

УДК 336.226.322

Амоша О.О.

ПРО НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ДІЇ ПДВ

Розглянуто теоретичні та практичні питання функціонування податку на додану вартість, запропоновано шляхи удосконалення механізму дії податку на додану вартість (ПДВ) в Україні

The theoretical and practical issues of functioning VAT (value-added tax) has been considered. The ways of improving the mechanism of VAT in Ukraine have been recommended.

Перехід на траєкторію стійкого економічного зростання висуває підвищені вимоги до податкової політики України. Необхідно досягти того, щоб вона відповідала новому складу і структурі стратегічних завдань розвитку національної економіки. У зв'язку з цим особливого значення набуває проблема вдосконалення механізму оподаткування доданої вартості (ПДВ).

ПДВ – це один з найпоширеніших, але одночасно складних і суперечливих податків. З одного боку, сфера його впливу в світі неухильно розширюється і він є невід'ємним елементом податкових доходів центральних органів влади розвинених країн. В даний час, за винятком США, його використовують всі держави-члени ОЕСР. ПДВ застосовують також країни СНД і ЄСП. Завдяки цій обставині, в рамках ЄСП була реалізована нова концепція зовнішньоторговельних відносин, побудована на принципах, визнаних ВТО (стягнення ПДВ при взаємній торгівлі товарами за правилом "країни призначення" в повному обсязі без вилучень, зокрема на природний газ і нафту), яка створює умови для ефективнішої міждержавної співпраці.

З іншого боку, на практиці з оподаткуванням доданої вартості в Україні ситуація склалася вкрай напружена. Ефективна ставка ПДВ є набагато меншою за номінальну, що обумовлено недосконалістю діючого механізму розрахунку податкових зобов'язань, наявністю численних і не завжди досить обґрунтованих пільг, складними проблемами з своєчасним відшкодуванням ПДВ, особливо для експортерів продукції, наявністю можливостей використання ПДВ для приховування реальних доходів, тощо.

У фінансовій науці теоретичні і прикладні аспекти оподаткування доданої вартості досліджуються достатньо інтенсивно. Серед західних фахівців можна назвати роботи А. Auerbach [1], G. Carlson [2], R. Musgrave [3], A. Tait [4]. У числі фахівців країн СНД – С. Баткібеков [5], В. Вишневський [6], І. Луїніна [7], А. Соколовська [8], І. Трунін [5]. Проте, ряд аспектів оподаткування доданої вартості вимагають подальших досліджень. Перш за все це обумовлено тим, що слід більш повно враховувати особливості інституційного середовища, які характерні для трансформаційної економіки України і накладають свій відбиток на функціонування всієї системи фінансів. У зв'язку з цим принципове значення має обґрунтування напрямів реформування ПДВ відповідно до нових пріоритетів податкової політики української держави, що і зумовило мету даного дослідження.

В Україні діючий механізм оподаткування доданої вартості має певні відмінності від європейських аналогів та, що ще більш важливо – недостатньо враховує особливості українських господарських реалій (перш за все сформовані неформальні правила, які впливають на структуру системи економічних відносин в країні). Це не дозволяє у повному обсязі використовувати потенціал даного фінансового інструменту, чинить негативний вплив як на діяльність окремо взятих суб'єктів господарювання, так і на всю національну економіку в цілому, і свідчить про необхідність подальшого вдосконалення податкової системи шляхом внесення змін і доповнень до податкового законодавства про ПДВ.

У зв'язку з цим слід підкреслити, що українські проблеми з ПДВ обумовлені не іманентними недоліками цього податку (насправді, як свідчить досвід інших країн, ПДВ

може бути ефективним в самих різних умовах – інакше б сфера його застосування в світі не поширювалася), а суто українським способом його використання. При такій постановці питання стає очевидним концептуальна неспроможність пропозицій про використання замість ПДВ інших, менш досконалих форм непрямого оподаткування, від яких вже повсюдно відмовилися (наприклад, тих або інших різновидів кумулятивного податку з обороту). Реалізація таких пропозицій означатиме тільки одне – замість того, щоб поступово освоювати нові податкові технології, які одержали міжнародне визнання і дають пропуск в Європейське співтовариство та його господарські структури, країна рухатиметься в напрямі, протилежному переважаючим світовим тенденціям, демонструючи тим самим свою інституційну неспроможність і нездатність до ухвалення нових правил організації фіскальних відносин, прийнятих більшістю розвинених держав, а також колишніх соціалістичних країн.

