

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ЗМІСТ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ**VALUE ADDED TAX: ESSENCE AND ADMINISTRATION**

Шульга Т.М. к.ю.н., доцентка,
доцентка кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Зима В.О., студент III курсу факультету приватного права та підприємництва

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Дана стаття присвячена аналізу податку на додану вартість, який є одним з найпоширеніших у світі та справляється у багатьох країнах Європи та Азії. Проте варто згадати таку країну, як Сполучені Штати Америки, де ПДВ відсутній – переважна більшість штатів стягує податок з прибутку від продажу продуктів, а федеральний уряд взагалі не стягує. Для кращого розуміння механізму справляння ПДВ варто зазначити, що його впровадження залежить від побудови економіки країни, адже у випадку відсутності достатнього рівня виробництва, введення ПДВ вважається недоцільним, як і для країн, основним джерелом доходів яких є кошти від продажу сировини, природних ресурсів.

ПДВ є одним з основних податків, що утворюють Державний бюджет України. Так, за даними Міністерства фінансів України станом на 01.05.2023 надходження від податку на додану вартість з вітчизняних товарів становить 6.79% від загальної суми, а з імпортованих товарів – 13.45%, що загалом складає більше 20% надходжень.

В даній статті проведено аналіз теоретичних надбань у сфері адміністрування податків: проаналізовано визначення податкового адміністрування, що існують у доктринальних джерелах (позиції Царьової Л.К., Шалімової Н.С., Магопець О.А., Чиж В.І.). Встановлено поняття методів адміністрування, їх перелік та зміст; виявлено відмінності податкового адміністрування у країнах з різним рівнем правової культури.

Досліджено законодавче та доктринальне визначення податку на додану вартість: думки науковців та законодавця сходяться на тому, що ПДВ є непрямим податком – сплачується безпосередньо покупцем, чи отримувачем послуг. Для ПДВ законодавцем встановлено основну ставку оподаткування у 20%, занижену (7 та 14%), нульову, що проаналізовано у статті. Виявлено випадки звільнення суб'єктів від оподаткування ПДВ. Крім цього в статті проведено аналіз переваг та недоліків податку на додану вартість. На підставі вивчення законодавства виявлено етапи впровадження електронної системи адміністрування ПДВ, визначено підстави такого нововведення, його причини. Також, виходячи з аналізу доктринальних джерел охарактеризовано переваги та недоліки зазначеної системи адміністрування.

Ключові слова: адміністрування податків, методи адміністрування податків, податок на додану вартість, електронне адміністрування.

This article is devoted to the analysis of value added tax, which is one of the most common in the world and is implemented in many countries of Europe and Asia. However, it is worth mentioning a country such as the United States of America, where there is no VAT – the vast majority of states charge a tax on the profit from the sale of products, and the federal government does not charge at all. For a better understanding of the VAT enforcement mechanism, it is worth noting that its implementation depends on the construction of the country's economy, because in the absence of a sufficient level of production, the introduction of VAT is considered inappropriate, as well as for countries whose main source of income is money from the sale of raw materials and natural resources.

VAT is one of the main taxes that make up the State Budget of Ukraine. Thus, according to the Ministry of Finance of Ukraine, as of May 1, 2023, revenue from value added tax from domestic goods is 6.79% of the total amount, and from imported goods – 13.45%, which in general is more than 20% of revenues.

This article analyzes theoretical assets in the field of tax administration: the definition of tax administration that exists in doctrinal sources is analyzed (the positions of Tsareva L.K., Shalimova N.S., Magopets O.A., Chyzh V.I.). The concept of administration methods, their list and content are established; differences in tax administration in countries with different levels of legal culture are revealed.

The legislative and doctrinal definition of value added tax was studied: the opinions of scientists and legislators agree that VAT is an indirect tax – it is paid directly by the buyer or recipient of services. For VAT, the legislator set a basic tax rate of 20%, lower (7 and 14%), zero, which is analyzed in the article. Cases of exemption of entities from VAT taxation have been identified. In addition, the article analyzes the advantages and disadvantages of value added tax.

Based on the study of the legislation, the stages of implementation of the electronic VAT administration system were identified, the reasons for such an innovation and its reasons were determined. Also, based on the analysis of doctrinal sources, the advantages and disadvantages of the specified administration system were characterized.

