

УДК 336.226.322:339.922

М. В. Ярош

аспірантка кафедри державних та місцевих фінансів
факультету управління фінансами та бізнесу,
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ: ОСНОВНІ РИЗИКИ АДМІНІСТРУВАННЯ

У статті проведено аналіз структури та динаміки непрямих податків за останні десять років, а також впливу ПДВ на формування доходів Державного бюджету України. У статті проаналізовано сучасний стан непрямого оподаткування в Україні на прикладі податку на додану вартість. Визначено основні проблемні аспекти в адмініструванні універсального акцизу. Охарактеризовано найтипівіші схеми ухилення та мінімізації сплати ПДВ

Ключові слова: адміністрування, відшкодування податку на додану вартість, податкова інформація, податковий кредит, податковий ризик.

Yarosh M. VALUE ADDED TAX IN TERMS OF EUROPEAN INTEGRATION: THE MAJOR RISKS ADMINISTRATION

The article analyzes the structure and dynamics of indirect taxes in the last decade, and the impact of VAT of income of the State Budget of Ukraine. The article analyzes the current state of indirect taxation in Ukraine on the example of the value added tax. The main problem issues in the administration of universal excise. Characterized most common fraud schemes and minimizing VAT.

Keywords: administration, reimbursement of VAT, tax information, tax credit, tax risk.

Податок на додану вартість є важливим інструментом регулювання економічних процесів та складовою державної фінансової політики у сфері формування дохідної частини бюджету з метою вирішення завдань соціально-економічного розвитку країни.

Підвищення ефективності застосування ПДВ зумовлене необхідністю збалансування внутрішнього попиту і пропозиції, формуванням відповідних пропорцій розвитку споживчого ринку, забезпеченням зростання рівня конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника, стимулюванням пріоритетних видів економічної діяльності та підтримкою розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

ПДВ є одним із найновіших винаходів податкової політики, і водночас - одним із найбільш дискусійним. Дискусії щодо ПДВ пов'язані здебільшого із впровадженням механізму відшкодування сум податку. Практичний досвід більшості країн, де було введено цей податок, незалежно від рівня розвитку економік та прозорості фінансових систем засвідчив, що наявність можливості відшкодування у поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту роблять цей податок вразливим до можливості уникати сплати податкових зобов'язань та відшкодування несплаченого ПДВ із бюджету [3, с.42].

Питання, що розглядаються у статті, перебувають у центрі уваги багатьох науковців. Вагомий внесок у дослідження проблем адміністрування податку на додану вартість податків зробили західні вчені, серед яких С.Аткінсон, Дж.М. Кейнс, А.Сміт, Дж. Стігліц, М.Фонарева, Т.Юткіна та інші науковці.

Проблеми функціонування непрямих податків в Україні досліджують учені-економісти В.Андрущенко, О.Василик, Ю.Джигир, А.

Крисоватий, І.Луніна, А.Соколовська, О. Сотніченко, О.Тимченко, В. Федосов, О.Філонич, О.Ходякова., І.Чугунов.

Метою дослідження є проаналізувати тенденцію надходження податкових платежів до бюджету за останні роки, а саме податку на додану вартість, а також визначити основні проблеми, що виникають при стягненні цього податку та охарактеризувати найтипівіші схеми ухилення та мінімізації сплати ПДВ.

Податок на додану вартість є основним непрямим податком у державах-членах Європейського Союзу, його застосування є однією з умов вступу до ЄС нових членів відповідно до вимог Шостої Директиви №77/388 від 17 травня 1977 р. Зокрема, певна сума надходжень від його справляння спрямовується на функціонування бюджету ЄС. Такий вид непрямого податку заслуговує на особливу увагу, оскільки в Україні він є одним із головних „фіскальних” податків. Надходження від його сплати в 2013 році сформували 48,8 % усіх податкових надходжень і майже 38% загальних доходів Державного бюджету України, в 2014 році – 49,6 % та 38,9 % відповідно. Ураховуючи такі показники, можна було б сказати, що цей вид податку є одним із найбільш ефективних, а його існування є необхідним для формування дохідної частини Держбюджету нашої держави.

У січні-грудні 2014 року до державного бюджету надійшло 189,2 млрд. грн, що на 7,5 млрд.грн перевищує відповідний показник попереднього року та на та на 160,5 млрд грн. більше за аналогічний період 2004 року. Збільшення надходжень податку в поточному році було більшою мірою забезпечено підвищенням офіційного обмінного курсу гривні до іноземних валют, що призвело до збільшення бази оподаткування.

