

*Бондаренко Т. Б.,
головний бухгалтер
ТОВ «АВТ Інжиніринг»*

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСОБИ ЙОГО ВІДШКОДУВАННЯ

Анотація. У статті розглянуто місце непрямих податків у податковій системі, а саме податку на додану вартість. Визначено етапи й особливості, які притаманні непрямим податкам; проаналізовано основні функції та фіскальну ефективність податку на додану вартість з урахуванням досвіду країн-членів ЄС. Також досліджено сутність категорії «податок на додану вартість», який є непрямим видом податку, що включається в ціну товарів, робіт і послуг на стадії їх реалізації. Визначено його роль у формуванні дохідної частини Державного бюджету України та проаналізовано динаміку його надходжень. Досліджено переваги й недоліки ПДВ, питання правового регулювання оподаткування в процесі проведення економічних реформ, стимулювання розвитку бізнесу. Розглянуто питання вдосконалення механізму адміністрування податку, обґрунтування рівня ставок податку та призначення податкових пільг. Висвітлено особливості процедури бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Автор звертає увагу на процес реформування й удосконалення податкової системи України. Аналізуються прогалини правового регулювання бюджетних правовідносин чинним Податковим кодексом України.

Ключові слова: податкова система, податок на додану вартість, механізм адміністрування ПДВ, податкові пільги.

Постановка проблеми. Протягом тривалого часу на різних рівнях серед науковців, правників, економістів, політиків триває дискусія з приводу доцільності існування в Україні податку на додану вартість (далі – ПДВ). Сам факт активного обговорення цього питання викликаний численними й багаторічними проблемами, які супроводжують процес адміністрування цього платежу. Проблеми зі своєчасним відшкодуванням ПДВ, зловживання з боку платників податків, недосконале та суперечливе законодавство, велика кількість судових спорів з приводу обчислення і сплати ПДВ призвели до того, що чимдалі частіше можна почути пропозиції про повне скасування цього податку або заміну його на податок з обороту. Важливим складником розвитку економіки України та її інтеграції до ЄС є формування податкової системи, яка б могла забезпечити необхідними фінансовими ресурсами виконання основних функцій держави.

Зважаючи на те що податки є важливим фінансовим інструментом регулювання економіки України, зрозуміла увага, яку приділяють науковці до механізму їх розроблення й дослідження. З огляду на те що чина сьогодні в Україні податкова система характеризується внутрішньою неузгодженістю, нестабільністю і складністю, виникає необхідність розроблення механізмів, які б сприяли її оптимізації як для платника податків, так і для держави.

Варто зазначити, що за всієї різноманітності податків, які встановлюються в окремих державах, важливе місце в подат-

ковій системі займають непрямі податки, а саме податок на додану вартість. Це пов'язано з тим, що ПДВ має широкую базу оподаткування та є більш нейтральним із погляду впливу на процес прийняття економічних рішень щодо інвестицій і споживання.

Дослідженню різних аспектів непрямого оподаткування приділяли увагу як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Проблемами фіскальної ефективності ПДВ займалися такі зарубіжні вчені, як С. Аткинсон, Ф. Ларрен, М. Фридман, Р. Гаріс та інші. В Україні питання непрямого оподаткування досліджували Г.В. Бех, О.Д. Василик, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко та інші.

Незважаючи на широкий спектр наукових досліджень у цій сфері, завжди актуальними залишаються питання визначення ПДВ в системі оподаткування України, а також особливостей його своєчасного відшкодування.

