

УДК 336.226.322(477)

Єрохін К.Я.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бізнес-адміністрування та управління проектами
Університету економіки та права «КРОК»***Занора В.О.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри менеджменту та економічної безпеки
Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького***Поскрипко Ю.А.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри бізнес-адміністрування та управління проектами
Університету економіки та права «КРОК»*

РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

REFORMING THE VALUE ADDED TAX IN UKRAINE: PRACTICAL ASPECTS

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено сутність та сучасний стан податку на додану вартість в економіці України. Зазначено, що податок на додану вартість є найзначнішим за обсягом з усіх податків. Визначено основні положення законодавства щодо функціонування податку на додану вартість. Виявлено основні проблеми, що пов'язані з адмініструванням податку. Визначено можливості та запропоновано напрями реформування адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Ключові слова: податок на додану вартість, практичні аспекти, бюджет, непрямі податки, реформування.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы сущность и современное состояние налога на добавленную стоимость в экономике Украины. Указано, что налог на добавленную стоимость является самым значительным по объему из всех налогов. Определены основные положения законодательства по функционированию налога на добавленную стоимость. Выявлены основные проблемы, связанные с администрированием налога. Определены возможности и предложены направления реформирования администрирования налога на добавленную стоимость в Украине.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, практические аспекты, бюджет, непрямые налоги, реформирование.

ANNOTATION

The essence and the current state of value added tax in the Ukrainian economy are researched. It is indicated that the value added tax is the most significant in terms of all taxes. Identified the main law provisions of the value added tax functioning. Identified the main problems associated with the administration of the tax. The possibilities and directions of reforming the administration of value added tax in Ukraine, that based on the analysis, are offered.

Keywords: value added tax, practical aspects, budget, indirect taxes, reforming.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) за своєю сутністю є непрямим, що, по-перше, є необхідним для стимулювання експорту та підвищення притоку валюти в країну, а по-друге, для оподаткування доданої вартості товарів та послуг для кінцевих споживачів (не виробників). У сучасних економічних умовах податок на додану вартість в Україні розглядається переважно як інстру-

мент формування державних доходів бюджету. Він є найзначнішим за обсягом з усіх податків, що нараховуються в державний бюджет України. Так, згідно зі статистичними даними, ПДВ становить до 50% від загальних надходжень до держбюджету (у 2012 р. сума ПДВ, що надійшла до бюджету України, становила 138,8 млрд. грн., а його частка в доходах державного бюджету – 61,6% [12]). Проте, незважаючи на важливу фіскальну роль цього податку, необхідно відзначити суттєву недосконалість наявної системи функціонування та адміністрування ПДВ [5; 6].

Основними проблемами функціонування податку на додану вартість є складний механізм його адміністрування [1] та непрозора система розрахунків за податком, зокрема ПДВ-рахунків та порядку відшкодування експортного податку на додану вартість у сучасних умовах. Необхідність вирішення визначених проблем актуалізує доцільність наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми адміністрування ПДВ досліджувалися в публікаціях таких іноземних та вітчизняних учених, як: А. Tait [26], В.Л. Андрущенко [20; 21], Ф.Ф. Бутинець [2], З.С. Варналій [18; 19], О.М. Жукевич [6], А.І. Крисоватий [9; 10], М.П. Кучерявенко [11], І.О. Луніна [13; 14], Т.Г. Молодченко [15], П.В. Мельник [18; 19; 21], А.М. Соколовська [23; 24] та ін. Зазначеній тематиці присвячено також дисертаційні дослідження останніх років таких науковців, як Л.Л. Тарангул [25], О.О. Амоша [1], Д.А. Дяковський [5], М.В. Лесько [12], О.І. Оксенюк [16], Т. М. Паянок [17].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз робіт, присвячених проблемам адміністрування ПДВ, свідчить про відсутність уніфікованих та визнаних підходів до реформування ПДВ в Україні [4–6]. Крім

того, науковцями не приділено достатньо уваги аналізу механізмів адміністрування ПДВ та непрозорій системі розрахунків за податком на додану вартість, а також вивченню та визначенню передумов реформування ПДВ в Україні.

