

Олена Святославівна ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО
к.е.н., доцент, кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Тарас Ярославович МАРШАЛОК
к.е.н., доцент, кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

ТЕОРЕТИКО-ПРАГМАТИЧНІ ОЗНАКИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Анотація

Метою статті є з'ясування теоретичних особливостей податку на додану вартість, аналіз ефективності непрямого оподаткування в Україні, а також – розробка шляхів раціоналізації справляння ПДВ в Україні.

Методика дослідження. Для досягнення мети застосовано методи теоретичного узагальнення, аналізу й синтезу (в ході визначення понятійного апарату), історичний метод, метод наукової абстракції та системний підхід. Використання методів порівняльного аналізу, графічного зображення, спостереження та формалізації дало змогу проаналізувати вітчизняну практику справляння податку на додану вартість.

В статті обґрунтовано переваги та недоліки непрямих податків. Висвітлено сутність податку на додану вартість з точки зору його економічної природи, сфери застосування та механізму стягнення. Здійснено порівняльний аналіз податку з обороту, податку з продажу та податку на додану вартість із аргументацією переваг останнього. Розглянуто особливості застосування ПДВ країнами ЄС та вивчено рівень його гармонізації в межах співтовариства.

Проведено дослідження окремих елементів механізму справляння ПДВ, таких як: податкова ставка, база оподаткування, податкові пільги, методи визначення умов та факту виникнення податкового зобов'язання, порядок відшкодування податку та ін. Здійснено оцінку фіскальної значимості податку на додану вартість як одного із основних джерел формування доходів Державного бюджету України. Окреслено основні напрями реформування податку на додану вартість.

Наукова новизна статті полягає в подальшому розвитку теоретико-організаційних засад непрямого оподаткування, застосуванні комплексного підходу до дослідження податку на додану вартість та напрацюванні ряду пропозицій щодо напрямів його удосконалення в умовах поглиблення євроінтеграційний процесів.

Практична значущість полягає в тому, що окреслені висновки та пропозиції можуть бути використані органами державної влади України при розробці засад довгострокової податкової політики та концепції реформування податкової системи держави.

Ключові слова: *податок на додану вартість, податкова ставка, податкова пільга, універсальний акциз, податок з продажу, податок з обороту, відшкодування ПДВ.*

Елена Святославовна ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО
Тарас Ярославович МАРШАЛОК

ТЕОРЕТИКО-ПРАГМАТИЧЕСКИЕ ПРИЗНАКИ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

Аннотация

Целью статьи является выяснение теоретических особенностей налога на добавленную стоимость, анализ эффективности косвенного налогообложения в Украине, а также – разработка путей рационализации взимания НДС в Украине.

Методика исследования. Для достижения цели применены методы теоретического обобщения, анализа и синтеза (в ходе определения понятийного аппарата), исторический метод, метод научной абстракции и системный подход. Использование методов сравнительного анализа, графического изображения, наблюдения и формализации позволило проанализировать отечественную практику взимания налога на добавленную стоимость.

В статье обоснованы преимущества и недостатки косвенных налогов. Освещены сущность налога на добавленную стоимость с точки зрения его экономической природы, сферы применения и механизма взимания. Осуществлен сравнительный анализ налога с оборота, налога с продаж и налога на добавленную стоимость с аргументацией преимуществ последнего.

Рассмотрены особенности применения НДС странами ЕС и изучен уровень его гармонизации в пределах сообщества. Проведено исследование отдельных элементов механизма взимания НДС, таких как: налоговая ставка, база налогообложения, налоговые льготы, методы определения условий и факта возникновения налогового обязательства, порядок возмещения налога и др. Осуществлена оценка фискальной значимости налога на добавленную стоимость как одного из основных источников формирования доходов Государственного бюджета Украины. Определены основные направления реформирования налога на добавленную стоимость.

Научная новизна статьи заключается в дальнейшем развитии теоретико-организационных основ косвенного налогообложения, применении комплексного подхода к исследованию налога на добавленную стоимость и наработке ряда предложений относительно направлений его совершенствования в условиях углубления интеграционных процессов.

Практическая значимость состоит в том, что указанные выводы и предложения могут быть использованы органами государственной власти Украины при разработке основ долгосрочной налоговой политики и концепции реформирования налоговой системы государства.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговая ставка, налоговая льгота, универсальный акциз, налог с продаж, налог с оборота, возмещение НДС.

ZAKLEKTA-BERESTOVENKO Elena Svyatoslavivna.,

PhD, Associate Professor,
Ternopil National Economic University
Taras Yaroslavovych Marshalok,
PhD, Associate Professor,
Ternopil National Economic University

THEORETICAL AND SYMPTOMS PRAGMATIC CHARGING VAT IN UKRAINE

Summary

Subject: Theoretical and practical features of collection of a value added tax.

The purpose of article is clarification of theoretical features of a value added tax, the analysis of efficiency of the indirect taxation in Ukraine, and also – development of ways of rationalization of collection of the VAT in Ukraine.

Research technique. Methods of theoretical generalization, the analysis and synthesis (are applied to achievement of the purpose during definition of a conceptual framework), a historical method, a method of scientific abstraction and system approach. Use of methods of the comparative analysis, a graphic representation, supervision and formalization allowed to analyse domestic practice of collection of a value added tax.

In article advantages and shortcomings of indirect taxes are proved. Are covered essence of a value added tax from the point of view of its economic nature, scope of application and the mechanism of collecting. The comparative analysis of a sale tax, tax on sales and a value added tax with the argument of advantages of the last is carried out.

Features of application of the VAT by EU countries are considered and the level of its harmonization within community is studied. Research of separate elements of the mechanism of collection of the VAT, such as is conducted: tax rate, base of the taxation, tax privileges, methods of definition of conditions and fact of emergence of the tax obligation, order of compensation of a tax, etc. The assessment of the fiscal importance of a value added tax as one of the main sources of formation of the income of the State budget of Ukraine is carried out. The main directions of reforming of a value added tax are defined.

