

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 338.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/CMI/2022-4-7>**Медведєв В.С.**кандидат економічних наук, викладач,
Національний університет «Львівська політехніка»

ПІДХІД ДО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Автор висвітлює підхід до адміністрування ПДВ Україні, який би усунув основний недолік існуючої системи – можливість бюджетного відшкодування без попереднього отримання коштів на рахунок бюджетної організації. Суть підходу полягає у необхідності перевести розрахунки з рівня звітів на рівень грошових коштів. Впровадження запропонованого підходу не вимагає докорінної зміни системи ПДВ в Україні, лише потребує позбутись її зайвих атрибутів. Результатом є представлення запропонованого підходу, його переваг перед існуючою зараз системою – зокрема можливість бюджетного відшкодування без попереднього отримання грошових коштів бюджетною організацією, здешевлення адміністрування ПДВ, зняття напруги у питаннях бюджетного відшкодування, наближення ПДВ до науково обґрунтованої суті цього податку, зменшення обсягу звітності та можливості для зловживань.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкова накладна, бюджетне відшкодування, адміністрування ПДВ, блокування ПН/РК.

Medvediev Viktor

Lviv Polytechnic National University

APPROACH TO VALUE ADDED TAX ADMINISTRATION

The author highlights an approach to VAT administration that would eliminate the main drawback of the existing system – the possibility of budget reimbursement without first receiving funds to the budget organization's account. The essence of the approach is the need to transfer calculations from the level of reports to the level of cash. The business entity – the seller, when receiving income, accrues a tax liability (as it happens in the current system). The seller (as in the current system) pays the tax liability to the budget over a certain period of time. However, if the income is received from a registered VAT payer, when paying the liability, the seller indicates that this tax is directed to be reimbursed in favor of the VAT-paying buyer. The budgetary organization, having received tax funds for payment with a note in favor of the registered VAT payer, transfers this amount to such a buyer within a few days from the moment of receipt. The income that the seller receives from non-registered VAT payers is considered a sale to the final consumer. The tax on such income remains at the disposal of the state. The implementation of the proposed approach does not require a fundamental change of the VAT system in Ukraine, it only requires getting rid of its unnecessary attributes. The author considers possible threats when applying the approach: a long chain of calculations; a significant number of payment orders, transfers; a shorter term for budgetary compensation; reduction of receipts, if the majority of subjects register as VAT payers. The result is the presentation of the proposed approach, its advantages over the current system – in particular, the impossibility of budget reimbursement without prior receipt of funds by the budget organization, the reduction of VAT administration, the removal of tension in the issues of budget reimbursement, the approximation of VAT to the scientifically based essence of this tax, the reduction of the volume of reporting and the possibility for abuse.

Keywords: value added tax, tax invoice, budget refund, VAT administration, blocking of PN/RC.

Постановка проблеми. ПДВ є найбільшим бюджетоутворюючим податком в нашій країні, питома вага надходжень до бюджету у вигляді податку на додану вартість за останні роки становить 44-50%.

Проте процес адміністрування ПДВ, зокрема реєстрації податкових накладних, є доволі складним. Податкові накладні стали об'єктом недосконалої системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/РК) деяким критеріям оцінки ризику [7].

На початку впровадження автоматизованої системи реєстрації ПН/РК і адміністрування ПДВ (яку запроваджено з 1 січня 2015 року) можливостей зупинити реєстрацію ПН/РК взагалі не було. Така система показала загальну ефективність, попри недоліки, пов'язані із можливістю зловживань поодинокими суб'єктами господарювання.

Механізм зупинки реєстрації (блокування) ПН/РК, який згодом виник як спроба запобігти таким зловживанням поодинокими суб'єктами господарювання, виявився складним та недосконалим. Цей механізм переглядався декілька разів, поки не вилився у Порядок 1165 (Постанова Кабінету Міністрів України №1165 від 11 грудня 2019 р.).

