

Соколовська А.М.,

доктор економічних наук, професор,
заступник директора з наукової роботи
Науково-дослідного фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

Твардієвич В.О.,

аспірант Науково-дослідного
фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ

Розглянуто дискусійні питання реформування ПДВ у країнах Євросоюзу, передусім особливості справляння, доцільність і можливі наслідки запровадження оберненого ПДВ для окремих видів економічної діяльності чи операцій.

The authors examine debatable questions of reforming VAT in the EU countries, first of all the specifics of its exaction, expediency and possible consequences of introducing reverse VAT for some forms of economic activities or transactions.

Ключові слова: податок на додану вартість, обернене утримання ПДВ.

Однією з найактуальніших проблем подальшого розвитку оподаткування у країнах Євросоюзу є реформування податку на додану вартість. У зв'язку з цим Європейська комісія 1 грудня 2010 р. відкрила суспільне обговорення проблем застосування ПДВ у Європі, початок якого не випадково припадає на 2010 р. Світова фінансово-економічна криза ще раз підтвердила роль цього податку як надійного джерела доходів навіть в умовах рецесії (частка ПДВ у загальній сумі податкових надходжень протягом 2007—2009 рр. у середньому в країнах — членах ЄС зменшилася з 21,6 до 21,5 та 21,0 % відповідно, тоді як податку на прибуток — з 9,6 до 9,2 та 7,8 %¹), а підвищення його ставок у ряді країн під час кризи та подолання її наслідків продемонструвало перспективи його перетворення на основне джерело бюджетних доходів у багатьох країнах і підтвердило довгострокову тенденцію зростання ролі податків на споживання.

З огляду на перспективи використання ПДВ, а також необхідність пошуку додаткових джерел бюджетних доходів у зв'язку із загостренням проблем бюджетних дефіцитів і державного боргу в ряді європейських країн особливого значення набуває питання підвищення його фіскальної ефективності. Резерви для вирішення цього питання існують і пов'язані зі зменшенням масштабів ухилення від справляння податку та пільгового оподаткування.

У 2009 р. спеціальне дослідження Єврокомісії, присвячене втратам у системі справляння ПДВ, оцінило граничний обсяг несплаченого у 2006—2009 рр.

¹ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2011 ed. — P. 299, 301: [Електр. ресурс]. — http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-EU-11-001.

у 25 країнах ЄС податку в 106,7 млрд євро. За даними Зеленого документа — звіту Єврокомісії щодо перспектив ПДВ, різниця між фактичними надходженнями ПДВ і тим, скільки держава — член ЄС теоретично могла б отримати від його справляння відповідно до своїх економічних показників, становила 12 % можливих надходжень у 2006 р., а для окремих країн — до 20 %. Крім ухилення від оподаткування і втрат через банкрутства ця різниця зумовлена ще й шахрайством із цим податком, частково спричиненим недоліками в чинній системі його правового регулювання. Крім того, за даними Зеленого документа, фактичні надходження ПДВ у ЄС становлять лише 55 % середніх надходжень, які були б отримані, якби кінцеве споживання обкладалося податком за стандартною ставкою. Водночас у таких країнах, як Японія, Південна Корея або Швейцарія, коефіцієнт ефективності системи ПДВ є значно вищим і становить близько 73 %².

Внутрішніми причинами реформування ПДВ є недоліки його правового регулювання та невідповідність механізму застосування й адміністрування стрімким змінам умов господарювання, зумовленим використанням новітніх технологій, підвищенням ролі послуг, а також глобалізацією економіки.

Мета реформування ПДВ полягає у створенні простішої, зрозумілішої та ефективнішої системи адміністрування ПДВ. Це сприятиме зниженню витрат бізнесу, пов'язаних із виконанням обов'язку зі сплати ПДВ, а отже, підвищенню конкурентоспроможності європейських компаній; створенню механізмів протидії шахрайству й захисту від ухилення від оподаткування; вирішенню питань міждержавного регулювання справляння ПДВ тощо.

Запропоновано два напрями реформування ПДВ, спрямовані на забезпечення утримання податку з операцій постачання товарів і послуг всередині окремих країн — членів ЄС та між ними (всередині ЄС) згідно з єдиним принципом задля досягнення нейтральності оподаткування.

Відповідно до першого напрямку передбачено запровадити механізм сплати ПДВ у бюджет постачальниками як за операціями всередині країн — членів ЄС, так і між ними. Для цього необхідно, не змінюючи чинного механізму сплати ПДВ усередині країн — членів ЄС (згідно з цим механізмом платником ПДВ до бюджету і є постачальник), запровадити оподаткування операцій постачання між країнами-членами за принципом країни походження.

Другий напрям передбачає запровадження механізму сплати ПДВ до бюджету покупцями товарів і послуг. Для цього потрібно, не змінюючи механізму сплати ПДВ за операціями постачання товарів і послуг між країнами-членами (за принципом країни призначення), запровадити механізм оберненого утримання ПДВ (*reverse charge VAT*) за операціями всередині країн — членів ЄС.

² О перспективах реформирования НДС в Евросоюзе // Налоги и налогообложение. — Апрель, 2011. — С. 41, 42.