Податкові надходження до Державного бюджету України за 2004-2014 роки*,[6]

млрд. грн

Показники/роки	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податкові надходження до ДБ всього, у т.ч.:	44,9	74,5	94,8	116,7	167,9	148,9	202,9	243,3	274,7	262,8	280,2
Податок на додану вартість (збір)	28,7	47,1	65,4	78,3	126,5	119,1	120,5	172,8	184,8	181,7	189,2
Відшкодування ПДВ	12,0	13,3	15,0	18,9	34,4	34,5	30,0	42,7	46,0	53,5	50,2
ПДВ (сальдо)	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6	86,3	130,1	138,8	128,2	139,0
Податок на прибуток	16,0	23,3	25,9	34,0	47,5	32,6	39,4	54,7	55,3	54,3	39,9
Акцизний податок	6,6	7,9	8,6	10,5	12,7	21,3	27,6	33,0	37,2	35,3	44,9
Ввізне мито	4,0	6,0	7,0	9,6	11,9	6,3	5,8	8,3	13,0	13,3	12,4

за офіційними даними Міністерства фінансів України про показники виконання Державного бюджету України за 2004-2014 роки [http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/budget-2014]

Податок на додану вартість є одним із основних джерел податкових надходжень не тільки в Україні, а в цілому світі. В країнах, що входять до організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) частка цього податку в загальних надходженнях складає близько 20 відсотків.

Але разом із позитивними сторонами є досить багато проблемних питань, які постійно виникають у міру їх надходження. У сфері стягнення цього універсального акцизу відбувається значна мінімізація, що проявляється [4,с.119]:

1. в приховуванні та в ухиленні від сплати ПДВ шляхом декларування згортання позитивних нарахувань ПДВ та/або неадекватне декларування ПДВ відповідно до обсягів поставки (штучне заниження ціни товару при імпорті; завищення ціни товару при експорті; фіктивний експорт; придбання фіктивного товару, безтоварні операції, операції з готівкою, що завищують її за допомогою заниження безготівкових розрахунків, операції з використанням рахунків інших фірм тощо);

2. у незаконному відшкодуванні ПДВ (використанні фіктивного кредиту, здійсненні операцій із нетипового експорту, використання платниками податків непрозорих схем із давальницькою сировиною та ін);

3. у скоєнні правопорушень у сфері оподаткування в контексті розвитку міжнародно-правового співробітництва (використання незаконних угод, розрахунків, відсутність товарних операцій, використовуючи при цьому недосконалість законодавчої бази та ін.);

4. у багатьох інших випадках уже давно налагоджених схем, особливо пов'язаних з бюджетними коштами.

Водночас, не є секретом, що цей податок є одним із найбільш проблемних для адміністрування. Одним із основних факторів, що підтверджують цю тезу, є низький рівень податкової дисципліни та численні методи ухилення від оподаткування цим податком. При цьому податкові ризики адміністрування ПДВ можуть виникати як при неповній сплаті вихідного

ПДВ (при продажу товарів, робіт, послуг), так і при завищенні податкового кредиту.

Одними із найпоширеніших схем ухилення від оподаткування податком на додану вартість є використання схеми штучного формування податкового кредиту із використанням фірм з ознаками фіктивності («податкові ями», «метелики») та «вигодотранспортуючих» підприємств.

Враховуючи 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» (англійською - «missing trader fraud»).

Вивчення цієї проблеми та варіантів її вирішення сьогодні ведеться як на рівні Євросоюзу, так і в межах окремих його членів.

Таблиця 2

Основні ризики адміністрування ПДВ при заниженні податку на додану вартість при продажі товарів (робіт послуг) [2, с.9]

Шахрайство зі ПДВ з бюджету зникненням продавця (фірми - «одноденки»)	Зниження обсягів товарообігу	Шахрайство при імпорті
Дана схема припускає наявність змови між контрагентами, яка передбачає зосередження основного обсягу податку на додану вартість на фірмі - «одноденці», яка зникає, на сплативши його до бюджету.	Підприємство занижує обсяг товарообігу (фіктивні накладні, трансфертні ціни, тощо)	Зниження митної вартості

Основним документом, що встановлює заходи безпеки в питаннях ухилення від сплати податків в системі ПДВ на рівні ЄС є Постанова Європейської Комісії «Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ» (№ 1798/2003). Ця постанова чітко встановлює процедури, обов'язкові для виконання всіма органами податкового адміністрування у кожній країні ЄС, що стосуються співпраці та обміну інформацією, необхідною для протидії зловживанням у сфері ПДВ, яка передбачає обмін інформацією,

адміністративну співпрацю та горизонтальні контакти між податківцями усіх країн-членів ЄС.

