

Олена НЕПОЧАТЕНКО

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів і кредиту,
ректор,

Уманський національний університет садівництва

Петро БОРОВИК

кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і кредиту,
Уманський національний університет садівництва

Людмила ПАВЛОВА

Уманський національний університет садівництва

ВІТЧИЗНЯНИЙ МЕХАНІЗМ СПРАВЛЯННЯ ПДВ: КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

У статті проведено аналіз сучасного вітчизняного механізму справляння податку на додану вартість. На підставі результатів аналізу авторами обґрунтовано напрями вдосконалення порядку нарахування та сплати цього податку.

Ключові слова: податок на додану вартість, бюджетне відшкодування ПДВ, податкові пільги, податкове адміністрування, Податковий кодекс України.

Одним із бюджетоформуючих податкових платежів як в Україні, так і в більшості інших країн є податок на додану вартість (ПДВ). Варто зазначити, що механізм справляння ПДВ не позбавлений багатьох суперечностей, що заважають виконанню цим податком його фіскальних та регулюючих завдань. Через це вітчизняний податок на додану вартість неодноразово зазнавав змін. Водночас навіть після кардинального реформування порядку нарахування і сплати податку на додану вартість, що відбулось в Україні шляхом прийняття розділу V Податкового кодексу, ця податкова форма завдяки суттєвим недолікам механізму її справляння, залишається для вітчизняної системи оподаткування, без перебільшення, найбільш проблемною.

Варто зазначити, що дослідженню проблемних питань нарахування та сплати податку на додану вартість присвячено праці провідних вітчизняних науковців, зокрема В. Андрущенка та В. Мельника [1; 7], М. Дем'яненка [4], Т. Єфименко, І. Луніної та А. Соколовської [5], А. Крисоватого і В. Валігури [6], Л. Тулуша і О. Прокопчук [11] та багатьох інших дослідників. Однак, з одного боку, невирішені раніше проблеми справляння ПДВ, а з іншого - зміни порядку його нарахування і сплати, що відбулись в Україні після прийняття Податкового кодексу, вимагають подальшого вивчення проблемних аспектів нарахування і сплати цього податку, що й зумовило необхідність проведення цього дослідження.

Метою нашої розвідки є критичний аналіз механізму справляння податку на додану вартість з метою обґрунтування напрямів його вдосконалення. Для виконання поставленого завдання в ході дослідження використано економіко-статистичні методи досліджень, зокрема монографічний метод, метод критичного аналізу, графічний, а також табличний методи.

Із набранням чинності Податкового кодексу України (ПКУ) механізм справляння податку на додану вартість

зазнав суттєвих змін (рис. 1), зумовлених насамперед скороченням пільг з досліджуваного податку та зменшенням з 1 січня 2014 року ставки цієї податкової форми [8; 10].

Варто зазначити, що ПДВ ще до реформування порядку його нарахування і сплати та й протягом останніх років забезпечував надходження значної частки доходів державної казни.

Дані, наведені в таблиці 1, демонструють, що ПДВ забезпечує формування близько 40 % доходів державного бюджету, що мобілізуються підрозділами Державної податкової служби (ДПС) України та ДПС у Черкаській області, а також від 33 до 41 % податкових надходжень держбюджету, що адмініструються ДПІ в одному з районів Черкаської області.

Згідно з вимогами статті 200 Податкового Кодексу України (ПКУ) [8] та статті 7. 7. Закону України «Про податок на додану вартість», що діяв в Україні до 2011 року [10], окремі його платники мають законне право на відшкодування з бюджету від'ємного значення об'єкта оподаткування з ПДВ. Передусім це стосується тих платників податку, які вивозять товари, роботи та послуги за межі України. Унаслідок цього в Україну надходять валютні цінності, але одночасно експортерам, що є платниками ПДВ, відшкодовують з бюджету значні суми податку.

Слід зазначити, що одним із наслідків дії статті 200 ПКУ, якою узаконено права платників податків, які мають від'ємне значення об'єкта оподаткування з ПДВ на відшкодування таких сум податку із бюджету та відповідної норми Закону України «Про податок на додану вартість», є штучне завищення окремими платниками розмірів податкового кредиту саме з метою отримання бюджетного відшкодування. Крім того, суми податку на додану вартість, заявлені окремими платниками до відшкодування та розміри самих відшкодувань з року в рік зростають, що свідчить про те, що проблема бюджетного відшкодування все більше

заважає підрозділам ДПС України виконувати плани по мобілізації надходжень до бюджету держави [9].