У рамках реалізації першого напрямку Єврокомісія розглянула модель, згідно з якою операції постачання між країнами ЄС повинні обкладатися ПДВ за ставкою 15 %, а податок — надходити до бюджету країни-постачальника. В цьому разі покупець, купуючи товар за ціною з ПДВ, отримує право на податковий кредит, суму якого країна-постачальник відшкодовує країні-покупцю. Взаєморозрахунки між країнами мають здійснюватися шляхом клірингу. При цьому, за даними Комісії, річний обсяг взаємних платежів міг би становити 30 млрд євро³.

Згідно з другою моделлю країна, в яку постачається товар або послуга, утримує додатковий ПДВ із покупця (якщо стандартна ставка ПДВ у цій країні перевищує 15 %) для забезпечення оподаткування за єдиною ставкою товарів, вироблених усередині країни і поставлених з інших країн ЄС.

Водночас існує низка чинників, що стоять на заваді впровадженню цих моделей, зокрема:

1. Реалізація таких моделей потребує гармонізації ставок ПДВ, величина яких (за відсутності гармонізації) впливатиме на вибір країни-постачальника, що може спричинити посилення податкової конкуренції між країнами-членами.

2. Реалізація таких моделей потребує створення клірингової системи⁴.

3. Моделі не розв'язують проблему джерела відшкодування податкового кредиту покупцю в разі несплати постачальником податку до бюджету своєї країни.

Головною ідеєю другого напрямку реформування ПДВ є запровадження оберненого утримання ПДВ або запровадження оберненого⁵, “реверсного” ПДВ. Розглянемо її детальніше.

Особливістю механізму оберненого утримання податку є те, що податкові обов'язки постачальника товарів і послуг переходять на покупця товарів (отримувача послуг) — платника ПДВ, який, купуючи товар (отримуючи послугу), розраховує й декларує податок за отриманий товар (послугу). Одночасно за покупцем (отримувачем) зберігається право на віднесення того самого податку в тому самому податковому періоді на податковий кредит. У результаті суми податку, що підлягає сплаті, і суми податку, який відноситься на податковий кредит, компенсуються, і фактично податок до бюджету не сплачується, а ПДВ залишається лише у вигляді бухгалтерського запису.

Інакше кажучи, ПДВ починає утримуватися в кінці ланцюжка поставок, коли товар (послуга) реалізується кінцевому споживачу. Утримання ПДВ на інших (більш ранніх) стадіях відбувається тоді, коли один із суб'єктів господарювання,

³ Налоговые реформы. Теория и практика: моногр. для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — С. 444.

⁴ О перспективах реформирования НДС в Евросоюзе // Налоги и налогообложение. — Апрель, 2011. — С. 43.

⁵ Термін “обернене утримання” (“reverse charge”) найточніше відображає сутність нового механізму утримання ПДВ, оскільки обернений, обернутий — який має протилежний чому-небудь або змінений порівняно із звичайним напрямом, вигляд і т. ін. (див.: Великий тлумачний словник сучасної української мови. — К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2005. — С. 802).

між якими здійснюється операція, не є платником ПДВ чи об'єктом операції є звільнені від ПДВ товари (послуги).

Правові основи використання механізму оберненого ПДВ у податкових системах країн — членів ЄС містяться в загальних правилах використання цього податку в податкових системах країн — членів ЄС, викладених у Директиві Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року, із змінами й доповненнями (*дали* — Директива).

Зокрема у п. 42 преамбули Директиви зазначено, що “держави-члени повинні мати змогу, в конкретно визначених випадках, визначити отримувача товарів або послуг, що постачаються, як особу, що відповідає за сплату ПДВ. Це має допомогти державам-членам у спрощенні правил та протидії уникненню оподаткування й ухиленню від сплати податків у визначених галузях та за операціями певних типів”⁶.

Конкретні галузі застосування оберненого ПДВ передбачено частиною I ст. 199 Директиви, де зазначено, що держави-члени можуть установлювати, що особою, яка відповідає за сплату ПДВ, є платник податку, котрому здійснюється:

(а) постачання будівельних робіт, включаючи послуги з ремонту, прибирання, технічного обслуговування, перебудови і знесення, які стосуються нерухомого майна;

(b) постачання персоналу, залученого до діяльності, що підпадає під підпункт (а);

(c) постачання нерухомого майна, зазначеного у підпунктах (j) та (k) частини I ст. 135, якщо постачальник скористався можливістю оподаткування поставки за ст. 137;

(d) постачання вживаних матеріалів, вживаних матеріалів, котрі не можуть бути повторно використані в незмінному вигляді, брухту, промислових і непромислових відходів, відходів до утилізації, частково перероблених відходів і певних товарів та послуг за переліком, наведеним у додатку VI;

(e) постачання товарів, наданих у заставу одним платником податку іншому в разі звернення стягнення на заставлене майно;

(f) постачання товарів після переуступлення права вимоги правонаступникові й використання цього права правонаступником;

(g) постачання нерухомого майна, що продається боржником за постановою суду в межах процедури примусового відчуження.

Зазначеною статтею також передбачено, що в цілях частини I держави-члени можуть вживати таких заходів: (а) установлювати, що платник податку, який проводить операції, що не вважаються постачанням товарів або послуг, яке підлягає оподаткуванню, має вважатися платником податку в тому, що стосується отриманих товарів або послуг, передбачених частиною I ст. 199; (b) установлювати, що

⁶ Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006: [Електр. ресурс]. — http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MU06270.html.