Key words: tax administration, tax administration methods, value added tax, electronic administration.

Багато вітчизняних науковців присвячували свої праці податку на додану вартість (далі – ПДВ), адже надходження від даного податку складають велику частину державного бюджету, і його роль у формуванні останнього важко переоцінити. Так, наприклад, праці Дугар Т.Є. присвячені проблемам адміністрування ПДВ, Шалімова Н.С. та Магопець О.А. розглядали загальні принципи адміністрування податків, проблемам адміністрування податків також присвячена робота Мельник В.М., Царьової Л.К., крім цього в даній галузі варто відмітити таких науковців як Товкун Л.В., Бондаренко Н.М., Лесько М.В., Оксенюк О.І., Ярошенко Ф.О., Ярош М.В., Пасічник В.Б. та Пришва Н.Ю.

Для всебічного та повного розкриття теми слід визначити понятійну базу, зокрема терміни «податок на додану

вартість», «адміністрування податків», які так і не знайшли єдиного розуміння серед науковців. Слід також зазначити, що велика кількість дослідників надають перевагу визначенню «податкове адміністрування», на противагу вищезгаданому.

Пропонуємо розглянути кілька визначень податкового адміністрування: Царьова Л.К. зазначає, що під адмініструванням податків варто розуміти систему процесуальних дій, які врегульовані нормами адміністративного та фінансового права. При цьому такі дії здійснюються уповноваженими державними органами щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань особами. Авторка у своїй роботі також виділяє етапи адміністрування, серед яких: а) визначення кола осіб, що мають обов'язок по сплаті податку (даний етап виконується шляхом взяття на облік

платників податків та внесення відомостей щодо них у державні реєстри); б) встановлення суми зобов'язання; в) узгодження податкового зобов'язання; г) забезпечення виконання останнього [1, с. 43, 45].

Натомість Шалімова Н.С. та Магопєць О.А. під податковим адмініструванням розуміють наступне: сукупність прийомів, засобів та методів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади (виконавчої гілки, в тому числі і податкових) надають заданий законом напрям функціонуванню податкового механізму, координують податкові дії у випадках вагомих змін в економіці чи політиці. Саме тому податкове адміністрування не можна зводити тільки до процесу та технології збору податків, адже даний процес охоплює, в тому числі, і широкий спектр діяльності органів по забезпеченню ефективного функціонування податкової системи, виконання податкового законодавства тощо [2, с. 362].

Чиж В.І. у своїй праці проводить аналіз визначень податкового адміністрування та відмічає наступне: одним з підходів до визначення поняття адміністрування є трактування його як основної функції управління, яка включає організацію, планування, облік та контроль податків. Деякі правники розуміють під адмініструванням податків науку, що формує принципи ефективного управління податковою системою в певних соціальних та економічних умовах, оцінює податкову систему за теоретичними критеріями. Одним з варіантів визначення адміністрування податків є також розуміння під ним державної політики – сукупності дій владних і управлінських структур, за допомогою яких фінансові ресурси розподіляються між приватними й публічними секторами економіки, державою й населенням, а уряд реалізує свої функції за рахунок таких дій [3, с. 48].

Таким чином під податковим адмініструванням можна вважати особливий управлінський процес, що функціонує у податково-правових, фінансово-правових та бюджетних відносинах. Варто також відзначити, що в країнах з високою правовою культурою, де населення своєю більшістю неухильно дотримується правових норм, адміністрування більшою мірою стосується процесу сплати податків та інших загальнообов'язкових платежів, а не контролю за сплатою останніх, чого, на жаль, не можна сказати про Україну на її сучасному етапі розвитку.

