

*Бортняк Валерій Анатолійович, кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародного та конституційного права
Навчально-наукового гуманітарного інституту
Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*

ПРАВОВІ ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

З прийняттям у 2010 р. Податкового кодексу України [1] податкова система в цілому та правове регулювання податку на додану вартість зокрема стали значно наближені до міжнародних вимог та стандартів. Незважаючи на це, справляння ПДВ залишається актуальним питанням у відносинах між платниками податків і органами Державної фіскальної служби. Це пов'язано, передусім, із складним механізмом обрахування ПДВ, заборгованостями в бюджетних відшкодуваннях, чисельними ухиленнями від сплати податку, в т.ч. за рахунок податкових пільг і, як наслідок, зниження фіскальної ефективності даного податку. Таким чином, вдосконалення оподаткування податком на додану вартість як складової системи оподаткування є важливим практичним завданням та однією з актуальних загально-економічних проблем України, що потребує вирішення.

Податок на додану вартість (далі ПДВ) є загальнодержавним, непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб. ПДВ є відносно молодим податком. Термін «податок на додану вартість» має французьке походження. Уперше він сформульований у 1954 році французьким економістом Морісом Лоре. З 1958 року цей обов'язковий платіж увійшов у податкову систему Франції, а потім почав завойовувати Європу [1, с. 150]. Першою європейською країною, яка ввела ПДВ, була Данія [2, с. 18].

ПДВ - це непрямий загальнодержавний податок, що стягується з суб'єктів підприємницької діяльності, що є платниками цього податку, на суму приросту вартості продукції, створеної цим суб'єктом підприємницької діяльності [3, с. 3]. За економічним змістом ПДВ є частиною новоствореної вартості, яка з'являється на кожній стадії виробництва та обігу. Його базою є

не прибуток як результат господарської діяльності, а оподатковується різниця між грошовою виручкою певного підприємства від реалізації виробленої ним продукції і сумою його витрат на матеріали і послуги, що придбані у продавця. По суті цей податок акумулюється в ціні упродовж усього процесу руху продукції (робіт, послуг) і стягується в міру їх реалізації. Формально його платниками є всі суб'єкти, які займаються господарською діяльністю. Проте фактично ПДВ сплачує покупець у момент оплати товарів (робіт, послуг), які споживаються на території країни, незалежно від їх походження [4].

Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України [5] податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до його норм. ПДВ є формою руху частини доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу та сплачується кінцевим споживачем, тобто є масовим регресивним податком на товари та послуги широкого вжитку. ПДВ вважається найбільш досконалою формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у системі державних фінансів майже у всіх країнах Європи та деяких країнах Азії. Найвідоміша країна, де немає ПДВ, – США (більшість штатів стягують податок з продажів на продукти, а федеральний уряд його взагалі не стягує). Також ПДВ відсутній у державах світу, де практично немає виробництва, а також у країнах, багатих на природні ресурси, через те, що вони мають інші джерела поповнення дохідної частини бюджету.

ПДВ є одним із найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази. Це створює йому перевагу порівняно з податком з обороту. В Україні ПДВ уведений тільки на початку 1990-х років. Справа в тому, що в податковій системі Радянського Союзу діяло два непрямі податки: податок з обігу й податок із продажів. ПДВ уведений в Україні Законом України «Про податок на додану вартість» [6]. Натепер механізм стягнення ПДВ регулюється Податковим кодексом України.

Так, у Податковому кодексі України визначення ПДВ наведено лаконічно: «Податок на додану вартість - непрямий податок, який

нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового кодексу України» [5].

Механізм стягнення ПДВ в усіх країнах є таким: податок сплачується підприємцем, коли він купує певні товари. Водночас підприємець одержує цей податок тоді, коли продає свої товари. Різниця між одержаним і сплаченим ПДВ передається Державному казначейству. Оскільки ПДВ закладається в ціну товарів, що їх купують кінцеві споживачі, то саме вони стають фактичними платниками цього податку.

Згідно із законодавством, ставки ПДВ устанавлюються у відсотках до бази оподаткування. Для операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ, застосовуються такі ставки податку: стандартна ставка; знижена ставка; нульова ставка. Сьогодні основна ставка ПДВ в Україні становить 20% [5].

Податкова система України та розвинених європейських країн є схожою, оскільки вона розроблялася з урахуванням основних норм європейського податкового права, а також податкових аспектів права ГАТТ/СОТ та інших міжнародних організацій.

Згідно з підписаними домовленостями між ЄС та Україною, гармонізація податкового законодавства є одним із найважливіших факторів подальшої економічної співпраці, що сприятиме залученню іноземних інвестицій, вільному руху капіталу, надійності інвестованих проектів тощо [7, с. 491].

Варто зосередити увагу на тому, що ПДВ використовується в більше ніж 140 країнах світу, але є й противники цього податку. Найвідоміша країна, де немає ПДВ, - США. Штати проти введення ПДВ на федеральному рівні, а для рівня штату/громади ПДВ погано пристосований, бо заважав би внутрішній торгівлі. Також ПДВ відсутній у багатьох мікро-державах, де майже нічого не виробляється, а також у країнах, багатих на природні ресурси, у зв'язку з наявністю в них інших джерел доходу.