орган, який не є платником податку, що регулюється публічним правом, має вважатися платником податку в тому, що стосується отриманих товарів або послуг, зазначених у підпунктах (e), (f) та (g) частини I.

Отже, фактично кожна держава-член має право застосовувати механізм оберненого ПДВ щодо галузей і певного кола господарських операцій за переліком, визначеним Директивою.

Для однакового застосування всіма країнами-членами положень Директиви та з метою регуляторної діяльності утворено Комітет з ПДВ — спеціальний консультативний орган при Раді ЄС, який вивчає питання, підняті його головою, за власною ініціативою або на прохання представника держави-члена, щодо застосування норм Співтовариства з питань ПДВ. Якщо держава-член має намір застосовувати механізм оберненого ПДВ у певній галузі чи для певного кола операцій, вона повинна передусім узгодити свої наміри та дії з Комітетом, надавши необхідні обґрунтування й отримавши позитивний відгук.

На практиці зазвичай обернений ПДВ застосовується до операцій, віднесених Радою ЄС до таких, що найбільш уразливі до шахрайських схем. На сьогодні до них належать операції в галузі будівництва, лісового господарства, торгівлі електронними пристроями, операції з металевими виробами, металобрухтом, вторинним металом.

Коло операцій, щодо яких може бути застосовано обернений ПДВ, розширюється залежно від економічної ситуації. Згідно з проектом ст. 199а Директиви цей перелік має поширитися на мобільні телефони, мікрочипи, парфуми й дорогоцінні метали, у торгівлі якими найчастіше застосовуються схеми, що призводять до ухилення від сплати податку. В обов'язковому порядку механізм “reverse charge” з 01.01.2010 повинен застосовуватися лише при поставці послуг платником ПДВ з однієї країни ЄС платнику в іншій країні ЄС із місцем виконання у країні-отримувачі (ст. 196).

Запровадження оберненого ПДВ передбачає низку нововведень у національному законодавстві країни, податкова система якої ґрунтується на традиційному ПДВ. Зокрема, існують суттєві відмінності в бухгалтерському обліку операцій, порядку податкового обліку. Розглянемо приклад бухгалтерських нововведень, пов'язаних із використанням оберненого ПДВ, на основі досвіду Румунії та Хорватії, податкових нововведень — на основі досвіду Латвії.

Румунія й Хорватія почали використовувати новий механізм утримання ПДВ із 2005—2006 рр. для зменшення масштабів ухилення від сплати податку та шахрайських схем із його використанням. У цих країнах обернений ПДВ застосовується в основному в галузях будівництва, лісового господарства, операціях із металобрухтом і продуктами металопрокату, а також із нерухомістю. Зазначені галузі обрано як найуразливіші до зловживань із ПДВ.

Як зазначають румунські фахівці в галузі оподаткування, рішення щодо використання механізму оберненого ПДВ було прийнято внаслідок отримання

великої кількості тривожних сигналів від представників бізнес-середовища й територіальних фіскальних органів щодо рівня сплати ПДВ. Зокрема, повідомлялося про низьку платіжну дисципліну компаній, зареєстрованих як платники цього податку, зменшення бюджетних надходжень ПДВ від вищезгаданих галузей господарства, що завдавало великої шкоди інтересам держави⁷. Фахівці Хорватії також вказували на велику кількість фіктивних підприємств у країні, створених лише з метою здійснення шахрайських схем із ПДВ.

Подібна ситуація простежувалась і в країнах ЄС та отримала назву “карусельне шахрайство” (“*carousel fraud*”), коли одна з компаній у ланцюгу поставки товарів, збираючи суми податку, врешті-решт зникала, не перераховуючи податок до бюджету, проте залишивши право на бюджетне відшкодування своїм контрагентам.

Саме з метою виправлення такої ситуації було прийнято рішення про застосування оберненого ПДВ. При цьому його введення й використання супроводжувалося змінами в бухгалтерському обліку господарських операцій, розуміння яких дає змогу глибше усвідомити сутність механізму його застосування.

Передусім зазначимо, що європейські країни використовують поняття вхідного ПДВ (*VAT input*) у розумінні податку, який нараховується на придбані товари (податок на покупки) і дає право на податковий кредит, а поняття вихідного ПДВ (*VAT output*) — у розумінні податку, що нараховується на продажі та є податковим зобов’язанням платника.

Обернений механізм утримання податку передбачає обов’язкове використання податкових накладних (*invoice*) із відміткою “Обернений ПДВ” (“*Reverse charge*” *mention*). Ця відмітка застосовується до операцій, які за національним законодавством віднесені до таких, щодо яких застосовуються спрощені процедури оподаткування податком на додану вартість (обернений ПДВ). При цьому якщо податковим органом за результатами перевірки буде встановлено, що, незважаючи на наявність законодавчих підстав, відмітку про застосування оберненого ПДВ не було зроблено, податковий орган має право примусити суб’єкта господарювання до вчинення таких дій і приведення у відповідність податкового та бухгалтерського обліку.

Необхідними умовами для застосування спрощеної системи утримання ПДВ є такі: обидві сторони — постачальник і покупець — повинні бути особами, зареєстрованими як платники ПДВ, а господарські операції між ними мають бути об’єктом оподаткування.

