

ЗАПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА РЕАЛІЇ

THE INTRODUCTION OF A SYSTEM OF ELECTRONIC VAT ADMINISTRATION: PROSPECTS AND REALITIES

Кратт О.А.

доктор економічних наук, професор,
Кременчуцький національний університет
імені Михайла Остроградського

Податок на додану вартість є найбільшим джерелом поповнення державного бюджету і разом із цим одним із найбільш проблемних в адмініструванні. Недосконалість адміністрування призвела до виникнення різних схем ухилення від оподаткування ПДВ. І саме для подолання шахрайства зі сплатою ПДВ виникла необхідність уживання заходів у вигляді створення системи електронного адміністрування цього податку.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкова накладна, схеми ухилення від оподаткування, податкове зобов'язання, податковий кредит, електронний рахунок.

Налог на добавленную стоимость является крупнейшим источником пополнения государственного бюджета и вместе тем одним из наиболее проблемных в администрировании. Несовершенство администрирования привело к возникновению различных схем уклонения от налогообложения НДС. Именно для преодоления мошенничества с уплатой НДС возникла необходимость принятия мер в виде создания системы электронного администрирования этого налога.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговая накладная, схемы уклонения от налогообложения, налоговое обязательство, налоговый кредит, электронный счет.

The value added tax is the largest source of the state budget and, with it, one of the most problematic to administer. The imperfection of the administration led to the emergence of various schemes of evasion from taxation with value added tax. And that to overcome fraud with the payment of value added tax arose the need for action in the creation of the electronic administration of this tax.

Keywords: the value added tax, tax invoice, tax evasion, tax liability, tax credit, email account.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Податок на додану вартість є одним із найбільших джерел доходів бюджету багатьох країн Європейського Союзу, а в Україні він становить третину доходів державного бюджету та близько 10% ВВП. Податок на додану вартість уперше був уведений у Франції в 1954 р., а в 1967 р. держави – члени Євросоюзу ввели ПДВ замість податку з обороту. Вже в 2008 р. надходження від ПДВ становили 21,4% усіх податкових надходжень Євросоюзу, або 7,8% ВВП держав – членів ЄС. Таким чином, ПДВ є основним джерелом доходів національних бюджетів країн ЄС. Під час світової фінансової кризи 2008 р. багато країн підняли ставки ПДВ, розглядаючи цей крок як необхідну міру консолідації зусиль у боротьбі з кризою. Крім того, фокус оподаткування поступово змістився з прямих податків на податки на споживання.

Уведення в 1967 р. ПДВ оцінюється всіма фінансовими експертами як одне з перших важливих досягнень Співтовариства [1]. До цього часу в багатьох країнах ПДВ займає місце одного з основних каналів надходження коштів до державного бюджету: у Франції – 45% усіх податкових надходжень до бюджету, у Великобританії і Німеччині – 50% [2].

Із роками недосконалість адміністрування податку на додану вартість призвела до шахрайського збагачення: підприємства – продавці товарів, робіт, послуг, не сплачуючи податок, видають податкову накладну покупцю, а з нею й право на податковий кредит; або, не здійснюючи фактично операцію з купівлі-продажу, підприємства-продавці складають та видають контрагенту так звану «безтоварну» податкову накладну, при цьому не сплачуючи податок на додану вартість. У результаті таких махінацій виникають «податкові ями» і, відповідно, недо-

надходження лівової частки податку на додану вартість до державного бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Проблемам реформування податкової системи та вдосконалення податку на додану вартість присвячено праці багатьох науковців. Так, дослідженнями проблеми податку на додану вартість на сучасному етапі реформування податкової системи в Україні займалася О.Ю. Корзаченко [3]. Еволюцію податку на додану вартість і механізм його справляння в країнах Європейського Союзу вивчав П.Л. Кулик [4]. Дослідженням бюджетоутворювальної ролі ПДВ, бюджетної ефективності та недолікам адміністрування ПДВ, визначенню шляхів удосконалення адміністрування ПДВ у контексті формування європейської моделі присвячено праці Л.О. Добрик [5]. Визначенням проблем протидії зловживанням у сфері ПДВ та аналізом позитивних і негативних рис механізму спеціальних ПДВ-рахунків займалася А.Г. Грицюк [6]. Основні аспекти регулювання сплати ПДВ у країнах ЄС, які можливо використати для вдосконалення адміністрування цього податку в Україні, досліджував С.М. Греца [7].

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є аналіз наявної системи функціонування ПДВ, огляд досвіду країн ЄС із питань адміністрування ПДВ, виявлення негативних та позитивних наслідків від запровадження системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Податок на додану вартість сплачують споживачі, купуючи той чи інший товар або послугу, до ціни яких включено ПДВ. Безпосередньо сплату до бюджету здійснюють підприємства, що мають статус платника ПДВ. Особливістю ПДВ є те, що підприємство – платник ПДВ під час обрахування суми ПДВ, належної до сплати, має зменшити свої податкові зобов'язання на суму податкового кредиту, тобто на суму ПДВ, яку він сплатив за придбані товари, роботи, послуги. Така ж схема сплати ПДВ до бюджету притаманна більшості країн світу. Але процес ухилення від сплати цього податку переріс уже в так звану індустрію з мільярдними оборотами.