За десятки років функціонування ПДВ накопичилося достатньо інформації, як саме можна вдосконалити цей податок, і зараз багато країн світу знаходяться в процесі реформування ПДВ. Серед найпоширеніших цілей реформ - устанавлення нижчих ставок ПДВ на товари першої необхідності, спрощення адміністрування та сплати ПДВ, боротьба з

ухиленням від сплати ПДВ, адаптація ПДВ до прискорення інтеграційних процесів тощо [8, с. 62].

Спільною проблемою для всіх європейських країн є недосконалість механізму відшкодування ПДВ. Необхідно впорядкувати механізм бюджетного відшкодування. Відшкодування ПДВ – це простий спосіб маніпулювання при здійсненні фінансово-господарських операцій задля отримання коштів законним шляхом з бюджету. З метою попередження виникнення проблемних питань та вдосконалення обслуговування великих платників податків (а саме вони отримують найбільші суми бюджетного відшкодування ПДВ) розроблено в тестовому режимі метод «горизонтального моніторингу», також діє процедура автоматичного відшкодування ПДВ. Але успішність автоматичного бюджетного відшкодування залежить від кадрової політики влади та успішності проведення адміністративної реформи [9, с. 130].

Для виконання визначених законодавством цілей та функцій адміністрування, як структурований механізм, має свою методологічну базу. Необхідно звернути увагу на погляди О.О. Ковалю, який зазначив, що методами адміністрування податків є сукупність нормативно обумовлених абстрактних способів та прийомів, які здійснюють цілеспрямований вплив на податкові правовідносини, реалізуються у конкретних зовнішніх проявах, які застосовуються уповноваженими контролюючими органами держави на виконання їх прав та обов'язків з метою забезпечення ефективної державної податкової політики, досягнення податкової дисципліни, повної та своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів. За даних умов основними методами адміністрування податків, на думку вченого, є: планування, прогнозування, метод контролю, економіко-математичного моделювання, моніторингу, тощо [10, с. 216, 217].

Уперше запровадження механізму електронного адміністрування ПДВ було передбачено Законом України від 31 липня 2014 р. № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» [11], однак ще до початку набрання ним чинності законодавець декілька разів змінював правила гри, відповідні поправки спочатку були внесені Законом України від 7 жовтня 2014 р. №

1690-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування інвестиційної діяльності» [12] та Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [13], який набрав чинності 1 січня 2015 р. Крім того, Постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 було затверджено Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість [14].

З урахуванням змін, внесених до Податкового кодексу України, враховуючи певну неготовність як платників податків, так і органів Державної фіскальної служби України до повноцінного введення системи електронного адміністрування податку, ця система запроваджувалася поетапно: з 1 січня до 1 липня 2015 р. (або до дати, визначеної в окремому рішенні Верховної Ради України про скорочення терміну перехідного періоду) – у тестовому режимі, а з 1 липня 2015 р. – на постійній основі.

Система електронного адміністрування дасть можливість акумулювати на електронних рахунках значні суми, якими зможе користуватися держава до настання строку сплати ПДВ. Водночас це призведе до вимивання обігових коштів із поточних рахунків платників податків, що в складних економічних умовах може негативно вплинути на їх господарську діяльність. Як справедливо відзначають окремі фахівці, система не передбачає повернення платнику податків надлишку коштів на його ПДВ-рахунок, відволікає понад 10% обігових активів, вимагає ретельного бізнес-планування [15].

Передбачений ПК України та Порядком механізм електронного адміністрування ПДВ є доволі функціональною системою регулювання подібних правовідносин, яка передбачає обмін інформацією між платником податку і відповідним контролюючим органом шляхом формування відповідних повідомлень в електронному форматі з обов'язковим накладанням електронного цифрового підпису. Адміністрування ПДВ у такій формі сприяє зменшенню паперового документообігу як у платників податків, так і в контролюючих органах за рахунок декларування податкового зобов'язання виключно в електронній формі [16]. Основна перевага її вбачається у мінімізації дії суб'єктивного «людського фактору» та

наданні можливостей оперативного формування і використання достовірної та повної інформації про усі ланки механізму справляння ПДВ [17, с. 6].

Крім того, позитивна дія впровадження електронного механізму адміністрування ПДВ проявляється у підвищенні податкових надходжень до бюджету України. Це пов'язано із «сумлінним» ставленням до повернення ПДВ більшості експортоорієнтованих виробництв. Якщо останні суб'єкти повертають ПДВ не в належний час, а із запізненням, платник зазнає фінансових втрат: вилучаються кошти, які могли б приносити дохід (або ж навіть постає необхідність у запозиченнях) [18, с. 13]. До числа інших позитивних моментів можна віднести наявність єдиної інформаційної системи всіх зареєстрованих податкових накладних та розрахунків всіх платників податків. Впровадження та розвиток електронного адміністрування ПДВ є важливим кроком держави у напрямку покращення адміністрування даного податку взагалі. Однак впровадження інноваційного механізму регулювання ПДВ характеризується також рядом негативних аспектів, зокрема проблемами нормативного регулювання.

