

Слюсаренко В.Є., Філіп К.О.

## ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЙОГО ЕКОНОМІЧНА ДОЦІЛЬНІСТЬ

*В статті досліджено особливості та ставки податку на додану вартість у податкових системах України й країн Європи. Розкрито основні позитивні та негативні сторони податку. Проаналізовано законодавство податку на додану вартість країн-членів Європейського Союзу та України, особливості застосування стандартних та знижених ставок податку. Здійснено порівняння застосування ставок податку до деяких видів товарів та послуг. Акцентовано увагу на необхідності врахування досвіду країн Європи при врегулюванні механізму справляння ПДВ в Україні. Здійснене обґрунтування недоцільності застосування податку на додану вартість у податковій системі України.*

**Ключові слова:** ринкова економіка, податок на додану вартість, непряме оподаткування.

### ВСТУП

Світовою спільнотою у 2006 році Україну визнано країною з ринковою економікою. Це означає, що вона має мати всі ознаки такої економіки, де держава, бізнес та громадські інституції виконують кожний свої функції. Але, на жаль, визнання не означає, що такі функції в Україні реалізуються по стандартам розвинених країн.

Досвід розвинених країн з ринковою економікою довів, що їх економіка функціонує на засадах вільного ціноутворення, вільної конкуренції та адекватного реагування пропозиції на попит в товарах, роботах, послугах, що утворюється на ринку та веде до економічного розвитку таких країн. Треба констатувати, що в нашій державі всі функції та їх реалізація спотворені та не реалізуються з різних причин, однією з яких є нестабільність та неврегульованість податкового законодавства, яке не дозволяє створити результативно функціонує бізнес-середовище, що призводить до спаду економіки.

Та наголошувати на недоліках, без пропозицій вирішення ситуації, що склалась в Україні неможливо, оскільки одним із головних завдань ринкової економіки та її розбудови має стати створення ефективної податкової системи, яка б належним чином регулювала економічні процеси та створювала умови для ефективного функціонування всіх суб'єктів ринку.

Ефективність податкової системи залежить від прозорості, зрозумілості, соціальної справедливості в розподілі отриманих державою податків та кількості самих податків. Але про зазначене можна буде говорити тільки після тотального реформування існуючого нормативно правового регулювання податкової системи та скорочення кількості податків, яких на сьогодні встановлено 32 одиниці. Оскільки реформування податкової системи не може відбуватись одноразово по

всіх видах податків і зборів, то, на нашу думку, необхідно почати з самого непрозорого та дискусійного податку, а саме з податку на додану вартість (ПДВ). Пристрасті навколо нього вирують вже не один рік: з одного боку, не раз порушувалося питання про необхідність його скасування і запровадження податку з реалізації чи податку з продажу; з іншого – наводяться аргументи на користь ПДВ та його збереження у складі податкової системи України. Однак крапку в цих дискусіях ще не поставлено, оскільки відсутні обґрунтовані відповіді на такі запитання: чому стягнення цього податку, як універсального акцизу, породило стільки проблемних питань в Україні; чи можна було уникнути цих проблем; у чому їх коріння (в природі податку чи в особливостях його застосування в Україні); чи запропоновано державою кроки по їх вирішенню.

Актуальність даного дослідження полягає в тому, що зміни в системі оподаткування України, які відбуваються щодо ПДВ, не завжди економічно обґрунтовані. Як правило, вони запроваджуються без відповідного прогнозування їхнього впливу на макро- і мікроекономічні показники, а головне – такі зміни відбуваються не комплексно, безсистемно, не враховуючи інших фінансових нововведень. Тому дослідження ПДВ як непрямого податку, який у процентному відношенні впливає на ціну товару якнайбільше та є основним джерелом наповнення бюджету, потребує детального аналізу практичного досвіду його застосування як в Україні, так і в розвинених країн, та визначення економічної доцільності його застосування.