Основний недолік Порядку 1165 та системи блокування ПН/РК в тому, що він торкається усіх суб'єктів господарювання, не тільки тих, які намагаються шахраювати з ПДВ.

Як зазначає Ніна Южаніна, у 2020 році податкова зупинила реєстрацію ПН/РК на суму ПДВ 16,9 млрд грн, платники подали повідомлень для розблокування на 11,6 млрд грн, з яких зареєстровано ПН/РК на суму 8,9 млрд грн.

У 2021 році податкова зупинила реєстрацію ПН/РК на суму ПДВ 26,3 млрд грн, платники подали повідо-

млн грн, з яких зареєстровано ПН/РК на суму 16,4 млрд грн.

У воєнному 2022 році податкова зупинила реєстрацію ПН/РК на суму ПДВ 21 млрд. грн, платники подали повідомлень на 13,7 млрд грн, з яких зареєстровано ПН/РК на суму 11,6 млрд грн [12].

Розблокування накладних вимагає значних витрат часу та не завжди є успішним. Частина суб'єктів господарювання через часові втрати не наважується подавати документи для розблокування ПН/РК, що перетворює ПДВ на податок з обороту в розмірі 20%.

Негативний вплив ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва в Україні також пов'язаний з тим, що сума податку, сплачена в ціні придбання товарів та основних засобів, не включається до складу податкового кредиту, а отже не відшкодовується у випадках операцій звільнених від ПДВ, або відсутності з тих чи інших причин податкових накладних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові аспекти податку на додану вартість та його значення у формуванні доходів держави розглядали у працях такі науковці: О. Дубинська, [1], М. Лесько [2], В. Мельник [3], О. Молдован [4], О. Оксенюк [6], А. Чирва [11] та ін.

На думку Науменко М. А., податок на додану вартість – це універсальний акциз, на сьогодні є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 державах світу. Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету.

Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість [5].

Як зазначають Соколовська А. і Райнова Л. Людство поки що не винайшло податок, який би міг слугувати альтернативою ПДВ, не поступаючись йому економічною й фіскальною ефективністю, тобто не породжував би додаткові деформації й забезпечував не менші надходження до бюджетів. Податки, що, як правило, пропонуються замість ПДВ (податок з обороту чи продажу) є більш деформуючими.

Однією з вимог Угоди про асоціацію з ЄС є адаптація законодавства, яким регулюється справляння ПДВ, до європейських умов. Відмова від цього податку в Україні може стати перешкодою на шляху її інтеграції до ЄС [10].

Мета статті. Метою є висвітлення підходу до адміністрування ПДВ, який би усунув основний недолік існуючої системи – можливість бюджетного відшкодування без попереднього отримання коштів на рахунок бюджетної організації. Завданням також є висвітлення інших переваг запропонованого підходу – здешевлення адміністрування ПДВ, зняття напруги у питаннях бюджетного відшкодування, наближення ПДВ до науково обґрунтованої суті цього податку, зменшує обсягу звітності та можливості для зловживань.

Виклад основного матеріалу. Податок на додану вартість в Україні на протязі усього терміну існування викликає суперечки в сенсі загальної корисності для економіки. З одного боку – це найбільший бюджетотворюючий податок, який визнаний та погоджений ЄС, є прогресивним з наукової точки зору.

З іншого боку механізм адміністрування ПДВ в Україні робить цей податок аналогом податку з обороту (в драматичному розмірі 20%), оскільки відшко-

дувати податковий кредит підприємцям вкрай важко. В результаті вимиваються обігові кошти, дорожчає сировина, засоби виробництва, розпочинати та провадити господарську діяльність стає не вигідно.

Еволюція адміністрування ПДВ в Україні – це історія боротьби держави із шахрайськими схемами, коли деякі особи отримують відшкодування ПДВ здавши звіт, але не сплативши живі кошти.

