



УДК 338.434; 336.77:338.

ФІНАНСОВО – КРЕДИТНА ПОЛІТИКА

Десятнюк О.М.
к.е.н., доцент,
Башуцький Б.В.,
викладач,

Тернопільський національний економічний університет

ВЕКТОРИ ГАРМОНІЗАЦІЇ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Постановка проблеми. Проголошення Україною курсу на європейську інтеграцію потребує особливого підходу до реформування податкової системи, яке виступає одним з найголовніших аспектів суспільно-економічних перетворень в країні і має вивести її на рівень розвитку стабільних країн Європи. На жаль, сьогодні вітчизняна податкова система є фактором, який знижує міжнародну конкурентоспроможність України, сприяє зростанню тіньового сектору економіки, поширенню корупції та закріпленню соціальної несправедливості в суспільстві [1, с. 480].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Єдиного підходу до забезпечення ефективності гармонізації податкової системи у фіскальній практиці немає, однак напрямки і шляхи до їх проведення досліджуються вченими різних наукових світових та вітчизняних шкіл. Теоретичні концепції проведення податкових реформ розробляються такими провідними вітчизняними вченими як В. Андрущенко, О. Данілов, В. Загорський, Ю. Іванов, О. Кириленко, А. Крисоватий, В. Мельник, П. Мельник, В. Опарін, А. Соколовська, В. Суторміна, А. Тищенко, В. Федосов, С. Юрій та ін. Однак, існуючі проблеми розбудови вітчизняної податкової системи та гармонізації її складових в контексті європейської інтеграції вказують на актуальність і об'єктивну необхідність проведення цих досліджень.

Особливо актуальною сьогодні є проблема гармонізації податків на споживання, які в більшості країн складають основну частину доходів бюджетів. Серед цих податків в Україні, як і в країнах Європейського співтовариства провідна роль належить податку на додану вартість. Проте на відміну від інших держав у нашій країні досі не вдалося сформувавши оптимальний механізм адміністрування цього податку, який би при високій фіскальній ефективності забезпечив позитивний регулюючий вплив на економічний розвиток. Це обумовлює потребу у дослідженні напрямків гармонізації ПДВ з метою формування ефективного механізму його адміністрування у глобальному просторі.

Постановка завдання. Отже, метою статті є обґрунтування векторів гармонізації ПДВ в контексті адаптації вітчизняної податкової системи до вимог Євросоюзу. Для вирішення зазначеної мети ставиться завдання виокремити основні проблеми механізму адміністрування податку на додану вартість та розглянути

можливі напрямки їхнього усунення, виходячи із позитивного досвіду і умов податкової гармонізації у європейській економіці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Значне поширення ПДВ у європейських країнах отримав у 70-і рр. минулого століття. Цьому сприяло прийняття у 1977р. Євросоюзом спеціальної Директиви про уніфікацію правових норм, що регулюють справляння цього податку у країнах – членах Співтовариства. Згідно зазначеної директиви для всіх держав-членів ЄС ПДВ затверджено як основний непрямий податок, а для країн, які бажатимуть вступити до Співтовариства його наявність стала необхідною умовою [2, с. 55 - 56].

Поступово, внаслідок розвитку політичних та економічних процесів країни-члени ЄС запровадили єдині принципи визначення величини бази оподаткування ПДВ і сформуvalи спільну правову основу, що ліквідувала податкові кордони. Так, до основних принципів справляння ПДВ, які застосовують у міжнародній торгівлі відносять такі:

- у випадку торгівлі в межах території країни, податок до бюджету сплачується продавцем. Сума податкового зобов'язання розраховується, виходячи з обсягів його продажу. При цьому податок, сплачений постачальником під час купівлі, підлягає вирахуванню із суми податкового зобов'язання, яку продавець перераховує до бюджету;

- у разі імпорту товару імпортер сплачує податок із розрахунку обсягів митної вартості товарів (з урахуванням акцизних податків та ввізного мита). Водночас імпортер при сплаті ПДВ набуває право на вирахування відповідної суми податку за розрахунками з бюджетом. Такі розрахунки проводять за зобов'язаннями, які виникають при реалізації товарів на території країни;

- для експорту товарів, як правило, застосовують нульову ставку. При цьому експортер набуває право на відшкодування ПДВ з бюджету за місцем реєстрації [3, с.12 -13].

Власне зазначені принципи забезпечують нейтральність ПДВ відносно господарської діяльності суб'єктів господарювання. У кінцевому підсумку цим податком обкладається споживання на території окремої країни, при цьому вітчизняний виробник перебуває в рівних умовах з іноземним.