Мета статті полягає в дослідженні етапів та особливостей розвитку ПДВ, аналізі основних функцій і фіскальної ефективності ПДВ з урахуванням досвіду країн-членів ЄС та особливостей його відшкодування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглядаючи виникнення та етапи розвитку ПДВ, зазначимо, що в історії податкового права він є відносно новим видом непрямого податку. Уперше такий податок уведено у Франції в 1954 році економістом Морісом Лоре. Він описав механізм його справляння та переваги перед тодішнім податком з обігу. Уведення ПДВ зумовлено необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до державного бюджету для відновлення економіки після Другої світової війни. Крім того, необхідність застосування такого чинника, як додана вартість на об'єкт оподаткування в європейських країнах, зумовлена побудовою спільного ринку. Зокрема, Римський договір про створення Європейського Економічного Співтовариства (далі – ЄЕС) 1957 р. передбачав розроблення й застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн-членів, а наявність ПДВ в податковій системі стала обов'язковою умовою вступу до ЄЕС [1].

Незважаючи на те що запровадження ПДВ викликало багато дискусій, у підсумку податкове законодавство багатьох країн світу міцно закріпило його як один із основних каналів надходжень до доходної частини бюджету. Зважаючи на це, виділяють такі етапи становлення ПДВ:

- 1) 1918–1953 рр. – зародження ідеї застосування ПДВ;
- 2) 1954–1966 рр. – введення ПДВ у практику й гармонізація податкових систем країн ЄЕС;
- 3) 1967–1990 рр. – запровадження ПДВ в країнах Західної та Центральної Європи, Латинської Америки;

4) 1990–2000 рр. – поширення ПДВ в країнах Східної Європи, Азії, Австралії;

5) від 2001 р. до сьогодні – гармонізація законодавства з ПДВ у країнах-членах ЄС, подальше вдосконалення механізму ПДВ у країнах світу [2, с. 5].

На початку 2000-х рр. ПДВ став одним із ключових компонентів у податкових системах більшості країн світу. Його часто називають «європейським податком», надаючи належне як самому місцю появи такого податку, так і ролі ПДВ у становленні загальноєвропейського інтеграційного процесу. Однак є держави, які або зовсім не застосовують цього податку (США, Канада, Австралія), або використовують його модифіковані форми (наприклад, Японія).

Незважаючи на спільне запровадження ПДВ, спільну основу його обрахунку, існують глибокі відмінності в розмірах і сфері застосування цього податку. До них належать такі: обсяг податку, рівень базових і знижених ставок, кількісні характеристики й типи звільнення від сплати податку тощо.

В Україні ПДВ введений в дію 1 січня 1992 р. Законом України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р. Незважаючи на певні недоліки, цей Закон відіграв важливу роль в економічному житті країни, а саме у становленні податкової системи України та поповненні доходів бюджету завдяки цьому податку. Проте надалі частка ПДВ в доходах бюджету істотно знизилася. Причинами таких процесів були такі: 1) недосконалість законодавства й часті його зміни та 2) велика недоплата з непрямих податків до бюджету. Закон діяв лише до червня 1993 року й замінений Декретом КМУ «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. Згодом, 3 квітня 1997 р., прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 1 липня 1997 р. Цей Закон утратив чинність на підставі прийнятого Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р.

Сьогодні справляння ПДВ в Україні регулюється розділом V Податкового кодексу України (далі – ПК України) [3]. Цей розділ розроблено відповідно до вимог Директиви Ради 2006/112 ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість, а також Концепції реформування податкової системи України. З огляду на це, зазначимо, що основним шляхом узгодження правових норм України та Європейського Союзу була адаптація українського законодавства до законодавства ЄС.

До напрямів розвитку й реформування ПДВ, відповідно до цих законодавчих актів, можна зарахувати:

- автоматизацію процесів адміністрування ПДВ та електронної звітності; створення більш простої, зрозумілої та ефективної системи адміністрування ПДВ; поступове зниження й диференціацію ставок ПДВ;

- збереження пільгового оподаткування щодо операцій із постачання товарів (послуг), що мають соціальну спрямованість, тощо.

Внутрішній зміст ПДВ розкривається через низку функцій, які цей податок виконує. Більшість науковців у галузі оподаткування виділяють дві основні функції цього податку: фіскальну та регулювальну. Хоча деякі вчені розглядають регулювальну функцію як своєрідне доповнення фіскальної [4].

