

О. М. Гаркушенко

ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ЗВОРОТНОГО МЕХАНІЗМУ НАРАХУВАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Податок на додану вартість (ПДВ) є потужним інструментом акумулювання коштів до бюджетів більшості країн світу, зокрема України. Проте його ефективність знижується внаслідок використання платниками шахрайських схем та намагань ухилитися від його сплати. У ЄС одним із способів боротьби з цими недоліками є зворотний механізм нарахування зобов'язань із ПДВ щодо імпорту окремих видів товарів і послуг, який країни-члени мають право застосовувати за потреби та з дозволу Європейської комісії. Проте в Україні цей спосіб вивчений недостатньо. Зважаючи на це, а також необхідність гармонізувати національне законодавство з європейським відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, метою статті є дослідження доцільності використання в нашій державі зворотного механізму нарахування податкових зобов'язань із ПДВ з огляду на виявлені в країнах Євросоюзу недоліки й переваги такого механізму та вітчизняні інституційні особливості, що можуть позначитися на його ефективності. У зв'язку з цим у статті розкрито сутність зворотного механізму нарахування зобов'язань із ПДВ, його відмінність від прямого механізму. Визначено основні цілі запровадження зворотного механізму в країнах ЄС, а також перелік товарів і послуг, щодо імпортованих операцій із якими він застосовується. На підставі аналізу європейського досвіду використання зворотного механізму нарахування зобов'язань із ПДВ, а також реалій економіки та менталітету вітчизняних платників податків, зроблено висновок про недоцільність застосування такого механізму в Україні на сучасному етапі її розвитку.

Ключові слова: ПДВ, податковий кредит, податкові зобов'язання, механізм зворотного нарахування зобов'язань, механізм прямого нарахування зобов'язань, шахрайство з ПДВ.

Рис. 2. Літ. 22.

О. Н. Гаркушенко

ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ В УКРАИНЕ ОБРАТНОГО МЕХАНИЗМА НАЧИСЛЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость (НДС) является мощным инструментом аккумуляции средств в бюджеты большинства стран мира, в частности Украины. Однако его эффективность снижается вследствие использования плательщиками мошеннических схем и попыток уклониться от его уплаты. В ЕС одним из способов борьбы с данными недостатками является обратный механизм начисления обязательств по НДС относительно импорта отдельных видов товаров и услуг, который страны-члены имеют право применять при необходимости и с разрешения Европейской комиссии. Однако в Украине этот способ изучен недостаточно. Исходя из этого, а также необходимости гармонизировать национальное законодательство с европейским в соответствии с Соглашением об ассоциации между Украиной и Европейским Союзом, целью статьи является исследование целесообразности использования в нашем государстве обратного механизма начисления налоговых обязательств по НДС ввиду выявленных в странах Евросоюза недостатков и преимуществ такого механизма и отечественных институциональных особенностей, которые могут отразиться на его эффективности. В связи с этим в статье раскрыты сущность обратного механизма начисления обязательств по НДС, его отличие от прямого механизма. Определены основные цели

© Гаркушенко О. М., 2015

введення обратного механизма в странах ЕС, а также перечень товаров и услуг, относительно импортных операций с которыми он применяется. На основе анализа европейского опыта использования обратного механизма начисления обязательств по НДС, а также реалий экономики и менталитета отечественных налогоплательщиков сделан вывод о нецелесообразности применения такого механизма в Украине на современном этапе ее развития.

Ключевые слова: НДС, налоговый кредит, налоговые обязательства, механизм обратного начисления обязательств, механизм прямого начисления обязательств, мошенничество с НДС.