Щодо ставок податку на додану вартість, слід зазначити, що серед європейських країн лише дві застосовують тільки одну ставку – Данія і Словачія, всі інші мають як основну, так і знижену ставку ПДВ (табл.1). Це насамперед характеризує проведення соціальної політики держав, захист малозабезпечених верств населення, адже занижені ставки застосовують найчастіше на товари першої необхідності.

Таблиця 1

Характеристика ставок ПДВ в країнах Євросоюзу

Країна	Ставки		Країна	Ставки	
	стандартна ставка, %	інші, %		стандартна ставка, %	інші, %
Австрія	20	12; 10	Латвія	18	5
Бельгія	21	12; 6	Литва	18	9; 5
Кіпр	15	5	Люксембург	15	12; 9; 6; 3
Чехія	19	5	Мальта	18	5
Данія	25	-	Нідерланди	19	6
Естонія	18	5	Португалія	21	12; 5
Фінляндія	22	17; 8	Польща	22	7; 3
Франція	19,6	5,5; 2,1	Словачія	19	-
Німеччина	19	7	Словенія	20	8,5
Греція	19	8; 4	Іспанія	16	7; 4
Угорщина	20	15; 5	Швеція	25	12; 6
Ірландія	21	13,5; 4,8; 0	Великобританія	17,5	5; 0
Італія	20	10; 6; 4	Середній показник	19,5	-

Примітка. Дані подано за 2006 рік. Джерело: Value added tax. From Wikipedia, the free encyclopedia http://en.wikipedia.org/wiki/value_added_tax.

Отже, середня ставка ПДВ по всіх країнах становить 19,5 %, що лише на 0,5 % нижче від ставки у нашій країні. При цьому такі розвинені країни як Данія і Швеція застосовують значно вищу ставку – 25%. Проте в Україні відсутня диференціація ставки і податок стягується з усіх видів товарів, робіт послуг, що свідчить про значно більше податкове навантаження на суб'єктів господарювання.

Хоча ПДВ, який справляють у нашій державі, мало чим відрізняється за методологією від аналога в інших європейських країнах, проте він є найбільш проблемним податком у вітчизняній податковій системі. Основна проблема зумовлена тим, що, на відміну від країн ЄС, упровадження ПДВ в Україні не відбувалось еволюційним шляхом, а методом заміни ним податку з обороту. Це значно ускладнило його адекватність стану економіки держави.

Щодо гармонізації ПДВ зауважимо, що його діючу ставку вважають дещо завищеною, тому справедливим буде її зменшення. І хоча обмеження ставки податку має суттєве значення, оскільки сприятиме збільшенню обсягів реалізації за рахунок зменшення цін і відповідно пришвидшенню кругообігу фінансових ресурсів, що є важливим для ефективного функціонування фінансової системи, проте основні проблеми ПДВ полягають у недосконалому механізмі його адміністрування.

Так, у процесі адміністрування важливим елементом є облік платників податків і ведення відповідно до Закону України "Про податок на додану вартість" – Реєстру платників податку на додану вартість [4]. Згідно з даними цього реєстру у 2007р. зареєстровано 285 979 юридичні і 74922 фізичні особи – платники ПДВ. Якщо проаналізувати облікові дані щодо цього податку за 2005-2007 рр., то отримаємо такі результати (табл. 2). При цьому важливо не лише порівняти динаміку кількості платників, але і співставити її з динамікою основних показників, що характеризують результати адміністрування податків [5, с. 163-164]. Тобто актуальним є вивчення показників обліку як платників податків так і податкових надходжень.

Наведені дані свідчать, що кількість платників податку, які реєструвалися в 2006 р., суттєво зменшилась порівняно з 2005 р., а в 2007 р. незначно збільшилась. Загальна кількість зареєстрованих платників ПДВ зменшується протягом останнього періоду переважно через анулювання свідоцтв платника, кількість яких перевищує число новостворених платників. Так, якщо в 2007 р. новостворених платників ПДВ – фізичних осіб зафіксовано 13 900, то свідоцтв реєстрації цих платників анульовано 23063. Останнє відбувається через ненадання декларацій протягом року (46%) та надання декларацій про відсутність поставок (21%). Таким чином, за підсумками 2007 р., кількість зареєстрованих у Реєстрі платників ПДВ зменшилась на 37011 платників і становить 360901 одиницю.