Мета статті полягає у дослідженні сутності та сучасного стану податку на додану вартість в Україні, визначенні основних проблем функціонування податку на додану вартість у сучасних умовах та розробці напрямів його реформування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим джерелом формування бюджету держави є непрямі податки, що являють собою надбавки до ціни визначених товарів і послуг та сплачуються суб'єктами господарської діяльності – виробниками, торговими підприємствами за рахунок споживача під час переходу товару (послуги) зі сфери обігу у сферу споживання [24]. Одним із них є податок на додану вартість, що входить до ціни товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець.

В Україні податок на додану вартість упроваджено з 1991 р. Із моменту введення ставки податку на додану вартість змінювалися декілька разів. Так, Законом України «Про податок на додану вартість» (1991 р.) було встановлено ставку ПДВ у розмірі 28%, а в 1992 р. її було зменшено до 20%. Зважаючи на значний дефіцит бюджету, з 18.05.1993 її знову підвищили до 28%, що, своєю чергою, призвело до масового ухилення від сплати податку і викликало необхідність повторного зниження до рівня 20% [2; 8].

У світі спостерігаються тенденції реформування податкових систем у післякризовий період 2008–2014 рр. [14]. В Україні в 2015–2016 рр. зроблено спроби вдосконалення адміністрування ПДВ, зокрема Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (ПКУ) та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII внесено суттєві зміни до ПКУ в частині визначення податкових зобов'язань із податку на додану вартість та їх сплати до бюджету. Міністерством фінансів України Наказом «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 № 21 затверджена нова форма декларації з податку на додану вартість для забезпечення виконання нових правил оподаткування, запроваджених з 1 січня 2016 р. Ураховуючи, що останні зміни в оподаткуванні повною мірою можуть бути відображені лише в податковій декларації з податку на додану вартість, що затверджена Наказом № 21, податкова звітність із ПДВ починаючи зі звітного періоду «січень 2016 року» усіма платниками податку подається за новою формою в електронному вигляді [7].

Основні законодавчі нововведення щодо податку на додану вартість стосуються ставок ПДВ, що становитимуть 20%, 7% (для лікарських засобів) і 0%, при цьому перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ) залишається без змін. Внесено низку змін у частині операцій, звільнених від оподаткування (ст. 197 ПКУ), зокрема не звільняються від оподаткування операції з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур [22]. Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюватиметься в хронологічному порядку відповідно до черговості внесення заяв до кожного відповідного реєстру [7]. Своєю чергою, Державна фіскальна служба публікує на своєму сайті реєстри заяв про повернення суми бюджетного відшкодування [3].

Із точки зору авторів, основним недоліком наявної системи функціонування податку на додану вартість у сучасних умовах, як і у функціонуванні податкової системи України в цілому, є фіскалізація податків, коли основною метою є наповнення бюджету, тобто збільшення сум податків, як нарахованих, так і сплачених, без огляду на економічний складник податкової системи [23]. Одним зі шляхів посилення фіскальної функції є нестабільність законодавчого підґрунтя, що проявляється у неузгодженості та частих змінах порядку обчислення і сплати ПДВ, результатом яких є ускладнення правил і, як наслідок, збільшення сум податку до сплати, а в разі проведення перевірок – сум нарахованих штрафних санкцій.

Іншою суттєвою вадою адміністрування ПДВ в Україні є його корупційність. Відомо, що на практиці відшкодування ПДВ де-факто часто супроводжується неправомірною фінансовою винагородою («відкатами») посадовим особам, відповідальним за повернення коштів, а уникнення нарахування штрафних санкцій під час перевірок (які значною мірою нараховуються безпідставно) також можливе через неправомірну фінансову винагороду (хабарі) представникам фіскальних органів, які проводять перевірки. Із цієї точки зору подання податкової звітності з ПДВ за новою формою в електронному вигляді з 2016 р. є актуальним та досить прогресивним, але тільки за умов виконання усіма платниками податку та впровадження механізмів контролю.

У нашій державі, як і в багатьох інших країнах світу, податок на додану вартість є одним з основних джерел формування доходної частини бюджету, тому що нормальне функціонування цього податку є важливим для економіки країни. Наведемо дані щодо ПДВ у доходах державного бюджету за 2015 р. (табл. 1).

Як видно з табл. 1, податок на додану вартість нині є основним бюджетоутворюючим податком, що забезпечує понад половину податкових надходжень, навіть ураховуючи відшкодування цього податку.

