

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

Проведено дослідження податку на додану вартість як найбільшого бюджетоутворювального податку з найвищим рівнем фіскальної ефективності.

З'ясовано, що для уникнення появи різних «тіньових» схем запроваджено систему електронного адміністрування, яка щоразу удосконалюється на законодавчому рівні.

Окреслено зміни в нормативно-правовому полі, які дають можливість заблокувати реєстрацію податкових накладних в Єдиному реєстрі. Визначено, що необхідним є подальший аналіз тих труднощів, які виникають у процесі реєстрації податкових накладних/розрахунків коригувань із подальшим удосконаленням системи електронного моніторингу.

Ключові слова: *податок на додану вартість, податкова накладна, електронне адміністрування, Єдиний реєстр податкових накладних, система електронного моніторингу, критерії ризиковості, податкова історія.*

Постановка проблеми. Запровадження податку на додану вартість в Україні відбулося 1992 року і було зумовлено не лише отриманням додаткового джерела доходів у державний бюджет, а й прагненням країни наблизитись і, в майбутньому, інтегруватися у Європейський простір. Адже однією з передумов членства у Європейському Союзі є наявність цього податку у податковій системі країни. За 26-річну історію застосування в нашій державі податку на додану вартість, він достатньою мірою довів спроможність реалізації своєї фіскальної функції, оскільки є найбільшим бюджетоутворювальним податком, проте регулювальна та стимулювальна функції нині не реалізовані ним повною мірою. Це може бути пов'язано зі складністю його адміністрування та обліку, а також частими змінами податкового законодавства у цій сфері.

Стан дослідження. Теоретичні аспекти податку на додану вартість та його значення у формуванні доходів бюджету розглядали у працях такі науковці: А. Крисоватий, І. Гуцул [1], В. Мельник [2], О. Молдован [3], О. Оксенюк [4], Ю. Сибірянська [5] та ін. Заразом проблеми адміністрування цього податку та можливості підвищення його стимулювальної ролі в діяльності суб'єктів господарювання вивчені не повною мірою.

Метою нашої статті є вивчення досвіду європейських країн в оподаткуванні доданої вартості та з'ясування найбільш складних і проблемних питань процесу його адміністрування.

Виклад основних положень. Податок на додану вартість – це частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт), яка надходить до бюджету після їх реалізації. Особливістю цього податку є те, що він сплачується покупцем товарів у момент їх придбання, оскільки включений в ціну, а перераховується до бюджету продавцем. Саме тому, він має непрямий характер оподаткування, а сума починає надходити в бюджет раніше кінцевої реалізації. Що більше стадій проходить продукт від моменту виробництва до останнього споживача, то більше разів матиме місце нарахування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ у відповідних покупців та продавців. Оскільки цей податок включається в ціну майже всіх товарів, робіт чи послуг, то він має високу фіскальну ефективність протягом періоду свого застосування і в європейській країнах, і Україні, про що свідчать дані табл. 1.

Таблиця 1

Частка податку на додану вартість в обсязі податкових надходжень та доходів Державного бюджету України за 2008 – III кв. 2018 років *

Роки	Частка податку на додану вартість у:	
	податкових надходженнях, %	доходах Державного бюджету
2008	53,67	43,44
2009	56,79	74,87
2010	53,60	41,66
2011	53,36	44,57
2012	53,10	42,68
2013	53,26	42,26
2014	53,24	42,62
2015	48,63	37,86
2016	50,69	42,15
2017	52,41	42,69
III кв. 2018	39,10	32,57

* Складено автором за даними [11].

Як видно з табл. 1 податок на додану вартість протягом останніх десяти років стабільно займає більше половини всіх податкових надходжень (у середньому 52,88%) та приносить майже половину доходів до Державного бюджету країни (в середньому 45,48%).