Питання функціонування ПДВ часто виступали предметом досліджень вчених та науковців і розглядалися у працях В. Андрущенка, О. Ануфрієвої, В. Волканова, В. Дедекаєва, Д. Дяковського, О. Данилова, А. Дриги, О. Жукевича, Б. Карпінського, В. Копилова, І. Луніної, І. Лютого, В. Кмітя, В. Мельника, Л. Новицької, А. Нонко, С. Салівона, А. Сігайова, Т. Паянок, М. Петренка та інших. Більшість з них порушували проблему бюджетного відшкодування ПДВ як основну причину його неефективності в українських умовах реформування податкової системи. Та все ж,

© Слюсаренко Вікторія Євгенівна, к.е.н., доцент кафедри облік і аудит УжНУ, тел. +380506653728, e-mail: [viktooriya@mail.ru](mailto:viktooriya@mail.ru),

Філіп Карина Олександрівна, студентка 4-ого курсу спеціальності «Облік і аудит» УжНУ, тел.+380669420553, e-mail: [karinka.filip@yandex.ua](mailto:karinka.filip@yandex.ua)

поза їх увагою залишається питання, доцільності застосування ПДВ, хоча переважна більшість зазначених вчених сходяться в одному, що зазначений податок є складним в адмініструванні, бюрократизованим та заполітизованим, а відтак і практика його застосування вимагає поглибленого вивчення.

У зв'язку з цим метою даної публікації є висвітлення досвіду застосування ПДВ у розвинутих країнах та дослідження доцільності його застосування в нашій державі.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Одним із видів податку непрямого оподаткування, як зазначалось вище, який обов'язково закладається в ціну товарів, робіт послуг є податок на додану вартість (ПДВ). Згідно Податкового кодексу України податок на додану вартість – це непрямий податок. А з сутності непрямого оподаткування випливає, що фактичним суб'єктом, на якого покладено тягар оплати податку, є кінцевий споживач, а не суб'єкт, що є платником цього податку. Оскільки чинне законодавство визначає, що підприємства або приватні підприємці, які є платниками податку на додану вартість, виступають податковими агентами, на яких покладено обов'язок вести податковий облік та перераховувати відповідні кошти до бюджету.

З економічної точки зору ПДВ є достатньо складним податком через те, що:

1. Чинним податковим законодавством України передбачено достатньо великий перелік об'єкта оподаткування. Тобто ПДВ охоплює широку базу оподаткування, поширюється на предмети широкого вжитку, що є джерелом наповнення бюджету.

2. Базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг. А це означає, що податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції. Отже, оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання.

Соціальна несправедливість справляння ПДВ полягає в тому, що основний тягар оплати цього податку несе кінцевий споживач, тобто основна маса населення, яка споживає товари першої необхідності. Чим нижчі доходи споживачів, тим більші витрати на сплату ПДВ. Тобто даний податок можна назвати регресивним щодо доходів громадян. А в Україні більшість населення отримують саме низькі доходи, порівняно з іншими країнами.

У країнах ЄС, на відміну від України, з суб'єктів господарювання не стягуються паралельно ПДВ та податок будь який податок ні з прибутку, ні з обороту, ні з доходу. Тому й у нашій державі необхідно визначитися, від якого податку слід відмовитися.

Також податок характеризується складністю в адмініструванні та проблемами з його відшкодуванням.

А відтак і ухилення від його сплати, яке тісно пов'язано із високим рівнем тіньової економіки. Зокрема, Міністерство економічного розвитку та торгівлі оцінює тіньову економіку на рівні 34% від ВВП в першому кварталі 2012 року (за оцінкою вона

