

УДК 336.226.322

О.О. ЛЕГОСТАЄВА, к.е.н., доцент,
Харківський інститут банківської справи УБС НБУ

ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

В економіці України за останні роки відбулися радикальні зміни. Разом з цими змінами відбувся процес переорієнтації державної політики на повноту і своєчасність розрахунків підприємств різних форм власності з бюджетом і позабюджетними цільовими фондами, що повинно забезпечити раціональне використання бюджетних коштів.

З впровадженням програмно – цільового методу планування бюджетів в Україні почала формуватися низка нових державних і недержавних інституцій, до функцій яких входить контроль за наповненням доходами бюджетів усіх рівнів, за законністю та ефективністю витрачання бюджетних фінансових ресурсів, достовірністю обліку та фінансової звітності (Державні податкова адміністрація, Рахункова палата, Державна контрольно – ревізійна служба, Державне казначейство України, Пенсійний фонд України), повноту та своєчасність розрахунків підприємств з бюджетом, що є найактуальнішими питаннями сьогодення.

Як відомо, непрямі податки відіграють головну роль у забезпеченні надходжень до доходної частини бюджету. Податок на додану вартість є одним з джерел таких надходжень, що робить механізм його справляння актуальним на сьогодні. Діюча податкова система України орієнтована на надходження непрямих податків, що залежать не від ефективної діяльності підприємства, а від обсягів їхніх господарських оборотів. На сьогодні підприємства скаржаться власне не на податок, а на суперечливу та складну процедуру його адміністрування. Одна з головних проблем адміністрування ПДВ – витрачання ним бюджетонаповнюючої ролі.

Питання реформування сучасної податкової системи розглядалось та досліджувалось такими провідними вченими економістами, як: В. Бурковський [4], А.І. Даниленко [5], А.В.Захарін [6], І.О. Луніна [7], П.В. Мельник [8], С.М. Нікітін [9], А.М. Соколовська [10], С. Саливон [11], В.М. Федоров [12] та інші науковці. Внесення змін та поправок до законів України "Про систему оподаткування" [1], "Про податок на додану вартість" [2], "Про порядок погашення зобов'язань платників подат-

ків перед бюджетами і державними цільовими фондами" [3], наголошують на актуальності проблеми реформування сучасної податкової системи України, (яка, до речі, є актуальною не тільки для економіки України, а й для країн, що розвиваються і навіть для розвинутих країн) і наявності в її складі стабільного та надійного джерела доходної частини. Одним із таких джерел є податок на додану вартість, який на сьогоднішній день потребує подальшого вдосконалення та реформування.

Метою статті є визначення проблемних питань щодо ПДВ та теоретичне обґрунтування комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення системи адміністрування податку на додану вартість.

Жоден з податків, що стягуються в Україні, не викликає стільки дискусій, як податок на додану вартість. Податок на додану вартість є своєрідним гальмом в розвитку української економіки, бо, як відомо, він є податком, який сприяє обмеженню розвитку виробництва через обмеження внутрішнього споживання і вилучення частини капіталу у формі непрямого податку. Не раз порушувалося питання про необхідність його скасування і запровадження податку з реалізації чи податку з продажу; але наводяться аргументи на захист ПДВ, на користь його збереження у складі податкової системи України. Внаслідок відсутності обґрунтованих відповідей на такі запитання: чому стягнення цього податку породило стільки проблем в Україні; чи можна було уникнути цих проблем; у чому їх коріння (в природі податку чи в особливостях його застосування в Україні); чи сприятимуть кроки, здійснені в процесі податкової реформи, вирішенню проблем, пов'язаних з функціонуванням ПДВ?

Аналіз теоретичних засад оподаткування доданої вартості дозволяє дійти висновку, що коріння частини проблем функціонування ПДВ криється в особливостях об'єкта оподаткування, найуживаніших принципах утримання податку та методах обчислення податкових зобов'язань.