Ключовим принципом у бухгалтерському обліку операцій із використанням оберненого ПДВ є поняття самознищення ПДВ (*VAT auto liquidation*, *VAT self-clearance*). Бухгалтерський запис цієї події має такий вигляд: 4426 (*VAT input*) =

⁷ Ecobici N. Fiscal and Accounting Aspects Concerning the Reverse Charge in the Context of Accession to the European Union / University of Constantin Brancusi Targu Jiu, Romania; 26 October, 2007: [Електр. ресурс]. — http://mpr.ub.uni-muenchen.de/8012/1/MPRA_paper_8012.pdf.

4427 (*VAT output*). При цьому загальні зобов'язання зі сплати ПДВ до бюджету (*Payable VAT*) дорівнюють нулю. Запис реєструється в бухгалтерських регістрах лише на підставі податкової накладної з відміткою “Обернений ПДВ”. Бухгалтерський запис здійснюється продавцем і покупцем, якщо для використання оберненого ПДВ наявні всі законодавчі підстави (запис “Обернений ПДВ” на податковій накладній)⁸.

Якщо ж однією зі сторін в оподатковуваних операціях значиться особа, що не є платником ПДВ, або операція не є об'єктом оподаткування, виписка податкових накладних та облік податкових зобов'язань провадяться на загальних підставах.

Зі сторони продавця сума ПДВ, вказана в рахунку з відміткою “Обернений ПДВ”, вважається отриманою, зібраною, зі сторони покупця — сплаченою. Зазначимо також, що обернений ПДВ застосовується лише до операцій постачання товарів і послуг усередині країни.

Для прикладу наведемо декілька бухгалтерських записів, пов'язаних з оподаткуванням оберненим ПДВ⁹.

1. Придбання лісоматеріалів у платника ПДВ за податковою накладною з відміткою “Обернений ПДВ” на суму 2500,00 lei без ПДВ:

301 Raw materials	401 Suppliers	2500,00 lei
Дт Сировина та матеріали	Кт Постачальники.	

2. Одночасно проводиться реєстрація самознищення ПДВ, нарахованого на суму поставки: $2500,00 \cdot 19\% = 475,00$ lei (ставка ПДВ у Румунії — 19%):

4426 VAT input	4427 VAT output	475 lei ¹⁰
Дт Податковий кредит	Кт Податкові зобов'язання.	

3. Реалізація виготовленої продукції платнику ПДВ з відміткою “Обернений ПДВ” на суму 6000,00 lei без ПДВ:

411 Customers	701 Income from selling	6000,00 lei
Дт Покупці	Кт Дохід від продажу.	

4. Одночасно проводиться реєстрація самознищення ПДВ на суму $6000,00 \cdot 19\% = 1140,00$ lei:

4426 VAT input	4427 VAT output	1140,00 lei
Дт Податковий кредит	Кт Податкові зобов'язання.	

⁸ *Ecobici N.* Зазнач. праця.

⁹ *Там само.*

¹⁰ Операція одночасного збільшення податкових зобов'язань і податкового кредиту на однакову суму, що призводить до виявлення сум ПДВ за операціями з метою контролю, проте не викликає збільшення сум податку, які підлягають сплаті до бюджету (самознищення ПДВ).

5. Продаж продукції особам, які не є платниками ПДВ, на суму 4760,00 lei з ПДВ. У цьому разі обернений ПДВ не застосовується:

	└┐	4760,00 lei
411 Customers	701 Income from selling	4000,00 lei
	4427 VAT output	760,00 lei
	Усього	4760,00 lei
Дт Покупці	Кт Дохід від продажу	4000,00 lei
	Кт Податкові зобов'язання	760,00 lei ¹¹ .

6. Корекція й визначення ПДВ до сплати за податковий період:

	└┐	2375,00 lei
4427 VAT output	4426 VAT input	1615,00 lei
	4423 Payable VAT	760,00 lei
	Усього	2375,00 lei
Дт Податкові зобов'язання	Кт Податковий кредит	1615,00 lei
	Кт ПДВ до сплати	760,00 lei.

Таким чином, податкові зобов'язання виникають у платників ПДВ під час реалізації продукції кінцевим споживачам (неплатниками ПДВ). Якщо проводяться операції, для яких законодавчо не встановлено можливості застосування оберненого ПДВ, то їх оподаткування податком на додану вартість відбувається на загальних підставах¹².

Податкові нововведення, пов'язані з використанням оберненого ПДВ, розглянемо на прикладі Латвії, де цей механізм використовується в лісовій промисловості з 1999 р. Протягом періоду з моменту його запровадження фахівці у сфері оподаткування відзначають, що спостерігаються позитивні зрушення в надходженнях ПДВ, ухилення від сплати цього податку зведено до мінімуму.

Справляння податку на додану вартість у країні регулюється Законом “Про податок на додану вартість”¹³ (далі — Закон про ПДВ), що, зокрема, визначає загальний порядок оподаткування ПДВ.

Стаття 13² цього Закону передбачає застосування ПДВ до угод, пов'язаних із постачанням лісоматеріалів. Так, якщо постачальник і покупець лісоматеріалів зареєстровані в Службі державних доходів Республіки Латвія (податковий орган країни), до бюджету ПДВ сплачує покупець у встановленому Кабінетом міністрів порядку. Цією статтею визначається також конкретний перелік операцій, щодо яких застосовується механізм оберненого ПДВ.