Scientific novelty of article consists in further development theoretical and the organizational of bases of the indirect taxation, application of an integrated approach to research of a value added tax and an operating time of a number of offers concerning the directions of its improvement in the conditions of deepening of integration processes.

The practical importance consists that the specified conclusions and offers can be used by public authorities of Ukraine when developing bases of a long-term tax policy and the concept of reforming of tax system of the state.

Keywords: *value added tax, tax rate, tax privilege, universal excise, tax on sales, sale tax, compensation of the VAT.*

Постановка проблеми. Податок на додану вартість належить до податків на товари і послуги або до податків на споживання (непрямих податків) та широко застосовується у податкових системах більшості країн світу. Даний податок є важливою складовою бюджетно-податкової політики, оскільки наділений значним фіскальним та регулюючим потенціалом. Ефективність справляння ПДВ визначається рівнем досягнення балансу між такими критеріями державної податкової політики як фіскальна достатність, економічна ефективність та соціальна справедливість тобто рівнем реалізації соціально-економічних потреб держави та окремих суб'єктів економіки за помірного податкового навантаження на платників податків. В свою чергу, необхідність реформування механізму справляння ПДВ сьогодні обумовлена порушеннями у структурі внутрішнього попиту та пропозиції, диспропорціями розвитку споживчого ринку, достатньо низьким рівнем конкурентоспроможності вітчизняної продукції та недостатньою розвиненістю пріоритетних видів економічної діяльності тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика справляння податку на додану вартість є об'єктом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, які зосереджують свою увагу на вивченні та аналізі структури податку, його місця в податковій системі, пільгах щодо сплати ПДВ, розширення бази оподаткування, встановлення оптимальних податкових ставок податку на додану вартість. До найбільш значимих досліджень з даної проблематики варто віднести праці таких вітчизняних науковців як: Андрушенка В.Л., Десятнюк О.М., Іванова Ю.Б., Крисоватого А.І., Кириленко О.П., Опаріна В. М., Тимченко О.М., Федосова В.М., Швабія К.І., Юрія С.І та ін. Однак на сьогодні досі не запропоновано єдиного механізму справляння ПДВ, який мав би найбільш ефективну конструкцію, яка б найбільш раціонально об'єднувала критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості.

Метою статті є з'ясувати теоретичні особливості податку на додану вартість, проаналізувати ефективність непрямого оподаткування в Україні, а також запропонувати шляхи раціоналізації справляння ПДВ в Україні.

Виклад основного матеріалу. Необхідність використання непрямих податків як елементу податкової системи обґрунтовується представниками теорії економіки добробуту. Згідно даної теорії універсальні акцизи, на відміну від прямих податків, не зменшують обсягу коштів, яка б

могла бути спрямована на заощадження, а тому – рівною мірою оподатковують поточне і майбутнє споживання. Крім зазначеного, непрямі податки (у т.ч. і ПДВ): мають високу фіскальну ефективність, оскільки їх база є менш чутливою до циклічних змін економічного розвитку; з психологічної точки зору є менш відчутними для платників; дозволяють оподатковувати ті доходи, які не потрапляють у базу оподаткування прямих податків. До вад податків на споживання варто віднести наступні: вони не повністю враховують платоспроможність окремих індивідів; спричиняють інфляцію (сприяють зростанню споживчих цін); становлять більшу частку у доходах малозабезпечених верств населення; обмежують споживання; не стимулюють платників до активного впливу на процеси формування податкової політики (табл. 1). Незважаючи на наявність недоліків непрямого оподаткування, поєднання податків на споживання із податками на доходи сприяє компенсації вад одних перевагами інших, що в цілому підвищує ефективність податкової системи держави і пояснює необхідність їх паралельного використання¹.

Таблиця 1

Переваги та недоліки непрямих податків²

Переваги непрямих податків	Недоліки непрямих податків
Не стримують заощадження, а отже є більш нейтральними порівняно із податками на доходи	Сприяють зростанню рівня цін, а отже можуть породжувати інфляцію
Мають високу фіскальну ефективність, оскільки база їх стягнення менш чутлива до коливань макроекономічної кон'юнктури	Не враховують платоспроможності окремих індивідів
Сприяють зменшенню тіньового сектору економіки, оскільки дозволяють оподатковувати ті доходи, які не потрапили до бази оподаткування прямих податків	Мають високу частку у доходах малозабезпечених верств населення (можуть вважатися джерелом соціальної несправедливості)
Можуть виступати як важіль стримування кризи надвиробництва та сприяти витісненню з ринку слабких не конкурентоздатних виробників	Виступають важелем обмеження споживання (за рахунок підвищення рівня цін), що в довготерміновій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва
	Функціонування механізму відшкодування непрямих податків породжує ризик зростання масштабів ухилення від оподаткування

Згідно національної термінології ПДВ є формою універсального акцизу, який нараховується та сплачується на кожному етапі руху товарів від виробника до споживача (рис. 1). Характерною його рисою є те, що даний податок включається в ціну товару у вигляді надбавки, тому його кінцевими платниками виступають споживачі, а розмір податку для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів.

ПДВ як непрямий податок належить до вбудованих стабілізаторів макроекономічного регулювання. Автоматичний («вбудований») стабілізатор – механізм, який дозволяє зменшити циклічні коливання в економіці без проведення спеціальної економічної політики³. Механізм дії

¹ Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С. 245-246.

² Сотніченко О.А. Непрямі податки та їх участь у регулюванні товарообороту країни / О.А. Сотніченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 3. – С. 56.

³ Мікроекономіка і макроекономіка: Підручник : у 2 ч. / С. Будаговська, О. Кілієвич, І. Луніна та ін.; за заг. ред. С. Будаговської. – К.: Основи, 1998. – С. 308.