Регулювальний ефект податку можна частково досягнути шляхом встановлення оптимальних ставок оподаткування та можливою їх диференціацією. Так, здебільшого у європейських країнах, виділяють такі типи ставок: основну, знижену та спеціальну знижену. Водночас згідно з Директивою Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість основна ставка не може становити 15%, а спеціальна знижена – вище 5% [6].

Знижені ставки діють майже у всіх країнах на більшість продовольчих товарів, на фармацевтичну продукцію, книги. Основні та знижені ставки податку на додану вартість станом на 01.01.2017 р. наведено у табл. 2.

В Україні ставка ПДВ є найбільш стабільною серед усіх податкових ставок і з 1995 року становить 20%. Заразом, певною мірою враховано диференційований підхід до визначення ставок оподаткування на деякі групи товарів. Так, для експортних операцій ставка встановлена на рівні 0%, та 7% по операціях із продажу лікарських засобів і медичних виробів.

Окрім того, визначено групу операцій, які звільненні від оподаткування, до основних із них відносять: постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв і послуг із проживання учнів або студентів у гуртожитках; постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг [7].

На наш погляд, застосування диференційованих ставок ПДВ є доволі ефективним не лише з фіскального погляду (можливість застосування підвищених ставок для предметів розкоші та зниження на предмети першої необхідності, забезпечуючи надходження до бюджету на стабільному рівні), а й з регулювального (зниженні ставок на товари вітчизняного виробництва, книги та друковану продукцію, ліки тощо).

**Ставки податку на додану вартість
у країнах Європейського Союзу
станом на 01.01.2017 р.***

Країна	Основна ставка, %	Знижена ставка, %	Спеціальна знижена ставка, %
Австрія	20	10; 13	-
Бельгія	21	6; 12	-
Болгарія	20	9	-
Угорщина	27	5; 18	-
Німеччина	19	7	-
Греція	24	6; 13	-
Данія	25	-	-
Ірландія	23	9; 13,5	4,8
Іспанія	21	10	4
Італія	22	5; 10	4
Кіпр	19	5; 9	-
Латвія	21	12	-
Литва	21	5; 9	-
Люксембург	17	8	-
Мальта	18	5; 7	-
Нідерланди	21	6	-
Польща	23	5; 8	-
Португалія	23	6; 13	-
Румунія	19	5; 9	-
Словаччина	20	10	-
Словенія	22	9,5	-
Фінляндія	24	10; 14	-
Франція	20	5,5; 10	-
Хорватія	25	5; 13	-
Чехія	21	10; 15	-
Швеція	25	6; 12	-
Естонія	20	9	-

* Складено автором за даними [12].

Заразом застосування диференційованих ставок ще більше ускладнює і так непростий процес адміністрування ПДВ. Загалом європейська практика виділяє такі рівні ризику при нарахуванні та стягненні ПДВ: низький, середній, високий та критичний. До високої та критичної груп ризику відносять такі проблеми [8]:

- технічного характеру, пов'язані з опрацюванням заявок на відшкодування, зокрема з відхиленням тих, які подалися невчасно, а також тих, які виникають при завантаженні великих рахунків-фактур (інвойсів);

- відмінність системи первинної документації у країнах Європейського Союзу;

- неможливість коригування даних після їх надсилання та деякі інші.

В Україні, проблеми адміністрування ПДВ пов'язані, головню, з процедурою електронної реєстрації податкових накладних і системою бюджетного відшкодування.

Нагадаємо, що з 1 січня 2015 року в Україні запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, якою передбачено ведення Єдиного електронного реєстру податкових накладних, відкриття електронних рахунків платникам у системі електронного адміністрування ПДВ, подання податкової декларації з ПДВ і податкових накладних тільки в електронній формі.

Процес реєстрації податкових накладних є доволі складним, а самі податкові накладні стають об'єктом системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ризику, яка здійснює перевірку податкових накладних та розрахунків коригування на предмет їх відповідності ознакам, визначеними Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (Постанова Кабінету міністрів України від 21.02.2018 р. № 117 зі змінами і доповненнями) [9]. У разі позитивного результату перевірки, податкові накладні або/та розрахунки коригувань підлягають блокуванню з подальшими негативними наслідками і для продавця, і для покупця.