Oksana Harkushenko

POSSIBILITIES OF THE VAT REVERSE CHARGE MECHANISM IMPLEMENTATION IN UKRAINE

Value-Added Tax (VAT) is a powerful tool of revenue accumulation in budgets of the most countries of the world, including Ukraine. However, its efficiency decreases as a result of tax frauds and tax evasions from the taxpayers' side. In the EU, one way to combat these problems is to use the VAT reverse charge mechanism on import of specific goods and services, which the Member States have the right to apply in the case of necessity and with permission of the European Commission. But in Ukraine this method is not studied well enough. Given this, and taking into account the necessity to harmonise national legislation in accordance with the European one as provided by the European Association Agreement between Ukraine and the European Union, the objective of the article is to examine an expedience of the VAT reverse charge mechanism application in Ukraine, considering its strong and weak points, identified in the EU countries, and domestic institutional characteristics that may affect performance of this mechanism. Within this framework the essence of the VAT reverse charge mechanism as well as its differences from the direct mechanism was analysed. The main purposes of the VAT reverse charge mechanism introduction in the EU countries and list of goods and services on import operations with which it is used are defined. The analysis of European experience of the VAT reverse charge mechanism application has allowed to draw out a conclusion about inexpediency of such mechanism implementation in Ukraine on the present stage of its development due to economic situation and mentality of domestic taxpayers.

Keywords: VAT, tax credit, tax liability, reverse charge mechanism, direct charge mechanism, VAT fraud.

JEL classification: H20, H21, H25.

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із найпоширеніших інструментів акумулювання в бюджеті значних сум коштів. Наразі він використовується в податкових системах 140 (70 %) офіційно визнаних країн світу [1]. У 2005—2011 рр. надходження від ПДВ становили в середньому 6,6 % ВВП держав — членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [2]. У 27 країнах Європейського Союзу (ЄС-27) цей показник за 2012 р. дорівнював 7,1 %, або 922 млрд євро [3]. В Україні надходження від ПДВ також мають велике значення. Наприклад, у 2014 р. його надходження сягнули 139 млрд грн [4], тобто 8,9 % її ВВП [5].

Ефективність ПДВ як інструменту формування доходів бюджету знижується через застосування шахрайських схем та різних способів ухилення від сплати цього податку [6]. Так, у Великобританії внаслідок застосування шахрайських схем із ПДВ бюджет країни щорічно недоотримує від 1,7 до 2,5 млрд ф. ст. [7], або 0,08—0,11 % ВВП. Можна припустити, що бюджет України, де за оптимістичними оцінками рівень тінізації економіки в 2013 р. наближався до

40 % [8], у відносному виразі недоотримує навіть більше коштів. З огляду на зазначене, несумлінні громадяни в першу чергу намагаються уникнути сплати саме цього податку, зокрема шляхом використання шахрайських схем. Отже, проблема оптимізації ПДВ залишається актуальною.

Питанням удосконалення ПДВ присвячено багато праць вітчизняних і зарубіжних учених. Так, сутність, механізм і особливості його стягнення розглянуто В. П. Вишневським та О. О. Амошею [9, с. 212—296], окремі аспекти заміни ПДВ податком на продажі в Росії з метою підвищення ефективності непрямого оподаткування — В. Г. Панськовим [10, с. 336—348]. Доцільність застосування вибіркового механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ обґрунтовано Й. Кохом [11] і С. Раджагопаланом [7], перспективи застосування загального механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ у ЄС-27, так само як і інші можливі механізми стягнення ПДВ у міжнародних торговельних операціях, досліджено в праці Б. Волфарт [12]. Окремі аспекти механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ та можливості його застосування в Україні висвітлено А. М. Соколовською [13], загальні відомості щодо цього механізму — Б. І. Кривоберцем [6].

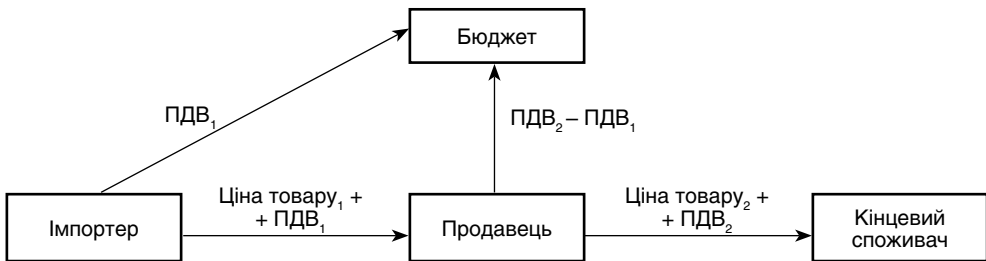
Про намагання влади поліпшити ситуацію зі сплатою ПДВ та про боротьбу з ухиленням від неї свідчить прийняття низки законів щодо внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” від 04.07.2013 № 408-VII [14]. Утім, питання зменшення можливостей ухилення від його сплати та руйнування шахрайських схем із цим податком в Україні потребують подальшого розроблення.