ПДВ як вбудованого стабілізатора є наступним: у фазі циклічного підйому загальний дохід зростає, а отже зростають і надходження від ПДВ, податковий мультиплікатор зменшується та автоматично знижуються трансфертні платежі з бюджету. Як наслідок, скорочуються особисті доходи, видатки на споживання та сукупний попит в цілому, що стримує інфляцію та «перегрів» економіки. У фазі циклічного спаду, навпаки, – сукупний дохід знижується, що призводить до автоматичного скорочення податкових надходжень від ПДВ, збільшення податкового мультиплікатора та зростання державних трансфертів приватному сектору. Зазначені процеси спричиняють зростання сукупного попиту та виробництва, що обмежує глибину спаду економіки.

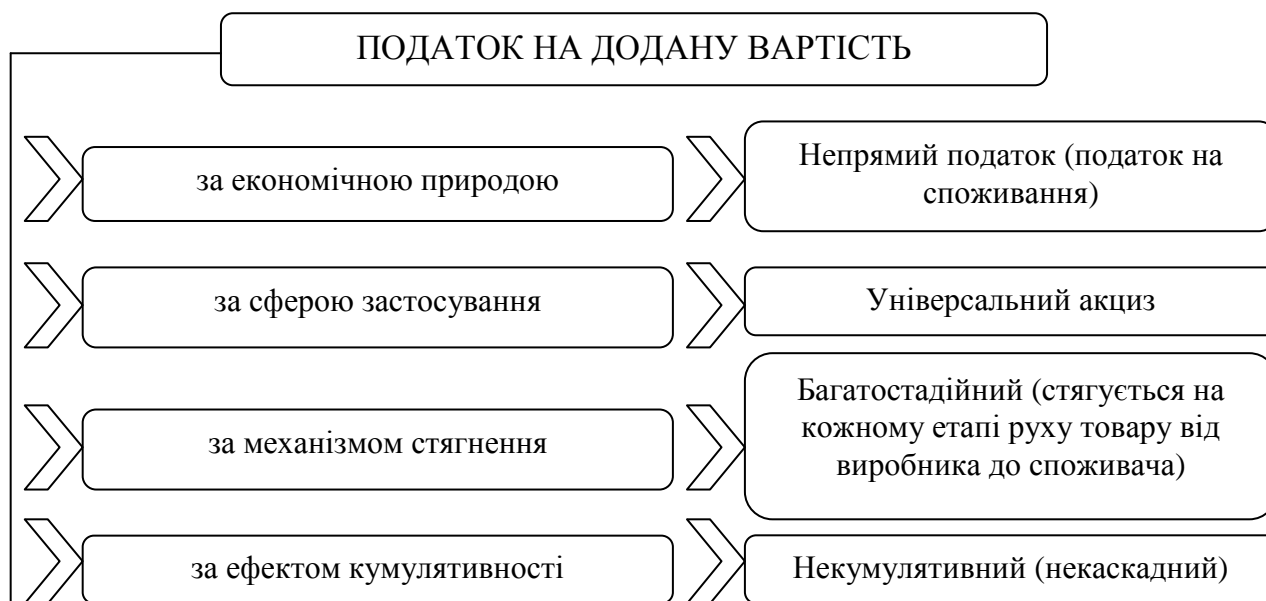


Рис. 1. Характерні риси податку на додану вартість

На сьогодні серед науковців все ще відсутній єдиний підхід щодо найбільш оптимальної форми універсальних акцизів, серед яких, окрім ПДВ, можна виділити податок з обороту та податок з продажу. Так, прихильники скасування ПДВ як одного із напрямів реформування податкової системи України посилаються на його недоліки, головним з яких є труднощі в адмініструванні, що породжує можливості для ухилення від сплати та створення незаконних схем його мінімізації. З метою виокремлення найбільш оптимального універсального акцизу для сучасної економічної системи України проаналізуємо характерні риси кожного з них (табл. 2)

Однією з найбільш суттєвих відмінностей податків з продажу, обороту та ПДВ є приналежність першого з них до одностадійних, а наступних двох – до багатостадійних податків. Це означає, що податок з продажу справляється лише на останньому етапі руху товарів, а отже – застосовується лише у сфері торгівлі (зазвичай роздрібної). Це, в свою чергу, надає суттєві переваги для виробничих підприємств, які не несуть податкового тягара, а отже мають у своєму розпорядженні додаткові фінансові ресурси для подальшого розширення виробництва та розвитку. Водночас податок з обороту породжує значний ступінь ризику недоотримання державою запланованих податкових надходжень, що недопустимо за умов суттєвих кризових явищ у економіці держави. Також, даний податок може бути дієвим лише в економічній системі з високою податковою культурою, оскільки суттєве звуження бази оподаткування (порівняно з податком з обороту та ПДВ) спричиняє значне зменшення фіскального значення податку з продажу, а можливість ухилення від його сплати взагалі призведе до дуже вагомих втрат бюджету.

Переваги та недоліки окремих форм універсальних акцизів

Форма універсального акцизу	Характерні риси	Переваги	Недоліки
Податок з продажу	Одностадійний податок, що може накладатися на різних стадіях руху товару. Може виступати у формі податку з продажу виробників, оптових та роздрібних продаж	Звільняє від сплати податку виробничі підприємства, що створює додаткові підстави для їх розвитку	Спричиняє значні втрати бюджету
Податок з обороту	Застосовується на усіх стадіях руху товару від виробника до споживача. Нараховується на оборот, який містить вартість, додану не лише на даній, а й на попередніх стадіях, що викликає кумулятивний ефект	Висока фіскальна значимість, простота адміністрування	Кумулятивний ефект та нерівномірний розподіл податкового тягара. Негативний вплив на конкурентоспроможність вітчизняного експорту через відсутність механізму відшкодування податку
ПДВ	Стягується на усіх стадіях руху товарів; розмір податку кожного учасника залежить від того, наскільки він збільшив вартість спожитих матеріальних ресурсів	Відсутність кумулятивного ефекту, значний регулюючий потенціал та фіскальне значення	Технічна і організаційна складність стягнення ПДВ, соціальна несправедливість (основний тягар несуть малозабезпечені верстви населення)

