

ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 336.226.322 (477+100)

Сучасні особливості адміністрування податку на додану вартість в Україні та світі

Безкровний О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Полтавська державна аграрна академія

У статті розглянуто місце і роль податку на додану вартість у системі податків на споживання. Узагальнено систему показників оцінки впливу практики адміністрування податку на додану вартість на рівень наповнення бюджетів відповідних рівнів. Систематизовано зарубіжний досвід розвитку механізмів оподаткування доданої вартості крізь призму втілення фіскальної та регулюючої функцій податку на додану вартість. Акцентовано увагу на перевагах та недоліках непрямого оподаткування.

Ключові слова: додана вартість, податок на додану вартість, адміністрування податку на додану вартість, бюджетоутворюючий податок, оподаткування доданої вартості в зарубіжних країнах.

Безкровний А.В. СОВРЕМЕННЫЕ ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ И МИРЕ

В статье рассмотрены место и роль налога на добавленную стоимость в системе налогов на потребление. Обобщена система показателей оценки влияния действующей практики администрирования налога на добавленную стоимость на уровень наполнения бюджетов соответствующих уровней. Систематизирован зарубежный опыт развития механизмов налогообложения добавленной стоимости сквозь призму реализации фискальной и регулирующей функций налога на добавленную стоимость. Акцентируется внимание на преимуществах и недостатках косвенного налогообложения.

Ключевые слова: добавленная стоимость, налог на добавленную стоимость, администрирование налога на добавленную стоимость, бюджетобразующий налог, налогообложение добавленной стоимости в зарубежных странах.

Bezkrivnyi O.V. MODERN FEATURES ADMINISTERING TAX ON VALUE ADDED IN UKRAINE AND ABROAD

In the scientific article the place and role of the tax on value added system tax on consumption. Generalized system of indicators to measure the impact of the current practice of administering tax on value added rate to fill the budget accordingly. Systematized foreign experience of value added tax arrangements in the light of implementation of fiscal and regulatory functions of value added tax. The attention on the advantages and disadvantages of indirect taxation.

Key words: value added tax, tax on value added, administration of value added tax, budget-tax, value added tax in foreign countries.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Податок на додану вартість в Україні є найефективнішим інструментом у механізмі формування доходів державного бюджету. Це підтверджується тим, що він є податком на споживання і кінцевий споживач є його платником. ПДВ є найголовнішим податком тіньового сектору економіки у зв'язку з недосконалістю нормативно-правових актів. Зокрема, це проявляється в ухиленні від сплати ПДВ, незаконному відшкодуванні його масштабних сум із державного бюджету, значній кількості зловживань платників податків під час користування пільгами і формування податкового кредиту, що є досить обтяжливим для

бюджету. З урахуванням зазначеного адміністрування та реформування є головною метою діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, що здійснюють організацію, облік і контроль сплати цього податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням реалізації управлінських технологій у сучасній вітчизняній практиці справляння податку на додану вартість присвячені дослідження значного кола науковців, таких як О. Довгань, Ю. Іванов, Т. Калінеску, М. Кондратенко, І. Луценко, В. Хомутенко та інші. Не ставлячи під сумнів ефективність наукових пошуків згаданих вчених, зауважимо, що

потребують подальшого дослідження проблемні питання обґрунтування ефективних механізмів оподаткування доданої вартості на основі узагальнення позитивного зарубіжного досвіду в цій сфері.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є критичний аналіз та узагальнення наявних підходів до адміністрування податку на додану вартість; виділення переваг та недоліків оподаткування доданої вартості крізь призму виділення позитивних характеристик управлінської діяльності щодо непрямих податків у зарубіжних країнах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – це непрямий податок, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів. Сьогодні загальноновизнаним є факт наявності значної кількості наукових підходів до трактування економічної сутності фінансового потенціалу ПДВ.

Серед усіх податків ПДВ є лідером за кількістю змін, що вносяться до законодавчих актів, які визначають порядок його застосування. Тому актуальною є позиція М. Кондратенка щодо необхідності проведення заходів планування та прогнозування надходжень від цього податку до бюджету [4]. Податкове планування являє собою процес розроблення податкового плану, а податкове прогнозування загалом необхідне для збалансованого розвитку економіки. Обґрунтована система податкового планування підприємства здатна значно мінімізувати ризики, що виникають у зв'язку з оподаткуванням господарської діяльності.

Державні фіскальні органи, що реалізують державну політику у сфері оподаткування, володіють сукупністю методичних підходів до прогнозування надходжень податку на додану вартість, згідно з якою розраховуються прогнозні надходження ПДВ під час формування проекту державного бюджету. У процесі надлишкової сплати ПДВ застосовується такий інструмент, як бюджетне відшкодування. Бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника.

Платник ПДВ, як зауважує Ю. Іванов, на власний розсуд обирає один із двох способів отримання відшкодування: або зарахування у зменшення податкових зобов'язань подальших періодів, або повернення. Платник зазнає

про своє рішення в декларації, а обравши повернення на рахунок, додає до декларації заяву про повернення суми бюджетного відшкодування [1].