Процес перевірки відповідності податкових накладних/розрахунків коригувань складається з декількох етапів (рис.).

На першому етапі встановлюється відповідність платника податків критеріям ризиковості платника податку. Так, згідно з пп. 1.1–1.5 Критеріїв ризиковості, платника податків можна віднести до ризикових, якщо:

- його зареєстровано чи перереєстровано на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи згідно з інформацією, наявною в органах Державної фіскальної служби;

– його зареєстровано чи перереєстровано в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною в органах Державної фіскальної служби;

– його зареєстровано чи перереєстровано в органах державної реєстрації фізичними особами, які не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження згідно з інформацією, наданою такими фізичними особами;

– ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників, згідно з інформацією наданою такими засновниками та/або керівниками;

– виявлено у нього обвинувальний вирок суду стосовно посадової особи такого платника за ст. 205 Кримінального кодексу «Фіктивне підприємництво» згідно з інформацією, наявною в органах Державної фіскальної служби [10].

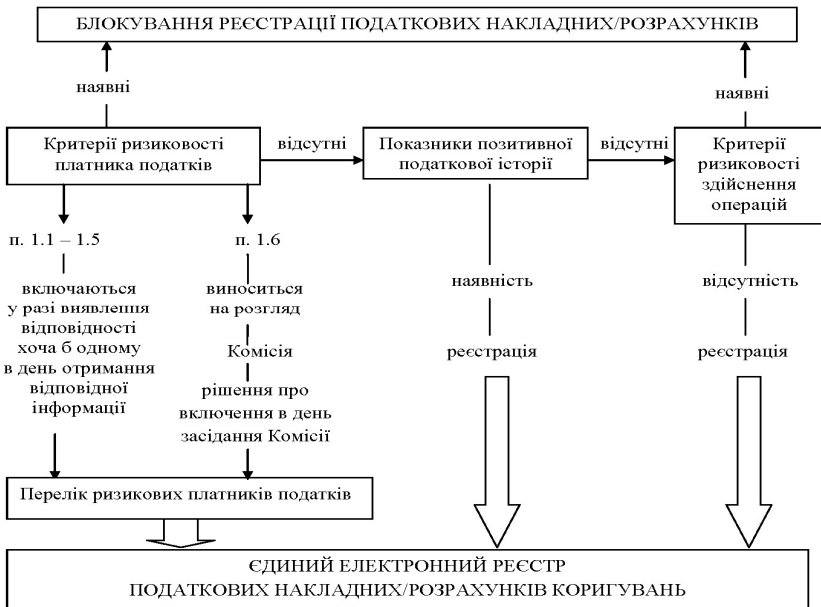


Рис. Послідовність перевірки податкових накладних/розрахунків коригувань системою автоматизованого моніторингу

Отже, при виявленні хоча б одного з наведених пунктів, платника податків може бути віднесено до ризикових, а податкові накладні/розрахунки коригувань заблоковано в день отримання відповідної інформації.

Заразом п. 1.6 Критеріїв ризиковості наводить низку ознак, за наявності яких платника податків також буде віднесено до ризикових, проте таке рішення приймається комісіями головних управлінь Державної фіскальної служби в областях, м. Києві та Офісу великих платників податків. До таких ознак відносять ситуації, коли:

- платник податків зареєстрований (перереєстрований) за адресою, що знаходиться на непідконтрольній території України;
- дата реєстрації платником ПДВ не перевищує трьох місяців з дати такої реєстрації;
- платник податку – юридична особа, яка не має відкритих рахунків у банківських установах, окрім рахунків в органах Державної казначейської служби України;
- платник податку/ посадова особа та/або засновник якого був посадовою особою та/або засновником суб'єкта господарювання, якого ліквідовано за процедурою банкрутства протягом останніх трьох років;
- платником податку не подано контролюючому органу податкову звітність з ПДВ за два останні звітні періоди;
- платником податку на прибуток не подано контролюючому органу фінансову звітність за останній звітний період;
- наявна податкова інформація, що свідчить про наявність ознак здійснення ризикових операцій платником [10].