становила 405% від ВВП під час економічної кризи у 2009 році) [1]. Отже, фактична податкова база сплати ПДВ, як з вироблених в Україні товарів, так і з імпорту, є суттєво нижчою за потенційну. Ухилення від сплати ПДВ в Україні також суттєво пов'язані із численними пільгами зі сплати ПДВ, що нещодавно зросли через надання пільг окремим галузям (як-то ІТ сектор, літакобудування тощо). За даними Європейської комісії оцінені втрати від зловживань при сплаті ПДВ – а саме «карусельні зловживання» ('carousel fraud') - становлять близько 10% від чистих надходжень від ПДВ в окремих країнах ЄС. Разом з тим, потрібно зауважити, що цей вид зловживань в ЄС передусім є пов'язаний із торгівлею між країнами ЄС через відсутність кордонів, і тому є особливим випадком. Разом з тим, ЄС не піднімає питання щодо заміни ПДВ іншим податком, оскільки ПДВ визнано ефективним способом забезпечувати бюджетні доходи. Так, Європейська комісія розпочала консультації із питання ПДВ з метою віднайти «можливі шляхи із збільшення узгодженості правил оподаткування ПДВ із існуванням єдиного ринку та посилення його спроможності як методу підвищення доходів із одночасним зниженням витрат на дотримання правил оподаткування». Нещодавні ініціативи стосуються поліпшення адміністрування ПДВ та упорядкування регулювання ПДВ в країнах-членах ЄС з метою забезпечити вищу ефективність цього податку і нижчі зловживання. В цілому, очікується, що результатом зміненої системи оподаткування податком на додану вартість стане запровадження чітких і простих правил з ПДВ. В цьому аспекті набуває дедалі більшого значення суттєвий автоматичний та швидкий обмін інформацією між податковими органами ЄС

Незважаючи на негативні характеристики ПДВ та вище викладене, країни-члени ЄС ще все застосовують даний непрямий податок.

Європейський Союз створив ряд директив, що стосуються непрямого оподаткування (податку на додану вартість та акцизних зборів). Серед них:

- Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006р. щодо спільної системи ПДВ;

- Директива Ради ЄС № 92/83/ЄС від 19.10.1992р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;

- Директива Ради ЄС № 2011/64/ЄС від 21.06.2011р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби;

- Директива Ради ЄС № 2003/96/ЄС від 27.10.2003р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії.

Вище названими директивами запроваджуються диференційовані ставки ПДВ. Окрім стандартної ставки, яка не може бути меншою ніж 15%, застосовують одну або декілька знижених ставок (табл. 1).

На дану систему повинні орієнтуватись і країни, що претендують до вступу до ЄС (Україна в тому числі). Крім того, у Директиві Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006р. щодо спільної системи ПДВ зазначено перелік продукції (товарів і послуг), на яку поширюються знижені ставки (табл. 2).

Таблиця 1 Ставки ПДВ у країнах Європи, %

| Країна          | Ставка податку на додану вартість |  |
|-----------------|-----------------------------------|--|
|                 | Стандартна                        | Знижена  |
| Австрія         | 20%                               | 12% або 10%  |
| Бельгія         | 21%                               | 12% або 6%   |
| Болгарія        | 20%                               | 7%   |
| Велика Британія | 17,5%                             | 5% або 0%  |
| Угорщина        | 20%                               | 0%   |
| Данія           | 25%                               | -  |
| Німеччина       | 19%                               | 7%   |
| Греція          | 23%                               | 13% або 6,5% (знижений на 30% до 13%, 6% і 3% на островах) |
| Ірландія        | 21%                               | 13,5%, 4,8% або 0%   |
| Іспанія         | 18%                               | 8% або 4%  |
| Італія          | 20%                               | 10%, 6%, або 4%  |
| Кіпр            | 15%                               | 5%   |
| Латвія          | 22%                               | 12%  |
| Литва           | 21%                               | 9% або 5%  |
| Люксембург      | 15%                               | 12%, 9%, 6%, або 3%  |
| Мальта          | 18%                               | 5%   |
| Нідерланди      | 19%                               | 6%   |
| Польща          | 23%                               | 8%, 5% або 0%  |
| Португалія      | 23%                               | 13% або 6%   |
| Румунія         | 19%                               | 9%   |
| Словаччина      | 19%                               | -  |
| Словенія        | 20%                               | 8,5%   |
| Фінляндія       | 22%                               | 17% або 8%   |
| Франція         | 19,6%                             | 5,5% або 2,1%  |
| Швеція          | 25%                               | 12% або 6%   |
| Чехія           | 20%                               | 10%  |
| Естонія         | 18%                               | 5%   |

\*Джерело: розроблено автором.

