

УДК 336.22

Корзаченко О. Ю.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті досліджено проблеми податку на додану вартість на сучасному етапі реформування податкової системи в Україні. Запропоновано заходи, спрямовані на удосконалення системи адміністрування ПДВ з урахуванням досвіду європейських країн.

Ключові слова: податок на додану вартість, адміністрування ПДВ, відшкодування ПДВ, ухилення від сплати ПДВ.

Постановка проблеми. Стратегічною метою податкової політики є створення надійної ефективної податкової системи в Україні, яка б забезпечувала достатній обсяг надходження фінансових ресурсів до бюджетів усіх рівнів для виконання державою покладених на неї функцій та стимулювала розвиток підприємництва в країні. Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) створило умови для адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу (ЄС) та подальшого інтегрування країни до світової спільноти.

Нині в Україні проводиться значна робота з реформування податкової системи. Проте, залишаються невирішеними проблеми, пов'язані з адмініструванням, насамперед, податку на додану вартість (ПДВ) в частині своєчасного бюджетного відшкодування ПДВ та протидії ухиленню від сплати податків та зменшенню податкових зобов'язань, побудови ефективних відносин між платниками податків та контролюючими органами. Вирішення зазначених проблем сприятиме збільшенню обсягів власних коштів підприємств, які можуть бути спрямовані на інвестиційні цілі, та дасть змогу збільшити надходження до бюджету без посилення фіскального навантаження.

Отже, одним із пріоритетних завдань податкової реформи є проведення змін у системі адміністрування ПДВ, спрямованих на використання сучасних методів і форм, які запроваджено в розвинутих країнах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням реформування податкової системи держави та вдосконалення податку на додану вартість присвячені праці багатьох вітчизняних науковців, зокрема В. Андрущенко, В. Вишневецького, О. Василика, А. Крисоватого, Д. Серебрянського, А. Соколовської, В. Федосова, С. Юрія, К. Швабія та інших.

Дослідженням проблем адміністрування податків займалися В. Андрущенко, В. Кміть, А. Крисоватий, В. Мельник, зокрема визначенням ефективності системи адміністрування податків – П. Кулик, К. Швабій, оцінкою фіскального потенціалу ПДВ – В. Пікінер, К. Швабій та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну теоретичну розробленість даної тематики, ряд проблемних питань, пов'язаних із побудовою ефективної та надійної системи адміністрування ПДВ в Україні, а саме: вдосконалення механізмів справляння ПДВ, бюджетного відшкодування ПДВ та усунення ухиленнь від сплати податку, потребують подальших наукових розвідок.

Метою статті є аналіз сучасних проблем функціонування ПДВ, його ролі в формуванні доходів бюджету та визначення основних напрямів удосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні з урахуванням адміністративних податкових

практик європейських країн.

Виклад основного матеріалу. У світовій практиці ПДВ (VAT, Value Added Tax) став основним податком непрямой дії, замінивши в багатьох країнах податок з обороту. Нині він є важливим джерелом доходів в більше ніж 150 країнах світу, серед яких практично всі економічно розвинуті. Наявність податку в податковій системі є однією з обов'язкових умов вступу країн до ЄС.

Поряд з цим, слід зазначити, що ПДВ й досі не запроваджений лише в 11 країнах та на 9 територіях в світі, таких як США, Багами, Сан Марино, Лівія, Мальдіви, Британські заморські території, Гонконг, Макао та інші [1, с. 13].

В Україні ПДВ був запроваджений у 1992 році замість податку з обороту, що можна вважати важливим кроком на шляху формування сучасної податкової системи. Стандартна ставка ПДВ в Україні становить 20%, а з 1 січня 2014 р. зменшиться до 17% (Перехідні положення ПКУ).

