

УДК 657:336.22

Яремчук І.О.

старший викладач кафедри обліку і аудиту  
Національного гірничого університету

## МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НЕОБХІДНІСТЬ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто проблеми, викликані наявною системою справляння податку на додану вартість в Україні. Проаналізовано дослідження провідних вітчизняних фахівців та науковців, що вивчали дане питання. Вивчено міжнародний досвід у застосуванні непрямих податків та подоланні труднощів, що виникають на шляху оптимізації податкового законодавства. Визначено недоліки в оподаткуванні доданої вартості. Обґрунтовано необхідність реформування податку на додану вартість. Практичне значення статті полягає у пропозиції альтернативного механізму справляння ПДВ, який, на думку автора, дасть змогу нівелювати протиріччя у відносинах підприємства і держави, сприятиме мінімізації втрат через зловживання та збільшенню податкових надходжень.

**Ключові слова:** відшкодування, непрямі податки, податок на додану вартість, попередня відповідальність, ставка податку.

### Яремчук И.А. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И НЕОБХОДИМОСТЬ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

В статье рассмотрены проблемы, вызванные существующей системой взимания налога на добавленную стоимость в Украине. Проанализированы исследования ведущих отечественных специалистов и ученых, которые изучали данный вопрос. Изучен международный опыт применения непрямых налогов и преодоления трудностей, возникающих на пути оптимизации налогового законодательства. Определены недостатки в налогообложении добавочной стоимости. Обоснована необходимость реформирования налога на добавленную стоимость. Практическое значение статьи состоит в предложении альтернативного механизма взимания НДС, который, по мнению автора, позволит нивелировать противоречия в отношениях предприятия и государства, будет способствовать минимизации потерь из-за злоупотреблений и увеличению налоговых поступлений.

**Ключевые слова:** возмещение, непрямые налоги, налог на добавленную стоимость, предыдущая ответственность, ставка налога.

### Yaremchuk I.O. INTERNATIONAL EXPERIENCE AND NECESSITY OF REFORMING VALUE ADDED TAX IN UKRAINE

The article deals with the problem of value added tax recovery system. Works of leading specialists and scientists that investigated this question are observed. International experience of application of indirect taxes and overcoming difficulties in optimization of tax laws is studied. Drawbacks in taxation of value added are determined. The necessity of reforming value added tax is stated. The empirical value of the article is in the proposal of another mechanism of recovery of value added tax. This mechanism affords to regulate contradictions in the relationships between enterprises and government and helps to minimize costs caused by tax abuse and increasing in tax revenues.

**Keywords:** tax refund, preliminary liability, indirect taxes, value added tax, tax rate.

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість (ПДВ) є предметом постійних дискусій і пошуків. За весь період його справляння висунуто чимало пропозицій, але, як і раніше, надходження від даного виду податку не сприяють поповненню бюджету країни. Окремі фахівці вважають, що на даному етапі економічного розвитку України більше користі було б у разі його відсутності взагалі. Йдеться про значні відшкодування з бюджету і, як наслідок, значні втрати бюджетних коштів. Справа не тільки у зловживаннях. Нині у зв'язку з падінням рівня життя українців компанії, що мають певний фінансовий «запас міцності», шукають споживачів за кордоном. А експортні операції, згідно з чинним законодавством, оподатковуються за нульовою ставкою. У результаті надходження від ПДВ набувають від'ємного значення. Це не тільки українська проблема, певні труднощі із застосуванням даного виду податку виникають і в інших країнах світу. Там теж ведуться дослідження та розробляються відповідні програми з оптимізації порядку нарахування та справляння податку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у розвиток науки та практики оподаткування зробили такі вчені та фахівці: В.В. Бураковський, В.Ю. Галкін, Д.І. Дема, В.Л. Андрущенко, В.П. Завгородній, М.Д. Білик, М.Я. Дем'яненко, В.М. Мельник, В.І. Грицаєнко, О.Д. Давіков, А.І. Крисоватий, І.П. Вакулич, В.М. Суторміна, А.М. Соколовська, В.П. Вишневський, О.Д. Данилова, М. Катеринчук, С. Терьохін, К. Ляпіна та ін. У своїх працях вони вивчали досвід інших країн,

виділяли ті моменти, що можуть задовольнити сучасну економічну систему України та сприяти її інтеграції до європейського економічного простору. Щодо порядку нарахування та справляння ПДВ, досить цікаві, на нашу думку, пропозиції зроблено М. Катеринчуком та К. Ляпіною.