Основними джерелами доходів бюджету України в 2015 р. є податок на додану вартість, який забезпечив надходження 179 млрд. грн., або 27% усіх бюджетних доходів, податок та збір на доходи фізичних осіб – 100 млрд. грн. (15%) та акцизний податок – 71 млрд. грн. (11%) [3].

Ураховуючи актуальні зміни в адмініструванні ПДВ, починаючи із січня 2016 р. доцільно розглянути показники податку на додану вартість у виконанні доходів державного бюджету України за I півріччя 2016 р. порівняно з аналогічним періодом попереднього року (табл. 2).

Як видно з табл. 2, актуальні зміни у податковому законодавстві на поточному етапі не призвели до оптимізації адміністрування ПДВ. Так, фактичне виконання плану ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням державного відшкодування за I півріччя 2016 року становить 54,76% (83,46% у 2015 р.). Втрати ПДВ із вироблених в Україні товарів за I півріччя 2016 р. становили більше

17,6 млрд. грн. відносно I півріччя 2015 р. Надходження ПДВ з імпортованих на територію України товарів також суттєво знизилося порівняно з аналогічним періодом минулого року. Наведене може свідчити про недостатню ефективність запропонованих удосконалень або недостатній період для їх практичної імплементації (порівняти всі показники поточного та минулого років не є можливим унаслідок відсутності офіційної інформації, структурних змін у державному бюджеті та, відповідно, кодах бюджетної класифікації [3]).

На думку авторів (що співпадає з думкою низки вітчизняних економістів), одним із пріоритетних напрямів реформування податку на додану вартість є не заміна ПДВ, а вдосконалення механізму його стягнення [1; 16; 17]. Разом із тим серед науковців, які стоять на позиції збереження ПДВ, триває дискусія щодо розміру його ставки. Існує обґрунтована думка, що «ставка у 20% є досить високою порівняно зі ставками, прийнятими в Європі. Висока

Таблиця 1

Доходи державного бюджету України в 2015 р. [3]

Статті доходів	2015 р. факт, млрд. грн.	Темп росту до 2014 р., %
Податок та збір на доходи фізичних осіб	45,1	260,0
Податок на прибуток підприємств	34,8	87,1
Податок на додану вартість	246,9	130,4
Відшкодування ПДВ	-68,4	136,2
Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	38,8	138,1
Акцизний податок із увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	24,3	144,3
Рентна плата за користування надрами	37,0	100,0
Ввізне мито	39,9	220,0
Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»	61,8	170,0
Власні надходження бюджетних установ	26,4	119,5
Разом	534,7	149,7

Таблиця 2

ПДВ у виконанні доходів Державного бюджету України за I півріччя 2016 р. [3]

Код Бюджетної класифікації	Показники	Виконано за I півріччя 2016 р.	Виконано за I півріччя 2015 р.
	План на I півріччя з урахуванням змін	61 458 000 000,00	101 448 082 000,00
14060000	ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням відшкодування	33 657 343 813,65	84 672 781 669,37
14060100	ПДВ із вироблених в Україні товарів	67 578 177 382,04	49 934 929 010,10
14060200	Відшкодування ПДВ	-36 132 201 964,53	-26 701 281 913,02
14060400	ПДВ з імпортованих на територію України товарів	3 150 872,50	61 437 682 226,10
14060500	ПДВ від інноваційних проектів	34,00	-15 570,00
14060800	ПДВ із постачання лікарських засобів	12 874,90	-
14060900	ПДВ сільгоспідприємств (крім 1, 2)	620 610 384,68	-
14061000	1) ПДВ сільгосп. від зернових	1 368 790 296,79	-
14061100	2) ПДВ сільгосп. від тваринництва	218 803 933,27	-
14070000	ПДВ із увезених товарів	80 618 337 661,01	-
14070100	ПДВ із увезених товарів (крім 3)	79 310 658 130,40	-
14070200	3) ПДВ від увезення лікарських засобів	1 307 679 530,61	-

ставка ПДВ значно здорожчує вітчизняну продукцію, що зменшує її конкурентоспроможність, і, відповідно, у багатьох випадках вона витісняється з ринку імпортною продукцією» [4, с. 318]. А «скорочення діючої ставки ПДВ сприятиме зменшенню податкового тиску і, отже, зменшенню ухилення від оподаткування та збільшенню його бази» [4, с. 318]. Водночас зниження ставки ПДВ могло б призвести у майбутньому до здешевлення вітчизняної продукції, зростання бюджетних надходжень за рахунок поживлення підприємництва, зменшення ухилення від оподаткування, корупційних явищ та розширення попиту.