Варто зазначити, що частка бюджетного відшкодування з податку на додану вартість у загальних

надходженнях цього податку в Україні є досить високою і має тенденцію до поступового щорічного зростання (табл. 2).

Платники	<ul style="list-style-type: none"> •юридичні та фізичні особи, що підлягають обов'язковій реєстрації (особи, обсяг продажу яких за останні 12 календарних місяців сукупно перевищує 300000 грн; особи, що реалізують конфісковане майно; особи, що використали суми податкових пільг не за цільовим призначенням; імпортери та особи, що ввозять товари на територію України тощо), або ж добровільно реєструються як платники ПДВ;
Об'єкт справляння	<ul style="list-style-type: none"> •обсяги реалізації товарів, робіт та послуг;
База справляння	<ul style="list-style-type: none"> •різниця між податковими зобов'язаннями (ПДВ з реалізації товарів, робіт та послуг) та податковим кредитом (ПДВ з придбання товарів, робіт та послуг) за звітний податковий період;
Ставки податку	<ul style="list-style-type: none"> •для операцій з реалізації товарів, робіт та послуг на території України - до 31.12. 2013 р. - 20 %, а з 01.01. 2014 р. - 17 %; для операцій з реалізації товарів, робіт та послуг за межі України - 0 %.
Порядок обчислення і сплати	<ul style="list-style-type: none"> •платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності) податкову накладну (первинний документ, у якому нараховується сума ПДВ); •з метою визначення розмірів бази справляння з ПДВ його платники ведуть податковий облік (у реєстрі виданих податкових накладних -продавці та в реєстрі отриманих податкових накладних - покупці); •ДПС веде Єдиний реєстр податкових накладних, до якого платники ПДВ – продавці обов'язково подають дані про операції та копії податкових накладних з сумами ПДВ у великих розмірах (з 01.01. 2011 р. – понад 1 млн. грн.; з 01.04. 2011 р. – 500 тис. грн.; з 01.07. 2011 р. – 100 тис. грн.; з 01.01. 2012 р. – 10 тис. грн); •податковий період - місяць, або квартал; •декларація подається до ДПІ у разі застосування квартального податкового періоду - не пізніше 40 календарних днів, що настають за таким звітним податковим періодом, у разі місячного податкового періоду - не пізніше 20 календарних днів, що настають за таким звітним податковим періодом; •податок сплачується в термін не пізніше 50 календарних днів, що настають за таким звітним податковим кварталом, або не пізніше 30 календарних днів, що настають за звітним податковим місяцем.

Рис. 1. Основні особливості сучасного вітчизняного механізму справляння податку на додану вартість [8]

Таблиця 1. Частка ПДВ у структурі доходів державного бюджету України, %*

Регіон	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
По Україні	36,8	41,1	39,0	35,3	42,4
По Черкаській області	37,2	39,9	39,1	40,2	42,1
По одній з податкових інспекцій Черкаської області	33,1	34,8	35,3	35,6	40,8

*Розраховано авторами за даними джерел: [2; 3] а також за даними обліку ДПС в Черкаській області та ДПІ в одному з районів Черкаської області.

Таблиця 2. Частка бюджетного відшкодування податку на додану вартість у загальних надходженнях ПДВ до держбюджету, %*

Регіон	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
По Україні	23,5	20,7	25,5	28,8	32,9
По Черкаській області	22,8	23,1	24,9	27,1	28,2
По одній з податкових інспекцій Черкаської області	14,4	14,5	14,9	15,9	16,3

*Розраховано авторами за даними джерел: [2; 3] а також за даними обліку ДПС в Черкаській області та ДПІ в одному з районів Черкаської області.

Зокрема по Україні цей показник зріс з 23,5 % у 2007 році до 32,9 % у 2011 році, по Черкаській області – з 22,8 % до 28,2 % відповідно. Водночас необхідно зауважити, що по досліджуваній податковій інспекції частка бюджетного відшкодування ПДВ узагальних надходженнях цього податку є вдвічі нижчою від значення цього показника загалом по Україні та по Черкаській області, але за досліджуваний період теж зросла на 13,2 %.

Слід зазначити, що така розбіжність у розмірах відшкодування ПДВ з бюджету по Україні, по Черкаській області та по досліджуваній ДПІ пояснюється

насамперед тим, що вона обслуговує аграрний район Черкащини, на території якого практично відсутні промислові та великі переробні підприємства, які проводять експортні операції значно частіше від типових сільгосп підприємств.

Крім того, показники діяльності одного з платників ПДВ досліджуваного району демонструють, що значна частина податку на додану вартість не надходить до бюджету внаслідок використання в практиці справляння цієї податкової форми податкових пільг та пільгових режимів непрямого оподаткування для окремих категорій платників (табл. 3).