Система електронного адміністрування ПДВ, введена з метою вирішити це глобальне питання, втім залишає можливості для шахрайства. Для прикладу наведемо спрощену схему. Підприємство «Покупець-Шахрай» отримало поставку товару від підприємства «Продавець-Банкрут». Коштів за товар сплачено не було, однак за першою подією «Покупцем-Шахраєм» отримано податковий кредит. У підприємства «Продавець-Банкрут» виник податковий борг. «Покупець-Шахрай» законно подає на відшкодування податкового кредиту з бюджету, а підприємство «Продавець-Банкрут» припиняється (банкрутує, ліквідується або фізично зникає).

Податкова служба блокує реєстрацію податкової накладної, розглядає на комісії, робить все, щоб «Покупець-Шахрай» відшкодування не отримав. Однак при розгляді справи у суді виявляється, що закон підприємством «Покупець-Шахрай» не порушено, і воно має право на отримання коштів. В результаті підприємством «Покупець-Шахрай» отримано кошти в обмін на звіт (наприклад, декларацію з ПДВ), а не в якості компенсації за сплачені в ціні товару кошти.

Податкова служба з метою виконання планів по збільшенню надходжень ПДВ до бюджету розробляє критерії ризикованості, створює комісії з розблокування, які не розблоковують значну частину заблокованих ПН/РК, в спробі перекрити втрати від шахрайських схем за рахунок великої кількості сумлінних платників податків. Очевидно, така система не є оптимальною.

Нами пропонується підхід до забезпечення адміністрування ПДВ, який би в принципі унеможливив отримання відшкодування за несплачене на рахунок бюджетної організації ПДВ. Суть полягає у необхідності перевести розрахунки з рівня звітів на рівень грошових коштів.

Суб'єкт господарювання – продавець при отриманні доходу нараховує податкове зобов'язання, як це відбувається і зараз. Податкове зобов'язання продавець як і зараз сплачує до бюджету на протязі певного терміну. Однак, якщо дохід отримано від зареєстрованого платника ПДВ, при сплаті зобов'язання продавець вказує, що цей податок спрямовується для відшкодування на користь покупця-платника ПДВ.

Бюджетна організація, отримавши кошти податку для сплати з поміткою на користь зареєстрованого платника ПДВ, перераховує цю суму такому покупцю на протязі кількох днів з моменту одержання. Дохід, який продавець отримує від не зареєстрованих платниками ПДВ осіб, вважається продажем кінцевому споживачу. Податок з таких доходів залишається у розпорядженні держави (рис. 1).

Основною перевагою такого підходу є те, що бюджет при будь-якій ситуації отримує більше, ніж виплатить. У цьому полягає основна принципова відмінність від існуючої на сьогодні схеми, коли кошти можуть бути перераховані з бюджетного рахунку без компенсації у вигляді надходжень (що і відбувається).