Таблиця 2 Перелік продукції, до якої можуть бути застосовані знижені ставки ПДВ у країнах-членах ЄС\*

| Товари, до яких можуть застосовуватись знижені ставки   | Послуги, до яких можуть застосовуватись знижені ставки  |
|---|---|
| 1) харчові продукти (у тому числі й напої, крім алкогольних) для споживання людьми та тваринами;<br>2) живі тварини, насіння, рослини та інгредієнти, зазвичай призначені для приготування харчових продуктів;<br>3) медичне обладнання, допоміжні та інші пристрої, зазвичай призначені для компенсації або лікування інвалідності, призначені винятково для особистого користування інвалідами. | 1) водопостачання;<br>2) перевезення пасажирів та їхнього ручного багажу;<br>3) приймання послуг радіомовлення та телевізійного мовлення;<br>4) надання послуг письменниками, композиторами та акторами, або належні їм гонорари;<br>5) доступ на спортивні заходи;<br>6) поставка послуг з організації похоронів та кремації, а також поставка ритуальних товарів;<br>7) поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів;<br>8) надання послуг медичної та стоматологічної допомоги, термічної обробки. |

\*Джерело: розроблено автором

Якщо проаналізувати умови застосування диференційованих ставок у країнах Європи, то стає зрозумілим, що стандартна ставка частіше поширюється на послуги готельного та ресторанного бізнесу, а знижені – на продукти харчування, фармацевтичні

товари, медичні послуги, на сферу сільського господарства.

У європейській практиці також відомими є підвищені ставки податку на додану вартість. В основному вони поширюються на товари розкоші. Та основним аргументом «проти» є складність

адміністрування ПДВ, збільшення витрат держави на його нарахування. Ця проблема є достатньо серйозною. Але в чинному українському законодавстві діє знижена ставка ПДВ у розмірі 0% і це не відбилося на збільшенні

адміністративних витрат. Також ПКУ передбачено перелік продукції, що звільнена та не підлягає оподаткуванню податком на додану вартість (табл. 3).

**Таблиця 3 Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування згідно ПКУ**

| Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою  | Операції, що не є об'єктом оподаткування   | Операції, що звільнені від оподаткування  |
|--|--|---|
| <p>1. Вивезення товарів за межі митної території України:</p> <p>а) у митному режимі експорту;</p> <p>б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до Митного кодексу України;</p> <p>в) у митному режимі безмитної торгівлі;</p> <p>г) у митному режимі вільної митної зони.</p>   | <p>1. Випуск (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах.</p> | <p>1. Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.</p>   |
| <p>2. Постачання товарів:</p> <p>а) для заправки або забезпечення морських суден;</p> <p>б) для заправки або забезпечення повітряних суден;</p> <p>в) для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі;</p> <p>г) для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством.</p> | <p>2. Передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг.</p>  | <p>2. Постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках.</p> |
| <p>3. Міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.</p>   | <p>3. Надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів.</p>  | <p>3. Постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню (незалежно від способу доставки) на всіх етапах доставки до кінцевого споживача.</p>  |
| <p>4. Послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.</p>  | <p>4. Постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.</p>   | <p>4. Постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів.</p>  |

\*Джерело: розроблено автором

Порівняння ставок податку на додану вартість до деяких видів товарів чи послуг в розвинутих

країнах та у вітчизняній податковій системі наведено у таблиці 4.