Слід згадати про методи адміністрування податків, під якими Коваль О.О. розуміє сукупність нормативно закріплених способів і прийомів, що здійснюють вплив на податкові правовідносини, реалізуються у певних зовнішніх виразах, що в свою чергу використовуються уповноваженими органами держави для виконання їх обов'язків, реалізації прав з метою забезпечення ефективної державної політики у сфері оподаткування, досягнення дисципліни, своєчасної та повної сплати податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. Виділяють такі методи адміністрування: планування, прогнозування, контроль, економіко-математичне моделювання та моніторинг [4, с. 216–217]. Також можна виділити більш широкі у розумінні методи адміністрування, зокрема: економічні (одним з проявів можна вважати запровадження податкових стимулів для платників податків, санкцій щодо порушників тощо); адміністративні (це, зокрема стосується видання актів Державною податковою службою України); правові (охоплюють видання нормативно-правових актів Верховною Радою України (закони), Президентом України (укази), Кабінету Міністрів України (постанови) а також контроль за їх виконанням); соціально-психологічні (з використанням передових надбань галузі психології); виховні (роз'яснення стосовно питань у сфері оподаткування для громадян).

Таким чином податкове адміністрування – нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність уповноважених державних органів в сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання

вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. Воно спрямоване на практичне управління процесами оподаткування; забезпечення виконання податкового законодавства.

Законодавець у тексті Податкового кодексу України надає наступне визначення ПДВ – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до Розділу V ПКУ. Проте видається цікавим розглянути доктринальні визначення: ПДВ – непрямий загальнодержавний податок на споживану вартість, який є основним джерелом наповнення Державного бюджету України та справляється з юридичних та фізичних осіб [5, с. 218]. Автори «Економічної енциклопедії» під ПДВ розуміють непрямий податок, котрий встановлено як надбавку до ціни товарів чи послуг, та який сплачується підприємствами з суми приросту вартості на ньому, що обчислюється як різниця витрат на сировину, матеріали тощо, одержаних від інших виробників [6, с. 457]. Оксєнюк О.І. надає наступне визначення: податок на споживання, що стягується з доданої вартості, яка створюється на всіх етапах виробництва та сплачується кінцевим споживачем, вноситься до бюджету продавцем [7, с. 17].

Економічний зміст ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості, котра утворюється на кожній стадії виробництва й обігу. Базою виступає не прибуток в якості результату господарської діяльності, а різниця грошової виручки певного підприємства та реалізації виробленої продукції і суми витрат такого підприємства на матеріали і послуги, які придбані у продавця. Формальними платниками ПДВ виступають всі суб'єкти, які займаються господарською діяльністю, але фактично даний податок сплачує покупець у момент оплати товарів/робіт/послуг.

Ставки ПДВ, згідно з чиним ПКУ встановлюються у процентах до бази оподаткування, та передбачають такі варіанти: стандартна ставка; знижена ставка (7 та 14%); нульова ставка. На сьогоднішній день основна ставка ПДВ встановлена на рівні 20% [8]. Знижена ставка становить у 7% та застосовується до операцій, наприклад, з постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в українськомовній версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху; реалізації квитків на спортивні заходи всеукраїнського та міжнародного рівнів тощо; у 14% – по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, зокрема пшениці та суміші пшениці і жита, ячменю, кукурудзи, соєвих бобів, насіння ріпаку або колзи і насіння соняшнику.

Ставка 0% застосовується, до прикладу, в операціях з постачання товарів для заправки чи забезпечення морських суден, які використовуються для рятування чи надання допомоги в нейтральних водах/водах третій країн тощо.

Крім цього ПКУ встановив перелік операцій, котрі звільняються від оподаткування: постачання товарів дитячого асортименту, продуктів дитячого харчування для немовлят, але за визначеним переліком; утримання, виховання і навчання дітей у закладах дошкільної освіти у межах обсягу, котрий становлено навчальними планами, так і понад такий обсяг; навчання аспірантів та докторантів тощо.

ПДВ є ефективним податком, надходження від якого складають значну частину Державного бюджету. Ярош М.В. у своїй праці аналізує переваги та недоліки даного непрямого податку. Так, серед переваг автор виділяє відсутність подвійного оподаткування та кумулятивного ефекту, рівні умови сплати продавцями і виробниками, залучення механізму взаємної «перевірки» платників, ритмічне та систематичне надходження коштів до бюджету. Проте серед всіх переваг виділяють і недоліки: негативний вплив на малозабезпечені прошарки населення, додаткове стимулювання інфляції у випадках

запровадження надмірно високих ставок, ускладнення окремих етапів виробництва товарів, що негативно впливає на бізнес [9].