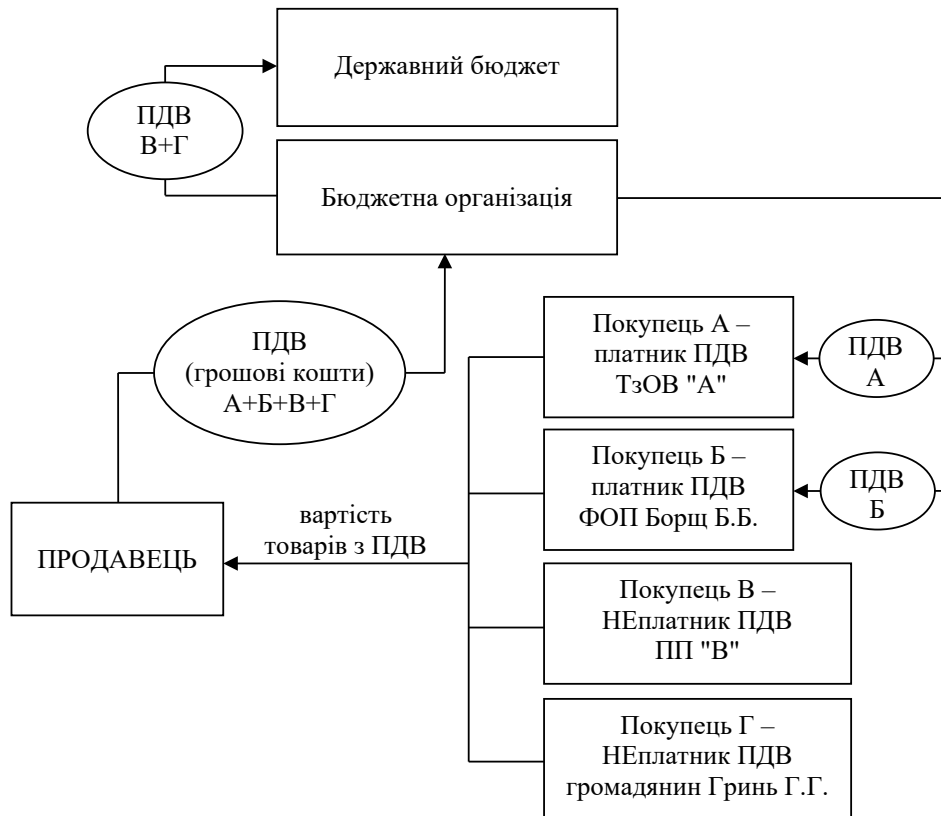


Рис. 1. Схема руху коштів ПДВ – податкових зобов'язань та відшкодувань

Розглянемо інші особливості, аргументи «за» і «проти» запропонованого підходу в порівнянні із існуючою на сьогодні схемою.

1. Довгий ланцюжок розрахунків.

Якщо кошти, які продавець сплачує у вигляді ПДВ все одно опиняться на рахунку покупця-зареєстрованого платника ПДВ, чи не простіше їх було би перераховувати напряму з рахунку продавця на рахунок покупця, або взагалі не перераховувати покупцем продацю у ціні товару?

Така міра вбачається вимушеною з огляду на те, що для податкової служби відносно нескладно перевіряти доходи, адже всі отримувачі доходів зареєстровані (або мають бути зареєстровані) як платники ПДВ, кількість продавців-отримувачів доходів є меншою, ніж кількість покупців. Податкова служба також може легко контролювати кошти, які сплачені на бюджетні рахунки.

Натомість перевіряти, чи покупець сплатив кошти доволі складно. Перевіряти витрати осіб в залежності від їх статусу платника ПДВ є також непросто. Встановлення пільги по ціні для покупців-платників ПДВ, призведе до необхідності продавцям вказувати різні ціни – для платників та неплатників ПДВ. Тому відносно довгий ланцюжок відшкодування ПДВ дає змогу простіше контролювати правильність його сплати.

2. Значна кількість платіжних доручень, перерахувань.

Технічно перерахування податку продавцем виглядає як платіжне доручення, в призначенні платежу якого розписана сума ПДВ для кожного контрагента: код платника ПДВ – сума. Частина коштів кодується як ПДВ з доходів від кінцевих споживачів. Ці кошти залишаються у розпорядженні держави. Кошти, отримані

бюджетною установою для перерахування платникам ПДВ, бюджетна установа розподіляє між такими покупцями-зареєстрованими платниками ПДВ, і це є великі кількості трансфертів.

Сучасні умови розвитку галузі ІТ дозволяють налаштувати систему на автоматичне перерахування по заданому коду особи. Додаткові витрати безумовно виникнуть, але оскільки кількість контрагентів-платників ПДВ є обмеженою, такі витрати не виглядають критичними.

Натомість запропонований підхід дозволяє значно скоротити витрати на обслуговування звітності з ПДВ, оскільки податкову службу будуть цікавити лише доходи підприємців, тобто саме те, що податківці вмінуть перевіряти. Взагалі окрема звітність з ПДВ та сумнозвісний 644 рахунок при цьому вбачаються непотрібними, адже дані про дохід є у звіті про фінансові результати або у деклараціях про отримані доходи.

3. Менший термін для бюджетного відшкодування.

