

ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ТА СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ ДО ЄС

HISTORICAL ASPECT AND CURRENT REALITIES OF VALUE ADDED TAX IN THE CONTEXT OF UKRAINE'S EU INTEGRATION

Штик Ю.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Щуренко М.В.

магістр,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Shtyk Yuliya

PhD in Economic sciences, Associate Professor,
Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky

Shchurenko Mykola

Master,
Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky

У статті зазначено, що податок на додану вартість є ключовим у податковій системі України та країнах ЄС. Розкрито історію виникнення та порядок становлення ПДВ в Україні. Зазначено, що найефективнішим податком як бюджетоутворюючим для України та найбільш проблематичним є податок на додану вартість. Проведено аналіз серед основних податків із наповнення бюджету України за останні чотири роки. Визначено та проаналізовано ставки податку в країнах ЄС та Україні. Визначено розбіжності серед пільгових ставок ПДВ. Розглянуто порядок формування електронної звітності в країнах ЄС та порядок адміністрування ПДВ. Розкрито суть та завдання електронного адміністрування податку на додану вартість і визначено його переваги та недоліки. Представлено шляхи вирішення деяких питань стосовно ставок ПДВ та порядку адміністрування.

Ключові слова: податок на додану вартість, основна ставка ПДВ, пільгова ставка ПДВ, адміністрування ПДВ, СЕА ПДВ.

В статье указано, что налог на добавленную стоимость является ключевым в налоговой системе Украины и странах ЕС. Раскрыта история возникновения и порядок становления НДС в Украине. Отмечено, что наиболее эффективным налогом как бюджетообразующим для Украины и самым проблематичным является налог на добавленную стоимость. Проведен анализ среди основных налогов по наполнению бюджета Украины за последние четыре года. Определены и проанализированы ставки налога в странах ЕС и Украине. Определены разногласия среди льготных ставок НДС. Рассмотрен порядок формирования электронной отчетности в странах ЕС и порядок администрирования НДС. Раскрыты суть и задачи электронного администрирования налога на добавленную стоимость и определены его преимущества и недостатки. Представлены пути решения некоторых вопросов относительно ставок НДС и порядка администрирования.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, основная ставка НДС, льготная ставка НДС, администрирование НДС, СЭА НДС.

The problem of building an efficient tax system is one of the most pressing problems in Ukraine. The changes that have taken place in the Ukrainian tax system in recent years are not sufficient to effectively and reliably ensure the successful economic functioning of the state. The purpose of the article is to investigate the history of VAT and to analyze the current realities of value added tax and to make proposals on the size of preferential rates. Value added tax is a key tax in the tax system of Ukraine and EU countries. The article identifies that the process of introducing VAT in EU countries has been completed in 3 stages. It is concluded that VAT in the EU is quite flexible and efficient compared to Ukraine. In Ukraine, VAT has played a key role in shaping the state budget, according to an analysis of the last four years. The basic VAT rate in Ukraine is average compared to EU countries. Discount rates have a greater divergence, so it has been proposed to expand the list of goods and services to which it applies. VAT administration is an important element in the tax system of Ukraine, and therefore it is impossible to consider the nature of VAT without the procedure for its administration. Ukraine strives to harmonize VAT as much as possible in accordance with the requirements of European legislation. Therefore, one of the steps in the reform of the VAT administration was the introduction of the CEA of VAT. With the introduction of the electronic VAT administration system, Ukraine has become one step closer to European standards. After all, most Western countries use the electronic form of workflow and reporting. The main purpose of the implementation was to prevent abuse by illegally receiving VAT refunds from the country's budget. The e-administration systems of our and Western countries have some differences. After the introduction of electronic administration, information about the amount of VAT budget resources is available at any time. However, this system is not the most effective and therefore the issue of the development of our country's electronic system should be considered first and foremost. Borrowing foreign experience is one method of addressing some issues.