В країнах ЄС, навпаки, спостерігається тенденція до зростання ставок ПДВ. За 2008-2012 роки середня стандартна ставка ПДВ у 27 країнах-членах ЄС збільшена з 19,5% до більш ніж 21%. Ця тенденція стосується і знижених ставок ПДВ. Деякі країни, такі як Франція, Греція, Італія, Норвегія, Польща, Португалія і Чехія підняли знижені ставки ПДВ або видалили перелік товарів і послуг зі сфери дії низької ставки. Це зумовлено тим, що економічна криза змусила уряди багатьох країн знайти способи збалансування бюджетів та стимулювання економічного зростання [2, с. 9].

Функціонування ПДВ в Україні породжує значну кількість проблем в системі державних фінансів. З одного боку, він має переваги перед іншими типами податку з обороту, а саме: (1) висока фіскальна ефективність; (2) відсутність кумулятивного ефекту; (3) можливість регулювати ціни, стримувати кризу надвиробництва і витіснити з ринку слабких виробників; (4) наявність вбудованого механізму взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань; (5) гармонізація міжнародної торгівлі.

З іншого, ПДВ – це найбільш проблемний податок, оскільки (1) він при досить високій ставці і високих темпах інфляції може перетворитися в фактор, що стримує розвиток виробництва; (2) може стимулювати інфляційні процеси; (3) існує можливість ухилення від сплати податку та зловживання за допомогою різних схем і фіктивних ланцюгів постачання; (4) має регресивний характер особливо щодо малозабезпечених верств населення [3, с. 115-116; 4, с. 10].

Основними напрямками реформування податкової системи у частині ПДВ є: (1) підвищення фіскальної ефективності ПДВ шляхом розширення податкової бази; (2) зменшення кількості пільг (преференцій) із сплати ПДВ; (3) удосконалення системи адміністрування, передусім у частині усу-

нення корупційних схем і суб'єктивізму під час адміністрування ПДВ та декриміналізації процесів бюджетного відшкодування цього податку; (4) мінімізація ризиків ухилення від сплати податку.

Зазначимо, що позитивна роль податку на додану вартість полягає у його фіскальній функції, тобто мобілізації величезних фінансових ресурсів до державного бюджету України [4, с. 11]. У світовій практиці для об'єктивної оцінки фіскальної ефективності ПДВ розраховують частку податку у ВВП. Частка ПДВ у ВВП може бути найбільш адекватним показником, що характеризує цей податок як джерело доходів державного бюджету [3, с. 116].

Протягом 2008-2012 років в Україні спостерігалось значне зростання частки ПДВ у ВВП і вона досягнула максимального значення у 2011 році – 10 %, при цьому за 2008-2012 роки середнє значення склало 9,7 % (табл.1).

В країнах ЄС-27 частка ПДВ у ВВП у 2011 році була в середньому на рівні 7,1% [1, с. 2]. Фіскальна ефективність ПДВ в Україні є достатньо високою порівняно з країнами ЄС.

Таблиця 1
Фіскальна ефективність ПДВ*

Показники / Рік	2008	2009	2010	2011	2012
ВВП, млрд. грн.	948,1	913,3	1082,6	1302,1	1408,9
Доходи Державного бюджету України, млрд. грн.	231,69	209,70	257,02	314,62	346,03
Податкові надходження бюджету, млрд. грн.	167,88	148,92	183,3	261,61	274,7
ПДВ, млрд. грн.	92,1	84,6	102,8	130,1	138,8
Частка ПДВ у ВВП, %	9,7	9,3	9,5	10	9,9
Частка ПДВ у доходах бюджету, %	39,75	40,34	40,0	41,35	40,11
Частка ПДВ у податкових надходженнях, %	54,86	56,81	56,08	49,73	50,53

*Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [5]

За 2012 рік надходження ПДВ до державного бюджету становили 138,8 млрд. грн., порівняно з 2011 роком надходження зросли на 6,7%, або на 8,7 млрд. грн. В загальному за період з 2008 по 2012 рр. обсяг надходження ПДВ зріс на 46,7 млрд. грн., або на 50,7%. У 2012 році частка ПДВ у доходах державного бюджету склала 40,11%, частка ПДВ у податкових надходженнях склала 50,53%. Вищезазначене свідчить про зростання ролі ПДВ у наповненні державного бюджету.