Таблиця 3

Основні ризики адміністрування ПДВ при завищенні податкового кредиту [2, с. 9]

Фіктивне відшкодування	Неправильна класифікація витрат	Фіктивні або змінні податкові накладні	Шахрайство при експорті
Підприємство надає фіктивні підтверджуючі документи на відшкодування ПДВ з бюджету	Підприємство претендує на податковий кредит, заявляючи власні споживчі витрати як витрати на здійснення господарської діяльності	Підприємство складає або змінює податкові накладні з метою збільшення суми податкового кредиту.	Підприємство складає фіктивні вантажно – митні декларації з метою отримання відшкодування ПДВ

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 [3, с.43].

Зважаючи на втрати, які створює використання схем податкового шахрайства стосовно податку на додану вартість, для дохідної частини бюджетів, виникла необхідність вживати заходи адміністративного або економічного характеру.

До заходів економічного характеру можна віднести досвід ЄС, Болгарії та Японії.

В Європейському Союзі згідно статей 9.2(е) та 21.1(а) Шостої Директиви

Європейської Комісії діє зворотній механізм нарахування зобов'язань з податку на додану вартість (англійською – reverse charge system for VAT), який також називають «переміщенням податку».

Особливість цього механізму в тому, що зобов'язання зі сплати податку на додану вартість переміщується від продавця товарів та послуг до їх споживача. Це дозволяє уникнути проблеми відшкодування податку на додану вартість, здійснювати боротьбу зі схемою «зникнення продавця», разом з яким зникає і ПДВ, який він мав сплатити.

Зворотній механізм нарахування ПДВ діє в ЄС для ряду послуг: консультаційні, рекламні, ліцензійні, фінансові, кадрові, агентські, тощо. В цих сферах працює багато невеликих фірм, які обслуговують великі компанії. В результаті податок на додану вартість акумулюється у великих компаніях, завдяки чому, коло платників податку на додану вартість суттєво звужується.

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 [2, с.12].

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.

Слід зауважити, що в Україні з 01.07.2015 року введено систему електронного адміністрування ПДВ, що передбачає реєстрацію всіх податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та сплату ПДВ через спеціальний рахунок.

Електронне адміністрування ПДВ є суттєвим кроком на шляху до детінізації економіки, яке дасть змогу державі боротися з «податковими ямами» і суттєво наповнити бюджет, а платникам податку – спростити ведення бізнесу і уникати тиску на бізнес

Однією з умов членства в Євросоюзі є наявність у складі податкової системи податку на додану вартість. Україна, впровадивши ПДВ, зробила непоганий старт на шляху до наближення до європейських стандартів, але це тільки початок удосконалення справляння ПДВ у контексті майбутньої співпраці з Євросоюзом. Основні положення, що визначають метод адміністрування ПДВ в європейських країнах, дають підстави стверджувати, що положення вітчизняного законодавства у більшості випадків відповідають вимогам Шостої директиви, що значно наблизило нас до податкового законодавства країн ЄС, проте залишається вкрай важливим врегулювання певних протиріч, таких як: ефективне адміністрування ПДВ, удосконалення механізму відшкодування та протидія бюджетним втратам через зловживання ПДВ.

