

**УДК 336.221**

*Кирпа С.В.*

## **РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У БОРОТЬБІ З ТІНЬОВОЮ ЕКОНОМІКОЮ**

*У статті висвітлено пропозицій автора щодо запровадження в Україні зворотного механізму нарахування зобов'язань з податку на додану вартість з метою зменшення обсягів тіньової економіки та корупції.*

**Ключові слова:** *податок на додану вартість, тіньова економіка, корупція, зворотній механізм нарахування зобов'язань, ПДВ односторонньої дії.*

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з основних бюджетоутворюючих податків, механізм адміністрування якого потребує перегляду та вдосконалення. Останнім часом ПДВ став найкорумпованішим податком в Україні. Однією із головних проблем адміністрування податкових платежів є механізм бюджетного відшкодування ПДВ. Якщо сплату інших податків намагаються мінімізувати, то даний податок багатом не чистим на руку підприємцям дає можливість ще й заробити за рахунок Державного бюджету.

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Дослідженню особливостей механізму стягнення, адміністрування і відшкодування ПДВ присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів і практиків. Серед них найбільш відомі: В.В. Безкоровайна, Т.І. Єфименко, Б.А. Карпінський, І.О. Луніна, В. М. Мельник, А.М. Соколовська, О.В. Солдатенков. У працях М.А. Науменко, А.С. Кирея, В.В. Рябошлика, С.М. Салівона, А.М. Чередниченка увага зосереджується на напрямках реформування чи заміни ПДВ іншим податком.

**Мета статті.** Проблемні питання покращення адміністрування ПДВ, підвищення рівня його прозорості, погашення заборгованості з відшкодування й запобігання її виникненню у майбутньому є пріоритетними в розробках науковців і у практичній діяльності органів державної податкової служби України [1, с. 321-322]. Метою даної статті є висвітлення пропозицій щодо запровадження в Україні зворотного механізму нарахування зобов'язань з податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Серед різних форм податкових правопорушень найпоширенішим є зміщення кримінальних інтересів недобросовісних платників податків (підприємств-експортерів), у сферу використання пільги з податку на додану вартість. Безпідставне відшкодування податку на додану вартість завдає прямих збитків державі в результаті необґрунтованого перерахування бюджетних коштів на адресу комерційних структур.

Для проведення разових угод на великі суми відшкодування ПДВ створюються фірми-одноденки. Більше половини з них не подають податкову звітність або ж представляють нульові баланси. При цьому реальні сплати до

бюджету сум ПДВ не здійснюються. На жаль, прогалини у вітчизняному законодавстві часто не дозволяють адекватно покарати керівників або засновників підставних фірм. Безкарність призводить до зростання таких зловживань.

Контроль за законністю відшкодування ПДВ здійснюється постійно всіма підрозділами державної податкової служби. Але ефективність цієї роботи залишається на низькому незадовільному рівні, незважаючи на підвищення кількісних і якісних показників роботи податкових інспекцій. Основна проблема в тому, що податківці постійно борються з наслідками податкових правопорушень, а ліквідувати (або хоча б кардинально зменшити) потрібно саму причину цих зловживань.

Опортуністична (тобто така, що спрямована на досягнення корисливої цілі будь-якими методами, незважаючи на закон і мораль) політика вітчизняних підприємців може бути пояснена формулою російського вченого В. К. Сенчагова [2, с. 767]:

$$\Delta U - PS > 0 \tag{1}$$

де  $\Delta U$  – очікуваний приріст прибутковості;

$P$  – вірогідність виявлення контролюючими державними органами факту ухилення від оподаткування;

$S$  – величина санкції за порушення податкового законодавства.

З цієї формули випливає, що якщо очікувана прибутковість буде більшою ніж відповідна санкція за порушення закону, то підприємець буде схильний не сплачувати податки. Ця ж формула по суті і пропонує шляхи вирішення даної проблеми. Для цього необхідно або жорсткіше карати за порушення податкового законодавства, або краще шукати і більше виявляти подібних порушень.

Теоретично все правильно, але зважаючи на рівень тіньової економіки в Україні, можна зробити висновок, що підвищити ступінь виявлення тіньових схем приховування доходів від оподаткування не так вже й просто, а враховуючи рівень корупції, можна констатувати, що виявлення порушника ще не означає адекватного його покарання.

Саме через це ми пропонуємо основний акцент державного впливу на підприємців у сфері оподаткування перенести з адміністративних контрольно-каральних заходів на економічні важелі впливу.