Податок з обороту справляється на кожному етапі руху товару від виробника до споживача. Внаслідок оподаткування всього валового обороту має місце кумулятивний ефект – нарахування податку на оборот, що містить вартість, додану не лише на даній стадії, а й на попередніх стадіях, яка вже обкладалася податком⁴. Розмір кумулятивного ефекту буде залежати від кількості стадій виробничого процесу, а також від величини доданої вартості підприємств, які знаходяться на початкових стадіях виробництва. Крім того, даний податок породжує нерівномірність розподілу податкового тягара між сировинними підприємствами (несуть найменший податковий тягар) та виробниками кінцевої продукції (несуть максимальний податковий тягар). Кумулятивний ефект та нерівномірність розподілу податкового тягара є суттєвими вадами податку з обороту, які порушують засади справедливості у конкурентній боротьбі, а отже – і принципи розвитку ринкової економіки.

Із вищезазначеного, можемо зробити висновок, що податок на додану вартість, на сьогодні, залишається найбільш прийнятною формою універсального акцизу в Україні. Він частково усуває недоліки податку з продажу та податку з обороту та одночасно поєднує їх позитивні характеристики. Так, у механізмі справляння даного податку відсутній кумулятивний ефект і, разом з тим, він має широку базу оподаткування та відіграє вагоме фіскальне значення у формуванні доходів бюджету. Також, для податку на додану вартість характерні вбудовані механізми протидії ухиленню від оподаткування, а саме:

- обов'язковість документального супроводу як операцій з купівлі, так і з продажу;

⁴ Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С. 272.

• при розрахунку суми ПДВ, платник зобов'язаний підтвердити право на податковий кредит відповідними документами.

Отже, ПДВ є найбільш прийнятною формою універсального акцизу, а проблеми його адміністрування, як зазначає професор Опарін В.М., в значній мірі обумовлені специфікою його використання в Україні⁵.

Вагомою підставою застосування ПДВ в Україні є його поширеність у країнах Європейського Союзу. На сьогодні ПДВ вважається найбільш гармонізованим податком у ЄС за наступними елементами: визначення платників податків; операцій, що підлягають оподаткуванню; бази оподаткування; структури та рівня ставок; спільного переліку звільнень від ПДВ та ін.

Згідно із Директивою Ради ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» принцип спільної системи ПДВ передбачає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку (рис. 2).⁶

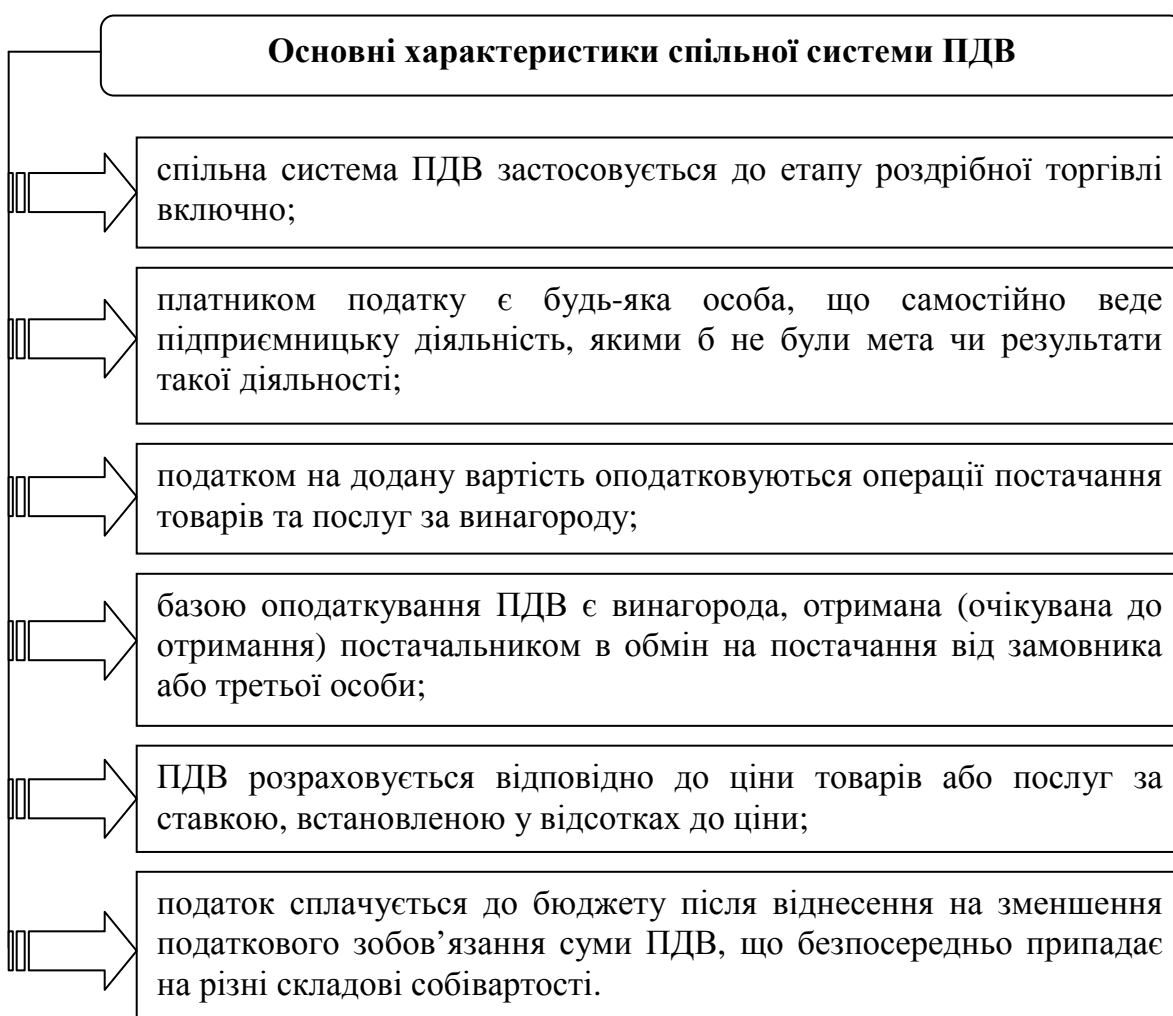


Рис. 2. Основні характеристики спільної системи ПДВ

⁵ Опарін В.М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины. Налогообложение: проблемы науки и практики: Монография. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – С. 87.