Фіскальна особливість ПДВ характеризується тим, що широка база оподаткування спростовує вплив кон'юнктурних коливань цін на ресурси, що відрізняє ПДВ від інших податків досить стабільною частиною доходу бюджету. Разом із тим

процес адміністрування ПДВ на сучасному етапі викликає велику кількість проблем і суперечностей.

Недоліки та суперечності впровадження ПДВ розглядає низка зарубіжних авторів. Так, у процесі дослідження цього питання К. Імран і Дж. Стігліц [5] дійшли висновку, що вигоди від переходу до застосування ПДВ є досить сумнівними, якщо частка тіньового сектора в економіці є високою. Про низьку ефективність ПДВ в країнах, які розвиваються в напрямі лібералізації зовнішньоекономічної діяльності, указують у роботах Т. Баунсгард та М. Кін [6].

У механізмі електронного адміністрування ПДВ особливо визиває суперечливість запровадження «електронного рахунку» для сплати податку з боку платників податку, яке унеможливає його сплату безпосередньо з поточного рахунку. На наш погляд, така суперечність також пов'язана з процесом реєстрації податкових накладних. Для проведення реєстрації податкової накладної на електронному рахунку має бути достатньо коштів для виконання податкового зобов'язання.

Відмова від реєстрації податкової накладної може призвести до невиконання контрактів, замовлень, що зумовить утрату частини доходу платника податку й, відповідно, скорочення відрахувань до бюджету. На нашу думку, на перехідний період треба залишити можливість сплати податку з поточного рахунку, тому що в більшості підприємств недостатньо власних вільних коштів, які повинні бути на електронному рахунку. Дійсно, електронне декларування дає змогу більш прозоро відстежувати процес адміністрування ПДВ, зменшувати ступінь ризику з боку фіскальних органів неправомірних відшкодувань ПДВ, скорочення тіньової економіки.

Разом із тим виникає суперечливість у тому, що Державна фіскальна служба (далі – ДФС) є водночас виконавцем і контролером електронного адміністрування ПДВ, що створює ризики неправомірних дій у системі з боку посадових осіб ДФС. Особливо це можливо під час запровадження штрафних санкцій за порушення надання податкових декларацій, за розблокування податкових накладних. Можливості неправомірних дій з боку фіскальних служб можливі у зв'язку з відсутністю розробленої методології визначення однозначності оцінювання ступеня ризику в результаті неправомірних дій з боку як платника податку, так і персоналу фіскальної служби.

Удосконалення податкового законодавства й усунення окремих його недоліків позбавить противників цього податку. Відносним недоліком ПДВ є на сучасному етапі більш складний процес його адміністрування. Цим, а також рівнем розвитку економічної науки пояснюється те, що ПДВ «винайдений» та отримав широке розповсюдження порівняно недавно [7].

Істотною проблемою в Україні є відшкодування ПДВ. Сумніви щодо потреби цього податку для країни виникають, з огляду на те що відбуваються масові зловживання під час нарахування ПДВ; виникають труднощі з відшкодуванням ПДВ [3]; ПДВ включається в ціну товарів (робіт, послуг) і сплачується покупцем, але його облік і перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент) [8].

Натепер ПДВ застосовується в багатьох країнах світу, оскільки наявність зазначеного податку є однією з обов'язкових умов вступу країн до Європейського Союзу, але ставки податку відрізняються в різних країнах. З метою поповнення державного бюджету ПДВ введено й в Україні. На початку 1990-х рр. його ставка становила 28%, але сьогодні її зменшено до 20% [9].

Сьогодні у світовій практиці найпоширенішими формами непрямих податків на внутрішньому ринку є специфічні й універсальні акцизи. Першими оподатковуються окремі групи товарів – високорентабельні та монополні, в Україні цей вид платежу застосовується у формі акцизного податку

Універсальні акцизи можуть стягуватися у трьох формах: податку з обороту в одноетапній формі (податок із продажу або з покупок), податку з обороту в багатоетапній формі та ПДВ.