Таблиця 2
Результати адміністрування податку на додану вартість у 2005 -2007 рр. *

Показники	2005	2006		2007	
	всього	всього	відхил. (+ -)	всього	відхил. (+ -)
Зареєстровано новостворених платників, з них:	103293	57393	- 45900	59028	+ 1635
- фізичних осіб	40593	14989	- 25604	13900	- 1089
- юридичних осіб	62700	42404	- 20296	45128	+ 2724
Зареєстровано платників всього за станом на кінець року, з них:	774902	397912	- 376990	360901	- 37011
- фізичних осіб	463370	90513	- 372857	74922	- 15591
- юридичних осіб	311532	307399	- 4133	285979	- 21420
Надходження до державного бюджету ПДВ з вироблених в Україні товарів, тис. грн.	23778805	30640361	+6861556	36548470	+5908109
Відшкодування ПДВ, тис. грн.	13341161	15041161	+1700000	18868927	+3827766
Податковий борг за податковими зобов'язаннями щодо ПДВ з вироблених в Україні товарів, тис. грн.	4337331	3169445	- 1167886	2641190	-528255
Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування, тис. грн.	8178572	8686378	+507806	11084829	+2398451

* Складено за даними статистичних бюлетенів "Діяльність податкової служби України" за 2005, 2006 і 2007

Разом з цим спостерігаються позитивні тенденції надходження до державного бюджету ПДВ з вироблених в Україні товарів (у 2006 р. зростання на 28,9%, в 2007 р. – на 19,3%) і скорочення податкового боргу за податковими зобов'язаннями (в 2006 р. на 27%, в 2007 р. – 16,7%). При цьому значно збільшуються втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування. Так, якщо у 2006 р. вони зросли лише на 6,2%, то в у 2007 р. – на 27,6%. Щорічно порівняно із відповідним періодом минулого року зростають також обсяги проведеного відшкодування податку. У 2006 р. вони збільшились на 13%, у 2007 р. – на 25,4%. Цей стан справ підтверджує недосконалість системи адміністрування ПДВ, а також те, що пільги і наявність податкового боргу спричиняють основні загрози в сфері оподаткування.

Механізм адміністрування ПДВ перенасичений значною кількістю пільг у вигляді операцій, які не є об'єктом оподаткування чи звільнені від нього і підлягають перегляду згідно з умовами ЄС. Хоча пільги в оподаткуванні є складовою частиною бюджетної політики, але при цьому їхні обсяги не враховують ні у дохідній, ні у видатковій частинах бюджету. Донедавна обсяги таких пільг були невідомими і при визначенні податкового тиску не враховувались. Крім цього, відповідальності за нецільове використання коштів, отриманих у результаті використання пільг, не передбачено. Значні обсяги пільг різко обмежують базу оподаткування, а тому збільшують потенційні загрози безпеці в сфері оподаткування, оскільки тенденція до збільшення втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування за останні роки стала закономірною, що вказує на неефективність податкового адміністрування

Зазначена негативна тенденція зростання кількості порушень з питань своєчасності розрахунків за зовнішньоекономічною діяльністю сприяє збільшенню операцій із незаконного відшкодування податку на додану вартість і схем ухилення від його сплати (табл.3).

Як свідчать наведені дані, частка зменшеного до відшкодування ПДВ у сумі заявленого ПДВ до відшкодування (%) є доволі значною і щорічно збільшується. При цьому варто враховувати, що не всі схеми незаконного відшкодування ПДВ викрили контролюючі органи і відповідно не на всі незаконні операції зменшено до відшкодування з бюджету заявлені суми з ПДВ.

Спостерігаємо ситуацію, що сума заявленого до відшкодування ПДВ за перевіреними деклараціями щорічно незначно збільшується, а сума зменшення до відшкодування з бюджету заявлених сум із ПДВ коливається – в 2005 р. її зменшено на 1901262 тис. грн., а починаючи з 2006 р., збільшено на 492764 тис. грн. і в 2007 р. відповідно на 3576153 тис. грн. (рис.1).

Таблиця 3
Результати роботи підрозділів контрольної роботи по зменшенню відшкодування з бюджету заявлених сум ПДВ за 2004-2007рр. *

Показники	2004 р.	2005 р.		2006 р.		2007 р.	
			Відхил. (+,-)		Відхил. (+,-)		Відхил. (+,-)
Сума заявленого до відшкодування ПДВ за перевіреними деклараціями (млн. грн.)	14967,6	16745,9	+1778,3	17002,1	+256,1	23656,1	+6653,9
Зменшено до відшкодування з бюджету заявлені суми із ПДВ (млн. грн.)	3681,9	1780,7	-1901,2	2273,4	+492,7	5849,6	+3576,1
Частка зменшеного до відшкодування ПДВ у сумі заявленого ПДВ до відшкодування (%)	24,6	10,6	-	13,4	-	24,7	-

* Складено за даними статистичних бюлетенів "Діяльність податкової служби України" за 2004, 2005, 2006 і 2007 рр.