Водночас, якщо при виявленні у платника податків ознак ризиковості, визначених п. 1.6 Критеріїв, визначення ризиковості/неризиковості перебуває у компетенції Комісії ДФС. У такому випадку платник податків виноситься на розгляд Комісії в день виявлення ознак ризиковості.

На другому етапі моніторингу податкових накладних визначається наявність у платників податку позитивної податкової історії, показниками якої є відповідність хоча б одному з таких критеріїв:

- обсяг постачання, зазначений у податкових накладних/розрахунках коригувань протягом поточного місяця не перевищує 150 тис. грн на одного покупця-платника податку;
- обсяг постачання, зазначений у податкових накладних/розрахунках коригувань, які не підлягають наданню покупцю, зареєстрованих у Єдиному реєстрі за останні 6 місяців, становить більше 50% загального обсягу постачання;

– товари чи послуги, що постачаються платником податку, зокрема, придбання і постачання одного товару чи послуги, зазначеного у податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі, становлять більше 50% від загальної суми постачання товарів чи послуг, зазначеної платником податку в податкових накладних/розрахунках коригувань за останні 6 місяців;

– здійснення платником податку на постійній основі, протягом будь-яких чотирьох звітних періодів з останніх шести, реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування з одним і тим самим кодом товару, постачання яких становить 20% від всього обсягу;

– залишкова вартість основних засобів для платників податку на прибуток на кінець звітного періоду становить більше 1 млн грн;

– наявність орендованих або власних земельних ділянок площею понад 200 га включно або наявність орендованих земельних ділянок комунальної/державної власності площею не менше 0,5 га, та які задекларовані до 20.02.2018 р.

– сплата єдиного соціального внеску на одного працюючого перевищує суму цього внеску з мінімальної заробітної плати в 1,5 рази за останні 12 місяців;

– загальна сума сплачених у попередньому звітному році сум єдиного соціального внеску та податків і зборів (окрім суми ПДВ, сплаченого від імпорتنних операцій) платником податку та його відокремленими підрозділами становить більше 5 млн грн [10].

Третій етап моніторингу податкових накладних/розрахунків коригування передбачає оцінку критеріїв ризиковості операцій. Так, операція вважається ризиковою, якщо:

– обсяг постачання товару/послуги, зазначений у податковій накладній/розрахунку коригування, яку подано на реєстрацію, становить або перевищує величину відповідного залишку товарів/послуг. Водночас величина зазначеного залишку визначається як різниця обсягу придбання на митній території України такого товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільненні від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 01 січня 2017 року в отриманих і зареєстрованих податкових накладних/розрахунках коригування і митних деклараціях збільшеного в 1,5 раза, та обсягу постачання відповідного товару/послуги, зазначеного у податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих із 1 січня 2017 року;

– відсутність товарів/послуг у податковій накладній, поданій на реєстрацію, у таблиці даних платника податку як товару/послуги, що постачається на постійній основі;

- відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право платника податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами як: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- відсутність на дату складання податкової накладної відомостей у Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо платника податку, який реєструє податкову накладну на пальне;
- розрахунок коригування до податкової накладної передбачає зміну номенклатури товарів/послуг, за умови відсутності такого товару/послуги в таблиці даних платника податків [10].