**Мета статті** полягає у спробі вдосконалення наявного порядку оподаткування доданої вартості, що сприятиме скороченню зловживань, дасть змогу відмовитися від бюджетного відшкодування та значно поповнити бюджет країни.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Непрямі податки на споживання в тій чи іншій формі нині стягують практично всі країни світу. Найпоширеніші їх форми – податок на додану вартість і податок з обороту (або податок із продажу). В абсолютній більшості країн застосовується тільки один із цих податків. До того ж упродовж останніх 60 років усе більше країн відмовляються від податку з обороту на користь ПДВ [3–5].

У різних країнах існують різні підходи до встановлення ставок ПДВ. Водночас їх середній рівень становить 15%. У деяких країнах застосовується диференційована шкала ставок залежно від виду товару та його соціально-економічної значимості: знижені ставки застосовуються до продовольчих, медичних і дитячих товарів; стандартні ставки – до промислових та інших товарів і послуг; підвищені ставки (понад 25%) – до предметів розкоші.

Найвища базова ставка ПДВ (25%) застосовується у трьох країнах Скандинавського півострова:

Швеції, Данії та Норвегії, найнижча (5%) – у Малайзії, Сінгапурі та Японії [6].

Розглянемо застосування ПДВ у трьох провідних країнах Європи: Франції, Англії та Німеччині.

У Франції діє чотири ставки ПДВ. Основна ставка податку дорівнює 18,6%. Підвищена ставка (22%) застосовується до деяких видів товарів: автомобілів, кіно- та фототоварів, алкоголю, тютюнових виробів, парфумерії, окремих предметів розкоші. Понижена ставка (7%) встановлена на побутові товари та книжки. Найнижча ставка (5,5%) застосовується для товарів та послуг першої необхідності. До цієї категорії належить більшість продуктів, окрім шоколаду і алкогольних напоїв: продукція сільського господарства, медикаменти, житло, транспорт, туристичні і готельні послуги, вантажні і пасажирські перевезення, видовищні заходи, обіди працівників підприємств.

Характерною рисою ПДВ у Франції є значні пільги. Передусім це стосується малого бізнесу. Податковим законодавством встановлено, що підприємства можуть звільнитися від сплати ПДВ, якщо на попередній фінансовий рік їх оборот не перевищував 70 тис. франків [6; 7].

Окрім того, від сплати ПДВ звільняються: діяльність державних установ, спрямована на здійснення адміністративних, соціальних, культурних і спортивних функцій; медицина й освіта; діяльність людей деяких вільних професій, приватних викладачів, приватних практикуючих лікарів, людей, які займаються духовною творчістю. Операції, пов'язані із зовнішнім ринком (експортом), також звільнені від сплати податку на додану вартість. Особи, які сплатили ПДВ під час придбання товару, що експортуються, можуть скористатися правом відшкодування. Що ж до імпортих операцій, то всі вони підлягають оподаткуванню відповідно до внутрішнього правила.

На відміну більшості країн, де чільне місце прибутків бюджету належить податку з доходів фізичних осіб, у Франції провідною ланкою бюджетної системи виступає ПДВ. Нині його частка в доходах бюджету країни становить понад 40%.

Сплата ПДВ визначається характером вчиненої угоди, при цьому береться до уваги фінансове становище платника податків. Ставка податку єдина незалежно від ціни товару, до якого вона застосовується. Об'єктом оподаткування є ціна продажу товару або послуги. Із загальної суми віднімається розмір податку, сплаченого постачальникам сировини та напівфабрикатів. Під час реалізації товару підприємство повністю компенсує всі свої витрати зі сплати ПДВ і додає до податку певну частку за новостворену на підприємстві вартість. Саме ця частина податку включається в ціну та перераховується до бюджету. Весь тягар податку лягає не стільки на підприємство, скільки на кінцевого споживача цієї продукції [6; 7].

В Англії податок на додану вартість у частці доходів займає друге місце після прибуткового податку і формує приблизно 17% бюджету. Базою сплати ПДВ виступає вартість, додана з кожної стадії виробництва та реалізації товарів та послуг. Стандартна ставка – 17,5%, знижена (5%) застосовується в господарствах із низьким рівнем доходу відповідно до державних програм. За нульовою ставкою оподатковуються: продовольчі товари, книжки, ліки, імпорти й експортні товари, паливо й енергія для населення, плата за воду і каналізацію, будівництво житлових будинків, транспортні послуги, дитячий одяг і навіть поштові і фінансові послуги, страхування, ритуальні послуги.