Список використаних джерел

1. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість: міжнародний документ від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_490
2. 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 України Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів ДФС, 2015 – 83с.
3. 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.
4. Сотніченко О.А. Необхідність реформування ПДВ в контексті Податкового кодексу України // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право) [зб. наук. пр.] //Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – Вип. 1(56) 2012. – С. 113-120.
5. Чугунов І.Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І.Я. Чугунов, О.М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2(1)'. – С.61-64.
6. Показники виконання Державного бюджету України за 2004–2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/budget-2014>

References

1. Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, international document of November 28, 2006 [electronic resource]. - Access: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_490 [in Ukrainian].
2. Pasichnyk V.B.(2015) *Sistema uperedzennya ruzukiv na rehionalnomy rivni z vukorustanniam Edunoho reestry podatkovuh nakladnuh ta systemu avtomatuzovanoho spivstavlennya podatkovuh zobov'язan ta podatkovoho kredyty [The system of risk prevention at the regional level using data from the Unified Register of tax invoices and computer-aided comparison of tax liabilities and tax credit by contractors]* Kyiv: Ukraine DFS Centre retraining and advanced training of cadres DFS, 83s. [in Ukrainian].
3. Dzhygyr Y.(2005) *Vukorustannya dosvidy krain Zahidnoi Evropu y sferi borotbu z manipylaciyamu v sustemi opodatkyvannya dodanoi vartosti [Using the experience of Western Europe in the fight against manipulation system of value added tax]* / Yu.Dzhygyr, K. Maynzyuk // *Journal Parliament.* - Kyiv, - Vyp.5. - S.42- 49 [in Ukrainian].
4. Sotnichenko O.A. (2012) *Neobhidnist reformyvannya PDV v konteksti podatkovoho kodeksy Ykrainu [The need to reform the VAT in the context of the Tax Code of Ukraine]* // *Scientific Bulletin of National STS University of Ukraine (economics, law) [Coll. Science. pr.] // National University of STS of Ukraine.* - Irpen, 2012. - Vol. 1 (56) . - S. 113-120 . [in Ukrainian].
5. Chugunov I (2014). *Nepryame opodatkyvannya v sustemi rehylyavannya economicu [Indirect taxation system of economic regulation]* / I.YA Chugunov, ON Zhukevych // *Economic Journal - XXI.* - № 1-2 (1) ' . - S.61-64. [in Ukrainian].
6. *Indicators of the State Budget of Ukraine for 2004-2014.* [Electronic resource]. - Access: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/budget-2014>[in Ukrainian].

УДК 339.92

П. Куцаб

здобувач

ДУ "Інститут регіональних досліджень

імені М. І. Долішнього" НАН України, м. Львів

ОСНОВНІ ЗАСАДИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТРАНСКОРДОННОГО СПІВРОБІТНИЦТВА

Розглянуто існуючі теоретичні підходи до розкриття суті поняття «фінансове забезпечення транскордонного співробітництва» та запропоновано авторський підхід до його розуміння. Висвітлено особливості фінансового забезпечення транскордонного співробітництва та запропоновано принципи його реалізації з урахуванням існуючих законодавчих вимог. Висвітлено існуючий досвід фінансового забезпечення транскордонного співробітництва та окреслено перспективні напрями його розвитку.

Ключові слова: фінансове забезпечення, транскордонне співробітництво, єврорегіон, прикордонні території.

Kutsab P. KEY FEATURES AND PRINCIPLES OF FINANCIAL SUPPORT CROSS-BORDER COOPERATION

The existing theoretical approaches to disclosure the term "financial support for cross-border cooperation" and proposed architectural approach to its understanding. The specific features of financial provision of cross-border cooperation and proposed principles for its implementation, taking into account existing legal requirements. Deals with existing experience of cross-border financial security cooperation and outlined promising directions of its development.

Key words: financial security, cross-border cooperation, Euroregion, border territory.

В умовах євроінтеграційної спрямованості України актуалізуються питання подальшого розвитку транскордонного співробітництва як на рівні окремих регіонів, так і у загальнонаціональному масштабі з врахуванням існуючого розміщення продуктивних сил та адміністративно-територіального поділу. Це обумовлюється тим, що у контексті сучасного глобального та локального економічного спаду виникає потреба у розробці такої фінансово-економічної політики, яка б забезпечувала стабільні, безпечні і адресні джерела фінансування для відновлення економіки на загальнодержавному й

регіональному рівнях та виступала ефективним інструментом врегулювання спільних проблем прикордонних територій. За таких умов формування теоретичних, методологічних та прикладних засад фінансового забезпечення транскордонного співробітництва набуває особливого значення і є вирішенням важливої наукової проблеми сьогодення.

Проблемні аспекти розвитку міжрегіонального та прикордонного співробітництва послужили сферою наукових досліджень таких вчених, як: З. Варналій, Н. Внукова, О. Гарасюк, М. Долішній, В. Кравців, Н. Мікула, В. Маркович, В. Піла, І. Сторонянська, А.