Практика функціонування ПДВ, на думку Т. Калінеску, свідчить, що його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва проявляється у двох напрямках. Згідно з першим – через формування цін на продукцію (товари), роботи і послуги, що обкладаються ПДВ, який включається в їхню ціну. Переваги другого напрямку впливу ПДВ, пов'язаного з іммобілізацією грошових коштів на сплату цього податку, заслуговують на увагу з огляду на такі обставини:

– по-перше, платниками ПДВ є велика кількість суб'єктів підприємницької діяльності, у яких виникає іммобілізація грошових коштів на сплату ПДВ;

– по-друге, така іммобілізація негативно впливає на фінансові результати;

– по-третє, вивчення причин, термінів іммобілізації грошових коштів на сплату ПДВ дасть можливість вживати заходів, спрямованих на запобігання такій іммобілізації, скорочення її обсягів і термінів, що позитивно впливатиме на діяльність суб'єктів підприємництва [3].

Для поліпшення управління сплатою ПДВ, зменшення податкової заборгованості, а також іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на його сплату необхідно вдосконалювати податкове планування на макрорівні. Воно може здійснюватися шляхом складання бюджету з ПДВ, який має містити такі показники, як:

1) сплачений ПДВ у ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і послуг (прихований вхідний ПДВ);

2) абсолютна сума ПДВ (податкових зобов'язань) з урахуванням надходження коштів від покупців на банківський рахунок або відвантаження продукції, товарів, надання послуг;

3) сума сплати ПДВ з урахуванням терміну складання податкової декларації, виникнення податкових зобов'язань, податкового періоду, дати перерахування податку в бюджет;

4) обсяг формування і погашення податкового кредиту, виникнення від'ємного значення податкового кредиту та його врахування під час сплати ПДВ в бюджет;

5) джерела повернення вхідного ПДВ за рахунок надходження виручки від реалізації продукції, скорочення дебіторської заборгованості покупців за продукцію [1].

Податок на додану вартість є найбільш бюджетоутворюючим податком у нашій кра-

їни. Зокрема, кожного року його обсяги перевищували доходи податку на прибуток підприємств, це свідчить про те, що більша частина податкового тягаря падає на плечі звичайних громадян, а не підприємств.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1.01.1992 р. Законом «Про податок на додану вартість» від 20.12.1991 р. Закон діяв лише до червня 1993 р. і був замінений декретом КМУ «Про податок на додану вартість» від 26.12.1992 р. Згодом, 03.04.1997 р., було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 01.07.1997 р. У наш час цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України, введеного в дію з початку 2011 р. [5].

Аналіз вітчизняної податкової системи доцільно здійснювати у контексті порівняння її з розвиненими та більш усталеними податковими системами зарубіжних країн.

У Франції, за твердженням В. Хомутенко, ПДВ належить до непрямих податків і становить у цій групі 50%. Об'єктом оподаткування є ціна виробу. У Франції діє дві ставки ПДВ: основна – 18,6% та підвищена – 22%. Остання встановлюється здебільшого на алкоголь, автомобілі, тютюнові вироби, предмети розкоші. І навпаки, більшість продовольчих товарів, продукція сільськогосподарського виробництва, книжки, медикаменти, деякі послуги (туристичні, готельні) оподатковуються за зниженою ставкою [6].

У Німеччині найбільш розповсюдженою назвою ПДВ є податок з обороту або податок із продажу. Питома вага його в дохідній частині бюджету становить 28%. Суб'єктами оподаткування є як юридичні, так і фізичні особи, які займаються будь-якою діяльністю з метою одержання прибутку. Об'єкт оподаткування – оборот із реалізації товарів, надання послуг, виконання робіт. Для більшості товарів застосовується ставка 15%. На продовольчі товари та книжково-журнальну продукцію – 14%.

Основною причиною введення ПДВ в Іспанії був вступ до Європейського союзу у 1986 р. Платниками податку є всі підприємницькі структури, а також професійна діяльність фізичних осіб. Ним оподатковується тільки внутрішній оборот, на експортні операції він не розповсюджується [4].

На відміну від інших держав Європейського союзу, в Австрії, як зазначає Л. Карпов, ПДВ має певні особливості. Ним оподатковується реалізація товарів та послуг, власне споживання, безкоштовна передача виробів,

а також імпорт. В Австрії існує 3 ставки ПДВ. Основна (стандартна) для більшості підприємств становить 20%. Під час здачі майна або нерухомості в оренду застосовується ставка 10%. Під час продажу транспортних засобів – підвищена ставка. Фінансові операції, експортні угоди, угоди з продажу землі тощо взагалі звільняються від ПДВ [6].

Скандинавські країни характеризуються специфічними підходами до справляння ПДВ. Так, у Данії ставка ПДВ становить 25%. Декларація про сплату ПДВ подається щоквартально в податковий орган із відповідними документами не пізніше як за 10 діб до закінчення звітного періоду.