ПДВ характеризується складним механі-

© О.О. Легостаєва, 2009

змом визначення об'єкта оподаткування й податкових зобов'язань, отже, й складним механізмом адміністрування. Головним недоліком системи адміністрування є складність системи податкового та бухгалтерського обліку (не уніфікованих між собою) та направлення зусиль контролюючих та правоохоронних органів на розкриття вже здійснених правопорушень у сфері ПДВ, а не на їх попередження. Ці обставини збільшують ризики ухилення від сплати податку, які залежать від технічної та організаційної простоти його обчислення та стягнення.

В особливостях ПДВ криється об'єктивна можливість виникнення деяких проблем його функціонування. До них належать: відсутність надійного і стабільного правового поля господарської діяльності; "непрозорість" операцій купівлі-продажу як підґрунтя для фіктивних операцій, що створюють умови для відшкодування з бюджету несплачених сум ПДВ; низький рівень правової та податкової культури; становлення податкової служби, що характеризується відсутністю достатнього досвіду податкового адміністрування. При цьому виникає невідповідність між вимогами до адміністрування ПДВ і можливостями такого адміністрування.

Наявність в Україні всіх умов, здатних ускладнити адміністрування ПДВ, свідчила про недоцільність його запровадження на початку 90-х років, бо ПДВ є сенс вводити в економіках держав, яким загрожує криза перевиробництва. Обмеження споживання всередині України шляхом запровадження ПДВ уже призвело, з одного боку, до приголомшливої бідності населення України, а з іншого, до небезпечного перекоосу економіки в бік експорту. Орієнтація економіки на експорт призвела до того, що надходження від ПДВ з внутрішнього ринку країни зростають набагато повільніше ніж розмір ПДВ, який підлягає відшкодуванню. За 2006, 2007 роки було відшкодовано 3,2 млрд. грн., а бюджетна заборгованість станом на 01.01.07 склала 6,8 млрд.грн. [8]. Саме тому виникла необхідність використання податку з обороту як більш адекватної особливостям етапу, на якому перебувала Україна, форми універсальних акцизів. Проте еволюція останніх в Україні пішла іншим шляхом – сліпого копіювання структури непрямого оподаткування, властивої західноєвропейським країнам [7]. На сьогоднішній день в ЄС діє „Зворотній механізм нарахування зобов'язань щодо ПДВ”, який також називають „переміщенням подат-

ку”, і який працює паралельно з традиційною системою. Зворотній механізм полягає у тому, що ПДВ стягується на місті споживання товари, замість міста виробництва. Іншими словами : зобов'язання зі сплати ПДВ переміщуються від продавця товарів і послуг до їх користувача.

Незважаючи на те, що ПДВ є податком, що відповідає умовам ринкової економіки, його запровадження виявилось досить ефективним, хоча й відбувалося в умовах економічної кризи певними етапами.

По-перше, запроваджена в Україні форма ПДВ передбачала зменшення податкових зобов'язань платника на суму податку, сплаченого в ціні придбаних матеріальних ресурсів, вартість яких відноситься на витрати виробництва та обігу, а також введених в експлуатацію основних виробничих фондів і взятих на облік нематеріальних активів.

По-друге, механізм стягнення ПДВ в Україні до 1997 р. не передбачав відшкодування з бюджету від'ємної різниці між сумою податку, отриманого від покупців, і сумою податку, сплаченого постачальникам. Тільки при здійсненні операцій з продажу деяких товарів, звільнених від ПДВ, у тому числі операцій з експорту, суми податку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам, зараховувалися в рахунок чергових платежів або відшкодувалися з бюджету. Така норма ПДВ надавала йому ознак податку з обороту.