Оскільки Україною ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [15], вітчизняне законодавство, зокрема податкове, має бути приведене у відповідність із європейським. Тому цілком імовірно, що такий інструмент боротьби із шахрайськими схемами, як зворотний механізм нарахування зобов'язань з ПДВ, знову приверне увагу урядовців, адже він застосовується в ЄС-27.

З огляду на зазначене, метою статті є дослідження доцільності використання в Україні зворотного механізму нарахування податкових зобов'язань із ПДВ з огляду на виявлені в країнах ЄС недоліки й переваги такого механізму та національні інституційні особливості, що можуть позначитися на його ефективності.

Насамперед потрібно дослідити сутність механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ, для чого слід проаналізувати різницю між ним і прямим механізмом. Найбільш наочно зробити це можна на прикладі імпортування товарів (послуг) та їх продажу в країні-імпортері. Така ситуація цілком відповідає меті створення зворотного механізму, про що йтиметься далі.

Так, за прямого механізму нарахування зобов'язань із ПДВ (рис. 1) у імпортера, згідно з чинним законодавством як України, так і ЄС, не виникає “вхідного” ПДВ і, відповідно, податкового кредиту. Коли такий імпортер продає товар своєму контрагентові, або продавцю (див. рис. 1), на території країни імпортування, в нього виникають податкові зобов'язання, а в контрагента — податковий кредит. Слід зазначити, що продавців може бути декілька. Приклад, наведений на рис. 1, є умовним та наочніше демонструє принцип дії прямого механізму.

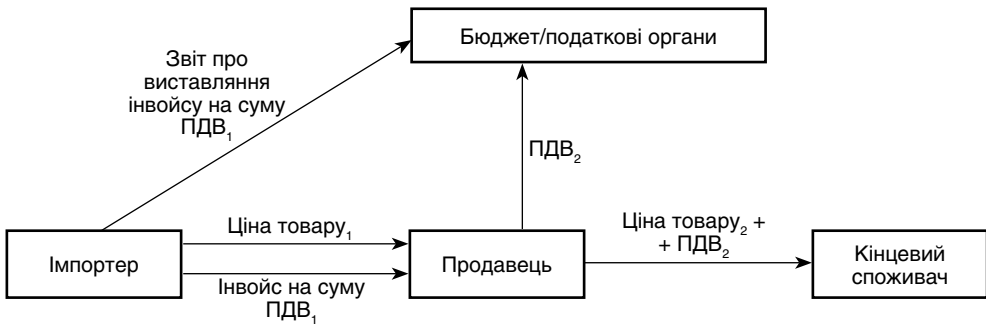


Джерело: побудовано автором.

Рис. 1. Прямий механізм нарахування зобов'язань із податку на додану вартість

Припустимо, імпортер продає товар контрагенту за 100 грошових одиниць (г. о.). За ставки ПДВ 20 % у нього виникають податкові зобов'язання ПДВ_1 у сумі 20 г. о., котрі він зобов'язаний перерахувати до бюджету. Коли товар продається кінцевому споживачеві (фрагмент “продавець — кінцевий споживач” на рис. 1), у продавця виникає податкове зобов'язання ПДВ_2 . Але до бюджету він муситиме внести різницю між своїми податковими зобов'язаннями та податковим кредитом (тобто $\text{ПДВ}_2 - \text{ПДВ}_1$). Приміром, якщо він продає товар за 110 г. о. (без ПДВ), ПДВ_2 становитиме 22 г. о., а до бюджету має бути перераховано 2 г. о. Тобто в разі використання прямої схеми нарахування зобов'язань із ПДВ до бюджету надходить сума коштів, яка дорівнює ПДВ_2 (22 г. о.), але в різний час і окремими частинами протягом усього руху товару від імпортера до кінцевого споживача. Такий спосіб формування податкових зобов'язань відповідає принципу часткової сплати (principle of fractionated payment), котрий покладено в основу ПДВ [12, с. 387].