Водночас податок на додану вартість є одним із найбільш проблемних для адміністрування. Основними причинами цього є низький рівень податкової дисципліни та численні методи ухилення від оподаткування цим податком. Податкові ризики адміністрування ПДВ можуть виникати як у разі неповної сплати податкового зобов'язання з ПДВ (у разі продажу товарів, робіт, послуг), так і у разі завищення податкового кредиту (у разі придбання товарів, робіт, послуг).

Одними із найпоширеніших схем ухилення від оподаткування податком на додану вартість є використання схеми штучного формування

податкового кредиту з використанням фірм з ознаками фіктивності («податкові ями», «метелики») та «вигодотранспортуючих» підприємств. Ураховуючи схожість механізму справляння податку, схеми ухилення та мінімізації сплати ПДВ є подібними в багатьох країнах світу. Такі схеми мінімізації податку на додану вартість отримали загальну назву «шахрайство зі зникненням продавця» (missing trader fraud) [8].

Зважаючи на втрати, які створює використання схем податкового шахрайства стосовно податку на додану вартість, для дохідної частини бюджетів, виникла необхідність уживати заходи адміністративного або економічного характеру. Так, для подолання схем ухилення від оподаткування у сфері ПДВ в Україні з 1 січня 2015 р. вступила в дію система електронного адміністрування цього податку.

До заходів економічного характеру можна віднести досвід ЄС, Болгарії та Японії. В Європейському Союзі, згідно зі статтями 9.2(e) та 21.1(a) Шостої Директиви Європейської Комісії, діє зворотній механізм нарахування зобов'язань із податку на додану вартість (reverse charge system for VAT), який також називають переміщенням податку. Особливістю цього механізму в тому, що зобов'язання зі сплати податку на додану вартість переміщується від продавця товарів та послуг до їх споживача. Це дає змогу уникнути проблеми відшкодування податку на додану вартість, здійснювати боротьбу зі схемою «зникнення продавця», разом з яким зникає і ПДВ, який він мав сплатити [9].

Сьогодні зворотний механізм діє в ЄС для широкого кола послуг: консультаційних, рекламних, ліцензійних, фінансових, кадрових, агентських тощо. У цих сферах здебільшого працюють численні дрібні фірми, які обслуговують великі компанії. У результаті сплата ПДВ концентрується у великих компаніях, отже, кількість платників ПДВ значно зменшується.

Великобританія запропонувала розповсюдити цей механізм і на товари, під час операцій з якими найчастіше зустрінеться шахрайство зі сплатою ПДВ (телефони, комп'ютерні комплектуючі, цифрові камери, ноутбуки, ігрові автомати, апаратура супутникової навігації тощо).

Німеччина та Австрія, які потерпають від шахрайств із ПДВ найбільше, пішли далі і запропонували розповсюдити механізм зворотного переміщення зобов'язань щодо ПДВ на всю економіку цих країн [10].

В Японії використовується балансовий метод розрахунку податку на додану вартість, альтернативний загальноприйнятому кредитному методу. Балансовий метод базується на обчисленні суми доданої вартості (витрати на зарплату, сплата податків, амортизація, запланований прибуток) та застосуванні до неї певної ставки податку.

Єдиною країною, де були введені спеціальні ПДВ-рахунки, є Болгарія. Для таких рахунків встановлено спеціальний режим використання:

грошові кошти зараховуються та списуються тільки в рахунок операцій зі сплати ПДВ або оплати іншим платникам податку.

Ще одним вагомим кроком у боротьбі з маніпуляціями в системі оподаткування ПДВ є впровадження програми «Фіскаліс», яка дає можливість упереджувати та своєчасно виявляти податкові ризики, а саме ймовірність невиконання (неналежного виконання) платниками податків податкового обов'язку, що підтверджена сукупністю наявної податкової інформації [11].

Система електронного адміністрування ПДВ, що організована на центральному рівні ДФС України, не вносить кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених Податковим кодексом. Норми ПК, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними. Для кожного платника податку Казначейством відкривається один електронний рахунок, на який платником перераховуються кошти із власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в ЄРПН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань із цього податку. Інформація про рух коштів на електронних рахунках платникам податку надається ДФС України за відповідним запитом платника.