⁶ Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : Міжнародний документ від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928

Найменш гармонізованими у спільній системі ПДВ Європейського Союзу є податкові ставки та податкові пільги. Щодо ставок даного податку, то існує дилема необхідності використання поряд із основною, знижених ставок ПДВ, які застосовуються до так званих соціальних товарів та призначенні для часткового подолання нерівності у розподілі доходів і підвищення рівня соціальної справедливості.

Однак, окремі вітчизняні та зарубіжні вчені вважають перерозподільний потенціал застосування знижених ставок незначним, а тому не визнають необхідності диференціації розміру даного податку. На думку Соколовської А.М. диференціація ставок ПДВ негативно впливає на ефективність оподаткування, а застосування однієї ставки даного податку до усіх товарів та послуг (окрім тих, що експортуються) – сприяє зменшенню витрат на адміністрування податку та можливостей його уникнення⁷. Кин М., Боден Ж.-П. та Саммерс В. стверджують, що навіть найкращим чином інформований уряд не може домогтися великих успіхів у перерозподілі доходів за допомогою диференціації ставок ПДВ⁸. Аналіз окремих наукових праць дозволив систематизувати переваги застосування єдиної ставки ПДВ, а також – диференціації його ставок (табл. 3).

Таблиця 3

Переваги застосування єдиної та диференційованих ставок ПДВ⁹

Диференційовані ставки ПДВ	Єдина ставка ПДВ
Для мінімізації дії ПДВ на структуру споживання необхідно оподатковувати за нижчою ставкою товари, попит на які має високу еластичність і за вищою ставкою товари – попит на які нееластичний.	Використання єдиної ставки усуває складнощі адміністрування ПДВ та контролю за його сплатою. Використання єдиної ставки усуває проблему віднесення товару до тієї чи іншої групи та, на цій основі, позбавляє можливості для ухилення від оподаткування, яка виникає через навмисну невірну класифікацію при застосуванні множинних ставок.
З метою забезпечення соціальної справедливості доцільно до товарів першої необхідності, що складають велику частку у витратах бідних верств населення, застосовувати нижчу ставку ПДВ	Стягнення ПДВ за однією ставкою усуває необхідність окремого обліку платником операцій з купівлі та продажу Призводить до збільшення числа платників, що претендують на відшкодування ПДВ, оскільки податкові зобов'язання у них виникатимуть за зниженою ставкою, а податковий кредит – за повною.

Більшістю країн-членів Європейського Співтовариства застосовуються як стандартні (повні) так і знижені ставки податку на додану вартість, причому стандартні ставки ПДВ змінюються від 16 до 25 % (табл. 4). Варто також зауважити, що в зазначених країнах диференційовані ставки застосовуються до тих товарів, які в Україні звільнені від сплати ПДВ.

⁷ Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С. 263.

⁸ Современный НДС / Л. Эрбилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс; [пер. с англ.]. – М.: Весь Мир, 2003. – С. 91.

⁹ Складено за: Современный НДС / Л. Эрбилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс; [пер. с англ.]. – М.: Весь Мир, 2003. – 274 с.; Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С. 263.; Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія / за заг. ред. Ю.Б. Іванова. – Харків: ХНЕУ, 2009. – С. 81.

Ставки ПДВ в країнах-членах ЄС¹⁰

Країна-член ЄС	Ставка ПДВ, %		Країна-член ЄС	Ставка ПДВ, %	
	Стандартна	Знижена		Стандартна	Знижена
Австрія	20	10-12	Люксембург	15	12 або 3
Бельгія	21	12 або 6	Мальта	18	5
Болгарія	20	7	Нідерланди	19	6
Великобританія	17,5	5	Польща	22	7 або 3
Венгрія	25	12	Португалія	21	12 або 5
Данія	25	—	Румунія	19	9
Германія	19	7	Словакія	19	10
Греція	19	9 або 4,5	Словенія	20	8,5
Ірландія	21	13,5 або 4,8	Фінляндія	22	17 або 8
Іспанія	16	7 або 4	Франція	19,6	5,5
Італія	20	10 або 4	Швеція	25	12 або 6
Республіка Кіпр	15	5	Чехія	20	10
Латвія	21	10	Естонія	20	5
Литва	21	9	<i>Середнє значення</i>	<i>20,00</i>	—

Сьогодні в Україні застосовується три ставки ПДВ: 20 %, 7% та 0 %. Варто зазначити, що протягом останніх років одним із пріоритетних напрямів реформування податкової системи України було зниження ставок основних бюджетоутворюючих податків, у тому числі і ПДВ. Так, згідно Податкового кодексу України з 1 січня 2014 року передбачалося зниження ставки ПДВ із 20% до 17 %¹¹. Однак, унаслідок кризових явищ в економіці та суттєвого дефіциту бюджету Законом України «Про запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні» ставка податку на додану вартість була зафіксована на рівні 20 %. Також згаданим Законом з 1 квітня 2014 року запроваджено оподаткування лікарських засобів та виробів медичного призначення за ставкою 7%, замість звільнення таких операцій від оподаткування ПДВ. Зокрема, передбачено оподаткування за ставкою 7% операцій з¹²:

- 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 за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

На нашу думку, основна мета введення ПДВ на ліки – фіскальна, тобто створення додаткового джерела доходів бюджету, разом з тим, експерти вважають, що оподаткування даної товарної категорії дозволить стабілізувати ціни на лікарські засоби та усунути можливість застосування окремих схем податкової оптимізації.