Крім того, що податок на додану вартість займає домінуючі позиції у національній та світовій економіці, він має й негативні аспекти, пов'язані з можливістю ухилення від сплати та корупційними явищами [6; 24].

Для обліку розрахунків із бюджетом використовується система ПДВ-рахунків, що разом зі складністю податкової системи держави та надмірною регламентацією процесу (процедури стягнення податків призводить до збільшення помилок і штрафів, що пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість.

Загальну схему механізму функціонування ПДВ-рахунків під час здійснення господарських операцій наведено на рис. 1.

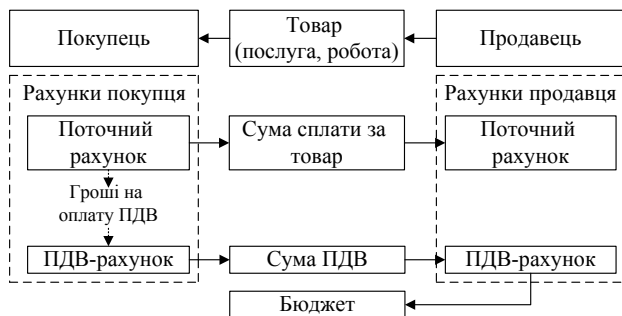


Рис. 1. Загальна структурно-логічна схема механізму функціонування ПДВ-рахунків під час здійснення господарських операцій

Джерело: складено авторами

На думку авторів, основні недоліки бюджетного відшкодування ПДВ пов'язані, з одного боку, з несвоєчасним поверненням (точніше здебільшого з відсутністю такого повернення) коштів для реальних експортерів, а з іншого – тягнуть за собою нанесення прямих збитків державі, зокрема у зв'язку з фіктивними операціями, необґрунтованим збільшенням експортних цін тощо. Крім цього, як зазначалося вище, бюджетне відшкодування ПДВ нині є достатньо корумпованим.

Виходячи з вищенаведеного, авторами визначено напрями та першочергові заходи реформування податку на додану вартість. По-перше, це зменшення податкового навантаження, зокрема ставки ПДВ, приведення ставки податку на додану вартість до рівня, який буде стимулюва-

ти економіку, та при цьому зменшить кінцеву ціну для споживача (порівняно з наявними умовами). Водночас зі зменшенням ставки також слід ретельно переглянути групи операцій, які сьогодні користуються пільгами з ПДВ. Із них варто залишити лише інноваційні, високотехнологічні та особливі види операцій, звільнення від податку на додану вартість яких буде стимулювати економіку в цілому та розвивати конкретні галузі. Зменшення ставки податку на додану вартість має призвести до зменшення цін на вітчизняну продукцію та збільшення попиту на неї, що, відповідно, позначиться на зростанні податкових надходжень до державного бюджету України за рахунок поживлення підприємництва.

По-друге, це максимальне спрощення правил нарахування та сплати ПДВ, що допоможе вирішити дві проблеми адміністрування податку на додану вартість:

- дасть змогу скоротити витрати на утримання апарату податкових і митних державних органів (у бюджеті на 2016 р. на утримання ДФС закладено 5,5 млрд. грн.);

- зменшить ресурси бізнесу на ведення обліку, проходження перевірок, судові оскарження дій фіскальних органів тощо; звільнені ресурси (а відповідно, і кошти) збільшать прибутковість бізнесу та можуть бути спрямовані в реальний сектор економіки.

По-третє, радикальне посилення відповідальності посадових осіб за корупційні дії за адміністрування ПДВ із визначенням, розробкою та впровадженням юридичних механізмів відповідальності (за неофіційними даними, у 2015 р. сума неправомірної фінансової винагороди за відшкодування ПДВ сягала 30–50% від отриманої суми, що розрахунково становить понад 20 млрд. грн.). Окрім того, прозорість та реальність відшкодування експортного ПДВ збільшить конкурентоспроможність експортноорієнтованих галузей економіки, що позитивно позначиться як на вітчизняній економіці в цілому, так і на валютному ринку зокрема.