¹¹ Податкові зобов'язання продавця збільшено на 760,00 lei.

¹² Antonescu M. and Antonescu L. The obligations of VAT payers regarding the “reverse taxation” and the tax adjustment for fixed assets / University Spiru Haret, Craiova—2007: [Електр. ресурс]. — http://mpr.ub.uni-muenchen.de/10994/1/MPRA_paper_10994.pdf.

¹³ Закон Латвійської Республіки “О налоге на добавленную стоимость” от 30.03.1995 (с дальнейшими изменениями): [Електр. ресурс]. — http://www.ge.lv/get_file.php?id=111.

Порядок застосування податку на додану вартість в угодах з лісоматеріалами регулюється Правилами Кабінету міністрів¹⁴ (далі — Правила). Документ визначає порядок, в якому покупець лісоматеріалів застосовує, нараховує і сплачує ПДВ до бюджету; порядок, в якому одержувач послуг нараховує і сплачує ПДВ до бюджету; види послуг, за якими застосовується особливий порядок справляння ПДВ; зразки податкової звітності з ПДВ і додатків до неї.

Розглянемо порядок застосування оберненого ПДВ в операціях з лісоматеріалами.

Оподатковувана особа за постачання лісоматеріалів або надання послуг виписує рахунок з податку на додану вартість за правилами, установленими Законом про ПДВ, тобто за загальними вимогами.

Якщо оподатковувана особа постачає лісоматеріали іншій оподатковуваній особі, ПДВ до бюджету сплачує їх покупець у такому порядку:

- сплачує постачальнику вартість отриманих лісоматеріалів, при цьому не сплачуючи податок, зазначений постачальником у податковому рахунку;
- зазначений постачальником у податковому рахунку ПДВ включає до додатка PVN 6 до декларації як нарахований податок.

Якщо ж постачальник реалізує лісоматеріали, використовуючи мережу роздрібної торгівлі, податок використовується в загальному порядку, зазначеному в Законі про ПДВ.

Такі самі процедури покупець здійснює й при отриманні послуг. Однак у разі коли особа надає послуги іншій особі, яка не є платником ПДВ, обкладення цим податком здійснюється в загальному порядку, передбаченому Законом про ПДВ.

У додатку PVN 6 до декларації постачальник лісоматеріалів (оподатковувана особа) зазначає поставку лісоматеріалів за той період таксації, в якому було відправлено лісоматеріали й виписано податковий рахунок.

Одержувач лісоматеріалів (оподатковувана особа) в додатку PVN 6 до декларації зазначає отримані лісоматеріали за той період таксації, в якому були отримані лісоматеріали й податковий рахунок.

Для реєстрації послуг, наданих (отриманих) оподатковуваним (ними) особам, використовуються ті самі правила, що і для продажу (придбання) лісоматеріалів, а також період таксації, в якому відбувається така реєстрація.

Окремо зазначається, що авансові платежі в додаток до декларації не включаються.

Пунктом 14 Правил встановлено: якщо всі отримані (придбані) за період таксації лісоматеріали передбачені тільки для здійснення оподатковуваних податком на додану вартість операцій, одержувач лісоматеріалів (оподатковувана особа) має право від нарахованої суми податку, зазначеної в додатку до декларації, вирахувати як попередню суму податку (податковий кредит):

¹⁴ Правила Кабинета министров Латвийской Республики от 19.12.2006 № 1028 (с дальнейшими изменениями): [Електр. ресурс]. — http://www.ge.lv/get_file.php?id=112.

- зазначений у податковому рахунку нарахований податок за придбані лісоматеріали;

- податок, сплачений за придбані в роздрібній торгівлі лісоматеріали.

Щодо послуг установлено такі правила: якщо всі отримані за період таксації послуги передбачені тільки для здійснення оподатковуваних операцій, одержувач послуг (оподатковувана особа) має право від зазначеної в додатку до декларації загальної нарахованої суми податку відняти як попередній податок зазначений у податковому рахунку нарахований податок за отримані послуги.

Передбачено також випадок, коли товари або послуги, придбані покупцем — оподатковуваною особою, будуть використані як в операціях, що оподатковуються ПДВ, так і в тих, що не оподатковуються. В цьому разі покупець лісоматеріалів (послуг):

- веде окремий облік лісоматеріалів і послуг, що використовуватимуться в неоподатковуваних ПДВ операціях;

- нараховує невідраховуваний попередній податок за лісоматеріали й послуги, передбачені для здійснення неоподатковуваних операцій;

- збільшує суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на суму невідрахованого попереднього податку.

Пунктом 17 Правил передбачено, що одержувач лісоматеріалів здійснює оплату за лісоматеріали, використовуючи безготівкові розрахунки. Оплата готівкою допускається лише в разі, якщо:

- одержувач лісоматеріалів є фізичною особою, не зареєстрованою у Службі державних доходів у реєстрі платників ПДВ. У цьому разі оплата здійснюється шляхом внесення готівки до кредитної установи;

- реалізація лісоматеріалів відбувається через мережу роздрібною торгівлі;

- постачальником і покупцем є фізичні особи, яким не потрібно реєструватися в Службі державних доходів у реєстрі платників ПДВ.

