 257–262.

8. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби України* [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

9. Кузьмінський Ю. *Податок на додану вартість в Україні та деяких країнах СНД* // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2004. – № 6. – С. 43–50.

References

1. Pokatayeva, E.V. (2011). *Spravliannya podatku na dodanu vartist` u konteksti Podatkovogo kodeksu Ukrainy* [Charging value added tax in the context of the Tax code of Ukraine]. *Derzhava ta regiony – Countrys and regions*, 1, 48–53 [in Ukrainian].

2. *Podatkovyj kodeks Ukrainy: stanom na 1 zhovtnya 2015 r.* [Tax code of Ukraine] (2015, October, 1). Kyiv [in Ukrainian].

3. Moldovan, A.T. (2010). *PDV: skasuvaty ne mozhna reformuvaty* [VAT can not be undone reform]. *Ekonomichna pravda – Economic true* [in Ukrainian].

4. Chyzhov, T. (2011). *Suchasni realii administruvannya PDV ta vyrishennia problem jogo garmonizacii* [Modern realities VAT and problem-solving its harmonization]. *Visnyk Berdjanskoho universytetu menedgmentu i bisnesu – Bulletin Berdyansk University of management and business*, 1, 96–99 [in Ukrainian].

5. Gazizullin, I. (2011). *Analiz administruvannya PDV v Ukraini z prykladamy z metalurgii, mashynobuduvannya ta legkoi promyslovosti* [Analysis VAT administration in Ukraine with examples from metallurgy, machine building and light industry]. Kyiv: *Optima* [in Ukrainian].

6. *Lyst Derzhavnoi podatkovoi administracii Ukrainy vid 14.06.2007 # 891/7/16-1417 Osnovni*

shemy uhylenia vid opodatkuвання [Letter of the State tax administration of Ukraine] (2007, June, 14) The basic scheme of tax evasion. Available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.8390.0>.

7. Moroz, A.S, Chervinska, O.S, Mohylyak, I.P. (2011). *Osnovni metody vyjavlennia shem minimizaciyi v opodatkuванні platnykiv PDV [The main methods of detection circuits to minimize taxation of VAT payers]. Naukovy visnyk NLTU – Scientific Bulletin of NLTU of Ukraine, 21.8, 257–262 [in Ukrainian].*

8. *Oficijnyj sajt Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy [The official website of the State fiscal service of Ukraine]. Available at: <http://sfs.gov.ua>.*

9. Kuzminskyj, Y. (2004). *Podatok na dodanu vartist v Ukraini ta dejakyh krainah SND [Value Added tax in Ukraine and some CIS countries]. Buhgalterskiy oblik i audyt – Accounting and auditing, 6, 43 [in Ukrainian].*