Податок з обороту в одноетапній формі справляється разово тільки на одній стадії руху товару: виробництва, оптової або роздрібною торгівлі. Ця форма податку має низку переваг, таких як простота адміністрування, зникає проблема відшкодування податку експортерам. Але недоліки цього податку криються в основному в техніці оподаткування. На відміну від ПДВ та багатоетапного податку з обороту, одноетапним податком складно охопити відразу всю сферу реалізацію продукції, тобто він не має широкої бази.

Друга форма складніша, оскільки оподатковується валовий оборот на всіх етапах виробництва та продажу товару. Його плюси – значна фіскальна віддача, простота адміністрування і стимулювання вертикальної інтеграції виробництва, оскільки зменшення операцій між юридично незалежними суб'єктами звужує базу оподаткування. Однак, чим складнішою була продукція й чим більше розвивався принцип спеціалізації виробництва, тим більше трансформацій та оборотів відбувалося з одним і тим товаром, який покращував свої властивості. Більшість технологічних трансформацій відбувалося на різних підприємствах, і на кожному етапі цю оброблену продукцію потрібно було обкласти податком з обороту.

Найважливішою перевагою ПДВ є потенційно висока фіскальна ефективність, яка зумовлена тим, що він має широку базу оподаткування, що включає більшість груп товарів і послуг, тобто зміни в асортименті споживання суттєво не впливають на надходження податку. До того ж оподаткування споживання більш надійне, оскільки людина завжди має потребу в певних товарах чи послугах, і зупинити його неможливо. Водночас оподаткування доходів чи прибутку в умовах економічної кризи не може бути надійним джерелом доходів бюджету. Те, що оподаткуванню підлягає переважно дохід, який спрямовується на споживання, а інша його частина значною мірою використовується на нагромадження, опосередковано стимулює процес інвестування. ПДВ має й адміністративні переваги, адже ухилення від нього ускладнене завдяки вбудованому механізму взаємного контролю платників, а поетапне справляння забезпечує рівномірний розподіл податкового тягаря між усіма суб'єктами підприємництва. У зв'язку з ефективністю і зручністю справляння ПДВ широко застосовується в країнах з ринковою економікою, є одним із найбільш поширених у світі податків. Він вважається більш досконалою формою непрямого оподаткування, ніж податок з обороту [10, с. 164].

Висновки. За результатами дослідження можемо зазначити, що ПДВ в системі оподаткування є основним бюджетоутворювальним податком. Для платника податку ПДВ є витратами. Виступаючи податком на кінцеве споживання, він за доволі високої ставки є фактором стрімкої інфляції, а також стає одним із факторів, що стримують розвиток виробництва, тощо.

У процесі дослідження встановлено, що непряме оподаткування в Україні потребує подальшого дослідження в напрямі використання заходів, які сприятимуть поступовому наближенню податкового законодавства України до законодавства ЄС.

Щоб удосконалити механізм використання ПДВ, пропонується вирішення низки питань: оптимізувати рівні ставок ПДВ з урахуванням пільг; удосконалити механізм адміністрування ПДВ з питань можливого блокування податкових накладних і механізм їх розблокування, максимально виключити можливість суб'єктивного впливу на цей процес; удосконалити критерії оцінювання ступеня ризику; підвищити відповідальність як платників податку, так і персоналу фіскальної служби за своєчасність і достовірність реєстрації податкових накладних, об'єктивне оцінювання ступеня ризику в разі заблокування податкових накладних.