Стандартна ставка може змінюватися щорічним парламентським актом про фінанси. Казначейство також має право змінювати ставку ПДВ на 25% від наявної. Річний рівень обсягу продажу, понад якого продавці повинні реєструватися платниками ПДВ, становить 50 тис. фунтів стерлінгів [6; 7].

Найбільш зручний, на нашу думку, механізм нарахування податку на додану вартість застосовується в податковій практиці Німеччини. ПДВ стягується за єдиною формою та побудований у такий спосіб, що товари за однакової податкової ставки, досягаючи кінцевого споживача, виявляються обтяженими в однаковому розмірі. Розмір податку відповідає податковій ставці, що поширюється на цей товар чи послугу. При цьому податкова акумуляція (стягування податку з податку) принципово виключена, оскільки застосовується практика попереднього відрахування податку. Попереднє відрахування дає підприємцю право зменшити свій ПДВ на суми ПДВ, що сплачені на рахунок іншим підприємцям.

У Німеччині ПДВ у доходах бюджету становить близько 28%. Це друге місце після прибуткового податку. Загальна ставка податку нині становить 16%. Основні продовольчі товари, книжкова та журнальна продукція оподатковуються за зниженою ставкою – 8% (ставка не поширюється на обороти кав'ярень та ресторанів). Слід зазначити, що ПДВ має деяку тенденцію до зростання. Так, раніше основна ставка становила 14%, пільгова – 7%. Потім основну ставку підвищили до 15%, надалі – до 16%. ПДВ у Німеччині має й певні особливості. Щодо деяких платників податків діють спеціальні правила оподаткування. Так, малий бізнес звільняється від сплати ПДВ, якщо оборот платника не перевищив 17 500 євро в попередньому році і, як передбачається, не перевищить 50 тис. євро в поточному році. Не оподатковуються (за дотримання встановлених умов) туристичні послуги та реалізація вживаних товарів. Зазначені цифри можуть змінюватися залежно від формування бюджету. Проводиться політика заохочення малого підприємництва, стимулювання початку процесу підприємницької діяльності у вигляді звільнення від оподаткування. Проте такі об'єкти господарювання позбавляються права на відрахування виставлених їм на рахунок попередніх податків.

Незважаючи на широке поширення податку на додану вартість у країнах світу, нині навколо нього ведеться дуже багато дебатів. Кажуть про зниження ставок, про його скасування, про зміну адміністрування і багато іншого – усе це свідчить про проблеми під час застосування даного виду податку, а саме: зменшення надходжень, бурхливий ріст відшкодування, зростання числа схем ухилення від сплати та зловживання під час відшкодування ПДВ.

Україна теж стикається з недосконалістю нарахування, адміністрування та сплати податку. Нині податок на додану вартість нараховується і сплачується за такою схемою: продавець продає товар покупцю; на вартість цього товару нараховується податок на додану вартість; покупець незалежно від того, чи сплатив продавець податок до бюджету, відносить цей податок у зарахування тих сум ПДВ, які він отримує від своїх покупців; різниця між тим, що було нараховано під час придбання товару, та тим зобов'язанням, що виникає під час подальшої поставки, і створює зобов'язання, а саме визначає, чи сплачувати податок у бюджет, чи отримувати з бюджету відшкодування.

Якщо у зазначеному ланцюжку лише три особи (імпортер, продавець та кінцевий покупець), то дана

схема працює чудово. Але коли у ланцюжку, крім імпортера, ще шість-сім продавців, які накопичують суму податку на додану вартість, то виникають проблеми. Наприклад, коли один із них неблагонадійний. Він зібрав ПДВ по всьому ланцюжку та зник. При цьому бюджет утрачає все або у найліпшому разі отримує мізерні суми. Залікова схема не працює. Те ж саме відбувається, якщо в державі товару, що імпортується та виробляється на території країни, менше, ніж товару, який експортується. Тоді цей податок стає від'ємним для бюджету: держава відшкодовує більше ніж отримує.