Протягом 1995-1997 рр. відбувалося реформування податку на додану вартість: у 1995 р. знижено його ставку з 28 до 20%; у 1997 р. переглянуто ряд правових норм, що регулюють механізми визначення величини та порядку стягнення податку [2]. Саме цей рік деякі західні експерти вважають роком запровадження реального ПДВ. У 2004 році був прийнятий спеціальний режим обкладання податком на додану вартість операцій з сільськогосподарською продукцією, який передбачає, що сільськогосподарські підприємства не платять податок на додану вартість до бюджету, а залишають його собі для покриття податку на додану вартість, „сплаченого на ціну виробничих факторів та інші цілі”. У 2005 році було запроваджено деякі нововведення (наприклад, підвищення граничної величини комерційного обороту (300 тис грн.), нижче якої підприємства не належать до платників ПДВ), що сприяли поліпшенню адміністрування податку, внесено ряд змін та доповнень до Закону України „Про податок на додану вартість” [2].

Але, в той же час, перехід від касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і, відповідно, дати здобуття права на податковий кредит до їх визначення за правилом першої з подій та ряд нових правових норм спричинили загостренню проблеми з адміністрування податку на додану вартість.

В міжнародній практиці щодо проблеми адміністрування податку на додану вартість використовуються три методи: метод нарахувань, касовий (метод податкового обліку), за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг) і гібридний методи; останній передбачає виникнення податкових зобов'язань згідно з методом нарахувань, а права на податковий кредит – згідно з касовим методом [6].

Найбільш поширеним є метод нарахувань, переваги якого полягають у полегшенні роботи податкових органів із стягнення ПДВ, оскільки вважається, що встановити факт і момент поставки простіше, ніж визначити факт і момент здійснення платежу. Крім того, цей метод дозволяє забезпечувати стабільніші, ніж касовий, надходження до бюджету. Однак переважне використання методу нарахувань у більшості країн з розвинутою ринковою економікою ґрунтується на нормальному стані їхніх платіжних систем, існуванні достатніх умов для своєчасного здійснення платежів, а також на високому рівні культури партнерських взаємовідносин, що передбачає чітке виконання договірних зобов'язань. На сьогодні, в умовах економічної кризи, за умов гострої кризи неплатежів, низького рівня правової та договірної культури, відсутності ефективних механізмів контролю за відповідністю руху коштів і товарно-матеріальних цінностей застосування методу нарахувань може спричинити загострення кількох проблем: по-перше, проблеми зростання податкової заборгованості, оскільки виникнення податкових зобов'язань з моменту відвантаження продукції покупцю при затримці (відсутності) платежу перетворює підприємство - виробника на боржника

бюджету; по-друге, проблеми зменшення обігових коштів, що постає перш за все перед підприємствами, які вчасно виконують свої зобов'язання перед постачальниками, але невчасно одержують гроші від покупців за поставлену їм продукцію; по-третє, проблеми, пов'язаної із створенням можливостей для зловживань на відшкодуванні з бюджету вхідного ПДВ для експортерів.

За таких умов касовий метод є доцільним, оскільки породжує менше негативних ефектів. Крім того, він стимулює покупців до своєчасних розрахунків за придбані товари, бо передбачає здобуття права на податковий кредит тільки після оплати товарів і послуг. Однак фіскальний ефект від застосування цього методу є нижчим, ніж від методу нарахувань.

В Україні було здійснено перехід від касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит до їх визначення за правилом першої з подій. Згідно з цим правилом, підприємство може здобути право на податковий кредит після поставки йому товарів постачальником незалежно від того, розрахувалося воно з останнім чи ні. Це стало однією з причин загострення проблеми податкової заборгованості перед бюджетом і бюджетної заборгованості з ПДВ.

Загостренню проблеми бюджетної заборгованості сприяло також запровадження досить жорстких умов відшкодування ПДВ з бюджету. Наслідками неефективної системи відшкодування ПДВ стали: нагромадженні значного залишку заявлених до відшкодування сум ПДВ, зменшення оборотних коштів підприємств, що негативно впливає на їх фінансовий стан, погіршення підприємницької діяльності та інвестиційного клімату, отримання незаконних переваг окремими платниками податку, суттєві державні збитки через незаконне відшкодування ПДВ, розповсюдження корупційних проявів та організованої злочинної діяльності у даній сфері.