Необхідно також відмітити, що останнім часом, особливо після прийняття ПК України, має місце тенденція до покращення стану справляння ПДВ. Державою зроблено конкретні кроки щодо вдосконалення його податкового механізму, зокрема запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, завдяки якому платникам, які мають право використовувати цей механізм, частково вдалося вирішити одну з найбільш проблем хронічного неповернення бюджетного відшкодування, що призводило до вимивання оборотних коштів. Крім того, таке автоматичне відшкодування великою мірою розв'язує проблеми корупції й так званих «відкатів» під час повернення податку з бюджету. З іншого боку, вживаються заходи для вдосконалення контролю за сплатою податку, удосконалюється форма податкової декларації, обов'язковим є надання інформації щодо формування податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів, запровадження реєстру податкових накладних, що дає змогу державі здійснювати наскрізний моніторинг і виявляти зловживання, усувати їх наслідки на початкових етапах. Безумовно, проблемних питань залишається чимало, але має тривати системна робота над удосконаленням механізму сплати ПДВ, відмова від якого може розглядатися лише як визнання нездатності розв'язати наявні проблеми, що потягне негативні наслідки в економічній і бюджетній політиці.

Література:

1. Бойко Л.І., Возіянова Ю.А. Порівняння податку на додану вартість та податку з обороту. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/100117.
2. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Львів, 2016. С. 5.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13. Ст. 112.
4. Кучерявенко М.П. Курс налогового права: в 4 т. Харьков : Право, 2007. Т. 4 : Особенная часть: Косвенные налоги. 536 с.
5. Emran S. On selective indirect tax reform in developing countries. URL: https://www.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/download/2005_Indirect_Tax_Reform.pdf.
6. Baunsgaard T. Tax revenue and (or?) trade liberalization. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=887981.
7. Щербина Ю.О. Переваги і недоліки податку на додану вартість. *Студентський науковий вісник: науково-теоретичний журнал*. 2015. № 1 (8). С. 79–84.
8. Щербина Ю.О. Механізми регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки. *Студентський науковий вісник*. 2015. Вип. 1 (12). С. 152–155.
9. Доходи бюджету України (станом 19 березня 2017 р.). Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/>.
10. Податкова система України : підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, С.А. Буковинський та ін. / за ред. В.М. Федосова. Київ : Либідь, 1994. 464 с.

Bondarenko T. Value added tax in Ukraine and legal remedies for its reimbursement

Summary. Taxes are the important financial instrument of adjusting of economy of Ukraine. Therefore, clear attention which is spared by research workers to development and research of taxes. Taking into account that existing on this time in Ukraine the tax system is characterized internal inconsistency, by instability and complication, there is a necessity of development of mechanisms what would be instrumental in its optimization as for a taxpayer so for the state. It should be noted that at all variety of taxes which are set in the separate states, an important place in the tax system is occupied by indirect taxes, namely, tax value-added (VAT). It is related to that VAT has a wide base of taxation and is more neutral from point of influence on the process of acceptance of economic decisions in relation to investments and consumption. A VAT is a basic indirect tax in the countries of ES. In addition, his presence in the tax system of the state is the obligatory condition of its tacking to European Union. Coming from the put purpose, important is dividing of taxes into lines and indirect. In spite of the fact that this question is the article of discussions and in our time, will mark that such

classification of taxes is most widespread. Examining an origin and stages of development of tax value-added (VAT) will mark that in history of tax right he is relatively the new type of indirect tax.

For today the production of VAT in Ukraine is regulated the section of the V Internal revenue code of Ukraine of important by the concordance of legal norms of Ukraine and European Union through this question there is adaptation of the Ukrainian legislation to the legislation of ES. Among directions of development and reformation of VAT in accordance it is possible to take with legislative acts: automation of processes of administration of VAT and electronic accounting; creation more outages, clear and effective system of administration of VAT; gradual decline of rate of VAT; a maintenance of favourable tax treatment is on operations from the supply of commodities (services) which have a social orientation but other. The decision of the put tasks will be given by possibility to promote fiscal efficiency of VAT by providing of plenitude and timeliness of receipt of tax in the State budget of Ukraine.

Key words: tax system, value added tax, mechanism of VAT collection, tax benefits.