Запропонований нами підхід до адміністрування ПДВ передбачає, що від моменту отримання ПДВ бюджетом до моменту перерахування коштів на користь покупця-зареєстрованого платника ПДВ проходить декілька днів, на протязі яких держава користується коштами. При існуючій зараз системі бюджетне відшкодування також можливо отримати, але процес штучно ускладнений необхідністю подавати значну кількість документів, обмеженням суми, яку можливо відшкодувати, недовірою до платників з боку податкової служби, що виливається у логістичні відтермінування.

Запропонований нами підхід до адміністрування ПДВ знімає напругу в питанні бюджетного відшкоду-

вання. Воно має бути неминучим, без додаткових документів – лише по факту отримання коштів бюджетною організацією з поміткою для перерахування зареєстрованому платнику ПДВ.

Назва податку на додану вартість передбачає, що він справляється з доданою вартості. В ідеалі, якби податкова служба могла легко перевірити витрати покупця, кошти ПДВ при закупівлі сировини (інших засобів) взагалі не мали би ним сплачуватись. Запропонований підхід передбачає, що ці кошти повернуться до покупця через декілька днів (протягом яких ними буде користуватись держава). В порівнянні із існуючим станом справ, коли відсутність бюджетного відшкодування перетворює ПДВ на податок з обороту, запропонована схема є ближчою до науково обгрунтованої суті ПДВ.

4. Бюджет буде отримувати менше коштів, якщо усі зареєструються платниками ПДВ.

Існуюча зараз система передбачає добровільну реєстрацію платником ПДВ. Це призводить до можливості отримання бюджетного відшкодування будь-яким суб'єктом господарювання, щоправда з деякими обмеженнями. Запропонований нами підхід також вимагає деяких обмежень для реєстрації платником ПДВ – наприклад, у разі, коли обсяг доходів такого суб'єкта господарювання менший за обсяг закупівель матеріалів. Такий суб'єкт господарювання очевидно не створює доданої вартості та є кінцевим споживачем в розумінні системи ПДВ. Ще простішим способом виявити кінцевого споживача є порівняння сплачених з доходів та отриманих від бюджету сум ПДВ. В разі перевищення отриманих сум ПДВ над сплаченими коштами за певний період, різниця перераховується в бюджет. Період для відшкодування податку з вартості придбаних основних засобів (які відповідають визначеним критеріям) може бути більшим.

Декілька слів щодо існуючої зараз ситуації з ПДВ на імпорт – податку, який сплачується при перетині товарів кордону України, та який в момент сплати збільшує податковий кредит платника.

Такий підхід значно здорожує сировину, яка в процесі переробки повинна привнести згадану додану вартість. Фактично підприємство кредитує державу з моменту ввозу сировини до моменту реалізації продукції. Цей строк для промислових підприємств може бути рік і більше, що штучно здорожує і продукцію. Доступність кредитів для компенсації вимитих обігових коштів обмежується високими відсотками, складністю підготовки необхідного пакету документів, пошуками застави.

Подібна ситуація із ввезенням імпортного обладнання для запровадження інноваційних проектів. ПДВ з обладнання залишається невідшкодованим до моменту реалізації продукції, виготовленої на такому обладнанні. Для великих проектів такий строк може розтягнутись на десятиріччя.

Система із імпортом ПДВ виникла як спроба короткострокового наповнення бюджету урядовцями-одноденками. У довгостроковому періоді така система несе комплексні загрози, пов'язані із сповільненням економічного розвитку, неконкурентністю запровадження виробничих проектів в Україні, що веде до зростання безробіття та соціальної напруги.

Принципова формула бізнесу «купляй дешево – продавай дорого» виконується з точністю до навпаки: сировина купляється задорого, товари з цієї сировини дешево продаються за гривні.

Висновки. Запропонований підхід до адміністрування ПДВ переводить розрахунки по ПДВ з рівня звітів на рівень грошових коштів. Це унеможливило бюджетне відшкодування без попереднього отримання коштів на рахунок бюджетної організації.