Напрями вдосконалення системи адміністрування повинні бути визначені на основі аналізу сучасних проблем функціонування податку та забезпечувати реалізацію інтересів, як податкових органів, так і платників податку [6, с. 309].

Як у країнах, де впроваджено ПДВ, в Україні експорт оподатковується за ставкою 0% для уникнення подвійного оподаткування експортерів. Разом з тим, вчасне і повне відшкодування ПДВ не було досягнуто, незважаючи на запровадження

автоматичного відшкодування ПДВ, що шкодить конкурентоспроможності вітчизняних товарів на світовому ринку.

Із загального фонду державного бюджету за 2012 рік було відшкодовано ПДВ грошовими коштами на суму 45,96 млрд. грн. Порівняно з 2011 роком відшкодування ПДВ збільшилось на 7,4%, або на 3,18 млрд. грн. Всього у 2012 році в автоматичному режимі було відшкодовано 23,19 млрд. грн., або 50,5% загальної суми відшкодування [7, с. 24]. За словами О. Клименка, на кінець 2012 року обсяг заборгованості перед суб'єктами господарювання з відшкодування ПДВ складає 5,5 млрд. грн., в судовому порядку оскаржуються ще близько 13 млрд. грн.

Механізм автоматичного бюджетного відшкодування потребує подальшого удосконалення, оскільки суб'єктам господарювання, що є платниками ПДВ, важко пройти процедуру відбору через жорсткість встановлених вимог і через суб'єктивність працівників податкових органів.

Кількість СПД, які відповідають критеріям, визначеним в п. 200.19 ст. 200 ПКУ, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ на листопад 2012 року склала 298, або 16,45% від загальної кількості СПД, які декларували до відшкодування ПДВ. Порівняно з листопадом 2011 року вона збільшилася на 37 підприємств, або на 1,46%. 1515 українських підприємств, або 83,55%, по деклараціях за листопад 2012 року не одержали права на автоматичне відшкодування ПДВ із-за невідповідності встановленим критеріям оцінки платника (табл. 2).

Таблиця 2
Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ*

№ з/п	Показники	Кількість платників		
		по деклараціях за січень 2011 р.	по деклараціях за листопад 2011 р.	по деклараціях за листопад 2012 р.
1.	Всього декларували до відшкодування на рахунки платників податків	1971	1640	1813
1.1	Всього по СПД, що відповідають критеріям, визначеним в ПКУ, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ	24	261	298
1.2	Всього по СПД, що не відповідають критеріям, визначеним в ПКУ, та не мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ	1947	1379	1515
2.	Питома вага СПД, що відповідають критеріям, визначеним в ПКУ в загальній кількості СПД, що декларували до відшкодування ПДВ	1,22%	15,91%	16,45%
3.	Питома вага СПД, що не відповідають критеріям, визначеним в ПКУ в загальній кількості СПД, що декларували до відшкодування ПДВ	98,78%	84,09%	83,55%

*Джерело: складено автором за даними Міністерства доходів і зборів України [7]

На нашу думку, необхідно спростити критерії для отримання платниками ПДВ права на автоматичне відшкодування та зменшити втручання людського фактору і поступово перейти на повне автоматичне відшкодування ПДВ з метою недопущення виникнення заборгованості бюджету з відшкодування цього податку.

Найбільший виклик адмініструванню ПДВ в Україні стосується втрат доходів від недотримання правил оподаткування, тобто зловживань та ухилення від сплати податків, що полягають у такому [1, с. 3-4]:

- неререєстрація платником ПДВ;
- заниження доходу (виручки) від реалізації товарів (послуг) з метою мінімізації податкового зобов'язання;

- віднесення до податкового кредиту сум податку, сплаченого за товари (послуги), що входять до валових витрат, проте використовуються для виробництва товарів, продаж яких звільнено від ПДВ. Це особливо стосується підприємств, що продають звільнені та не звільнені від ПДВ товари, оскільки не завжди вдається встановити зв'язок між певними витратами та кінцевою продукцією;

- завищення сум заявлених на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари (послуги), вартість яких відноситься до валових витрат;

- пред'явлення заявок на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари, на які не поширюється податковий кредит;

- експортна продукція, на яку введена нульова ставка, повертається на внутрішній ринок. Виробник отримує документи на експорт, вимагає відшкодування ПДВ, і потім реалізує продукцію всередині країни;

- ПДВ стягується фірмою, яка не сплачує його до бюджету і потім зникає.