На практиці податкового адміністрування також важливо правильно спланувати, яка сума ПДВ має бути відшкодована платникам відповідно до вимог закону. Своєчасне та повне відшкодування стимулює зростання обсягів виробництва й інвестицій в експортних галузях. В деяких регіонах сума заявленого відшкодування з ПДВ перевищує суму надходжень. Це пояснюється або широким використанням нульової ставки ПДВ на відповідній території і, як наслідок, зниження доходів бюджету, або фактами зловживання платників. У

більшості областей сума недоплати з ПДВ перевищує суму відшкодування [5].

Робилися неодноразові спроби вирішити проблему відшкодування ПДВ шляхом взаєморозрахунків. Одна з моделей такого відшкодування, запропонована, зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України № 2215 від 7 грудня 1999 р., яка дозволяла суму експортного відшкодування за згодою платника податку зараховувати в рахунок платежів до бюджету його кредитора, своїм наслідком мала виникнення "тіньових" схем погашення заборгованості з ПДВ, в яких основним мотивом боржника бюджету була економія обігових коштів.

Незважаючи на численні постанови, а також зміни і доповнення до Закону України "Про податок на додану вартість", проблему бюджетної заборгованості з ПДВ досі не вирішено.

Економісти не виключають можливості використання державою надходжень ПДВ для "ручного" регулювання процесу виконання планових показників, але ж причини бюджетної заборгованості з відшкодування мають комплексний характер. Передусім вони пов'язані з недоотриманням запланованих надходжень ПДВ до державного бюджету, основними причинами якого можуть бути зростання податкової недоїмки та прорахунки в процесі планування податкових надходжень.

Норма закону, якою передбачено використання надходжень ПДВ передусім для бюджетного відшкодування податку і лише після повного виконання зобов'язань з відшкодування – для їх використання у порядку, визначеному бюджетним законодавством, не запобігає виникненню цієї проблеми внаслідок відсутності механізму застосування цієї норми, здатного зрівняти інтереси держави й інтереси тих суб'єктів підприємницької діяльності, перед якими вона не виконала зобов'язань з відшкодування ПДВ [3].

Взагалі, створення такого механізму передбачає направлення частини надходжень ПДВ до спеціального резервного фонду відшкодування податку, кошти якого не враховувалися б при плануванні державних видатків. Кошти фонду можуть направлятися на виконання державних зобов'язань з відшкодування лише в разі невиконання плану надходжень ПДВ до бюджету або перевищення фактичним обсягом вимог на відшкодування їх запланованого обсягу. За неповного використання коштів фонду в кінці року вони направляються на фінансування державних видатків, не профіна-

нсованих у результаті невиконання плану надходжень до державного бюджету. У випадку повного фінансування державних видатків кошти фонду переходять на наступний рік, а відрахування до нього в тому самому році зменшуються.

Вагомими причинами виникнення і подальшого зростання бюджетної заборгованості є пред'явлення незаконних вимог на бюджетне та експортне відшкодування ПДВ і зниження податкових зобов'язань.

Задля забезпечення повної сплати ПДВ до бюджету в ряді Європейських країн вже застосовується так званий „зворотний механізм нарахування зобов'язань щодо ПДВ”. Метою якого є боротьба з шахрайствами з ПДВ, крім того, зворотний механізм повністю знімає проблему відшкодування ПДВ, оскільки у покупця одразу залишається той вихідний ПДВ, який за традиційною системою є підставою для відшкодування.

Крім проблеми бюджетної заборгованості з ПДВ, залишається гострою й проблема низької фіскальної ефективності податку. До чинників, що впливають на фіскальну ефективність податку, можна віднести: рівень податкової ставки; сальдо експортно-імпортних операцій, здатне звужувати чи розширювати податкову базу; обсяг податкових пільг; суму недоїмки, що безпосередньо впливає на величину податкових надходжень.