Наприклад, у Європейському Союзі, згідно статей 9.2(е) і 21.1(а) Шостої Директиви Європейської комісії діє “Зворотній механізм нарахування зобов’язань щодо ПДВ”, який також називають “переміщенням податку”. Особливість цього механізму в тому, що зобов’язання зі сплати ПДВ переміщуються від продавця товарів і послуг до їх покупця. Це дозволяє зняти проблему відшкодування ПДВ, боротися зі схемою “зникнення продавця”, разом з яким “губиться” і ПДВ, що він мав заплатити.

Зворотний механізм діє в ЄС для широкого кола послуг: консультаційні, рекламні, ліцензійні, фінансові, кадрові, агентські тощо. В цих сферах

здебільшого працюють численні дрібні фірми, які обслуговують великі компанії. В результаті сплата ПДВ концентрується у великих компаніях, тож число платників ПДВ значно зменшується.

Ґрунтуючись на працях відомого вченого та практика в сфері адміністрування податку на додану вартість В. Рябошлика можна запропонувати наступний приклад [3, с. 17-18; 4, с. 28-29; 5, с. 8].

Проаналізуємо як буде нараховуватись ПДВ, якщо підприємство А продає певну кількість продукції на суму 50 тис. грн підприємству Б, яке перепродує її далі за 70 тис. грн.

За традиційною схемою (рис. 1) покупець заплатить постачальнику 60 тис. грн (50 тис. грн ціни + 10 тис. грн ПДВ). При цьому у продавця (у фірми А) виникне зобов'язання по вхідному ПДВ на 10 тис. грн, а у покупця (у фірми Б) виникне право на компенсацію вихідного ПДВ теж на 10 тис. грн. Після того як фірма Б здійснить подальшу реалізацію товару на 84 тис. грн. (70 тис. грн ціни + 14 тис. грн ПДВ) вона заплатить до бюджету 4 тис. грн (14 тис. грн вхідного ПДВ мінус 10 тис. грн вихідного ПДВ).

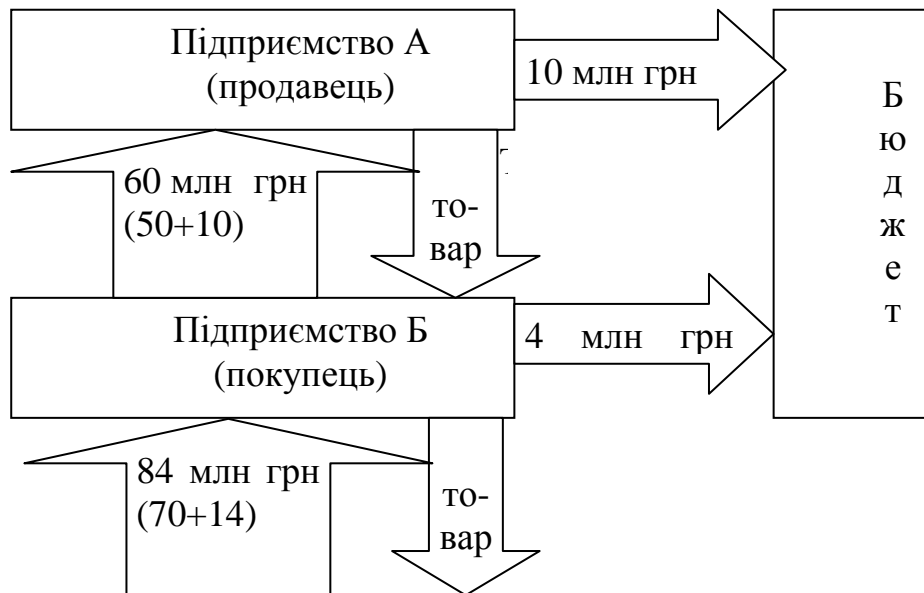
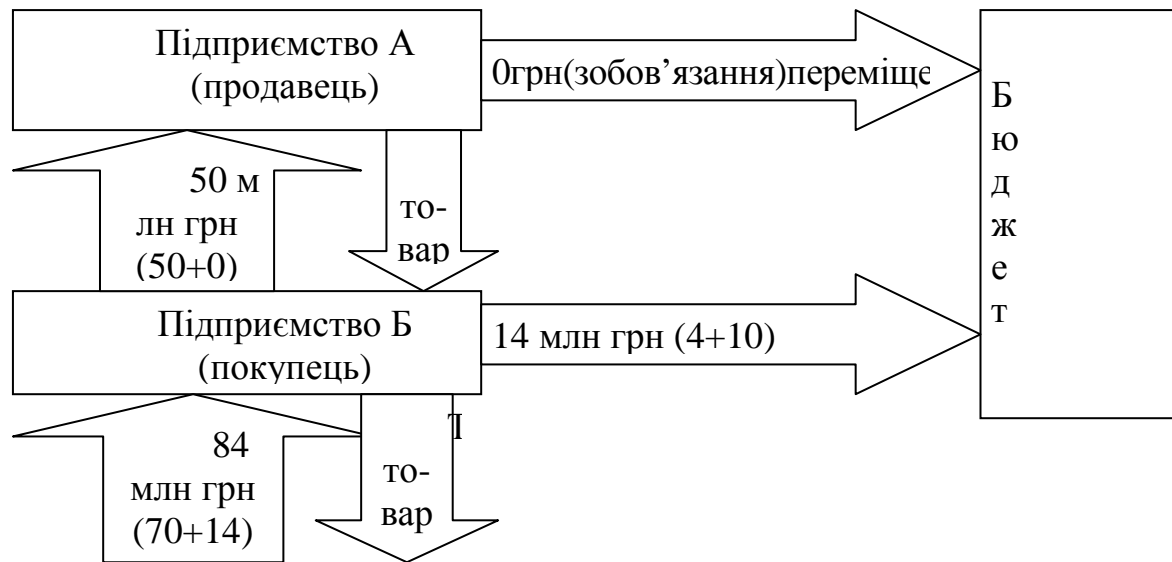