Однак при застосуванні зворотного механізму нарахування зобов'язань із ПДВ ситуація буде іншою (рис. 2). У такому разі імпортер також не сплачує “вхідного” ПДВ, під час продажу товару контрагентові він стягує з нього тільки ціну товару та виставляє інвойс на передання йому зобов'язань щодо внесення ПДВ до бюджету (тобто, якщо ціна товару 100 г. о., то за ставки ПДВ 20 % інвойс має бути виставлений на суму 20 г. о.). Відомості щодо проведення



Джерело: побудовано автором.

Рис. 2. Зворотний механізм нарахування зобов'язань із податку на додану вартість

операції з продажу товару й формування інвойсу мають передаватися податковим органам. На цій стадії, оскільки товар продається без ПДВ, у імпортера не виникає податкових зобов'язань, а в наступних у ланцюжку торговельних операцій продавців — податкового кредиту (збільшується лише сума ПДВ в інвойсі). І тільки тоді, коли товар продається кінцевому споживачу, продавець товару збуває його з ПДВ. І саме він вносить до бюджету всю суму ПДВ (тобто, якщо ціна товару₂ становить 110 г. о., то ПДВ₂ — 22 г. о., й саме ці 22 г. о. мають бути внесені останнім продавцем до бюджету). Із зазначеного випливає, що в разі застосування механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ фактично відбувається не часткове внесення до бюджету суми ПДВ кожним учасником просування товарів від імпортера до кінцевого споживача, а внесення всієї суми зобов'язань із ПДВ останнім продавцем товару кінцевому споживачеві.

Механізм зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ було створено для того, щоби перешкодити реалізації шахрайських схем якраз на етапі продажу товару (надання послуги) від імпортера до першого продавця. Маються на увазі випадки, коли в разі застосування прямого механізму в імпортера виникають податкові зобов'язання без податкового кредиту, а в його контрагента — податковий кредит і податкові зобов'язання. Саме на цьому етапі, внаслідок існування в законодавстві країн певного проміжку часу між нарахуванням і фактичним внесенням до бюджету податків, імпортер та/або його контрагент можуть щезнути без внесення до бюджету належної суми ПДВ. Такий різновид шахрайства з ПДВ дістав назву “зниклий продавець”.

Ідея застосування для боротьби із зазначеними шахрайськими схемами механізму зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ виникла в Європі та вперше була втілена в 1977 р. у Бельгії стосовно окремих операцій у будівельній галузі [16, с. 40]. Надалі можливість застосування такого механізму

країнами — членами ЄС була закріплена статтями 194—199, 202 Директиви ЄС 2006/112/ЄС щодо загальної системи ПДВ [17]. Відповідно до цього документа, такий механізм може використовуватись у випадках, коли оподатковуваний ПДВ товар (послуги) постачається до країни-члена особою (підприємством), що розміщується та зареєстроване як платник ПДВ поза межами такої країни.

Спочатку такий механізм міг застосовуватися щодо торговельних операцій із золотом, зокрема інвестиційним, будівельних робіт і послуг, вторинної сировини, відходів, деяких видів нерухомості й заставного майна, дозволів (квот) на викиди парникових газів (на період до 2015 р.). Згодом дію цього механізму було запропоновано поширити також на комп'ютерні чипи, мобільні телефони, комунікатори, ігрові консолі. Таким чином, механізм зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ має легальне підґрунтя та правові рамки, проте на практиці він застосовується досить обмежено. Наприклад, у 2007 р. у Великобританії Єврокомісія дозволила використовувати зворотний механізм нарахування зобов'язань із ПДВ щодо комп'ютерних чипів, мобільних телефонів, комунікаторів, ігрових консолей за умови, що мінімальна сума інвойсу, тобто передання зобов'язань зі сплати ПДВ, становитиме 1 тис. ф. ст.

Згідно з пунктами 2 і 3 ст. 199а згаданої Директиви ЄС, обов'язковою умовою дозволу на застосування такого механізму в країні є надання звітності про зменшення масштабів шахрайства з ПДВ після його запровадження або доказів того, що ухилення від сплати ПДВ спостерігається стосовно інших груп товарів, до яких цей механізм не використовувався [17]. Відповідного звіту Великобританією надано не було, тобто визначити ефективність механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ у цій країні не можна. Незважаючи на це, Європейська комісія подовжила дозвіл на його використання у Великобританії спочатку до 30 квітня 2011 р. [18], а потім — до 31 грудня 2014 р. [19].