¹⁰ Пономаренко Д.В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и Европейского Союза в сфере косвенного налогообложения / Д.В. Пономаренко // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1 (19). – С. 127.

¹¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹² Закон України «Про запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 № 1166-VII (редакція від 19.04.2014 р.) / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>

Нульова ставка ПДВ застосовується до експорту товарів і послуг, є частиною механізму стягування даного податку та застосовується з метою уникнення подвійного оподаткування товарів при здійсненні зовнішньоторговельних операцій. Вона передбачає відсутність податкового зобов'язання та можливість відшкодування «вхідного» ПДВ. Застосування цієї ставки саме до експорту здійснюється в межах принципу «оподаткування за країною споживання», згідно якого товари та послуги оподатковуються ПДВ у країні імпорту.

Важливим чинником, що впливає на показники реалізації регулюючого та фіскального потенціалу податку на додану вартість, є рівень використання податкових пільг. Національне законодавство передбачає два види пільг з ПДВ: операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ та операції, які звільняються від оподаткування ПДВ. До переліку операцій, що не є об'єктами оподаткування ПДВ, перш за все, належать фінансові послуги, оскільки для останніх досить складно визначити величину доданої вартості. Необґрунтованість оподаткування фінансових операцій універсальним акцизом доводить і професор Й.Ланг стверджуючи, що «податком на додану вартість обкладається споживання, а не фінансування споживання за допомогою платіжних коштів та кредитів»¹³. Друга група пільг з ПДВ звільняє від оподаткування операції із соціально значимими товарами та послуги соціального характеру, для прикладу: постачання продуктів дитячого харчування, освітніх послуг, послуг з охорони здоров'я, ритуальних послуг, об'єктів житлового фонду, благодійної допомоги тощо.

Зауважимо, що пільги з ПДВ, які надаються в Україні практично уніфіковано із пільгами, які застосовуються країнами Європейського Союзу. Так, згідно 112 Директиви Ради ЄС можуть застосовуватися звільнення від ПДВ без відшкодування сум ПДВ, сплачених на попередніх етапах руху товарів і послуг, або із відшкодуванням таких сум податку¹⁴. Основним критерієм звільнення від оподаткування ПДВ є приналежність певних видів діяльності до найбільш суспільно значимих (постачання державних поштових послуг, послуг соціального захисту та соціального забезпечення, постачання послуг неприбутковим організаціям тощо).

Спірним моментом у механізмі адміністрування податку на додану вартість є застосування методу визначення умов та факту виникнення податкового зобов'язання. З цією метою у міжнародній практиці використовується три методи: нарахувань, касовий та гібридний (рис. 3)

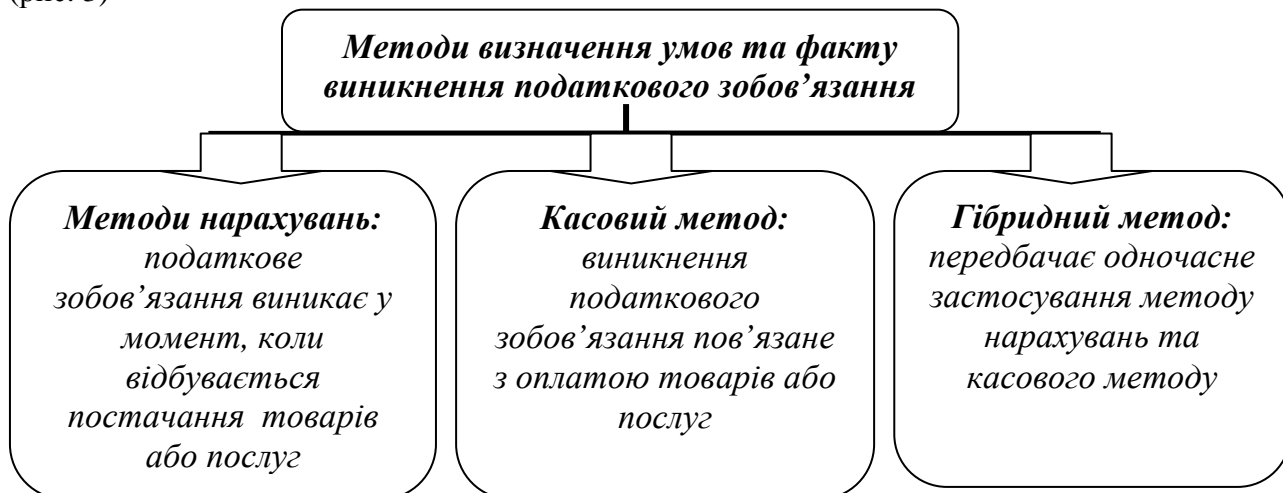


Рис. 3. Методи визначення умов та факту виникнення податкового зобов'язання згідно із міжнародною практикою

¹³ Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Федеральное министерство финансов ФРГ. – Бонн, 1993. – С. 208.

¹⁴ Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : Міжнародний документ від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928

У більшості європейських країн у процесі нарахування податку на додану вартість використовується касовий метод, оскільки саме він є найбільш адекватним щодо сутності даного податку та має ряд наступних переваг: створює передумови для своєчасного здійснення платежів, полегшує роботу податкових органів, сприяє підвищенню культури партнерських взаємовідносин суб'єктів господарювання. Однак, варто зауважити, що фіскальний ефект від даного методу є дещо нижчим, аніж від методу нарахувань.

Окремі автори¹⁵, обґрунтовують переваги методу нарахувань, акцентуючи увагу на необхідності уніфікації первинних документів бухгалтерського обліку з документами податкового обліку (податковою накладною) та створенні передумов для спрощення форми та порядку податкової звітності з ПДВ.