Більш того, в перспективі саме ПДВ може вважатися одним з найбільш відповідних для України податків у зв'язку з очікуваним погіршенням демографічної ситуації, оскільки він у меншій мірі, чим прибуткові податки з фізичних і юридичних осіб скорочує стимули до заощаджень найбільш продуктивних поколінь громадян, які роблять найбільший внесок у формування ВВП.

Тому стратегічний курс України відносно ПДВ повинен полягати у політиці послідовної модернізації випробуваного в розвинених країнах механізму оподаткування доданої вартості, адаптованого з урахуванням українських реалій. У зв'язку з цим пропонуються зміни і доповнення в чинне податкове законодавство за такими напрямками.

Порядок визнання доходів і витрат (дата настання податкових зобов'язань і дата виникнення права на податковий кредит). До податкової реформи 1997 р. оподатковуваний ПДВ оборот визнавався за датою надходження грошей за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги), а вхідний ПДВ відносився на зменшення зобов'язань перед бюджетом за фактом оприбутковування придбаних товарно-матеріальних цінностей (незалежно від того, сплачені вони чи ні). Такий порядок, незважаючи на свою суперечність, відбивав українські реалії практики комерційних розрахунків між господарськими агентами (відносно низьку вірогідність збільшення економічних вигод платника податків в результаті відвантаження продукції і до моменту її оплати, коли очікування зростання власного капіталу реалізується тільки за фактом надходження грошей), а тому був зручний для багатьох платників податків. Можливо з цієї причини у той час проблеми з невчасним відшкодуванням ПДВ і ухиленням від сплати податку не мали такої гостроти, яку вони отримали в даний час.

Перехід на правило визнання доходів і витрат за принципом першої з подій, що сталася раніше, суттєво змінив ситуацію. Тепер, з одного боку, підприємства, що вимушені працювати без передоплати (наприклад, що надають комунальні послуги) у зв'язку із затримками в розрахунках із споживачами не в змозі своєчасно виконувати податкові зобов'язання. З іншого боку, посередницькі комерційні структури, що контролюють грошові потоки, мають можливість взагалі виходити з-під оподаткування шляхом махінацій з авансовими платежами, зокрема, з використанням підставних фірм. В результаті виникають проблеми не тільки з формуванням бюджету, але і погіршуються можливості зовнішньої торгівлі, завдяки якій формується майже половина ВВП країни: кошти, необхідні для відшкодування ПДВ експортерам, не потрапляють в розпорядження уряду, і, з об'єктивних причин їх надходження відбувається або із затримкою (зокрема через податкові векселі), або з "відкотом", що означає фактичне подорожчання і, отже, зниження конкурентоспроможності українського експорту.

У зв'язку з очевидними недоліками правила першої з подій, що сталася раніше, в проекті Закону України "Про внесення змін до деяких законів України щодо окремих

поточних та окремих реєстраційних рахунків платників податку на додану вартість" було передбачено перехід на більш досконалий касовий метод розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ. Проте запропоноване формулювання: "Датою виникнення податкових зобов'язань платника податку вважається дата зарахування (отримання) на його податковий рахунок (у касу) сум податку на додану вартість" не можна визнати задовільним. Це пояснюється тим, що в економічній теорії дохід вважається одержаним лише у тому випадку, якщо в наявності є результат корисної діяльності, тобто коли фактично вироблена і реалізована додана вартість. З цієї причини надходження грошей в рахунок майбутнього відвантаження платником податків товарів, робіт або послуг (їх авансування) не може вважатися достатньою підставою для виникнення податкового зобов'язання.

Для того, щоб законодавство з ПДВ стало прозорим і зрозумілим для платників податків платників, доцільно встановити, що:

- (а) зобов'язання з ПДВ і право на податковий кредит виникають тільки за умови фактичного руху товарно-матеріальних цінностей (для зобов'язань – за умови їх відвантаження, а для кредиту – за умови їх оприбуткування на підприємстві). При цьому, зобов'язання виникатимуть за фактом надходження грошей за раніше відвантажені товари (роботи, послуги), а податковий кредит – за фактом сплати грошей за раніш оприбутковані товари (роботи, послуги). Цей порядок є зрозумілим всім підприємствам, що працюють в реальному секторі економіки, напевно буде ними зустрінутий позитивно і дозволяє відкинути ряд "лівих" схем з ПДВ.
- (б) податкова накладна повинна складатися тільки на товар, а не виписуватися при отриманні авансу (передоплати), що дозволяє плодити фіктивні документи для неіснуючих товарно-матеріальних цінностей.