Key words: value added tax, basic VAT rate, preferential VAT rate, VAT administration, VAT SEA.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Податок на додану вартість займає одне з ключових місць у податкових системах більшості країн Європейського Союзу. Сьогодні найефективнішим податком як бюджетоутворюючим для України та найбільш проблематичним є податок на додану вартість (далі – ПДВ). Побудова ефективної податкової системи – одна з найбільш актуальних проблем в Україні. Шляхи вирішення даної проблеми повинні пролягати через вивчення й аналіз існуючої вітчизняної законодавчої бази, а також інтегрування накопиченого світового досвіду у сфері оподаткування. Від моменту запровадження і донині ПДВ не доведений до досконалості. Зміни, що відбуваються в податковій системі України останніми роками, є недостатніми для ефективного та надійного забезпечення успішного економічного функціонування держави. Основні функції, одна з яких – стимулювання економічного зростання, виконуються на дуже низькому рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Вивченням порядку стягування податку на додану вартість, проблемами його нарахування та відображення в обліку займалася велика кількість відомих як зарубіжних, так і вітчизняних фахівців. Серед них можна виділити М. Бондаря [1], А. Ходикіну [2], Ф. Бутинця, О. Власову [3], К. Безверного, Т. Мараховську та ін.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – дослідити історичний аспект та сучасні реалії податку на додану вартість в умовах інтеграції до ЄС, внести пропозиції щодо розміру пільгових ставок ПДВ.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих

наукових результатів. Податок на додану вартість сьогодні є непрямим загальнодержавним податком та основним бюджетоутворюючим. Він стягується у вигляді надбавки до ціни продукції і сплачується споживачами, за рахунок чого він і є бюджетоутворюючим, хоча облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець.

Думка авторів збігається з твердженням О. Дзюби, який вважає, що «...ПДВ є загальнодержавним непрямим податком на споживчу вартість, який сплачується юридичними і фізичними особами. Під час сплати податку не береться до уваги фінансовий стан платника. При цьому можливий диференційований характеристиках груп товарів та послуг. За дослідженнями автора, сьогодні ПДВ використовує більшість держав світу – 135. Ставки цього непрямого податку досить часто зазнають змін і коригуються залежно від макроекономічних умов. Економічна сутність ПДВ полягає у тому, що він є частиною новоствореної вартості, що утворюється на кожному етапі виробництва та товарообігу, а його сума входить до продажної ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Як відзначають науковці, ПДВ стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією» [4, с. 219].

ПДВ є нещодавно сформованим податком, який був запроваджений до європейської податкової системи в середині ХХ ст. Створення даного податку було зумовлене скрутним економічним становищем після Другої світової війни. Його основним завданням було отримання стабільних надходжень до бюджету для відновлення економіки. Родоначальником ідеї запровадження ПДВ був співробітник податкового департаменту Франції Моріс Лоре. Першою країною, яка запро-

вадила ПДВ, була Франція [5]. Процес запровадження ПДВ пройшов у три етапи:

I етап (1937–1948 рр.) – перехід від податку з обігу до єдиного податку на виробництво;

II етап (1948–1954 рр.) – створення системи роздільних платежів, відповідно до якої кожен виробник платив податок із загальної суми своїх продаж за вирахуванням податку, що входив до ціни куплених ним комплектуючих, із різницею у один місяць;

III етап (1954 р. – дотепер) – уведення в податкову практику замість єдиного податку на виробництво ПДВ, удосконалення механізму адміністрування ПДВ [5].

Після Франції запровадження відбулося в усіх країнах Західної Європи, його запровадження стало основною вимогою для всіх країн, які мали бажання стати членами ЄС. Кожна країна сама вибирає ставки оподаткування, які коливаються в межах від 15% до 25%. Більш детально інформацію про ставки ПДВ в окремих країнах ЄС представлено на рис. 1.

В Україні ПДВ був запроваджений 01.01.1992, але з періоду запровадження і донині він зазнав велику кількість змін та доповнень (табл. 1).

До 1 січня 2011 р. ПДВ регулювався Законом України « Про податок на додану вартість», прийнятим 03.04.1997. Нині порядок адміністрування ПДВ регулюється V розділом Податкового кодексу України, введеного 1 січня 2011 р., після прийняття якого була внесена низка змін у механізмі справляння податку. Ставки ПДВ, згідно з Податковим кодексом України, на цей час становлять 20%, 7% та 0%.

Проаналізувавши табл. 1, можна зробити висновок, що ставки ПДВ в Україні мають середнє значення порівняно зі ставками країн ЄС. Але існує велика різниця між нашою країною та країнами Заходу щодо встановлення пільг на окремі групи товарів та послуг. Так, у Німеччині за зниженою ставкою 7% оподатковуються продовольчі товари та книжно-журнальна

продукція, готелі та підприємства громадського харчування. Також розроблені індивідуальні ставки для фермерів (5,5%) та лісників (10,7%).