Таблиця 3. Динаміка сплати ПДВ, пільг із цього податку та їх частки у сумі сплаченого ПДВ по одному з підприємств досліджуваного району, %*

Показник	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Сплачено ПДВ до бюджету, тис. грн	315,2	352,3	410,8	405,3	421,8
Сума пільг з ПДВ, тис. грн	93,3	134,6	174,6	173,5	105,9
Частка пільг з ПДВ у загальній сумі мобілізованого до бюджету податку на додану вартість, %	29,6	38,2	42,5	42,8	25,1

*Складено авторами за даними обліку і звітності одного з підприємств досліджуваного району Черкащини.

Дані таблиці 3 свідчать, що питома вага податкових пільг з податку на додану вартість у сумі ПДВ, сплаченого до бюджету одним із платників цього платежу, який здійснює свою діяльність на території досліджуваного району в період 2007-2010 рр., з року в рік невпинно зростала і досягла на кінець 2010 року майже 43 %. У 2011 році розміри податкових пільг з ПДВ, на які мало право досліджуване підприємство, та їх частка в сумі ПДВ, сплаченого ним до бюджету, скоротились на третину, що свідчить про ефективність реформування механізму нарахування і сплати ПДВ, яке, як уже зазначалось, відбулось шляхом прийняття розділу V Податкового кодексу України.

Поряд з цим, дані таблиці 3 показують, що пільги зі сплати ПДВ і в 2011 році все ж заважають виконанню доходної бази державного бюджету.

Загалом варто зазначити, що податкові пільги з ПДВ, як і відшкодування від'ємного значення об'єкта оподаткування, суттєво знижують фіскальну ефективність справляння цієї податкової форми, а також, через спричинену ними нерівномірність податкового навантаження на окремі категорії та групи платників ПДВ, послаблюють її регулюючі властивості [1, с. 103; 4, с. 21-22; 5, с. 11-12; 6; 7, с. 122; 9; 11, с. 87-88].

Як свідчать результати дослідження, значним недоліком порядку нарахування податку на додану вартість, пов'язаним з обліковим аспектом його справляння, також є необхідність виписування платником ПДВ – продавцем товарів, робіт та послуг податкових накладних. Це призводить до суттєвих витрат платників цього податку на придбання та друк бланків зазначених документів.

Крім того, ПДВ через його перекладання на кінцевого споживача зовсім не стимулює виробництво, а сприяє розвитку торгівельної галузі. У зв'язку з цим варто зазначити, що ПДВ зумовлює часткове зростання цін на продукцію, яку продає платник цього податку, а отже, спільно з іншими факторами може спричинити інфляційні процеси.

Слід також сказати, що практика адміністрування

ПДВ продемонструвала, що через можливості бюджетного відшкодування цього податку та перекладання його сум, цей податок та його платників досить часто використовують у схемах мінімізації податкового навантаження та ухилення від оподаткування [9; 11].

Оскільки механізм справляння аналізованої податкової форми має суттєві недоліки, може здатись, що Україні краще відмовитись від використання ПДВ. На наше переконання, цього допускати ні в якому разі не варто, оскільки цей податок має значний фіскальний потенціал та суттєві регулюючі властивості. Поряд з цим як перелічені, так і інші недоліки механізму справляння податку на додану вартість потребують розробки таких напрямів вдосконалення порядку його нарахування і сплати, які б дозволили швидко та ефективно вирішити проблеми, що заважають виконанню цієї податковою формою її фіскальних та регулюючих завдань.

Результати проведеного нами дослідження демонструють, що першочерговими напрямками вдосконалення вітчизняного механізму справляння ПДВ повинні бути:

- розширення повноважень податкових органів щодо перевірок достовірності сум ПДВ, заявлених платниками до відшкодування а також підвищення рівня відповідальності працівників державної податкової служби за результати таких перевірок;
- посилення відповідальності платників податків та їх посадових осіб за незаконне декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування з ПДВ;
- розробка і запровадження понижуючих коефіцієнтів до сум задекларованого бюджетного відшкодування за результатами операцій з експорту сировини та низькотехнологічної продукції;
- посилення відповідальності громадян за реєстрацію фіктивних фірм, які використовуються в схемах податкових оптимізацій;
- чіткіша координація дій окремих підрозділів Міністерства державних доходів та зборів, зокрема

- Державної податкової та Державної митної служб України з метою запобігання фіктивному експорту, а також імпорту товарів за заниженими цінами;
- суттєве скорочення пільг щодо нарахування і сплати податку на додану вартість;
 - відміна чинного порядку виписування податкових накладних та передбачення обов'язкового нарахування сум ПДВ і їх фіксації в первинних документах, що підтверджують факти реалізації платником ПДВ товарів або виконання ним робіт та послуг.