Підхід має деякі некритичні недоліки, однак в цілому здешевшує адміністрування ПДВ, знімає напругу у питаннях бюджетного відшкодування, створює умови для зниження вартості сировини, наближує ПДВ до науково обгрунтованої суті цього податку, зменшує обсяг звітності та можливості для зловживань. Впровадження запропонованого підходу не вимагає докорінної зміни системи ПДВ, лише потребує позбутись її зайвих атрибутів.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Дубинська О. О., Костюченко О. О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 24. С. 5–8. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
2. Лесько М. В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2014. 21 с.
3. Мельник В., Кошук Т. Сучасна податкова політика ЄС–15. *Економіка України*. 2012. № 6. С. 73–85.
4. Молдован О. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ (Аналітична записка). Національний інститут стратегічних досліджень при Президенті України. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/> (дата звернення: 05.10.2018).
5. Науменко М. А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01. Ірпінь, 2006. 19 с.
6. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність ПДВ в економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Львів, 2015. 16 с.
7. Подолянчук О.А. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>
8. Поддєрьогін А.М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва. URL: <https://core.ac.uk/outputs/14714813>
9. Сибірянська Ю. Роль ПДВ у формуванні доходів бюджету (на прикладі Вінницької обл.). *Ринок цінних паперів України*. 2013. № 1–2. С. 17–26.
10. Соколовська А.М., Райнова Л.Б., Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. *Економіка та держава*. 2020. № 8. С. 43–48.
11. Чирва А. А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. *Облік і фінанси*. 2015. № 4 (70). С. 67–71.

12. Южаніна Н. П. Блокування податкових накладних не на часі. *Бухгалтер 911*. 2022. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1068191.html>

REFERENCES

1. Dubynska, O. O., Kostiuchenko, O. O. (2019). Problems and directions for improvement of value added tax calculations at enterprises of Ukraine. *Naukovi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol. 24, pp. 5–8. Available at: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/> (in Ukrainian)
2. Lesko, M. V. (2014). *VAT and its impact on the economic activity of business entities*. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv. (in Ukrainian)
3. Melnyk, V., Koshchuk, T. (2012). Modern tax policy of the EU-15. *Ekonomika Ukrainy*, no. 6, pp. 73–85. (in Ukrainian)
4. Moldovan, O. (2017). Directions and mechanisms for increasing the fiscal and regulatory efficiency of VAT (Analytical note). *Natsionalnyi instytut stratehichnykh doslidzhen pry Prezydentovi Ukrainy*. Available at: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/> (in Ukrainian)
5. Naumenko, M. A. (2006). *Universal excise taxes at the current stage of economic development*. Extended abstract of candidate's thesis. Irpyn. (in Ukrainian)
6. Okseniuk, O. I. (2015). *Fiscal efficiency of VAT in the economy of Ukraine*. Extended abstract of candidate's thesis. Lviv. (in Ukrainian)
7. Podolianchuk, O. A. (2018). Accounting and reporting for value added tax. *Efektivna ekonomika*, no. 5. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (in Ukrainian)
8. Poddierohin, A. M. (2010). *Value added tax and its impact on the activities of business entities*. Available at: <https://core.ac.uk/outputs/14714813> (in Ukrainian)
9. Sybirianska, Yu. (2013). The role of VAT in the formation of budget revenues (on the example of the Vinnytsia region). *Rynok tsinnykh paperiv Ukrainy*, no. 1–2, pp. 17–26. (in Ukrainian)
10. Sokolovska, A. M., Rainova, L. B. (2020). Value added tax: approaches to reform in Ukraine and the European Union. *Ekonomika ta derzhava*, no. 8, pp. 43–48. (in Ukrainian)
11. Chyrva, A. A. (2015). Improvement of the company's accounting policy in terms of VAT accounting. *Oblik i finansy*, no. 4 (70), pp. 67–71. (in Ukrainian)
12. Yuzhanina, N. P. (2022). *The blocking of tax invoices is not on time*. Available at: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1068191.html> (in Ukrainian)