Рис. 1. Традиційна схема сплати ПДВ

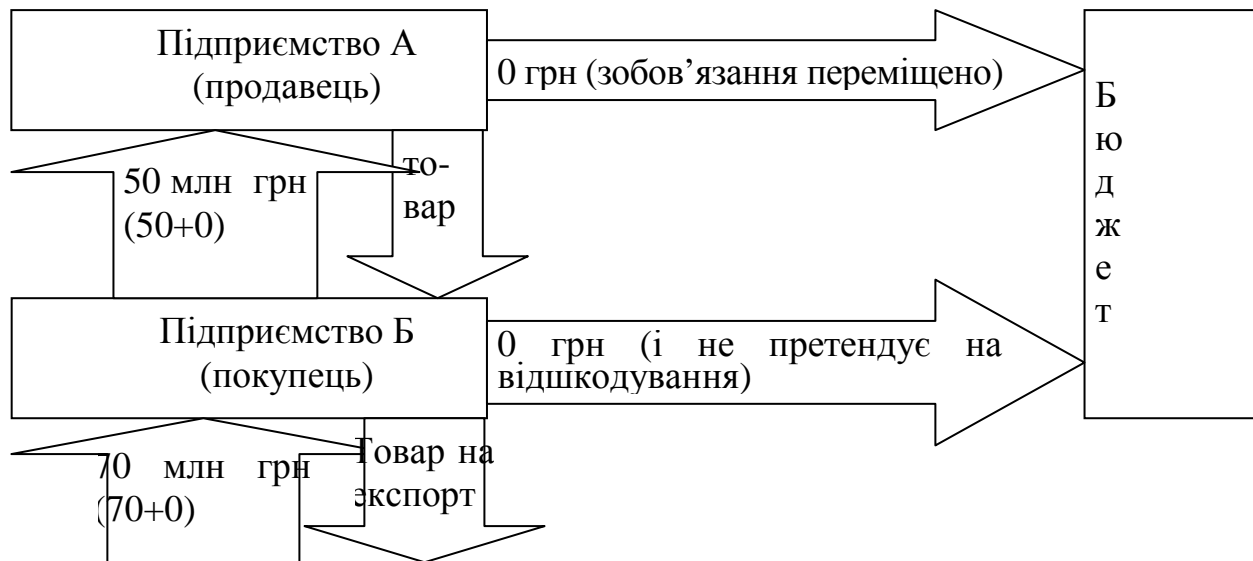
За механізмом зворотної передачі зобов'язань (рис. 2) продавець отримує тільки 50 тис. грн без ПДВ, а ПДВ (10 тис. грн) залишиться у покупця і відповідно саме на покупця перейде зобов'язання заплатити цей ПДВ замість продавця у бюджет.