В Україні при нарахуванні ПДВ використовується «метод першої події», тобто моментом виникнення податкового зобов'язання визнається одна з двох подій, що сталася раніше – здійснення платежу або факт відвантаження товарів чи надання послуг. Застосування даного методу спрямоване виключно на виконання фіскальних завдань, тобто наповнення доходної частини державного бюджету. З точки зору платників податків, правило «першої події» є невигідним та неефективним, оскільки спричиняє «вимивання» обігових коштів підприємств, створюючи додатковий податковий тиск на платників. Тому, вважаємо за доцільне замінити метод «першої події» касовим методом, який збалансує інтереси держави та платників податків.

На сьогодні, найбільшою проблемою у процесі адміністрування ПДВ в Україні залишається відшкодування даного податку з бюджету. Право на відшкодування виникає у випадку, коли сума податкового кредиту перевищує суму податкового зобов'язання з ПДВ, тобто має місце переплата або від'ємне сальдо платежів з даного податку. Переважання розміру податкового кредиту над податковим зобов'язанням зазвичай виникає у наступних випадках¹⁶: експорту товарів або послуг; придбання інвестиційних товарів у великих обсягах; здійснення сезонних закупівель товарів.

Реформування системи відшкодування ПДВ в нашій державі повинне здійснюватися у напрямі вирішення двох наступних завдань:

- 1) подолання заборгованості держави перед платниками ПДВ та забезпечення своєчасності і повноти відшкодування ПДВ добросовісним платникам податку;
- 2) удосконалення механізму перевірки законності вимог суб'єктів господарювання на відшкодування податку з метою уникнення схем незаконного повернення ПДВ.

Вагомий крок у напрямі вирішення першого завдання було зроблено завдяки запровадженню системи автоматичного відшкодування ПДВ платникам податків, які відповідають певним критеріям, передбаченим п. 200.19 Податкового кодексу України. Варто зазначити, що кількість критеріїв є достатньо великою та ставить значні вимоги до платників, що суттєво звужує коло претендентів на автоматичне повернення податку. На нашу думку, в сучасних економічних умовах, найбільшою перешкодою для автоматичного відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість для малих та середніх суб'єктів господарювання є низький рівень середньої заробітної плати працівників підприємств-працедавців. Згідно Податкового кодексу України для отримання права на автоматичне відшкодування ПДВ згаданий показник повинен перевищувати мінімальний рівень заробітної плати не менше ніж у 2,5 рази¹⁷.

Незважаючи на недосконалий механізм автоматичного відшкодування ПДВ, частка повернених з його допомогою сум постійно зростає (у 2014 році вона досягла 50 % від

¹⁵ Мартиненко О.В. Основні тенденції та перспективи розвитку обліку податку на додану вартість / О.В. Мартиненко, А.В. Малахова // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2013. – Т.18. – Вип. 2/1. – С. 26-29. с. 27

¹⁶ Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С.

¹⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 01.05.2014) / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

загального розміру відшкодованих платникам коштів¹⁸). Невирішеною проблемою залишається також значна заборгованість з ПДВ, накопичена у попередніх періодах (до 2014 року), одним із способів вирішення якої може стати застосування облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП). Однак, такі облігації є зазвичай малоліквідними та низькоприбутковими, що суттєво знижує їхню привабливість для претендентів на відшкодування податку. Так, урядом України заплановано випустити у 2014 році ОВДП терміном на 5 років з прибутковістю – 9 % річних у національній валюті. Для порівняння, прибутковість державних цінних паперів у європейських країнах (євробондів) на сьогодні становить близько 11-12 % у доларах США, що перевищує прибутковість вітчизняних аналогів в середньому у 14 разів¹⁹.

Засобом уникнення випадків незаконного відшкодування податку на додану вартість є, з одного боку, підвищення рівня податкової культури вітчизняних суб'єктів господарювання, а з іншого, – удосконалення системи податкового контролю в напрямі застосування сучасних методів оцінки ризиків ухилення від оподаткування, побудованих на основі комп'ютеризованих інформаційних систем.

Як уже зазначалося вище, податок на додану вартість, на сьогодні, розцінюється державою як основний із бюджетоутворюючих, а отже, в першу чергу, виконує саме фіскальну, а не регулюючу функцію (табл. 5).

Таблиця 5

Динаміка надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2007-2013 рр.

Показники	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Доходи бюджету, млрд. грн.	165,94	231,72	209,7	240,61	314,62	346,05	339,23
Податкові надходження, млрд. грн.	116,67	167,88	148,91	166,87	261,6	274,71	262,78
ПДВ, млрд. грн., в.т.ч.	59,38	92,08	84,6	86,31	130,09	138,83	128,27
ПДВ з вироблених в Україні товарів, млрд. грн.	36,55	45,01	45,93	53,64	76,17	82,69	84,55
ПДВ із ввезених в Україну товарів, млрд. грн.	41,68	81,01	81,29	73,35	96,02	101,6	96,54
Відшкодування ПДВ грошовими коштами, млрд. грн.	-18,87	-34,41	-36,52	-40,67	-42,78	-45,96	-53,45

Дані табл. 1. свідчать про відсутність стабільної позитивної динаміки даного податку у 2007-2013 рр. Скорочення обсягів надходжень від податку на додану вартість відносно попереднього періоду спостерігається у 2009 (на 8,2 %) та 2013 (на 7,6 %) роках, що пов'язано із наслідками кризових явищ в економіці. Варто зауважити, що динаміка доходів бюджету загалом, та податкових надходжень зокрема, протягом аналізованого періоду відповідала тенденціям зміни ПДВ. Стабільними темпами зростали суми заборгованості бюджету з податку на додану вартість перед платниками. Якщо у 2007 році сума невідшкодованого податку складала 18,87 млрд. грн., то у 2013 році вона зросла у 2,8 разів – до 53,45 млрд. грн. Нестійка та, подекуди, негативна динаміка проаналізованих вище показників обумовлена рядом факторів, а саме: інфляційними процесами, девальвацією національної валюти, неефективністю окремих елементів податкового адміністрування, наявністю винятків із загальних правил оподаткування тощо.