Стосовно послуг також установлено вимогу щодо безготівкового розрахунку, за винятком випадків, коли:

- одержувач лісоматеріалів є фізичною особою, не зареєстрованою у Службі державних доходів у реєстрі платників ПДВ. У цьому разі оплата здійснюється шляхом внесення готівки до кредитної установи;

- вартість послуг, наданих окремій фізичній особі, не перевищує 20 латів.

Отже, завдяки використанню особливого порядку подання податкової звітності з оборненого ПДВ і декількох додатків до неї встановлюється жорсткий контроль за сплатою податку, що здійснюється шляхом порівняння даних контрагентів для виявлення відхилень у показниках.

Зважаючи на понад 10-річний досвід застосування оборненого ПДВ у лісовій промисловості, внаслідок чого тут знизився рівень шахрайства, Міністерство фінансів Латвії прийняло рішення щодо переходу до механізму оборненого ПДВ у галузі будівництва, датою якого визначено 2012 р. Законопроекти про внесення

змін до Закону про ПДВ розглядатимуться законодавчим органом країни вже найближчим часом.

Ураховуючи викладене, визначимо особливості, переваги та недоліки оберненого ПДВ. Порівняльний аналіз механізмів утримання традиційного й оберненого ПДВ наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняльний аналіз механізмів утримання традиційного й оберненого ПДВ

Показник	Підприємства				Загальна сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету
	А	Б	В	Г	
Традиційний ПДВ					
Вартість поставлених товарів	0	1440	2400	3000	—
у т. ч. без ПДВ	0	1200	2000	2500	—
Додана вартість	1200	800	500	200	—
ПДВ вхідний (ставка — 20 %)	0	240	400	500	—
ПДВ вихідний (ставка — 20 %)	240	400	500	540	—
Розрахункова ціна	1440	2400	3000	3240	—
ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	240	160	100	40	540
Обернений ПДВ					
Вартість поставлених товарів	0	1200	2000	2500	—
у т. ч. без ПДВ	0	1200	2000	2500	—
Додана вартість	1200	800	500	200	—
ПДВ вхідний (ставка — 20 %)	0	240	400	—	—
ПДВ вихідний (ставка — 20 %)	—	240	400	540	—
Розрахункова ціна	1200	2000	2500	3240	—
ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	0	0	0	540	540

Джерело: складено за розрахунками авторів за умовними даними.

Таблиця демонструє основні відмінності традиційного й оберненого ПДВ, пов’язані з визначенням особою, відповідальною за сплату цього податку, поставальника в першому випадку та покупця — у другому, а також зі сплатою традиційного ПДВ у бюджет на кожній стадії руху товару (тобто частинами) внаслідок його нарахування на величину доданої на кожному етапі вартості товару, а оберненого ПДВ — лише на останній стадії.

Фактична сплата оберненого ПДВ до бюджету під час реалізації товарів і послуг кінцевим споживачам наближає його до податку з продажу. Крім того, це позбавляє обернений ПДВ важливої переваги, властивій традиційній моделі податку, пов’язаної з тим, що його перерахування частинами зменшує ризик втрат бюджету, що виникає в разі справляння податку під час роздрібної торгівлі.

Від податку з продажу обернений ПДВ відрізняє його сплата не лише кінцевими споживачами, а й суб’єктами господарювання, які не є платниками ПДВ, а також нарахування податку й обов’язковий документальний супровід кожної операції купівлі-продажу (виписки податкових накладних + бухгалтерські записи), що

підтверджує факт їх здійснення й полегшує контроль податкових органів за рухом товарів і послуг. Це робить обернений ПДВ надійнішим джерелом доходів бюджету порівняно з податком із продажу.

Обернений ПДВ має низку переваг і порівняно з його традиційною моделлю. Зокрема, він є простішим у застосуванні, не потребується відшкодування його з бюджету, виключаючи можливість зловживань на такому відшкодуванні, та не призводить до відволікання обігових коштів суб'єктів господарювання — платників ПДВ на сплату податку.

Загалом слід наголосити, що застосування оберненого ПДВ руйнує схеми зловживань під час його справляння, пов'язані з використанням механізму податкового кредиту, а отже, призводить до поліпшення фіскальних результатів оподаткування.

Разом із тим слабким місцем оберненого ПДВ є необхідність постійного контролю характеру і змісту господарських операцій для встановлення їх відповідності законодавчо визначеним випадкам застосування оберненого ПДВ, а також додаткові адміністративні витрати з боку платників, пов'язані з необхідністю перед кожною угодою перевіряти, чи є контрагент платником податку, та подавати податковим органам повний список оборотів з усіма контрагентами за відповідний звітний період.

Крім того, руйнуючи одні схеми зловживань із податком на додану вартість та ухилення від його сплати, обернений ПДВ не виключає можливості появи нових схем: підробка рахунків-фактур, вихід на “чорний” ринок, застосування фальшивих європейських ідентифікаційних податкових номерів тощо¹⁵.

Ураховуючи зазначене, Комісія ЄС і Рада з питань економіки й фінансів ЄС (ECOFIN) не прийняли рішення щодо загального запровадження системи “*reverse charge*”. ECOFIN на засіданні в грудні 2009 р. відклала вирішення цього питання до 2015 р. Було відхилено і пропозиції Австрії та Німеччини щодо тимчасового запровадження такого режиму на національному рівні у вигляді експериментального проекту¹⁶.