Будь-яке нововведення може привести як до позитивних, так і до негативних наслідків. Так, до основних переваг впровадження системи електронного адміністрування ПДВ у перспективі можна віднести:

1. забезпечення автоматичного обліку сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), та розрахунків коригування до них у розрізі платників ПДВ;

2. забезпечення автоматичного обліку сум податку, сплачених платниками під час увезення товарів на митну територію України;

3. уникнення проведення звірок податкового кредиту платника податку з податковими зобов'язаннями контрагентів (адже нова система має унеможливити формування фіктивного податкового кредиту);

4. зростання обсягів бюджетного відшкодування ПДВ для експортерів і інвесторів за рахунок збільшення ресурсу для виплати відшкодування;

5. забезпечення автоматичного обліку сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;

6. забезпечення автоматичного обліку суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН;

7. забезпечення безперервних щоденних надходжень ПДВ (замість щомісячних /щоквар-

тальних надходжень) у результаті визначення податкового зобов'язання щодо кожної операції, а не за результатами звітного періоду. У 2014 р. ПДВ повинен забезпечити наповнення держбюджету країни на суму в 150 млрд. грн. – 50% усіх податкових надходжень. Поки що деяким компаніям вдається як ухилитися від сплати ПДВ, так і безпідставно отримувати відшкодування податку. За оцінками влади, втрати надходжень ПДВ від цих схем становлять 12–20 млрд. грн. на рік. Тобто якщо ПДВ-рахунки запрацюють, надходження від цього податку будуть приносити бюджету ще більше коштів, ніж зараз;

7. скорочення строків бюджетного відшкодування. Уряд постійно затримує відшкодування грошей підприємствам, тим самим відбираючи у них обігові кошти. Кабмін узяв на себе зобов'язання якомога швидше розібратися із цією проблемою. Введення ПДВ-рахунків може посприяти цьому за рахунок автоматизації процесу.

Але в сучасних умовах падіння економіки впровадження адміністрування ПДВ приведе до загострення ситуації та може стати обтяжливим у плануванні розрахунків із контрагентами.

Так, основні проблеми, з якими вже зіткнулися платники податків у зв'язку з впровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, такі:

1. безперервний щоденний потік надходжень ПДВ до бюджету негативно позначається на фінансовому стані платників податків – для них це *відволікання оборотних коштів*;

2. перенесення податкового навантаження в частині ПДВ на споживача і суб'єктів господарювання – не платників ПДВ *призведе до відмови підприємств – платників ПДВ від укладання договорів із неплатниками ПДВ*;

3. перекладання податкового навантаження на підприємства, що працюють із споживачами, може позначитися на останніх у *вигляді підвищення цін*, і, відповідно, ріст надходжень ПДВ до бюджету буде прямо залежати від рівня купівельної спроможності населення.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Дійсно, наявна система адміністрування ПДВ в Україні потребує змін, направлених на подолання схем ухилення від оподаткування у сфері ПДВ. Але причинами користування схемами ухилення від оподаткування представниками реального бізнесу є високе навантаження на заробітну плату, несправедлива система розподілу податкового навантаження між платниками податків, високий фіскальний тиск на бізнес, відсутність дієвих механізмів захисту прав суб'єктів господарювання в адміністративному або судовому порядку тощо. І саме через макронедосконалість загальної податкової системи в країні знайти компроміс між державою і бізнесом дуже складно. А впровадження системи електронного адміністрування ПДВ не лише не вирішить ситуацію, а й може ще більше її загострити.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вишневецький В.П. Налогообложение предприятий в Украине / В.П. Вишневецький. – Донецьк: ІЗП НАН України, 2008. – 328 с.
2. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М.: Манускрипт. – 1993. – Т. 1. – №. 3. – С. 366.
3. Корзаченко О.Ю. Удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні / О.Ю. Корзаченко // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2013. – №. 18. – Вип. 3(2). – С. 46–49.
4. Кулик П.Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС / П.Л. Кулик // Збірник наукових праць НУДПСУ. – 2010. – №. 1. – С. 180–185.
5. Добрик Л.О. ПДВ в Україні: проблеми адміністрування та напрями удосконалення / Л.О. Добрик, А.А. Литовченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – №. 14. – С. 34.
6. Грицюк А.Г. Перспективи попередження зловживань з ПДВ запровадженням спеціальних рахунків / А.Г. Грицюк // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 178–185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11gagzer.pdf>.
7. Греца С.М. Використання досвіду країн ЄС для удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні / С.М. Греца // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2014. – №. 26. – С. 147–149.
8. Ярош М.В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування / М.В. Ярош // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – 2015. – №. 6. – С. 87–90.
9. Пасічник В.Б. Система упередження ризиків на регіональному рівні з використанням даних Єдиного реєстру податкових накладних та системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів / В.Б. Пасічник. – Київ: ДФС, 2015 – 83 с.
10. Новий «рецепт» ПДВ від БЮТ // Економічна правда Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news>.
11. Джигир Ю. Використання досвіду країн Західної Європи у сфері боротьби з маніпуляціями в системі оподаткування доданої вартості / Ю. Джигир, К. Майнзюк // Часопис «Парламент». – Київ, 2005. – Вип. 5. – С. 42–49.