У зв'язку з цим п. 7.3.1. ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" пропонується викласти в такій редакції: "Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату проданих товарів (робіт, послуг), а в разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові кошти – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації грошей у банківській установі, що обслуговує платника податку. *Попередня оплата (авансування) товарів (робіт, послуг) не є підставою для виникнення податкових зобов'язань.*

У свою чергу для податкового кредиту пропонується симетрична редакція: "7.5. Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається:

7.5.1. дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату *оприбуткованих* товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чеку) – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків. *Попередня оплата (авансування) товарів (робіт, послуг) не є підставою для виникнення податкового кредиту.*

Окрім того п. 7.2.3. ст. 7 Закону пропонується викласти в такій редакції: "Податкова накладна складається у момент постачання товарів (робіт, послуг) у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг)".

Умови і порядок відшкодування ПДВ. Проблема покриття дебетового сальдо ПДВ платникам податків бюджетними коштами є однією з ключових. Один з радикальних способів її вирішення полягає у тому, щоб проводити всі розрахунки з ПДВ виключно через спеціальні податкові рахунки і перекрити тим самим канали витоку ПДВ при просуванні товарів від виробників до кінцевих споживачів через різного вигляду фіктивні фірми. Незважаючи на певні технічні складнощі з реалізацією такої пропозиції, воно, в поєднанні із заходами щодо посилення відповідальності за порушення

законодавства про ПДВ, створює необхідні передумови для своєчасного відшкодування ПДВ не тільки експортерам продукції (робіт, послуг), але також і тим підприємствам, у яких виникнення тимчасового дебетового сальдо з ПДВ обумовлене об'єктивними причинами (наприклад, особливостями технологічних процесів). Проте, враховуючи високу ціну впровадження цієї пропозиції, є велика ймовірність того, що його так і не буде реалізовано.

Другий спосіб рішення проблеми, який використовується на практиці – звичайний адміністративний тиск на платників податків з метою примусити їх відмовитися від претензій на відшкодування ПДВ та/або розподіл платників податків на групи з різними можливостями щодо своєчасного відшкодування ПДВ з урахуванням податкової історії (по аналогії з кредитною історією). Проте, з очевидних причин, він не може дати сталого позитивного результату. І річ не в тому, що доцільність застосування адміністративних методів не признається у принципі. Навпаки, за певних умов вони можуть дати хороші результати.

Нарешті, третій спосіб полягає в тому, щоб повернутися до порядку, при якому держава відшкодовує з бюджету ПДВ тільки при експорті продукції (включаючи її транспортування). Якщо ж підприємство займається декількома видами діяльності, то відшкодовуватися ПДВ повинен тільки в частині тих покупок, які використані для виробництва експортованої продукції (для чого потрібно зробити спеціальний розрахунок). У решті випадків виникнення дебетового сальдо з ПДВ воно з бюджету не відшкодовується, а відноситься на майбутні періоди в очікуванні свого кредитового обороту.

Зрозуміло, з технічної точки зору, це не самий досконалий механізм. Проте в умовах, коли відомі комерційні структури, що контролюють основні товарно-грошові потоки, регулярно декларують про збитки, негативну додану вартість і перевищення вхідного ПДВ над вихідним, важко знайти інші шляхи вирішення цієї проблеми.

Одночасно доцільно переглянути порядок відшкодування ПДВ для експортерів. Тут два принципові моменти. По-перше, воно повинне мати місце тільки за фактом вивозу товару за межі митної території України (повинна бути відмітка про виїзд у ВТД). По-друге, як це було до податкової реформи 1997 роки, відшкодування слід здійснювати тільки за фактом приходу валюти до України, бо держава для того і стимулює експорт (застосовує нульову ставку податку), щоб валюта надходила у країну.

В зв'язку з цим пропонується така редакція.

"7.7.1. Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

У разі коли за результатами звітного періоду сума, визначена згідно з підпунктом 7.7.1 цієї статті, має від'ємне значення, така сума:

зараховується в рахунок платежів з цього податку – якщо операції з продажу платником податку товарів (робіт, послуг) на протязі податкового періоду були оподатковані за ставкою 20 відсотків;

підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України протягом місяця, наступного після подачі декларації – якщо операції з продажу платником податку товарів (робіт, послуг) на протязі податкового періоду були оподатковані за нульовою ставкою.

У разі коли на протязі податкового періоду проводилися операції, оподатковувані як за нульовою ставкою, так і за ставкою 20 відсотків, або звільнені від оподаткування, платник податку розраховує суми, що підлягають відшкодуванню з Державного бюджету, пропорційно питомій вазі вартості товарів (робіт, послуг), що оподатковуються за нульовою ставкою, у їхній загальній вартості. Розрахована платником податку сума

бюджетного відшкодування не може перевищувати 20 відсотків вартості товарів (робіт, послуг), оподатковуваних за нульовою ставкою.