У Франції діє пільгова ставка 7% на товари культурного повсякденного вжитку та ставка 5,5% на товари і послуги першої необхідності. Також законодавством Франції передбачено звільнення від сплати ПДВ шляхом його відшкодування під час експортних операцій. І на додаток, від сплати ПДВ звільняється певна низка видів діяльності: освіта, діяльність суспільного та благодійного характеру, страхування та гральний бізнес.

В іспанському законодавстві передбачено декілька ставок на додану вартість, основна становить 21%, та існують ще дві ставки:

– ставка 10% – застосовується до всіх продуктів харчування, послуг готельного бізнесу та послуг із перевезення пасажирів і вантажів;

– ставка 4% – передбачена для основних продуктів харчування, а також лікарських препаратів, спеціалізованих автомобілів для інвалідів, книг і т. п.

Згідно з Податковим кодексом України, пільговою ставкою 7% оподатковуються тільки лікарські засоби та медичні вироби, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення.

Із вище наведених прикладів можна зробити висновок, що податок на додану вартість у країнах ЄС досить гнучкий та ефективний. Цей факт підтверджується й тим, що ПДВ також є одним із бюджетоутворюючих податків, тому, на нашу думку, потрібно інтегрувати даний досвід у податкову систему нашої країни, застосовувати пільги на більш широкий спектр товарів і послуг, а саме на товари соціального значення.

За останні чотири роки, як можна помітити в табл. 2, ПДВ є найбільш бюджетоутворюючим податком.

Проаналізувавши табл. 3, можна зробити висновок, що за останні чотири роки ПДВ був

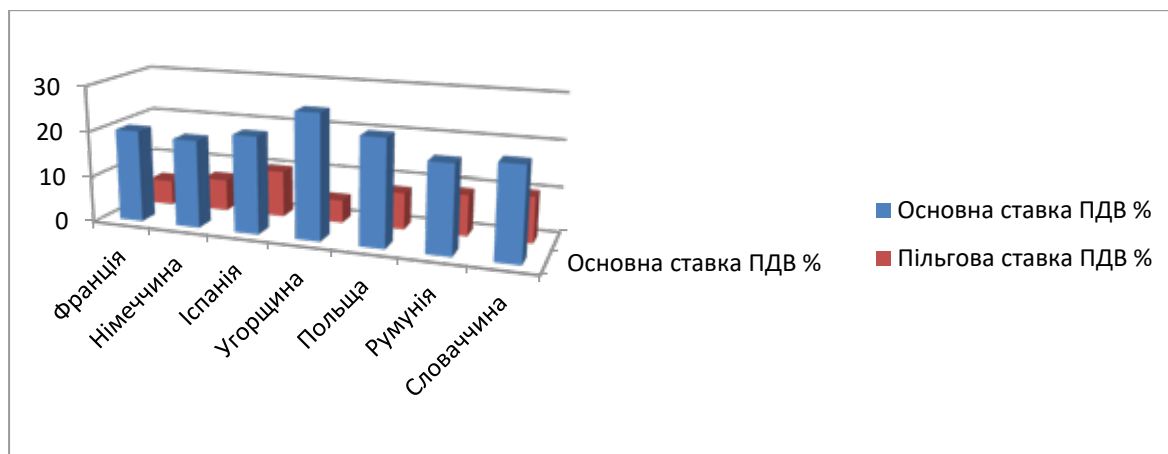


Рис. 1. Ставки ПДВ в окремих країнах ЄС

Джерело: складено авторами

Таблиця 1

Етапи становлення ПДВ в Україні

Етап	Період	Сутність
1	1992-1997	– прийняття Декрету Кабінету Міністрів «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р.; – відсутність чіткого механізму бюджетної компенсації; – завелика кількість податкових пільг; – не визначені зобов'язання бюджетів різних рівнів щодо компенсації
2	1997-2011	– у 1997 р. був прийнятий новий Закон України «Про податок на додану вартість»; – зміни до податкового обліку: необхідність надання податкової накладної і занесення до книг обліку, за даними з них заповнення податкової декларації; – встановлення єдиної ставки податку – 20% до бази оподаткування, яка додається до ціни товарів; – часті законодавчі зміни – основний закон змінювався більше 50 разів; – дохід від ПДВ надходить до державного бюджету
3	2011-2014	– об'єднання податкових норм в єдиному правовому документі (Податковий кодекс України); – у ПКУ вказано заплановане зниження ставки ПДВ до 17% з 1 січня 2014 р. (відкладено); – введення реєстрації податкових накладних в єдиному реєстрі
4	2014-сьогодення	– запроваджено ставки оподаткування 20%, 7% (пільгова) та 0%

Джерело: складено авторами на основі [6]

Таблиця 2

Податкові надходження до державного бюджету України за 2015–2018 рр.