Австрія та Німеччина теж подали запити на дозвіл застосовувати в себе механізм зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ щодо всіх операцій між юридичними особами (b2b). У запиті від Австрії наголошувалося, що такий механізм буде використовуватися для торговельних операцій понад 10 тис. євро, від Німеччини — 5 тис. євро. Утім, схвальної відповіді їм надано не було [7]. Зате у 2010 р. Австрія, Німеччина й Італія одержали дозвіл на його застосування до 31 грудня 2013 р. у торговельних операціях із мікропроцесорами, комунікаторами та мобільними телефонами за умови, що вартість партії товарів (без податків) перевищуватиме 5 тис. євро [19].

Слід зазначити, що оборудки з ПДВ можливі не лише стосовно торговельних операцій із матеріальними об'єктами, як-от мобільні телефони, а й із цінностями, котрі не мають матеріального вираження (intangible). Ідеться про дозволи на викиди забруднювальних речовин, які в ЄС відносять до однієї категорії з правами на інтелектуальну власність, ноу-хау, патентами тощо.

Реалізація шахрайських схем у випадку торгівлі дозволами на викиди таких речовин стала наслідком ратифікації європейськими країнами Кіотського протоколу, для виконання умов котрого вони були зобов'язані скоротити на своїй території викиди парникових газів. Торгівля дозволами (квотами) на викиди забруднювальних речовин мала допомогти виконати ці зобов'язання до 2012 р. Утім, через її жвавість і недостатню контрольованість упродовж 2005—2009 рр. країни ЄС недоотримали близько 5 млрд євро надходжень ПДВ [20]. Тому з 2009 р. у Нідерландах, Бельгії та Іспанії щодо операцій із дозволами на такі викиди почав застосовуватися зворотний механізм нарахування зобов'язань із ПДВ, а з 2010 р. — у Норвегії, Німеччині, Люксембурзі й Великобританії [19].

Попри доволі обмежене практичне застосування такого механізму, брак доказів щодо його ефективності в боротьбі з ухиленням від сплати ПДВ та руйнуванні шахрайських схем із цим податком, вважається, що він має переваги перед прямим механізмом нарахування зобов'язань із ПДВ [11; 12; 19], а саме:

- є зручним інструментом боротьби із шахрайськими схемами типу “зниклий продавець”;
- не потребує відшкодування ПДВ;
- зменшує можливості ухилення від сплати ПДВ (що впливає з попередніх пунктів);
- процес стягнення ПДВ зосереджується на крупних платниках, котрих легше контролювати.

Разом із тим механізм зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ не позбавлений недоліків, до яких слід віднести:

- утруднення складання бухгалтерської звітності, оскільки може виникнути ситуація, коли одне підприємство муситиме вести її одночасно за прямим і зворотним механізмами нарахування зобов'язань із ПДВ;
- збільшення кількості звітів, що подаються підприємствами (як наслідок зазначеного в попередньому пункті та припису надавати контролюючим органам відомості щодо виставлених інвойсів);
- необхідність визначення кінцевого споживача (як контролюючими органами, так і підприємствами, котрі реалізують товари) з метою встановлення моменту, коли потрібно сплачувати ПДВ до бюджету;
- підвищення ризиків втрати всієї суми надходжень ПДВ до бюджету, якщо схема “зниклий продавець” реалізується на етапі продажу товарів (послуг) кінцевому споживачу. Отже, якщо у випадку з прямим механізмом ПДВ і “зниклим продавцем” бюджет може недоотримати 20 г. о. (див. рис. 1) податкових надходжень, то в разі застосування механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ — усю суму цього податку, нараховану при проходженні товару по ланцюжку від імпортера до кінцевого споживача (ПДВ₂);
- істотне зростання адміністративних витрат податкових органів через необхідність чіткого відстеження коректності інвойсів, визначення кінцевих

споживачів і повноти внесення сум ПДВ до бюджету, що суперечить принципам побудови податкової системи, закладеним ще А. Смітом [21, с. 566];

— збільшення ймовірності накладення штрафних санкцій, що призведе до невдоволення платників податків — виборців та, як наслідок, економічної й політичної нестабільності;

— значне зростання витрат підприємств у разі переходу ними на використання цього механізму.