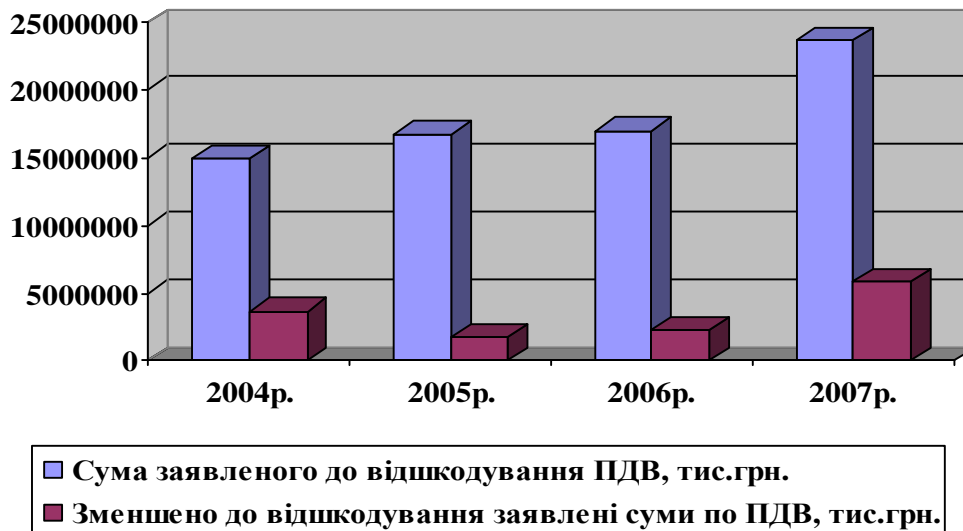


Рис. 1. Результати роботи ДПС зі зменшення відшкодування з бюджету заявлених сум ПДВ за 2004 – 2007 рр. *

* Складено за даними статистичних бюлетенів "Діяльність податкової служби України" за 2004, 2005, 2006 і 2007 рр.

Отже, аналіз статистичних та інших матеріалів, які характеризують стан контрольної діяльності в сфері оподаткування, свідчить про те, що незважаючи на вжиті заходи щодо боротьби з податковими правопорушеннями у сфері справляння ПДВ, спостерігається тенденція до подальшого їхнього поширення. Це негативно впливає на забезпечення надходжень до бюджету, спричиняючи виникнення у сфері оподаткування негативних економічних наслідків і спричиняє реальні загрози національній безпеці в сфері оподаткування.

Розглянуті основні проблеми адміністрування ПДВ у нашій країні вказують на загострену ситуацію у сфері оподаткування та підтверджують пріоритетність їх вирішення в контексті євроінтеграції.

Висновки з даного дослідження. Насамперед існує потреба у врегулюванні податкового навантаження між суб'єктами господарювання. Податковий навантаження розподілене дуже нерівномірно, оскільки господарюючі суб'єкти, що виробляють близько третини реального ВВП взагалі не здійснюють офіційних внесків на фінансування державних видатків, тоді як усі інші вимушені сплачувати податки майже європейського рівня [6, с.118]. Відповідно непропорційним в Україні є перекладання податків. Воно синтезується із соціальними умовами, змінюючи їх, характеризує всю намічену панораму податкового формування і соціально-економічну дійсність.

Таким чином, для адаптації ПДВ до вимог ЄС в контексті зниження податкового навантаження на найбільш вразливі верстви населення, існує об'єктивна потреба у підвищенні ефективності податкового адміністрування і контролю зокрема. Це сприятиме легалізації бізнесу і скороченню обсягів мінімізації сплати податків у державі. Адже вихід із тіні і відмова від податкових зловживань обумовлюються не лише розміром ставок податків, а й здатністю держави запобігати протиправним діям і створювати умови для підвищення добровільності сплати податків. Зазначений підхід є основою гармонізації оподаткування і подальших досліджень векторів адаптації механізму адміністрування ПДВ до вимог ЄС.

Література:

1. Десятнюк О. М. Податкова гармонізація на глобальному рівні / О. М. Десятнюк // Економічні проблеми ХХІ століття: міжнародний та український виміри ; моногр. за ред. С. І. Юрія, Є. В. Савельєва. – К. : Знання, 2007. – С. 480 – 597.
2. Податок на додану вартість : навч. посібник / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, П.В. Мельник, О. Д. Данілов та ін.]. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – С. 55 – 56.
3. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монограф. / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.]. –К. : НДФІ, 2004. – С. 12 – 13.
4. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В зб. “Податкова система. Хрестоматія”. К.: “Бліц-Інформ”. – 2006. – Вип. 1. – С. 28 – 56. – (Збірник систематизованого законодавства).
5. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: моногр. / О. М. Десятнюк – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.
6. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. – Донецьк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – С. 118.