Рік	Усього	ПДВ	Податок на прибуток підприємств	Акцизний податок
2015	276 340 млн	178 453 млн	34 776 млн	63 111 млн
		65%	13%	22%
2016	379 972 млн	235 506 млн	54 344 млн	90 122 млн
		62%	14%	24%
2017	489 186 млн	313 981 млн	66 912 млн	108 293 млн
		64%	14%	22%
2018	590 242 млн	374 508 млн	96 882 млн	118 852 млн
		63%	16%	21%

Джерело: складено авторами на основі [7]

лідером серед основних податків із наповнювання бюджету України, адже його питома вага майже не змінювалася і коливалася в межах від 62% до 65%. Сьогодні система обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ недосконала і призводить до існування фактів зловживання з боку як підприємств, так і фіскальних органів. Така ситуація зумовлює необхідність пошуку нових та більш дієвих способів удосконалення методів обліку та порядку адміністрування ПДВ. Адміністрування ПДВ є дуже важливим у податковій системі України, тому неможливо розглядати сутність ПДВ без порядку його адміністрування.

Україна прагне максимально гармонізувати ПДВ відповідно до вимог європейського законодавства, тому одним з етапів реформування адміністрування ПДВ було запровадження СЕА ПДВ (система електронного адміністрування ПДВ). З 1 січня 2015 р. було впроваджено елек-

тронне адміністрування ПДВ, змінено правила обліку і сплати ПДВ та введено спеціальні ПДВ-рахунки. З того моменту всі податкові накладні та податкову звітність із ПДВ повністю переведено в електронну форму. Головною метою впровадження СЕА ПДВ було запобігання зловживанням через незаконне отримання відшкодування ПДВ із бюджету країни.

З упровадженням системи електронного адміністрування ПДВ Україна стала на крок ближче до європейських стандартів, адже більшість країн Заходу використовують електронну форму документообігу та звітності. У табл. 3 приведено приклад найбільш удалих країн, які запровадили та згодом вдосконалили електронну форму звітності.

Завдяки електронному адмініструванню ПДВ інформація про обсяги бюджетних ресурсів із ПДВ доступна цілодобово. До того ж СЕА ПДВ дає можливість оперативно регулювати

Електронна форма звітності в країнах ЄС

Країна	Особливості
Франція	Подання звітності відбувається за допомогою мережі Інтернет, що надає можливості підрахувати: – податкові зобов'язання за податками за допомогою вибору потрібного поля, заповнення обов'язкових рядків, відповідаючи на питання; – витрати на сплату податків за поточний період; – спрогнозувати витрати на сплату податків у майбутньому періоді
Німеччина	Є однією з перших країн, яка прийняла закон про електронний цифровий підпис (1997 р.). Подання податкової декларації електронною поштою можна за необхідності дублювати звичайною поштою
Естонія	Закон про систему оподаткування надає можливість платникам податків вибирати спосіб подання електронних декларацій. Міністерство фінансів зобов'язало всі установи державного сектору, які мають доступ до мережі Інтернет, подавати податкові декларації виключно в електронній формі
Словенія	Система електронної податкової звітності використовується для заповнення заявок на відшкодування ПДВ під час обміну товарами серед країн ЄС. Директиви ЄС про електронну торгівлю дають змогу фірмам із країн, що не є членами ЄС, зареєструвати і сплачувати ПДВ з онлайн-продажу для будь-якої країни ЄС
Словаччина	Існує офіс електронного прийняття документів, який: – забезпечує ведення обліку всіх електронних документів, які заповнюються і надсилаються; – видає підтвердження про отримання електронних документів; – містить інструмент для створення та перевірки захищених електронних цифрових підписів

Джерело: складено авторами на основі [8]

процес формування зобов'язань та податкового кредиту кожного платника так, щоб у цілому в країні сума відшкодування ПДВ не перевищувала суми надходжень цього податку до бюджету країни.