Щодо останнього пункту слід зауважити: запровадження механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ зобов'яже підприємства здійснити одноразові й регулярні витрати. Одноразові витрати можуть бути пов'язані з розробленням чи придбанням нового програмного забезпечення для ведення бухгалтерської звітності, відповідним навчанням персоналу тощо. Регулярні витрати включатимуть заробітну плату бухгалтерам (оплата додаткових годин праці або заробітна плата нових працівників), витрати, зумовлені підготовкою документації для контрагентів і контролюючих органів тощо. За оцінками міжнародної компанії “Pricewaterhouse Coopers”, у Великобританії в разі запровадження механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ на підприємствах одноразові витрати зростали в середньому на 260—300 євро, а регулярні — на 43—76 євро на місяць [22, с. 4].

Як показав досвід цієї країни, такі витрати, а також супутні проблеми зі складанням і наданням контролюючим органам та контрагентам звітності, стають тягарем для малих і навіть середніх підприємств, які витісняються з ринку великими підприємствами. Крім того, це негативно позначається на конкуренції між підприємствами, що може призвести до олігопольної змови чи монополізації ринку та завдати удару споживачам. З огляду на зазначене, логічнішою вважається перевірка надійності підприємства перед наданням йому статусу платника ПДВ із метою боротьби з фірмами-одноденками в міжнародних операціях, ніж уведення цього механізму.

Якщо узагальнити європейський досвід застосування зворотної системи нарахування зобов'язань із ПДВ, можна зробити такі висновки для України. У 2010 р. у ній обговорювалося питання введення такого механізму, проте він мав замінити прямий механізм нарахування зобов'язань із ПДВ. Як зазначалося вище, Європейська комісія відхилила пропозиції країн — членів ЄС, що намагалися запровадити подібний механізм на загальних умовах (тобто замінити ним прямий). Так само вітчизняним науковцям вдалося навести переконливі аргументи проти введення зворотного механізму на загальних умовах, оскільки це могло призвести до чималих втрат податкових надходжень до бюджету [13].

Починаючи з 2010 р. країни ЄС не надали переконливих доказів на користь ефективності зворотного механізму нарахування податкових зобов'язань, котрий застосовується в разі імпорту окремих товарів (послуг), у боротьбі

із шахрайськими схемами. Натомість усе вказує на складність і неекономічність реалізації такого механізму. Тому можна стверджувати, що в разі його запровадження щодо імпорту окремих товарів в Україні в межах гармонізації вітчизняного законодавства із європейським, у нашій державі спостерігатимуться ті самі негативні явища.

З огляду на нинішній рівень тінізації економіки України, такі недоліки цього механізму, як збільшення витрат для підприємств, ускладнення звітності та підвищена ймовірність застосування штрафних санкцій із боку контролюючих органів, можуть посилити делегалізацію бізнесу, що спричинить додаткові втрати доходів бюджету. Зрештою реалізація механізму зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ стосовно імпорту окремих товарів (послуг) в Україні може призвести до втрати доходів бюджету внаслідок реалізації шахрайських схем на етапі продажу таких товарів кінцевим споживачам та ухилення від сплати податків.

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що механізм зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ:

по-перше, є відхиленням від загальних правил та діє лише в обмежених випадках у окремих країнах ЄС. Найчастіше цей механізм використовується щодо імпорту незначних за розміром, але дорогих товарів: мікропроцесорів, мобільних телефонів, інших невеликих електронних приладів. Із такими товарами зазвичай реалізуються шахрайські схеми типу “зниклий продавець”. Поряд із тим прямий механізм залишається основним, і навіть у разі застосування зворотного механізму в одній країні чи на одному підприємстві можуть одночасно використовуватися два механізми нарахування зобов'язань із ПДВ (прямий і зворотний);

по-друге, вважається ефективним проти шахрайських схем типу “зниклий продавець”, щоправда, наразі немає достовірних доказів цього. Разом із тим при його використанні можливі випадки ухилення від сплати ПДВ на етапі продажу товарів кінцевим споживачам, унаслідок чого бюджет недоотримує більші суми цього податку, ніж у випадку зі “зниклим продавцем”;

по-третє, пов'язаний зі зростанням адміністративних витрат контролюючих органів, а також витрат підприємств, ускладнює звітність;

по-четверте, охоплює досить обмежене коло імпортних операцій, тоді як ухилення від сплати ПДВ і шахрайські схеми з ним поширені й на внутрішньому ринку, тому запровадження такого механізму може стати спробою розв'язати меншу проблему шляхом ігнорування більшої.