Крім того, ухилення від сплати податків в Україні тісно пов'язано із високим рівнем тіньової економіки. Так, за даними Міністерства економічного розвитку та торгівлі рівень тіньової економіки в Україні за методом «витрати населення – роздрібний товарооборот» в 2012 році становить 45% від ВВП. Отже, фактична база оподаткування ПДВ як з вироблених в Україні товарів, так із ввезених на територію України товарів, є суттєво нижчою за потенційну.

Ухилення від сплати ПДВ в Україні також суттєво пов'язані із численними пільгами зі сплати ПДВ, які значно знижують базу оподаткування ПДВ.

Існування системи податкових пільг має ряд недоліків, але одним із важливих серед них є можливість ухилення від оподаткування, як безпосередньо за рахунок застосування різних схем, дозволяючи легально використовувати пільги тим, кому вони за своєю суттю не були призначені, так і за рахунок супутнього пільгам ускладнення податкового законодавства, що породжує проблеми з адмініструванням.

Так, за даними ДПСУ, за 9 місяців 2012 року суми втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування з ПДВ склали 15,9 млрд. грн., або 45,95% загальних втрат [8, с. 16].

Рівень ухилення від сплати ПДВ різниться між країнами ЄС. Так, він становить в Нідерландах – 2,4%, в Великобританії – 3,8%, в Данії – 4,2%, в Німеччині – 4,8% від потенційних надходжень ПДВ. Водночас він перевищує 15% в деяких країнах, а саме, в Бельгії – 19,3%, в Греції – 20,2%, в Іспанії – 22,6% та в Італії – 34,5% від потенційних надходжень ПДВ [9, с. 19].

В Україні деякі державні службовці та політики оцінюють рівень зловживань зі сплати ПДВ і ухилення від сплати ПДВ на рівні 25% від фактичних надходжень ПДВ, що суттєво вище, ніж втрати від зловживань в ЄС.

Зважаючи на те, що ПДВ все частіше розглядається в якості основного джерела ризиків шахрайства та ухилення від сплати, ми вважаємо за необхідне підвищити увагу податкових органів до питань забезпечення дотримання податкового законодавства, активізації діяльності з податкового аудиту стосовно платників податку, які потрапляють до груп ризику, розширення сфери санкцій та введення більш високих штрафів.

Опитування «Ernst & Young Indirect Tax professionals» з адміністрування ПДВ, проведене в грудні 2012 року в 39 країнах, показало, що в переважній більшості країн, кількість податкових перевірок збільшилася в останні роки і, тільки 6 країн повідомили, що кількість перевірок знизилася. 24 з 39 країн вже використовують спеціалізовані ІТ інструменти, такі як аудит програмного забезпечення, для виявлення порушень у платників податків. У той же час багато країн почали застосовувати суворіші режими штрафів у разі невідповідності або помилок. 27 з 39 країн повідомили, що штрафи збільшилися, і тільки в трьох спостерігалось зниження [2, с. 13-15].

Враховуючи досвід адміністративних практик в країнах – членах ЄС, можна запропонувати такі заходи щодо поліпшення адміністрування ПДВ в Україні з метою забезпечення вищої ефективності цього податку і зниження зловживань.

1. Удосконалення та спрощення механізму справляння ПДВ за допомогою сучасних технологій. Можливо запропонувати наступну модель справляння ПДВ. Клієнт доручає своєму обслуговуючому банку заплатити за товари (послуги), придбані у постачальника. Банк здійснює розділення платежів на дві суми: суму, яку необхідно сплатити постачальнику і суму ПДВ, яку безпосередньо переказує до податкового органу. Ця модель усуває шахрайство постачальників. Питання про те, чи мати справу з готівкою або платіжною картою для проведення операцій, потребує подальшого вирішення.