Хоча електронне адміністрування ПДВ попереджує подання фіктивних податкових накладних або підробку відомостей у них, цей інститут не може повністю забезпечити безпеку справляння ПДВ.

Окрім суто правових проблем, впровадження електронного адміністрування також має низку негативних моментів іншого характеру, до яких слід віднести: відсутність належного програмного та технічного забезпечення, яке б дозволило якісно проводити електронне регулювання ПДВ без наявності механічних перенавантажень серверів контролюючих органів; відсутність високого рівня безпеки функціонування електронного адміністрування ПДВ; неможливість оперувати усіма перевагами електронних рахунків, подачі електронних накладних у належний строк внаслідок фактичної відсутності процесу обміну інформації між платником податку та державою, за умови використання цими суб'єктами різного програмного забезпечення тощо.

У статті розглянуто поняття й історичні моменти виникнення ПДВ, його основні характеристики та роль у виконанні основних функцій податкової системи України. Податок на додану вартість - універсальний непрямий

податок, який найбільшою мірою відповідає умовам ринкової економіки. Значення ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг із тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації їх.

Серед науковців існує безліч неоднозначних поглядів стосовно необхідності стягнення ПДВ. Разом із тим цей податок залишається ключовим під час наповнення бюджету в багатьох країнах світу. Проте під час запровадження певної ставки ПДВ потрібно враховувати потреби держави та економічні можливості окремо взятої країни.

Адміністрування податків є системою законодавчо встановлених засобів і методів, за допомогою яких відповідні державні органи справляють податки, контролюють цей процес та протидіють правопорушенням із боку суб'єктів, на яких покладено обов'язок їх сплати.

Електронне адміністрування ПДВ є частиною системи регулювання податкової системи, яка існує для забезпечення більш динамічного оперування електронними рахунками платників податків, за допомогою яких вони здійснюють розрахунки з бюджетом, та подання на розгляд державним органам податкових накладних. Електронна форма останніх дозволяє підвищити швидкість їх подання та унеможлиблює підробку.

Правове регулювання електронного адміністрування ПДВ на сьогодні здійснюється положеннями ПК України та Постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569, якою затверджено «Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість». Цими актами передбачено систему електронного адміністрування ПДВ, межі її функціонування та порядок здійснення тих чи інших операцій.

Список використаних джерел і літератури:

1. Загорельська Т. Ю. Процес адміністрування податку на додану вартість та його роль у виконанні основних функцій податкової системи України. Публічне адміністрування: теорія та практика. 2015. Вип. 2. С. 149-160.

2. Якубів В. М. Проблеми й перспективи вдосконалення спрощеної системи оподаткування в Україні. Актуальні проблеми розвитку економіки

регіону. 2014. Вип. 10(2). С. 15-22.

3. Базалєва О. С. Проблемні аспекти бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні. Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. Темат. вип.: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. Харків: НТУ «ХПІ», 2013. № 24(997). С. 3-8.

4. Питання оподаткування податком на додану вартість послуг, які надаються портами України. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_7145.

5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (у редакції від 26 липня 2017 року) URL: <http://www.rada.gov.ua>.

6. Про податок на додану вартість: Закон від України від 20 грудня 1991 року № 2007—XI (утратив чинність). URL: <http://www.rada.gov.ua>.

7. Сидорович О. Ю., Мельник Н.В. Оподаткування доданої вартості в умовах поглиблення і розширення інтеграційних процесів в Європейському просторі. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. №5. С. 941–946.

8. Лукін В. О. Теоретичні аспекти податкових надходжень до бюджету. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2014. №4. С. 62-64.

9. Волощук Р. Є. Адміністрування непрямих податків у контексті формування доходів бюджету держави. Економічний аналіз: Збірник наук. праць. 2014. Т. 17, №1. С. 120–131.

10. Коваль О. О. Методологічні засади реалізації процесу адміністрування податків та зборів. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип. 1.Т. 2. С. 215-219.

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31 липня 2014 р. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 39. Ст. 2006.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування інвестиційної діяльності : Закон України від 7 жовтня 2014 р. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 48. Ст. 2053.

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28

грудня 2014 р. Голос України. 2014. № 254.

14. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. Урядовий кур'єр. 2014. № 200.

15. Самаєва Ю. ПДВ – прорахунок? URL: <http://gazeta.dt.ua/finances/pdvprorahunok.html>.

16. Бурлак Л. Електронне адміністрування податку на додану вартість як складова електронного оподаткування. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/9999/1/ВурпаК.pdf>.

17. Плаксієнко В. Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування : аспекти наукової дискусії. Інвестиції: практика та досвід. 2016. №1.С. 5-8.

18. Газізуллін І., Жолудь О., Чередниченко Г. Аналіз адміністрування ПДВ в Україні з прикладами з металургії, машинобудування та легкої промисловості. Аналітична записка. 2011. 19 с.