¹⁸

¹⁹ Моїсеєнко О. Ображені державою: як повертає ПДВ нова влада / О. Моїсеєнко // Finance.ua [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2014/05/19/326036>

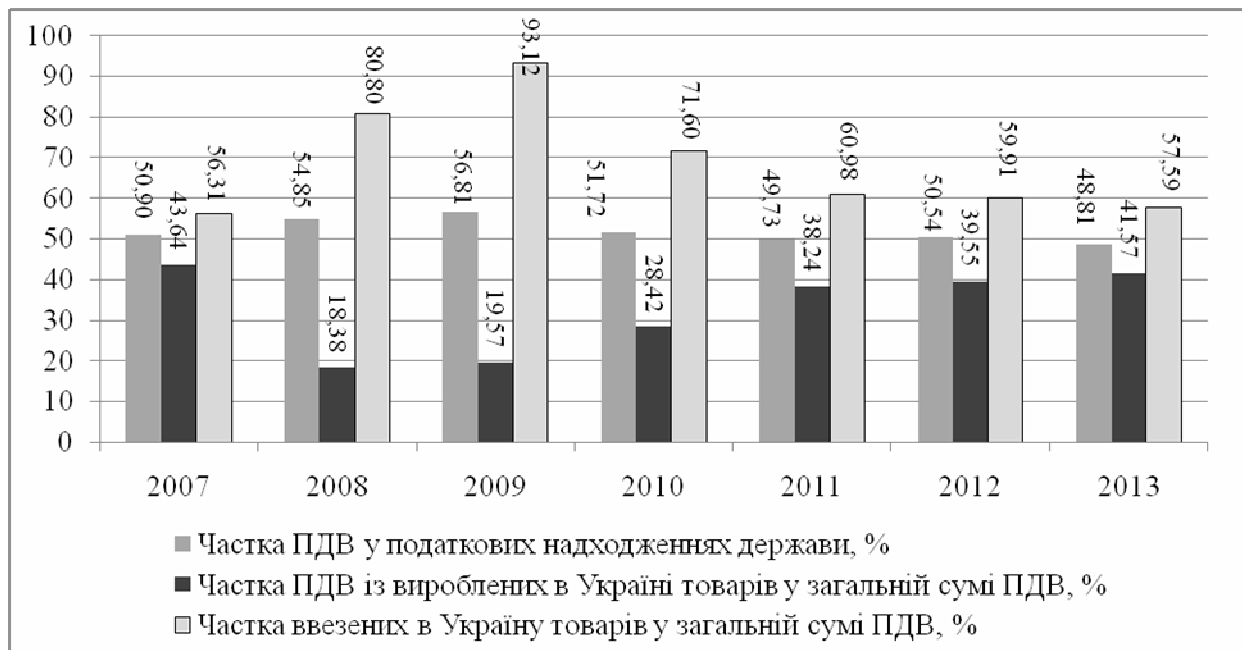


Рис. 4. Структура податку на додану вартість у 2007-2013 рр.

Частка податку на додану вартість у податкових надходженнях державного бюджету у 2007-2013 роках коливалася у межах 50 %; найбільшою вона була у 2009 році – 56,81 %, найменшою – у 2013 році (48,81 %). Щодо структури ПДВ, то найбільшу питому вагу має податок із ввезених в Україну товарів – в межах 70-93 %. Така значна частка імпортного ПДВ пояснюється значними обсягами ввезених в Україну товарів (42,3 % ВВП) та широкою базою оподаткування даного податку, яка окрім митної вартості включає мито та акцизний податок.

Висновки та пропозиції. Підсумовуючи усе вищесказане, окреслимо основні напрями реформування податку на додану вартість в Україні. Серед них:

- припинення процесу відхилення від системи автоматичного податкового регулювання, яке пов'язане із постійним втручанням органів законодавчої та виконавчої влади у процес формування податкової політики через зміну податкових ставок, податкових пільг, режиму адміністрування тощо²⁰;
- уніфікація переліку винятків із загальних правил оподаткування, визначення обов'язкових критеріїв для надання податкових пільг;
- підвищення ефективності податкового адміністрування шляхом подальшого розвитку електронних сервісів взаємодії платників податків та фіскальних органів, використання сучасних інструментів здійснення податкового контролю, постійного моніторингу податкових ризиків²¹;
- перспективне зниження ставки ПДВ;
- попередження та недопущення випадків ухилення від сплати ПДВ, боротьба із схемами мінімізації даного податку.

Список літератури:

1. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : Міжнародний документ від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928

²⁰ Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 105.

²¹ Чугунов І.Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І.Я. Чугунов, О.М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2(1). – С. 63.

-
2. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Федеральное министерство финансов ФРГ. – Бонн, 1993
 3. Мікроекономіка і макроекономіка: Підручник : у 2 ч. / С. Будаговська, О. Кілієвич, І. Луніна та ін.; за заг. ред. С. Будаговської. – К.: Основи, 1998. – 518 с.
 4. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 01.05.2014) / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 6. Пономаренко Д.В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и европейского союза в сфере косвенного налогообложения / Д.В. Пономаренко // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1 (19). – С. 120-128.
 7. Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія / за заг. ред. Ю.Б. Іванова. – Харків: ХНЕУ, 2009. – 336 с.
 8. Современный НДС / Л. Эрбилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс; [пер. с англ.]. – М.: Весь Мир, 2003. – 274 с.
 9. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 226 с.
 10. Сотніченко О.А. Непрямі податки та їх участь у регулюванні товарообороту країни / О.А. Сотніченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 3. – С. 55-57.
 11. Чугунов І.Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І.Я. Чугунов, О.М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2(1). – С. 61-64.