Практика показала, що електронна звітність знизила часові затрати на отримання й обробку звітності, а також автоматизацію дій. Уведення електронного адміністрування дало можливість зменшити рівень тіньової економіки країни та використання схем ухилення від оподаткування. Але водночас спостерігається збільшення витрат часу на видачу податкових накладних контрагентам, а на підприємствах зафіксовано відволікання обігових коштів на поповнення електронних рахунків ПДВ. Можна зробити висновок, що дана система адміністрування не є повністю ефективною та досконалою, тому слід приділити увагу розробленню

рекомедацій щодо вдосконалення електронного адміністрування з усуненням негативних наслідків, які можна помітити.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, за результатами проведеного аналізу історичного досвіду виникнення та впровадження ПДВ в українську податкову систему, вивчення порядку адміністрування ПДВ можна зробити висновок, що система адміністрування та стягнення ПДВ не є досить ефективною порівняно з країнами ЄС. Але українська податкова система стоїть на правильному шляху до європейської інтеграції, оскільки основні вимоги виконано. Сьогодні ключовим завданням є запозичення світового досвіду та прийнятного його впровадження у вітчизняну податкову систему, а не простого копіювання податкових систем країн Заходу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навчальний посібник / М.І. Бондар та ін. ; за заг. ред. М.І. Бондаря та Н.М. Лисенко ; 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Акад. фін. управління, 2014. 585 с.
2. Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1196–1199.
3. Власова О.Є. Конспект лекцій з курсу «Податковий облік». Харків : ХНАМГ, 2010. 218 с.
4. Дзюба О., Волинець Ю. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 10. Ч. 2. С. 219–222.
5. Кузьмінський Ю. Податок на додану вартість в Україні та деяких країнах СНД. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 6. С. 43–50.
6. Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки : Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975. URL : <http://www.economy. nauka.com.ua/> (дата звернення: 25.10.2019).

7. Офіційний сайт Мінфіна України. URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2018/> (дата звернення: 20.10.2019).

8. Думчиков М.О. Зарубіжний досвід країн Європейського Союзу у сфері удосконалення оподаткування та доцільність його застосування в Україні. URL : http://www.lj.kherson.ua/2017/pravo04/part_1/33.pdf (дата звернення: 22.10.2019).

REFERENCES:

1. M. I. Bondar, L. Gh. Lovinsjka, N. M. Lysenko (2014) *Oblik i zvitnistj pidpryjemstv u systemi opodatkuvannja* [Accounting and reporting of enterprises in the tax system]. Kyjiv: DNNU «Akad. fin. upravlinnja»,. 585 p. (in Ukrainian)

2. Khodykina A. A., Burkovsjka A. V.. 2015 *Aktualjni tendenciji obliku rozrakhunkiv z podatku na dodanu vartistj*. [Current trends in accounting for value added tax calculations]. *Ghlobaljni ta nacionaljni problemy ekonomiky*. Vpl. 8 pp. 1196–1199.

3. Vlasova O. Je. (2010) *Konspekt lekcij z kursu «Podatkovyj oblik»* [Course notes from the course «Data format»] / Khark. nac. akad. misjk. ghosp-va. Kharkiv: KhNAMGh, 218 pp.

4. Dzjuba O., Ju. Volynecj (2012) *Podatok na dodanu vartistj: ekonomichna sutnistj ta osoblyvosti zakonodavchogho zakriplennja v suchasnykh umovakh* [Value added tax: the economic nature and features of legislative consolidation in today's context], *Ekonomichnyj analiz*, vol. 10, no. 2, pp. 219-222.

5. Kuzjminskij Ju. (2004) *Podatok na dodanu vartistj v Ukraini ta dejakykh krajinakh SND* [Value added tax in Ukraine and some CIS countries] *Bukhghalterskij oblik i audit*, vol. 6, pp. 43–50.

6. *Elektronnyj zhurnal «Efektyvna ekonomika» vključeno do pereliku naukovykh fakhovykh vydanj Ukrainy z pytanj ekonomiky* (Nakaz Ministerstva osvity i nauky Ukrainy vid 11.07.2019 # 975) Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/> (accessed 25 October 2019)

7. *Oficijnyj sajt Minfina Ukrainy* Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2018/> (accessed 20 October 2019)

8. Dumchikov M. O. *Zarubizhnyj dosvid krajin Jevropejskogho sojuzu u sferi udoskonalennja opodatkuvannja ta dociljnistj jogho zastosuvannja v Ukraini*. [Foreign experience of the European Union countries in the field of tax improvement and expediency of its application in Ukraine], Available at: http://www.lj.kherson.ua/2017/pravo04/part_1/33.pdf. (accessed 22 October 2019)