**Таблиця 4 Порівняльна таблиця застосовуваних ставок ПДВ до деяких видів послуг в країнах Європи та в Україні\***

| Назва послуги   | Оподаткування ПДВ в країнах Європи | Оподаткування ПДВ в Україні |
|---|------------------------------------|-----------------------------|
| Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят     | Знижені ставки                     | Звільнено від оподаткування |
| Постачання реабілітаційних послуг інвалідам   | Знижені ставки                     | Звільнено від оподаткування |
| Імпорт товарів  | Основна ставка                     | Основна ставка              |
| Постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення | Знижені ставки                     | Звільнено від оподаткування |

\*Джерело: розроблено автором

Із даних таблиці 4 можна побачити, що хоча ставки в європейських країнах і в Україні різняться, але є й точки перетину. Та це стосується тільки деяких видів послуг. Щодо товарів, то неможливо провести точної межі. Отже, початкові кроки наближення до досвіду розвинених країн вже зроблені.

Основна ставка ПДВ, передбачена ПКУ, складає 17%. Відповідно до Закону України №713-VII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків", підписаного Президентом В.Ф.Януковичем 27 грудня 2013 року, передбачена основна ставка податку застосовуватиметься з 01 січня 2015 року. А на даному етапі застосовується ставка у розмірі 20%.

У планах уряду важливе місце займає законопроект, що звільняє від сплати ПДВ тих юридичних осіб, що створюють житлові комплекси за договорами пайового виробництва. Тобто населення, яке придбаватиме це житло не буде сплачувати податок на додану вартість. Та, на жаль, на даному етапі розвитку української економіки елітне житло зможуть купити лише заможні громадяни. Отже, знову постає питання соціальної несправедливості: населення з високими доходами не сплачує ПДВ, а бідніше – змушене погашати податковий обов'язок при купівлі товарів широко вжитку.

Саме тому, на нашу думку, і є доцільним введення диференційованих ставок, що б забезпечувало нейтральність податку на додану вартість. Адже ліки, харчові продукти, товари першої необхідності придбавають громадяни із різними доходами (як заможні, так і бідні).

Соціал-демократичні країни (Великобританія, Німеччина, Швеція) знайшли ще один спосіб подолання негативних рис ПДВ. Це – надання адресної допомоги малозабезпеченим верствам населення. Найважливішим питанням економічної й соціальної політики цих держав є людина та її добробут. Це також необхідно врахувати

українському уряду при прийнятті законів та інших нормативно-правових документів щодо удосконалення ПДВ.

## ВИСНОВКИ

Отже, непрямий податок на додану вартість є надзвичайно складним податком і з огляду обрахунку, і з огляду адміністрування, і з огляду сплати та відшкодування. Тому, на нашу думку, українським та європейським законотворцям та тим, хто займається розробкою системи оподаткування, необхідно задуматись над тим, щоб замінити цей «зачарований», непрозорий податок на інший, більш зручний в усіх аспектах податок, оскільки принципами побудови податкової системи та системи оподаткування має бути доступність та зрозумілість норм податкового законодавства, адміністративна спрощеність, економічна ефективність та гнучкість.

Як варіант, можна декілька податків замінити одним. Наприклад, об'єднати ПДВ та податок на прибуток і замінити їх податком з доходу. І замість 20%+19% ввести 10%. На нашу думку, це зрозуміло, прозоро та психологічно оправдано, оскільки людина швидше заплатить 10%, ніж 20%+19%=39%.

Такий висновок однозначно потребує додаткових обґрунтувань та розрахунків, але зазначенні у висновку дії законотворців, на нашу думку, відновлять принципи в оподаткуванні, без яких неможливе нормальне функціонування ринкової економіки, а саме: стимулювання підприємницької діяльності й інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність та пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічне обґрунтування; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід до розробки податкового законодавства.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. [Методичні рекомендації розрахунку рівня тіньової економіки](http://www.me.gov.ua/file/link/135879/file/Metod_TinEk.doc) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.me.gov.ua/file/link/135879/file/Metod\\_TinEk.doc](http://www.me.gov.ua/file/link/135879/file/Metod_TinEk.doc)
2. Гончаров С. М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір – К.: Центр учбової літератури, 2009.
3. Офіційний портал Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>
4. Офіційний портал Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
6. Сідельникова Л. П. Податкова система: навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. - К.: Ліра-К, 2012. - 576 с.

Одержано 10.03.2014 р.