Слід зазначити, що нині податок на додану вартість добре не працює в жодній країні світу, хіба що в маленьких країнах. Першими це зрозуміли англійці, пізніше – австрійці та німці. Вони висловили занепокоєння, коли стало важко боротися з «карусельними» шахраями, а саме коли товар декілька разів проходить по ланцюжку, нарощує ПДВ, а потім одна компанія зникає. Разом із нею зникає податок на додану вартість, який повинен був надійти в бюджет. Європейські країни поступово почали розглядати можливість перенести обов'язок сплати ПДВ із постачальника на покупця, тобто позбутися бюджетного відшкодування. Нині ПДВ односторонньої дії (reverse charge VAT) – винахід Німеччини – все більше використовується в європейських країнах. Суть його сформульована у вигляді простого правила: ПДВ стягується під час поставок від платників неплатникам і одразу передається в бюджет. Назва «ПДВ односторонньої дії» підкреслює відсутність у новому механізмі операції відшкодування [8; 9].

**Висновки.** З огляду на сказане вище, з повною відповідальністю можна говорити про те, що ПДВ у тій формі, в якій він існує в Україні, знищив сам себе як за економічною, так і за математичною сутністю. У наявний спосіб податок ефективно функціонує тільки в країнах із закритою економікою. Якщо ж відбувається глобалізація, завжди виникає конфлікт між бажанням отримати позитивний торговельний баланс та збільшити доходи від ПДВ.

Поточні заходи держави щодо вдосконалення ПДВ (такі як електронний облік податкових накладних) не вирішують проблем, радше навпаки – створюють нові. Володіючи повними відомостями про всі угоди, податкова служба отримує конфіденційну комерційну інформацію, що створює підґрунтя для поширення корупції. Треба сказати, що уряд постійно намагається боротися з найбільш відомими махінаціями, наприклад відшкодувати ПДВ тільки компаніям, які працюють більше року, або відшкодувати лише великим компаніям (обіг більше 100 млн. грн.), або компаніям, які не вирішують спори з податковою у судовому порядку. Але, як показує практика, це чергові намагання «догнати потяг». А задля досягнення дієвого результату треба випередити у кмітливості авторів нових схем податкових махінацій. Та зробити це дуже важко хоча б з тієї причини, що законотворчий механізм – це, на жаль, продукт складної та неповороткої бюрократичної машини, де час на обговорення, узгодження, прийняття дає неабияку фору «творцям» незаконних схем у рамках закону [1; 2; 5].

Пропонується застосовувати в Україні «зворотний ПДВ». Зауважимо, що назву «зворотний» нами присвоєно не стільки з причини перенесення обов'язку сплати з продавця на покупця, скільки через застосування механізму «попередньої відповідальності». Суть пропозиції полягає у такому: продавець продає товар, нараховує ПДВ, але при цьому передає

обов'язок по його сплаті покупцю. Якщо покупець продає товар далі, то він передає обов'язок сплатити ПДВ у бюджет наступному покупцю. Так відбувається до тих пір, поки товар не продається кінцевому споживачу, який не є платником податку на додану вартість. На цьому етапі споживач сплачує, а продавець передає в бюджет у момент інкасації повну суму податку, а не лише податкову різницю, як відбувається в Україні. Якщо останній покупець – платник ПДВ зникає (не продає товар кінцевому споживачу) та в бюджет нічого не платить, наступає право «попередньої відповідальності», а саме сплата податку попереднім покупцем.

Слід зазначити, що кінцевий покупець – споживач нині й є фактичним платником податку на додану вартість, але наявний механізм стягнення податку змушує платити його в кишеню продавцю, а не одразу в бюджет, що створює додатковий ризик відповідних зловживань. Може виникнути питання: а як же бути з покупцями – платниками ПДВ, які купили товар для споживання, тобто для виробництва нових товарів? Після створення нової вартості вони, як і всі виробники або прирівняні до них імпортери, нараховуватимуть ПДВ, але не сплачуватимуть його, а передаватимуть обов'язок зі сплати покупцю – платнику ПДВ або ж у разі продажу товару споживачу, що не є платником податку, сплачуватимуть у бюджет кошти, передані останнім, одразу в момент інкасації.

У разі застосування запропонованої схеми нарахування та сплати податку на додану вартість усі учасники процесу «виробництво – постачання – споживання» будуть зацікавлені у створенні прямих поставок, а саме виробник буде запроваджувати власні торговельні мережі, а не працювати через дистриб'юторів. Імпортери будуть створювати власні торговельні склади, щоб не потрапити під ризик податкової «попередньої відповідальності». Але головне – зникає ідеологія бюджетного кредитування та відшкодування. Зібраний ПДВ, як і будь-який інший податок, остаточно буде належати бюджету. Крім того, стають непотрібними податковий кредит, податкова накладна, податковий вексель, а також податковий період, оскільки тепер податкове зобов'язання (або його відсутність) і визначається, і стягується за кожною операцією окремо, а не за результатами роботи за певний період.