У результаті покупець буде зобов'язаний заплатити до бюджету свою різницю ПДВ у 4 тис. грн і переміщене на нього зобов'язання у 10 тис. грн (ці гроші йому з самого початку залишили, оскільки він перераховував продавцю суму без ПДВ 50 тис. грн).



**Рис. 2. Зворотна схема сплати ПДВ**

А за механізмом зворотної передачі (рис. 3) експортер одразу залишає у себе ті 10 тис. грн, що підлягають відшкодуванню (він же коли купував товар платив не 60, а 50 тис. грн). Тому додаткової операції відшкодування вже не потрібно.



**Рис. 3. Невідшкодування ПДВ при зворотній схемі**

2. Концентрується процес збирання ПДВ (замість двох подрібнених перерахувань до бюджету на 10 і 4 тис. грн робиться одне повне перерахування на 14 тис. грн).

3. Не загрожує можливість ухилення від податку при протиправному зникненні підприємства-продавця. При традиційній схемі, якщо продавець (підприємство А) зненацька зникає, то з ним “випаровується” і ПДВ, який він мав сплатити. За пропонуваним механізмом сума ПДВ на рахунки продавця взагалі не надходить, а залишається у покупця. Тому зникнення продавця

зовсім не впливає на обсяги збирання ПДВ.

Незважаючи на всі вище вказані переваги, зворотний механізм нарахування зобов'язань щодо ПДВ має один, але суттєвий недолік. Навіть те підприємство, яке перемістило всі свої зобов'язання з ПДВ іншим підприємствам, і само нічого до бюджету не сплачує, всеодно має ретельно задокументувати весь процес передачі цих зобов'язань. Це ускладнює документообіг, вимагає залучення додаткового персоналу.

Підприємство, яке реально перераховує ПДВ до бюджету, має показати і свої традиційні зобов'язання, і ті що йому передано за зворотним механізмом. Для рис. 2 це означає, що підприємство А звітує податковим органам про те, що передало свої податкові зобов'язання підприємству Б (тобто вхідного ПДВ не отримувало: він залишився у підприємства-покупця) і відповідно переказувати грошей до казначейства не повинно.

Підприємство Б звітує про 4 тис. грн традиційної різниці ПДВ, яку воно повинно сплатити “за себе”, і про 10 тис. грн зворотно-нарахованого вихідного ПДВ, який воно тепер повинно заплатити за підприємство А. Ці 10 тис. грн йому було залишено з того часу, коли підприємство Б, сплачуючи гроші за продукцію, не платило вихідний ПДВ. При цьому вказані 10 тис. грн вихідного ПДВ одночасно і додаються (за зворотним механізмом нарахування ПДВ) і віднімаються (за традиційним механізмом нарахування ПДВ) від зобов'язань щодо ПДВ. Тобто при розрахунку різниці ПДВ зобов'язання зменшать на 10 тис. грн, а потім – на цю ж суму збільшать згідно зворотнього механізму. В результаті підприємство Б переказує до казначейства 14 тис. грн, які формуються наступним чином:  $14 = 14 - 10 + 10$ .

Така складна звітність пояснюється тим, що в нашому прикладі зворотний механізм нарахування ПДВ запроваджено лише частково і він діє одночасно з традиційною системою. Але чи потрібно ускладнювати звітність мільйонам сумлінних платників ПДВ, лише для того, щоб відсіяти декілька десятків тисяч несумлінних платників. Над цим питанням вже задумуються чиновники Європейського Союзу і саме через це відбувається, хоча й повільне, але розширення кола товарів і послуг, щодо яких використовується зворотний механізм нарахування ПДВ.

В. Рябошлик пропонує для розв'язання цієї проблеми запровадити нову всеохоплюючу систему зворотного нарахування ПДВ з одночасним суттєвим спрощенням і механізму, і звітності. Він пропонує запровадити, так званий, механізм “ПДВ односторонньої дії”, що має суттєві переваги над системою, що діє в ЄС.

Основні принципи дії цього механізму наступні [5, с. 8]:

1. ПДВ і нараховується, і стягується в повному обсязі тільки при поставках від осіб зареєстрованих як платники ПДВ особам, які не є зареєстрованими платниками ПДВ. Зареєстровані платники ПДВ – це підприємства, а особи, що не є зареєстрованими платниками ПДВ – це населення та дрібні фірми.