В Україні у 2010 р., під час розгляду у Верховній Раді проектів Податкового кодексу, вже обговорювалося питання запровадження оберненого ПДВ (названого податком односторонньої дії), запропонованого авторами законопроекту — групою народних депутатів на чолі з М. Катеринчуком. Однак на відміну від європейської практики такий податок передбачалося запровадити не в окремих видах діяльності, а як загальну систему утримання податку, тобто замість традиційного ПДВ.

На нашу думку, це може спричинити значні втрати бюджету внаслідок реалізації необлікованих товарів кінцевим споживачам без сплати ПДВ (ухилення від

¹⁵ Комісія ЄС. Робочий документ штату Комісії “On measures to change the VAT system to fight fraud” SEC (2008) 249 від 22.02.2008: [Електр. ресурс]. — <http://www.ec.europa.eu>.

¹⁶ Див.: Налоговые реформы. Теория и практика: моногр. для магистрантов / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — С. 446.

сплати податку), а також втрати, спричинені звільненням від оподаткування операцій із реалізації товарів і послуг кінцевим споживачам.

Як свідчать дані табл. 2, під час утримання традиційного ПДВ сума втрат бюджету внаслідок звільнення від оподаткування операцій постачання товарів (послуг) кінцевим споживачам обмежуватиметься сумою податку, не сплаченого лише на останньому етапі реалізації товару (послуги) (в наведеному прикладі вона становитиме лише 40 ум. од.), тоді як при утриманні оберненого податку бюджет втрачає 540 ум. од. податку. Отже, запровадження оберненого ПДВ як загальної системи потребує щонайменше скасування звільнення від оподаткування операцій постачання товарів і послуг кінцевим споживачам.

Таблиця 2. Порівняльний аналіз утримання традиційного й оберненого ПДВ у разі звільнення від податку операцій постачання товарів кінцевим споживачам

Показник	Підприємства				Загальна сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету
	А	Б	В	Г (операція звільняється від ПДВ)	
Традиційний ПДВ					
Вартість поставлених товарів	0	1440	2400	3000	—
у т. ч. без ПДВ	0	1200	2000	2500	—
Додана вартість	1200	800	500	200	—
ПДВ вхідний (ставка — 20 %)	0	240	400	500	—
ПДВ вихідний (ставка — 20 %)	240	400	500	—	—
Розрахункова ціна	1440	2400	3000	2700	—
ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	240	160	100	—	500 (втрати — 40)
Обернений ПДВ					
Вартість поставлених товарів	0	1200	2000	2500	—
у т. ч. без ПДВ	0	1200	2000	2500	—
Додана вартість	1200	800	500	200	—
ПДВ вхідний (ставка — 20 %)	0	240	400	—	—
ПДВ вихідний (ставка — 20 %)	—	240	400	—	—
Розрахункова ціна	1200	2000	2500	2700	—
ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	0	0	0	0	0 (втрати — 540)

Джерело: складено за розрахунками авторів за умовними даними.

Запропонований податок мав також інші особливості порівняно з його європейською моделлю: 1) за стандартною ставкою він мав сплачуватися лише під час купівлі в зареєстрованих платників податку товарів суб'єктами господарювання, які не є зареєстрованими платниками податку, а також кінцевими споживачами. Оподаткування операцій між зареєстрованими платниками податку мало здійснюватися за нульовою ставкою. За такою ж ставкою очікувалася його сплата під час імпорту та експорту товарів зареєстрованим платником; 2) проект Податкового

кодексу М. Катеринчука не визначав відповідального за перерахування податку до бюджету в разі реалізації товарів (послуг) неплатникам ПДВ, а також не встановлював жорстких обмежень на здійснення операцій у готівковій формі.

Підсумовуючи, доходимо таких висновків. На сьогодні запровадження оберненого ПДВ як загальної системи утримання податку суперечить основним принципам справляння податку на додану вартість, передбаченим Директивою Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, а також пов'язано зі значним ризиком втрати бюджетних надходжень. Водночас позитивний досвід запровадження європейськими країнами оберненого ПДВ в окремих галузях економіки (операціях постачання окремих товарів) може бути, на нашу думку, використаний в Україні.

Поряд зі шляхами реформування ПДВ, спрямованими на забезпечення утримання податку з операцій постачання товарів і послуг усередині окремих країн — членів ЄС та між ними за єдиним принципом, у межах дискусії щодо шляхів реформування застосування ПДВ у Європі обговорюється низка інших питань його справляння, які становлять інтерес для України. Зокрема, у процесі обговорення стратегії боротьби з шахрайством у сфері ПДВ розглядається питання ефективності існуючого способу справляння податку, що ґрунтується на самостійному визначенні його суми платником, додаванні ПДВ до ціни товару (послуги) та перерахуванні всієї суми платежу за поставлені товари (послуги), разом із ПДВ, продавцю, який сплачує в бюджет різницю між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту. Такий спосіб справляння податку в сучасних умовах було визнано недостатньо ефективним та ініційовано пошук шляхів його вдосконалення з використанням сучасних технологій та/або через фінансових посередників. У зв'язку з цим розглядаються такі чотири моделі збирання податку¹⁷:

1) банк, виконуючи доручення клієнта, перераховує кошти в оплату поставлених товарів (послуг) постачальнику (без ПДВ), а суму ПДВ — безпосередньо податковим органам. Ця модель виключає рух податку між покупцем і продавцем, а отже, шахрайство за схемою “зникнення продавця”, однак водночас передбачає запровадження оберненого ПДВ, а також переважне застосування безготівкових розрахунків;

2) угоди між суб'єктами підприємницької діяльності здійснюються з використанням електронних рахунків-фактур, інформація про які передається в режимі реального часу в центральну базу даних моніторингу ПДВ. Це пришвидшує отримання інформації податковими органами й дає змогу оперативно контролювати суми ПДВ, які відносяться на податковий кредит, та обґрунтованість вимог на відшкодування податку. Застосування цієї моделі потребує здійснення операцій

¹⁷ Див.: О перспективах реформирования НДС в Евросоюзе // Налоги и налогообложение. — Апрель, 2011. — С. 56, 57.

постачання між суб'єктами підприємницької діяльності — платниками ПДВ із використанням електронних рахунків-фактур;

3) платник ПДВ передає встановлену інформацію щодо угоди в узгодженому форматі в захищене сховище даних із ПДВ, яке підтримується оподатковуваною особою і до якого надається доступ або безпосередньо, або протягом короткого терміну за вимогою податковому органу. Застосування цієї моделі спрощує і пришвидшує процедуру контролю, однак не дає змоги попередити шахрайство за схемою “зникнення продавця” (коли продавець та/або сховище даних ПДВ зникають);

4) процедура дотримання вимог щодо сплати ПДВ особою, яка підлягає оподаткуванню, і внутрішні процедури контролю є сертифікованими. Модель покликана посилити довіру між податковими органами і платниками, однак процес сертифікації потребує багато часу, а також значних інвестицій у людські ресурси з боку податкових органів.

Предметом окремого обговорення є способи захисту добросовісних покупців від можливої участі в шахрайських схемах із ПДВ. Актуальність проблеми зумовлена вжиттям окремими державами — членами ЄС заходів, які обмежують втрати ПДВ, обумовлені схемою “зникнення продавця”, коли податок справляється з інших осіб, які беруть участь у тій самій операції (за принципом солідарної відповідальності), або відмовляється у віднесенні ПДВ, сплаченого в ціні придбаних товарів, на податковий кредит. При цьому Європейський суд підтвердив: якщо податкова служба може довести, що покупець знав або мав знати, про те, що його покупка була частиною операції, пов'язаної з шахрайством із ПДВ, вона може відмовити покупцю у праві на вирахування вхідного ПДВ.

Водночас зауважимо, що процедура доведення податковими органами свідомої участі покупця в шахрайських схемах є досить складною й витратною. Для платників її застосування обертається на додаткові витрати часу й коштів для перевірки контрагентів, а також створює ризик позбавлення права на вирахування вхідного ПДВ добросовісних покупців, які, не маючи достатньої інформації про контрагентів, були втягнуті в шахрайську схему.

Поряд із розглянутою вище першою моделлю справляння ПДВ, коли податок податковому органу перераховує банк, існує інший механізм запобігання шахрайству за схемою “зникнення продавця”. Він передбачає перерахування цього податку покупцем безпосередньо податковому органу, а постачальнику — вартості поставлених товарів (послуг) без ПДВ. Застосування такого механізму забезпечило б справляння ПДВ з операцій, що викликають сумнів у покупців. Однак він може негативно позначитися на взаємовідносинах продавців і покупців, а отже — на господарській діяльності загалом. Так, якщо схема застосовується в межах стандартної моделі ПДВ, її наслідками є позбавлення продавця можливості реалізувати своє право на податковий кредит і, відповідно, його незацікавленість у продовженні господарських взаємовідносин із покупцем, що використав цю схему.

Аналіз новацій у механізмі справляння ПДВ, що є предметом ініційованого Європейською комісією обговорення, свідчить про актуальність боротьби з ухиленнями від сплати податку та шахрайством із відшкодуванням переплаченого ПДВ не лише для України, а й для всіх держав, у яких такий податок застосовується. У свою чергу, це дає підстави зробити висновок про те, що можливості для ухилень і шахрайств закладено в існуючому механізмі справляння податку. Зазначене й обумовило спроби змінити чинний механізм, запровадивши обернений ПДВ і нові методи справляння податку з використанням сучасних технологій. При цьому обернений ПДВ органічно поєднується з моделлю збирання цього податку банками, які за дорученням клієнта перераховують кошти в оплату поставлених товарів (послуг) постачальнику (без ПДВ), а суму ПДВ — безпосередньо податковим органам.

Ураховуючи позитивний досвід використання країнами ЄС оберненого ПДВ у оподаткуванні окремих видів діяльності та/чи операцій, вважаємо за доцільне запровадити його в Україні в експериментальному порядку, зокрема в тому виді діяльності, для якого є характерними великі масштаби ухилення від оподаткування. У зв'язку з цим набуває великого значення й запровадження ефективної системи управління ПДВ, що ґрунтується на налагодженні конструктивного діалогу між податковими органами і платниками, установленні між ними партнерських відносин.