З 1997 до 2011 року процес сплати ПДВ регулював ЗУ «Про податок на додану вартість», який після прийняття ПКУ втратив свою чинність. На сьогодні справляння ПДВ регламентовано V розділом ПКУ зі змінами, внесеними стосовно електронного адміністрування ПДВ [8]. До прийняття Законів України від 31 липня 2014 р. № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 7 жовтня 2014 р. № 1690-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування інвестиційної діяльності» та від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», в державі існувала низка проблем у сфері справляння ПДВ: значне заниження бази оподаткування, незаконне відшкодування ПДВ, притягнення до відповідальності добросовісних суб'єктів за порушення з боку їх контрагентів та багато іншого. З метою усунення даних проблем і були прийняті вищезазначені закони. Проте зважаючи на неготовність платників податків, податкових органів, інститут електронного адміністрування ПДВ було запроваджено поетапно: в тестовому режимі (до 1 липня 2015 року) та на постійній основі (з 1 липня 2015 року).

При стягненні ПДВ податковий тягар розподіляється рівномірно між різними групами товарів/послуг, він не впливає на поведінку платників, не призводить до зміни останніми своїх рішень. Поряд з рядом переваг електронного адміністрування, серед яких можемо виділити зменшення паперового документообігу платників та контролюючих органів, мінімізація так званого «людського фактору», надання можливості оперативного формування і викорис-

тання достовірної інформації про механізм справляння ПДВ [10, с. 6] багато авторів звертають увагу на недоліки:

1. Перш за все – недосконале законодавче регулювання, часті зміни до нормативно-правових актів, які в своєму наслідку призводять до помилок з боку платників, санкцій до останніх тощо;
2. Складний механізм нарахування, сплати, обліку та звітності ПДВ[11];
3. Проблема автоматичного відшкодування суб'єктам коштів, адже їм потрібно відповідати широкому переліку критеріїв. У випадку, коли суб'єкти будуть відповідати всім заявленим вимогам може постати питання недостатності бюджетних коштів;
4. Тривала адаптація до нововведень, що також спричиняє часті порушення;
5. Відсутність належного програмного забезпечення, що дало б змогу ефективно та якісно проводити електронне адміністрування без перенавантажень серверів тощо.

Висновки. Адміністрування податків є складним процесом, який так і не знайшов єдиного розуміння серед науковців. Більш того – даний процес відрізняється залежно від рівня розвитку країни та суспільства. Загалом можна навести таке визначення адміністрування податків: нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність уповноважених державних органів в сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. В літературі визначено різні методи адміністрування та їх класифікацію, так само різноманітні визначення надаються щодо ПДВ. Загалом даний податок є ефективним, складає велику частину надходжень до бюджету, а механізм його справляння постійно вдосконалюється, що можна побачити на прикладі введення в Україні в 2015 році системи електронного адміністрування ПДВ.

ЛІТЕРАТУРА

1. Царьова Л.К. Адміністрування податків в Україні як елемент державного адміністрування. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. С. 43–46. URL : <http://apdp.onua.edu.ua/index.php/apdp/article/download/1145/1020> (дата звернення 20.06.2023);
2. Шалімова Н.С., Магопєць О.А. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. 2007. С. 358–368. URL : <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2400/1/66.pdf> (дата звернення 20.06.2023);
3. Чиж В.І. Податкове адміністрування як спосіб забезпечення економічної безпеки регіону. *Економіка та право*. № 2 (44). 2016. С. 46–52. URL : <https://er.chdtu.edu.ua/handle/ChSTU/1403> (дата звернення 20.06.2023);
4. Коваль О.О. Методологічні засади реалізації процесу адміністрування податків та зборів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 1. Т. 2. С. 215–219.
5. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування / Бондар М.І. та ін. ; за ред. Єфименко Т.І. : навчальний посібник. Київ. Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», 2012. 584 с.
6. Економічна енциклопедія : у 3-х томах. / ред. С. В. Мочерний. Київ : «Академія», 2001. 847 с.
7. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 231 с.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (у редакції від 22 червня 2023 року) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4379> (дата звернення 23.06.2023);
9. Ярош М.В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. № 6. С. 87–90.
10. Плаксієнко В.Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування : аспекти наукової дискусії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 1. С. 5–8.
11. Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*, 2015. № 8. С. 1196–1199.