Висновки. Так, у процесі дослідження встановлено, що податок на додану вартість є одним із бюджетоутворювальних податків із найбільшим рівнем фіскальної ефективності, проте, враховуючи значну кількість пільг і складну процедуру обліку, дає можливості для появи різних «тіньових» схем. Для уникнення таких негативних явищ, запроваджено систему електронного адміністрування, яка щоразу удосконалюється на законодавчому рівні. Останні зміни стосуються перевірки податкових накладних/розрахунків коригування на відповідність певним критеріям, визначеними системою електронного моніторингу, яка проходить в три етапи: 1) контроль ризиковості платника податку; 2) діагностика відповідності показникам позитивної податкової історії; 3) перевірка ризиковості здійснення операцій. Вважаємо такі зміни, доволі позитивними, оскільки вони призводять до зменшення кількості заблокованих накладних порівняно з практикою та нормативно-правовими вимогами 2017 року. Це пов'язано з ширшим спектром так званих «відсікаючих» критеріїв на кожному етапі моніторингу. Заразом є низка критеріїв, яким складно відповідати, зокрема аграрним підприємствам. Тому необхідним є подальший аналіз тих труднощів, які виникають у процесі реєстрації податкових накладних/розрахунків коригувань із подальшим удосконаленням системи електронного моніторингу.

1. Крисоватий А., Гуцул І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів. *Економіст*. 2015. № 5. С. 7–9.

2. Мельник В., Кошук Т. Сучасна податкова політика ЄС–15. *Економіка України*. 2012. № 6. С. 73–85.

3. Молдован О. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ (Аналітична записка). Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/24/> (дата звернення: 05.10.2018).

4. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність ПДВ в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Л., 2015. 16 с.

5. Сибірянська Ю. Роль ПДВ у формуванні доходів бюджету (на прикладі Вінницької обл.). *Ринок цінних паперів України*. 2013. № 1–2. С. 17–26.

6. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928 (дата звернення: 08.11.2018).

7. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. *База даних «Законодавство України»/ВР України*. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/card/2755-17> (дата звернення: 15.10.2018).

8. Карпенко С. П. Оподаткування доданої вартості: європейський досвід та українські реалії. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. Електронне наукове фахове видання. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3650> (дата звернення: 15.10.2018).

9. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова Кабінету міністрів України № 117 від 23.04.2017. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-%D0%BF> (дата звернення: 11.10.2018).

10. Критерії ризиковості платника податку, Критерії ризиковості здійснення операцій та Перелік показників та коефіцієнтів, що визначають позитивну податкову історію платника податку. Наказ Державної фіскальної служби № 959/99-99-07-18 від 21.03.2018. Офіційний веб-сайт ДФСУ. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/zupinennya-reestratsii-ri>. (дата звернення: 11.10.2018).

11. Ціна держави. Бюджет України. Доходи. Бюджет. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/> (дата звернення: 08.10.2018).

12. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. URL: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/what-is-vat-and-its-rates-in-european-countries/> (дата звернення: 07.10.2018).

Patsula O. I. Value Added Tax: foreign experience and problems of administration in Ukraine

It is established that the value added tax is one of the budget-generating taxes with the highest level of fiscal efficiency, however, given the large number of benefits and complicated accounting procedures, it provides opportunities for the appearance of various kinds of «shadow» schemes. In order to avoid such negative phenomena, an electronic administration system has been introduced, which is constantly improved at the legislative level.

The latest changes concern the verification of tax invoices / adjustments calculations for compliance with certain criteria defined by the Electronic Monitoring System, which takes place in three stages: 1) control of the risk of the taxpayer; 2) diagnostics of compliance with the indicators of positive tax history; 3) checking the risk of transactions. It has been found that such changes are quite positive, as they lead to a decrease in the number of blocked billing in comparison with the practice and regulatory requirements of 2017.

This is due to the wider range of so-called «cut-off» criteria at each stage of the monitoring. At the same time, there are a number of criteria that it is difficult to answer, in particular, to agrarian enterprises. Therefore, it has been determined that further analysis of the difficulties that arise in the process of registering tax invoices / adjustments calculations with further improvements to the Electronic Monitoring System is necessary.

Key words: value added tax, tax bill, electronic administration, Uniform Register of Tax Bills, Electronic Monitoring System, risk criteria, tax history.

Стаття надійшла 11 листопада 2018 р.