Перелічені заходи, на наше глибоке переконання, дозволять ефективно вирішити сучасні проблеми справляння ПДВ та значно посилять фіскальні і регулюючі властивості цієї податкової форми.

Підсумовуючи результати дослідження, зазначимо, що, незважаючи на реформування вітчизняного механізму справляння податку на додану вартість, яке відбулось шляхом прийняття відповідного розділу Податкового кодексу України, порядок нарахування і сплати цієї податкової форми ще є далеким від досконалості.

До ключових недоліків сучасного вітчизняного механізму справляння ПДВ, як показали результати дослідження, необхідно зарахувати, зокрема, відшкодування ПДВ з бюджету, значну кількість податкових пільг, чинний порядок виписування податкових накладних, а також те, що податок на додану вартість стимулює розвиток не виробництва, а торгівлі, зумовлює інфляційні процеси, стимулює

використання цього податку та його платників у схемах податкових оптимізацій.

Результати дослідження показали, що основними напрямками вдосконалення порядку нарахування і сплати податку на додану вартість в Україні повинні бути розширення повноважень податкових органів щодо перевірок достовірності сум ПДВ, заявлених до відшкодування та підвищення відповідальності працівників податкової служби за їх результати, посилення відповідальності платників та їх посадових осіб за незаконне декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування з ПДВ, розробка і запровадження понижуючих коефіцієнтів до сум задекларованого бюджетного відшкодування за результатами операцій з експорту сировини та низькотехнологічної продукції, посилення відповідальності громадян за реєстрацію фіктивних фірм, чіткіша координація дій податкової та митної служб України з метою запобігання фіктивного експорту, а також імпорту товарів за заниженими цінами, скорочення пільг з ПДВ, відміна чинного порядку виписування податкових накладних та передбачення обов'язкового нарахування сум ПДВ і їх фіксації в первинних документах на реалізацію товарів та виконання робіт і послуг.

Подальші дослідження в цьому напрямі фінансової науки слід присвятити деталізації окреслених нами напрямів удосконалення порядку нарахування і сплати ПДВ та моделюванню їх наслідків для держави і окремих платників цього податку.

Список літератури

1. Андрущенко, В. Л. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання)[Текст] / В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2006. – 210 с.
2. Бюджетний моніторинг за 2009 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id_2009_&cat_id_71374.pdf – 2013.
3. Бюджетний моніторинг за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_2011_&cat_id_71378.pdf – 2013.
4. Дем'яненко, М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва [Текст] / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК – 2008. – № 2. – С. 17-25.
5. Єфименко, Т. І. Аналіз деяких наслідків надання деяких пільг з ПДВ [Текст] / Т. І. Єфименко, І. О. Луніна, А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 6-13.
6. Крисоватий, А. І. Домінанти гармонізації оподаткування : національні та міжнародні вектори [Текст]: монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
7. Мельник, В. М. Податок на додану вартість у податковій системі [Текст] / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2006. – №9. – С. 85-89.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755–VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Проблема бюджетного відшкодування та справляння ПДВ в Україні : аналітична записка[Електронний ресурс]. – Режим доступу: – http://www.Vozvrat_NDS_in_Ukraine.html.
10. Про податок на додану вартість[Електронний ресурс]: закон України № 168/97-ВР від 3 квітня 1997р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80> – 2013.
11. Тулуш, Л. Д. Проблеми функціонування ПДВ в економіці держави[Текст] / Л. Д. Тулуш, О. Т. Прокопчук// Економіка АПК. – 2008. – №12. – С. 84-89.

РЕЗЮМЕ

Непочатенко Елена, Боровик Петр, Павлова Людмила

Отечественный механизм изымания НДС: ключевые проблемы и пути их решения

В статье проведен анализ современного отечественного механизма изымания налога на добавленную стоимость. На основании результатов анализа авторами обоснованы направления совершенствования порядка начисления и уплаты этого налога.

RESUME

Neepochatenko Olena, Borovyk Petro, Pavlova Liudmyla

Domestic mechanism of withholding VAT: the main problems and ways of their solution

The analysis of the mechanism of the modern domestic withholding tax on value added withholding is carried out. On the basis of the analysis the authors have grounded the directions to improve the procedure of calculation and payment of this tax.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2013 р.