2. Підвищення ефективності відносин платників податків з податковими органами, що істотно вплине на вартість адміністрування ПДВ для обох сторін. Ці відносини визначаються не лише податковою звітністю, сплатою або аудитом зобов'язань, але і якістю, надійністю та доступністю інформації, наданої податковими органами. Необхідно проводити розширення діалогу між податковими органами та іншими зацікавленими сторонами шляхом створення постійного форуму обговорення, що дозволить податковим органам та представникам бізнесу обмінюватися думками.

3. Розробка й адаптація ІТ-систем для підприємств та контролюючих органів, які б сприяли автоматизованій передачі інформації між платниками податків і контролюючими органами у вигляді кращої взаємодії в національному масштабі, а в перспективі в глобальному масштабі на рівні ЄС.

Запропоновані заходи удосконалення системи адміністрування ПДВ сприятимуть зниженню втручання адміністраторів та адміністративного тиску на бізнес-середовище.

Висновки і пропозиції. Узагальнюючи наведені вище міркування, сформулюємо основні заходи, здійснення яких має забезпечити побудову простої, надійної та ефективної системи адміністрування ПДВ в Україні, а саме:

- розширення бази оподаткування шляхом перегляду та скорочення переліку пільг з ПДВ, обмеження ухилення від оподаткування;
- доопрацювання механізму автоматичного відшкодування ПДВ з метою повного переходу на автоматичний режим відшкодування;
- спрощення механізму справляння ПДВ за допомогою сучасних технологій;
- забезпечення дотримання податкового зако-

- нодавства, активізації діяльності з податкового аудиту, розширення сфери санкцій та введення більш високих штрафів з метою протидії ухиленню від сплати податків;
- підвищення ефективності відносин платників податків з контролюючими органами шляхом розширення діалогу та створення загальних інтерфейсів електронної передачі даних і зменшення загроз в системі.

Список літератури:

1. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? [Електронний ресурс] / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. - 2013. - 16 с. - Режим доступу : http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2013/PP_02_2013_ukr.pdf.
2. Philip Robinson. Indirect tax in 2013. A review of global indirect tax developments and issues [Електронний ресурс]. - 2013. - 120 р. - Режим доступу : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf).
3. Пікінер В. О. Оцінка фіскального потенціалу податку на додану вартість в Україні / В. О. Пікінер, К. І. Швабій // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). - 2012. - № 2(57). - С. 115-120.
4. Крисоватий А. І. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А. І. Крисоватий, І. П. Вакуліч // Фінанси України. - 2002. - № 6. - С. 10-17.
5. Показники виконання Державного бюджету України за 2008-2012 роки / Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Кміть В. М. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні / Кміть В. М., Оксенюк О. І. // Інноваційна економіка. - 2012. - № 6(32). - С. 308-313.
7. Аналіз факторів, які впливають на динаміку автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість / Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/analiz-faktoriv--yaki-vpliva>.
8. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2012 рік / Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
9. Keen M. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? / Keen Michael, Smith Stephen // IMF working paper WP/07/31 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>.

Корзаченко Е. Ю.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННЮЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

Резюме

В статье исследованы проблемы налога на добавленную стоимость на современном этапе реформирования налоговой системы в Украине. Предложены мероприятия по совершенствованию системы администрирования НДС с учетом опыта европейских стран.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, администрирование НДС, возмещение НДС, уклонение от уплаты НДС.

Korzachenko O. Yu.

Vadim Getman National Economic University of Kyiv

IMPROVING VALUE ADDED TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

Summary

The article studies the problems of Value Added Tax at the current stage of tax reform in Ukraine. The measures proposed to improvement the VAT administration based on the experience of European countries.

Key words: Value Added Tax, VAT administration, VAT recovery, VAT evasion.