Висновки. Дослідженнями встановлено, що проблема реформування податку на додану вартість є актуальною, а наявні підходи – недостатньо ефективними. Визначено, що основними проблемами адміністрування ПДВ на сьогодні є його недооцінка економічного складника податкової системи, складний механізм і непрозора система розрахунків, що створює передумови для недоотримання коштів державою та сприяє корупційним проявам. Визначено основні напрями та сучасні можливості реформування ПДВ, зокрема приведення ставки податку на додану вартість до рівня, який буде стимулювати економіку, спрощення правил адміністрування ПДВ та радикальне посилення відповідальності посадових осіб за корупційні дії за адміністрування податку на додану вартість.

Автори переконані, що без радикальних змін у системі функціонування податку на до-

дану вартість перманентно виникатиме ситуація, коли державі не вистачатиме коштів, що надходять від стягнення податку, а бізнес, для якого не створено відповідні умови у вигляді зменшення ставки, спрощення податкових правил та зниження корумпованості, змушений буде вишукувати нові шляхи «оптимізації» (уникнення) сплати ПДВ. У довгостроковій перспективі це може мати негативні наслідки і для держави, і для бізнесу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Амоша О.О. Механізм оподаткування доданої вартості в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / О.О. Амоша ; Інститут екон. прогнозування НАН України – К., 2005. – 19 с.
- Бухгалтерський податковий облік : [навч. посіб. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / За ред. д. е. н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к. е. н., доц. С.Л. Берези ; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 384 с.
- Виконання Державного бюджету / Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
- Гончарюк А.О. Податок на додану вартість в контексті діючого законодавства України та проблеми бухгалтерського обліку / А.О. Гончарюк, А.О. Наріжня, Н.В. Черевик // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008. – № 2(44). – С. 318–323.
- Дяковський Д.А. Оподаткування доданої вартості в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Д.А. Дяковський ; Нац. університет держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.
- Жукевич О.М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О.М. Жукевич // Економічний простір. – 2014. – № 22/2. – С. 258–264.
- Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
- Іванов Ю.Б. Податковий облік і звітність : [консп. лекцій з навч. дисципліни для студ. спец. 6.050100 «Оподаткування» всіх форм навчання] / Ю.Б. Іванов, О.Є. Найденко. – Харків : ІНЖЕК, 2006. – 144 с.
- Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / А.І. Крисоватий // Фінанси. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
- Крисоватий А.І. Вдосконалення податку на додану вартість / А.І. Крисоватий // Фінанси України. – 1996. – № 9. – С. 96–101.
- Кучерявенко М.П. Колізійні проблеми Податкового кодексу України / М.П. Кучерявенко // Фінансове право. – 2014. – № 2. – С. 7–10.
- Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / М.В. Лесько ; ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К., 2014. – 19 с.
- Луніна І.О. Податкова політика України у контексті створення умов для економічного зростання / І.О. Луніна // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 37–47.
- Луніна І.О. Міжнародні тенденції реформування податкових систем у післякризовий період 2008–2014 рр. та уроки для України / І.О. Луніна, Н.Б. Фролова // Фінанси України. – 2015. – № 8. – С. 7–20.
- Молодченко Т.Г. Реформування податкової системи в Україні: передумови й альтернативи / Т.Г. Молодченко // Актуальні проблеми державного управління. – 2010. – № 1. – С. 313–317.
- Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / О.І. Оксенюк ; Львівський нац. університет ім. Івана Франка – Львів, 2016. – 20 с.
- Паянок Т.М. Ефективність податку на додану вартість та напрямки його реформування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Т.М. Паянок ; Нац. університет держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2014. – 16 с.
- Податкова політика України : [навч. посіб.] / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул [та ін.] ; за ред. П.В. Мельника. – К. : Знання України, 2010. – 505 с.
- Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : [монографія] / П.В. Мельник, Л.П. Тарангул, З.С. Варналій ; за заг. ред. З.С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
- Податкова система : [навч. посіб.] / За заг. ред. В.Л. Андрущенко. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.
- Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) : [монографія] / За заг. ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Мельника. – Ірпінь: НУ ДПС, 2006. – 210 с.
- Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А.М. Соколовська ; Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2001. – 371 с.
- Соколовська А.М. Основи теорії податків : [навч. посіб.] / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
- Тарангул Л.Л. Податкова політика та економічний розвиток регіонів: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.04.01 / Л.Л. Тарангул ; НАН України, Ін-т екон. прогнозування. – К., 2003. – 32 с.
- Tait A.A. Value-Added Tax: International Practice and Problems / A.A. Tait. – Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998. – 450 p.