Зважаючи на європейський досвід використання зазначеного механізму, а також складнощі з адмініструванням ПДВ і такі особливості інституційного середовища України, як висока тінізація економіки та низька платіжна дисципліна платників податків, в Україні цей механізм застосовувати недоцільно. На сучасному етапі її розвитку перспективнішим уявляється дослідження

напрямів розв'язання проблем адміністрування ПДВ, зниження рівня корупції та посилення платіжної дисципліни платників податків на тлі одночасної стабілізації ситуації в країні.

Список використаних джерел

1. International Indirect Tax: Value-added services / KPMG. — 2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.kpmg.com/us/en/services/tax/indirect-taxes/vat-services/documents/vat-services.pdf>.
2. OECD Revenue statistics / OECD [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.
3. Tax revenue statistics / Eurostat. — 2014. — March [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#Further_Eurostat_information.
4. Звіт про виконання зведеного бюджету України станом на 1 січня 2015 р. / Держ. казнач. служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.
5. Валовий внутрішній продукт України за 2014 рік: експрес-випуск від 20 березня 2015 р. № 44/0/02.4вн-15 / Держ. служба статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.
6. *Кривоберець Б. І.* Удосконалення системи адміністрування ПДВ / Б. І. Кривоберець, Н. В. Бодряга // Научные труды ДОННТУ. Серия: экономическая. — 2008. — Вып. 33-2. — С. 190—198.
7. *Rajagopalan S.* Reverse charging to prevent VAT fraud / S. Rajagopalan ; Reckon LLP. — 2006. — Dec. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reckon.co.uk/reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>.
8. *Власюк О. С.* Тінюва економіка та її вплив на безпеку сектору державних фінансів України / О. С. Власюк // Фінанси України. — 2013. — № 6. — С. 18—25.
9. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин и др. ; Дон. нац. техн. ун-т ; НАН Украины, Ин-т экономики и прогнозирования ; под ред. В. П. Вишневого. — Донецк, 2006. — 504 с.
10. Экономика налоговых реформ : монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. А. Тарангул. — К. : Алерта, 2013. — 432 с.
11. *Koch J.* EU amendment directive “VAT — reverse charge mechanism” / J. Koch ; CEP. — 2009. — Dec. 7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.cep.eu/fileadmin/user_upload/Kurzanalysen/Reverse_Charge/PB_Reverse_Charge_EN.pdf.
12. *Wohlfart B.* The future of the European VAT system / B. Wohlfart // International VAT monitor. — 2011. — Nov./Dec. — P. 387—395.
13. *Соколовська А. М.* Дискусійні питання реформування ПДВ / А. М. Соколовська, В. О. Твардієвич // Фінанси України. — 2011. — № 8. — С. 35—50.
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : закон України від 04.07.2013 № 408-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
15. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : закон України від 16.09.2014 № 1678-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>.

16. *Massin I.* Introduction of a general anti-VAT avoidance measure in Belgium / I. Massin // VAT Monitor. — 2006. — Jan./Feb. — P. 37—40.
17. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax / Council of the European Commission // Official Journal of the European Union. — 2006. — Dec. 11. — L 347.
18. Council Decision 2009/439/EC of 5 May 2009 / Council of the European Commission // Official Journal of the European Union. — 2009. — June 11. — L 148. — P. 14, 15.
19. Council Decision 2010/710/EU of 22 November 2010 / Council of the European Commission // Official Journal of the European Union. — 2010. — Nov. 25. — L 309. — P. 5, 6.
20. *Wolf R. A.* The sad history of carbon carousels / R. A. Wolf // International VAT Monitor. — 2010. — Nov./Dec. — P. 403—408.
21. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — М. : Изд-во соц.-экон. лит., 1962. — 654 с.
22. Pricewaterhouse Coopers Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive : final report to the European Commission / Pricewaterhouse Coopers. — 2007. — June 20. — Order N TAXUD/2007/DE/305. — 74 p.