Підставою для отримання відшкодування є:

належним чином оформлені вантажні митні декларації, що підтверджують *факт перетину вантажем митного кордону України;*

розрахункові документи, що підтверджують *факт надходження коштів в іноземній валюті* за вивезені (експортовані) товари (роботи, послуги) на поточний рахунок платника податку".

Пільги з ПДВ. У зв'язку з реалізацією стратегічного курсу на розширення співпраці з Європейськими економічними і політичними структурами одним з головних завдань України у сфері податкової політики є адаптація законодавства про ПДВ до вимог ЄС в частині податкових пільг, що надаються. Особлива актуальність цієї проблеми пояснюється тим, що автономні дії української влади з податкового стимулювання розвитку тих або інших галузей національного господарства можуть призвести до дисбалансу зовнішньоторговельних відносин. При цьому: "У разі завдання шкоди відповідним секторам економіки ЄС така субсидія може створювати підстави для вжиття, у відповідності до ст. 19 Угоди про партнерство і співробітництво між ЄС і Україною, компенсаційних заходів щодо українських товарів" [9, с. 4]. Відомий приклад такого роду – санкції, прийняті рядом країн стосовно українського металу, якому свого часу були надані істотні податкові пільги, розцінені торговими партнерами України як практика державного субсидування експорту.

У Шостій директиві ЄЕС передбачена можливість надання ряду пільг і звільнень, але вони торкаються головним чином соціальних товарів і послуг, таких як продовольчі товари, водопостачання, ліки, медичне устаткування, тощо (Додаток Н до Шостої директиви), діяльності в суспільних інтересах (стаття 13 директиви), імпорту, експорту і міжнародних перевезень товарів (статті 14, 15 і 16), і не мають, як правило, спеціального галузевого характеру. Більш того, в тексті директиви (стаття 13) спеціально підкреслено, що будь-яке звільнення не повинне приводити до такого викривлення конкуренції, яке поставить в невігідне положення комерційні підприємства, що підпадають під податок на додану вартість.

У зв'язку з цим доцільно ще раз перевірити обґрунтованість і відповідність стратегічним національним інтересам надання пільг з ПДВ підприємствам автомобілебудівної (п. 11.18), суднобудівної (п. 11.26), літакобудівної (п. 11.34), космічної (п. 11.27, п. 11.28), машинобудівної (виробництво бронетехніки – п. 11.31) і поліграфічних галузей (п. 11.38). Питання не стоїть так, щоб керуючись закликами до Євроінтеграції (можливість якої ще не визначена) відмінити їх негайно та надалі ніколи не надавати. У будь-якому випадку первинними мають бути національні інтереси, оскільки надмірна лібералізація зовнішньоекономічних відносин в характерних для України умовах слабкої розвиненості ринкових інститутів може не тільки не сприяти швидкому вирішенню наявних проблем, але навпаки підірвати економічну безпеку держави. Проте ретельне обґрунтування доцільності подальшого застосування існуючих і надання нових податкових пільг з урахуванням всього комплексу соціально-економічних і політичних наслідків таких дій (зокрема, приймаючи до уваги тиск з боку національних і закордонних груп інтересів) повинно стати обов'язковою передумовою схвалення законодавцями рішень.

Література

1. Auerbach A.J., Kotlikoff L.J. Skinner J. The Efficiency Gains From Dynamic Tax Reform / Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions. Ed. by A. Auerbach. – New York: Worth Publisher, 1999. – Pp. 374-395.
2. Carlson G. The Value Added Tax: Structural and Economic Issues and Suggestions for Hungary / Taxation and Economic Development: A Conference in Hungary. – Knoxville, Tennessee: The University of Tennessee, 1988. – P. 123-146.

3. Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. Public Finance in Theory and Practice. Fourth ed. – New York: McGraw–Hill, в 1984. – 435 p.
4. Tait A. Value-Added Tax: International Practice and Problems. – International Monetary Fond, Washington D.C., в 1998. – 450 p.
5. Баткибеков С., Трунин И. Проблема совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации // М.: Институт экономики переходного периода, 1999. – 112 с.
6. Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2003. – 228 с.
7. Луніна І., Опітц П. Економічні наслідки скасування нульової ставки ПДВ на енергоносії // Економіст. – 2000. – № 2. – С. 25-29.
8. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.
9. Соколовська А. Напрями адаптації законодавства України щодо оподаткування доданої вартості до Законодавства Європейського Союзу – К.: НДФІ при Міністерстві фінансів України. – 2004. – 19 с.

Рекомендовано до публікації
д.е.н. проф Вишневським В.П. 07.06.04

Надійшла до редакції
27.05.04