Новий механізм економічно еквівалентний чинному, водночас він значно простіший і надійніший. Це підтвердив досвід ЄС, де аналогічний ПДВ без відшкодування (reverse charge VAT) уже частково запроваджений з урахуванням особливостей національної економіки. Більш повний збір податку відкриває можливість для зниження ставки до 15% без утрат прибутків бюджету. Це дасть змогу залишити в здоровій частині економіки понад 15 млрд. грн., позбутися тінєвих прибутків шляхом боротьби з фіктивним відшкодуванням та іншими шахрайствами з ПДВ [8; 9]. Також скасовується можливість добровільної реєстрації. Зареєстрованим платником може й зобов'язане бути лише підприємство на загальній системі оподаткування з обігом понад 1 млрд. грн. При цьому стан фактичних платників ПДВ – споживачів – абсолютно не зміниться. Вони, як і раніше, будуть приходити в магазини і платити згідно з чеком разом із ПДВ.

Стан підприємств – зареєстрованих платників істотно спроститься. Під час операції між ними ПДВ сплачується не буде. Це дасть змогу зупинити вимивання обігових коштів. Імпортери будуть прирівняні

до виробників, тобто вони нараховуватимуть ПДВ, передаватимуть обов'язок з його сплати покупцям і підпадатимуть під норму «попередньої відповідальності». Експортери не платитимуть ПДВ, оскільки товар не знайде кінцевого споживача на території країни, тобто фактичного платника. Пільговим моментом буде положення, стосовно якого експортер не прирівнюватиметься до кінцевого споживача, тобто на нього не поширюватиметься «попередня відповідальність». Тим самим збережеться норма щодо оподаткування експортних операцій за нульовою ставкою. Крім того, такий стан речей буде сприяти пошуку ринків збуту за кордоном, без завдання збитків бюджету країни у вигляді відшкодування. Механізм справляння ПДВ значно спроститься: суб'єкти господарювання, зареєстровані як платники податку, стягуватимуть його під час поставок споживачам (незареєстрованим платникам) і передаватимуть відповідну суму в бюджет одразу після інкасації.

Отже, ефект від запропонованих нововведень, на думку автора, буде таким:

- зникне бюджетне відшкодування;
- завдяки механізму «попередньої відповідальності» будуть ліквідовані «податкові ями», тобто зникнення платника податку, адже за нього будуть платити ті, хто працює через сумнівні структури;
- податок нараховуватиметься виробником або імпортером і сплачуватиметься кінцевим споживачем, що не є платником податку, у всіх випадках, окрім випадків «попередньої відповідальності»;
- буде скасовано можливість добровільної реєстрації та збережено обов'язкову реєстрацію за критерієм загальної суми від здійснення операцій із постачання протягом останніх 12 місяців у 1 млн. грн.;
- експортні операції оподатковуватимуться за нульовою ставкою;

- основна ставка податку становитиме 15%;
- операції з виробництва товарів першої необхідності та товарів для соціально незахищених груп населення можуть бути звільнені від оподаткування ПДВ для зниження їх кінцевої ціни.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гресь Н.Л. Про застосування понять «одинокі матір» та «одинокі батько» при оподаткуванні доходів фізичних осіб / Н.Л. Гресь, Л.І. Романюха // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 7–8(2). – С. 69–72.
2. Статистичний збірник «Регіони України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ2\\_u/htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ2_u/htm).
3. Податки : [навч. посіб.] / В.В. Буряковський, В.Я. Кармазін, С.В. Каламбет, О.А. Водолазська ; 2-ге вид., пер. і доп. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 642 с.
4. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : [монографія] / В.М. Сутурміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К., 1992. – 142 с.
5. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування : [монографія] / Ю.Б. Іванов. – К., 2002. – 204 с.
6. Сергій Терехін: ПДВ себе пережив // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/09/17/248626/>.
7. Сергей Терехин: «Сбои со сбором НДС сейчас происходят во всем мире» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uaprom.info/article/2414-sergej-terehin-sboi-so-sborom-nds-sejchas-proishodjat-vo-vsem-mire.html>.
8. Про Державний бюджет України на 2016 рік : Закон України від 28.12.2015 № 80 – VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80-19>.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Крисоватий А.І., Вакулич І.П. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А.І. Крисоватий, І.П. Вакулич // Фінанси України. – 2002. – № 6. – С. 10–15.