У Швеції платники ПДВ, які мають обороти, більші за визначену суму, повинні бути зареєстровані у місцевих податкових органах як платники ПДВ (якщо оборот менший за визначену суму, то реєстрація необов'язкова). Звичайна ставка оподаткування становить 25%. На деякі товари та послуги (наприклад, туризм) діє знижена ставка – 12%, на періодичні видання – 6%.

Основна ставка ПДВ у Фінляндії становить 22%. На деякі товари існують знижені ставки податку (на товари, які мають соціальне значення).

Ставка ПДВ у Норвегії становить 23% з обороту товарів та послуг, який підлягає оподаткуванню, причому до нього також належить експорт товарів. Від сплати ПДВ звільняється діяльність у галузі фінансів, освіта, страхові, медичні, деякі професійні послуги, а також певні операції з експорту товарів. Деякі види діяльності замість ПДВ оподатковуються іншим податком [1].

Водночас підтримуємо позицію В. Демидовича про те, що прикладом невикористання у власній податковій системі податку на додану вартість є Сполучені Штати Америки. Там використовується так званий податок із продажу або податок зі споживання, який сплачується не у федеральний бюджет, а у бюджети штатів [3].

Загалом зауважимо, що кожна країна через ті чи інші обставини (географічне розташування, рівень розвитку, традиції, менталітет) обирає власний шлях розбудови податкової системи, що максимально відповідає її особливостям.

Узагальнюючи вітчизняну практику справляння податку на додану вартість, варто вказати на його високу фіскальну ефективність. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи і послуги, сприяє

Таблиця 1

Переваги та недоліки оподаткування податком на додану вартість

Переваги	Недоліки
стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком і обороти з експорту оподатковуються за нульовою ставкою	має складний механізм нарахування і сплати (наявність часового розриву, оскільки сплаті до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції)
забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету	справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг, тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим)
досить зручний у визначенні податкових зобов'язань	негативно впливає на високотехнічні і наукоємні виробництва
стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію у разі застосування високих ставок	існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку

вагомому зростанню доходів держави від цього податку. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягаря між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Універсальні, тобто єдині ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни.

Також до переваг податку на додану вартість можна віднести і його роль «вбудованого стабілізатора» економічного циклу. Багатовіковий досвід ефективного функціонування податкових систем розвинутих країн привів до розуміння, що сучасна бюджетна система має властивість пом'якшувати циклічні коливання економіки, навіть якщо не проводяться ніякі дискреційні заходи. Це так звана автоматична або вбудована стабільність бюджетної системи. Водночас поділяємо погляд О. Довгань про те, що цей податок має і багато недоліків (табл. 1) [2].

Зміни в системі оподаткування України, які відбуваються щодо ПДВ, не завжди економічно обґрунтовані. Як правило, вони запроваджуються без відповідного прогнозування їхнього впливу на макро- і мікроекономічні показники, а головне – такі зміни відбуваються некомплексно, безсистемно, без урахування інших фінансових нововведень. З економічного погляду ПДВ є досить складним податком через те, що чинним податковим законодавством України передбачено дуже великий перелік об'єктів оподаткування. Тобто ПДВ

охоплює широку базу оподаткування, поширюється на предмети широкого вжитку, що є джерелом наповнення бюджету. При цьому базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг. А це означає, що податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції.

Висновки з цього дослідження. Підсумовуючи здійснені дослідження, зауважимо, що оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання. Соціальна несправедливість справляння ПДВ полягає в тому, що основний тягар сплати цього податку несе кінцевий споживач, тобто основна маса населення, яка споживає товари першої необхідності. Чим нижчі доходи споживачів, тим більші витрати на сплату ПДВ, що вказує на регресивність цього податку щодо доходів громадян, рівень яких у більшості українців залишається недостатньо високим.

У розвинених країнах світу, на відміну від України, з суб'єктів господарювання не стягуються паралельно ПДВ та будь-який інший податок (з прибутку, з обороту, з доходу). Тому й у нашій державі необхідно визначитися, від якого податку варто відмовитися. Також податок характеризується складністю в адмініструванні та проблемами з його відшкодуванням, а також ухиленням від його сплати, яке тісно пов'язане з високим рівнем тіньової економіки. Тому фактична податкова база сплати ПДВ як із вироблених в Україні товарів, так і з імпорту є суттєво нижчою за потенційну.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. За заг. ред. Ю.Б. Іванова. – Харків: ХНЕУ, 2005. – 276 с.
2. Довгань О.В. Переваги та недоліки податку на додану вартість / О.В. Довгань // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2010. – № 3. – С. 72–73.
3. Калінеску Т.В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т.В., Корецька-Гармаш В.О., Демидович В.В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.
4. Кондратенко М.Б. Система показників ефективності адміністрування ПДВ та їх оцінка в Україні / М.Б. Кондратенко // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : наук. зб. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; відп. ред. О.О. Бєляєв. – 2011. – Вип. 25. – С. 379–389.
5. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
6. Хомутенко В.П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.