2. Для всіх операцій між зареєстрованими платниками ПДВ, цей податок не нараховується, не сплачується і не обліковується.

Для рис. 2 це означає, що при всіх операціях між підприємствами А і Б ніяких стосунків щодо ПДВ не виникає. А якщо фірма Б реалізує свою продукцію населенню, то весь вхідний ПДВ цілком іде до бюджету у сумі 14 тис. грн, без розписування подробиць яка частка цієї суми відноситься до фірми Б, а яка до фірми А.

Фірма Б просто звітує, що продала, скажімо, населенню (яке не є зареєстрованим платником ПДВ) товарів чи послуг на 84 тис. грн, куди входить в тому числі і 14 тис. грн ПДВ. І весь цей ПДВ одразу передається до казначейства.

Крім спрощення звітності головна перевага запропонованого механізму – у забезпеченні безперервних щоденних надходжень ПДВ, замість чинних щомісячних надходжень. Це досягається завдяки тому, що податкове зобов'язання тепер однозначно визначається відносно кожної операції (або воно є, або – немає), а не за результатами за період. Це зокрема є додатковим фактором проти зловживань, оскільки звужується період часу між операцією і сплатою за неї до бюджету. Саме цей інтервал є вразливим для тіньових схем, коли зникає фірма, або чиняться інші протиправні дії.

Якщо порівняти запропоновані вище механізми нарахування і сплати ПДВ, то зворотний механізм перебуває ніби у проміжному, незавершеному стані відносно ПДВ односторонньої дії.

З одного боку, зворотнім механізмом скасовується фінансове подрібнення ПДВ вздовж економічного ланцюга, з іншого боку – зберігається пережиток обліку і звітування внеску кожної з фірм у сплачений ПДВ, незважаючи на те, був цей внесок явним, чи неявним; або чи повинна фірма в дійсності перераховувати якісь кошти, чи ні. За такого обліку збереглася і щомісячна сплата ПДВ. ПДВ односторонньої дії дозволяє позбавитись подрібнення не тільки грошових, а і паперових потоків щодо ПДВ й обмежити звітність тільки тими операціями, де ПДВ дійсно стягується.

Але ПДВ односторонньої дії має крім суттєвих переваг і серйозні недоліки. Перш за все щодо визначення категорій: в механізмі ПДВ односторонньої дії використовуються однозначні юридичні категорії “зареєстрований платник ПДВ” і “особа, яка не є зареєстрованим платником ПДВ”. Причому згідно принципів використання цього механізму, якраз, так звані, платники ПДВ в більшості випадків не сплачуватимуть цей податок, а платитимуть його саме особи, які не є зареєстрованими платниками ПДВ. Отже цей парадокс із термінами потрібно виправити, щоб зміст відповідав назві. Особливо зважаючи на те, що в новому вигляді цей податок буде мало схожий на попередній ПДВ, а більше уподібниться податку на споживання. Тому і категорії його платників повинні класифікуватися за ознакою кінцевого чи проміжного споживання.

Крім того, враховуючи схожість ПДВ односторонньої дії з податком на споживання, необхідно відзначити, що країни з “класичним” податком на споживання мають “головний біль” щодо визначення кінцевої мети купівлі (на особисте споживання, чи ні?).

Наприклад, якщо ПДВ стягується тільки при продажах від платників ПДВ

неплатникам, то виникне спокуса добровільно реєструватися платником ПДВ. Така можливість передбачена Податковим Кодексом України [6, ст. 182], хоча дещо утруднена порівняно з попереднім Законом України “Про ПДВ”. Умовою для добровільної реєстрації платника ПДВ є обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців, які сукупно становлять не менше 50% загального обсягу постачання [7].

Отже платників ПДВ стане значно більше, а як саме вони використовуватимуть придбаний без сплати ПДВ товар ніхто точно не визначить. Але безсумнівно, що значна частина такого товару використовуватиметься саме на особисте споживання працівників підприємств, їх сімей, родичів та знайомих. Враховуючи менталітет наших громадян можна навіть припустити, що дехто зробить на цьому нелегальний бізнес. А отже тіньова економіка від цього може лише розширитися в масштабах.

Тому на сучасному етапі розвитку національної економіки введення ПДВ односторонньої дії є неактуальним і можливо навіть шкідливим. Але з часом, з розвитком інформаційних технологій, поширеністю безготівкових розрахунків, переважним використанням електронних грошей ця ідея стовідсотково може бути використана.