Питання про доцільність зниження ставок податку на додану вартість є одним з найдискусійніших. ПДВ фактично сплачує і споживач і виробник. Тому теоретично зниження ставки ПДВ сприяє автоматичному і адекватному зниженню цін на споживчі товари [8]. Доцільність застосування зменшених або нульових ставок ПДВ є спірною. Використання знижених ставок запроваджується, як правило, з метою здешевлення окремих соціальних товарів та послуг, однак, така диференціація є адміністративно обтяжливою, а соціальна вигода від її застосування залишається під питанням. При запровадженні нульових ставок ПДВ на товари та послуги, треба брати до уваги, що відповідно до норм СОТ ці ж самі знижені ставки потрібно буде застосовувати і щодо імпортової продукції, а така допомога вітчизняному виробнику буде автоматично поширюватись і на іноземних постачальників, що дорого коштуватиме бюджету. Отже цю проблему можна вирішити, зберігаючи єдину ставку ПДВ на всі товари та послуги імпортного та вітчизняного виробництва, так як це полег-

шує адміністрування, зменшує стимули до корупції і виступає економічно нейтральним, тобто не створює ніяких стимулів або перешкод для здійснення різних видів діяльності, а це є важливим кроком до ідеальної податкової системи.

Виходячи з вищезазначеного, можна зробити наступний висновок, що сучасна податкова система має низку проблем з податку на додану вартість та вимагає здійснення комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення системи адміністрування ПДВ.

Поліпшення системи адміністрування ПДВ можна забезпечити за допомогою наступних заходів:

- перегляд системи податкових пільг;
- розробка науково обґрунтованої методики планування надходжень податку до державного бюджету;
- надання платникам податку права на отримання бюджетного відшкодування з внутрішніх операцій лише за наявності від'ємного значення податку протягом кожного з шести місячних податкових періодів;
- повернення до касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит, який забезпечує узгодженість руху грошей з рухом товарно-матеріальних цінностей.

Зазначені заходи можуть стати кроком до дійсного удосконалення податку, створення такої його моделі, яка була б ефективною в специфічних умовах України, спрощення механізму адміністрування податку на додану вартість в Україні, перегляду та оптимізації принципів та методів обчислення податкових зобов'язань, спрощення механізму визначення об'єкту оподаткування.

Література

1. Про систему оподаткування : Закон України від 18.02.1997 №77/97 -ВР // Відом. Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
2. Про податок на додану вартість : Закон України від 3.04.1997 №168/97-ВР, зі змінами

і доповненнями // Відом. Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 №2181-111. // Офіц. вісн. України. – 2001. – № 7. – Ст. 259.

4. Буряковський Вадим Регулюючий вплив податків на економічний розвиток територій/ В. Буряковський, Я. Чабан //Економіст – 2009. – №1 – С. 46-48.

5. Даниленко А. І. Проблеми фінансової політики України й розвитку фінансово-монетарних важелів її реалізації/ А. І. Даниленко //Фінанси України – 2007. – №9 – С. 51-58.

6. Захарін А.В.Удосконалення механізму податкового регулювання сталого економічного розвитку / А.В.Захарін //Фінанси України – 2005. – №2 – С. 92-100.

7. Луніна І. О. Шляхи мінімізації впливу фінансової кризи на бюджет України/ І. О. Луніна, В. В. Баліцька, О. В. Короткевич, Фролова Н. Б. //Фінанси України – 2008. – №12 – С. 22-32.

8. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: [Монографія] / П.В. Мельник. – Київ: Академія державної податкової служби України, 2001. – 244 с.

9. Нікітін С.М. Податок на додану вартість в системі податків на споживання: досвід розвинутих країн. / Нікітін С.М., Степанова М.І., Глазова О.С. //Гроші та кредит – 2004. – №1 – С. 35-41

10. Саливон С.Невозмещенцы / Саливон С. // Бізнес – 2007. – №7 – С.48 – 50.

11. Соколовська А. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // Фінанси України. – 2008. – №1. – С. 65-76.

12. Федосов В. М. Інституційна фінансова інфраструктура України: сучасний стан та проблеми розвитку/ В. М. Федосов, А.В. Опарін, С. В. Львовичкін //Фінанси України – 2008. – №12 – С. 3-21.

Стаття поступила в редакцію 25.05.2009