Тому зараз для зменшення обсягів тіньової економіки автор рекомендує запровадити зворотній механізм нарахування ПДВ, який добре зарекомендував себе в Європейському Союзі. Проблему додаткових обсягів звітності, яка при цьому обов’язково виникне, можна вирішити з допомогою сучасної комп’ютерної техніки та нових інформаційних технологій, а також підвищуючи ефективність роботи персоналу державної податкової служби, яка є чи не найчисельнішою у світі в розрахунку на душу населення.

Як ми уже наголошували зворотний механізм нарахування ПДВ діє в Європейському Союзі для широкого кола послуг і товарів, при операціях з якими найчастіше зустрічається шахрайство зі сплатою ПДВ. А тому розширення використання цього механізму європейські країни здійснюють, залучаючи до цього процесу все нові види послуг і товарів. Але як гарантовано визначити, яке з підприємств в довгому ланцюжку фірм-підрядників, наприклад, у галузі комп’ютерної техніки, є ненадійним і може зникнути з ринку разом з несплаченим до бюджету ПДВ?

На нашу думку, критерій визначення підприємств, залучених до зворотного механізму нарахування ПДВ має бути інший. Це мають бути великі підприємства, які тривалий час працюють на ринку.

**Висновки.** В результаті сплата ПДВ концентрується у великих компаніях, тож число платників ПДВ значно зменшується, відповідно зменшується і ризик несплати цього податку. Крім того великі компанії, як правило і є основними мінімізаторами нарахованих сум податків, ініціаторами різних схем з незаконного повернення ПДВ. А тепер держава має дозволити і зобов’язати великі підприємства при актах купівлі-продажу не сплачувати ПДВ в ціні товару (тобто купляти товар дешевше), а суму ПДВ відразу перераховувати до казначейства. Проблема бюджетного відшкодування для таких підприємств відпаде сама собою, адже в них не буде вихідного ПДВ на

інші підприємства. Підприємство-експортер не сплачуватиме ПДВ ні іншим підприємствам, ні бюджету, а отже також не зможе претендувати на бюджетне відшкодування. А підприємство – торговий партнер великої компанії прозвітує в податкову інспекцію, що вхідного ПДВ не отримувало, а отже й сплачувати в бюджет також нічого не буде.

Все це сприятиме значному, хоча й не повному зменшенню обсягів тіньової економіки та збільшенню надходжень до Державного бюджету України.

### **Список використаних джерел:**

1. Карпінський Б. А. Вплив системи адміністрування податку на додану вартість на регіональний розвиток / Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька // Науковий вісник Львівської ДФА. – № 17.3. – 2007. – С. 321-327.
2. Экономическая безопасность России / под ред. В. К. Сенчагова. – М. : Дело, 2005. – 896 с.
3. Рябошлик В. Європа відмовляється від ПДВ / В. Рябошлик // Економіст. – 2006. – № 10. – С. 17-18.
4. Рябошлик В. З чиїх грошей збирається ПДВ? / В. Рябошлик // Економіст. – 2007. – № 1. – С. 28-29.
5. Рябошлик В. ПДВ односторонньої дії / В. Рябошлик // Урядовий кур'єр. – 2006. – № 118. – С. 8.
6. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
7. Гвоздий В. Добровільна реєстрація платником ПДВ [Електронний ресурс] / В. Гвоздий // Бізнес. – 9 берез. 2011 р. – Режим доступу : [http://www.business.ua/blogs/tax-policy/gvozdiy\\_blog/372/](http://www.business.ua/blogs/tax-policy/gvozdiy_blog/372/)

*Подано до редакції 20 січня 2012 року*

***Кирпа С.В.***

#### ***Методы выявления и оценивания теневого сектора экономики***

*В статье освещены предложения автора по внедрению в Украине обратного механизма начисления обязательств по НДС с целью уменьшения объемов теневой экономики и коррупции.*

***Ключевые слова:*** *налог на добавленную стоимость, теневая экономика, коррупция, обратный механизм начисления обязательств, НДС одностороннего действия.*

***Курпа S. V.***

#### ***The role of value-added tax to combat the shadow economy***

*In the article the author offers for introduction in Ukraine of the reverse charge mechanism commitments to value added tax to reduce the shadow economy and corruption.*



**Keywords:** *value-added tax, the shadow economy, corruption, reverse charge mechanism liabilities, VAT unilateral action.*

*Кирпа Сергій Володимирович – аспірант кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України.*