

УДК 336.02

А. М. Соколовська,
д. е. н., професор, заступник директора з наукової роботи,
НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління"
ORCID ID: 0000-0002-1022-8215

Л. Б. Райнова,
к. е. н., старший науковий співробітник відділу податкової системи,
НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління"
ORCID ID: 0000-0002-8275-3094

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.8.43

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПІДХОДИ ДО РЕФОРМУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОСОЮЗІ

A. Sokolovska,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Deputy Director for scientific work,
SESE "Academy of Financial Management"
L. Rainova,
PhD in Economics, Senior Research Fellow of the Department of Tax Policy,
SESE "Academy of Financial Management"

VALUE ADDED TAX: APPROACHES TO REFORM IN UKRAINE AND THE EUROPEAN UNION

У статті наголошено на різних підходах наукової й експертної спільноти в Україні та Євросоюзі до реформування ПДВ. Якщо в публікаціях зарубіжних авторів основна увага приділяється таким актуальним аспектам реформування ПДВ, як забезпечення його відповідності вимогам інклюзивного економічного зростання, можливості, умови та межі застосування внутрішнього зворотного (оберненого) механізму нарахування ПДВ, напрями трансформації податку в умовах цифрової економіки, то в Україні, поряд з обговоренням зазначених питань, періодично з'являються публікації, в яких піддається сумніву доцільність використання податку у специфічних умовах вітчизняної економіки та обґрунтовуються пропозиції щодо його скасування й заміни або податком з обороту або поєднанням цих двох податків. У статті здійснено критичний аналіз останніх публікацій подібного характеру й розглянуто підходи до удосконалення адміністрування податку в країнах ЄС.

In article the distinctions in approaches of scientific and expert community in Ukraine and the European Union to reforming of the VAT are specified. It is noted that the publications of foreign authors focus on such relevant aspects of VAT reforming as ensuring its compliance to requirements of inclusive economic growth, the possibilities, conditions and limits of application of the domestic reverse charge mechanism, the directions of tax transformation in the digital economy. In Ukraine, along with the discussion of these issues, periodically appear publications, in which the expediency of using the tax in specific conditions of domestic economy is questioned, and proposals for its abolition and replacement are substantiated either with a turnover tax or a combination of these two taxes.

The aim of article is the critical analysis of arguments against the need for further use of VAT in Ukraine and description of approaches to its reforming in EU countries directed to the solution of the same problems which also are relevant for Ukraine — tax evasion, fraud, aggressive tax planning. Among such approaches, in addition to the reverse charge mechanism, which has now evolved from its application in separate operations to introduction the generalised reverse charge mechanism on a temporary and voluntary basis, also analyzed the mechanism of split payments, real-time VAT invoice reporting, electronic data transmission requirements and launch of electronic audit.

According to the results of the comparative analysis of fiscal efficiency of VAT in Ukraine and the EU countries, it is indicated that the tax can be effective both in resource-intensive and highly productive, and in more or less open economies. Ultimately, the effectiveness of the tax is determined by its design (rate level, system of benefits), quality of administration, effectiveness of the fight against corruption, state of legal culture in the country, etc.

Conclusions are drawn about the absence at this stage of an alternative to VAT in Ukraine, considering its high fiscal and economic efficiency, and the need to further improve the administration of the tax, taking into account the experience of the EU countries directed at its adaptation to the challenges and threats of the modern world, which quickly changes.

Ключові слова: податок на додану вартість, фіскальна й економічна ефективність податку, узагальнений механізм зворотних платежів з ПДВ, механізм роздільної оплати.

Key words: value added tax, fiscal and economic efficiency of the tax, generalised reverse charge mechanism, split payment mechanism.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Впродовж останніх десятиліть ПДВ, завдяки своїм перевагам, посів міцні позиції в податкових системах багатьох країн світу, де доцільність його використання не

піддається сумніву. У звіті ОЕСР "Податкова політика щодо інклюзивного зростання у світі, що змінюється" ("Tax policies for inclusive growth in a changing world") серед його основних переваг називаються висока ефек-

тивність, нейтральний вплив на міжнародну торгівлю й комерцію та здатність адаптуватися до викликів глобалізації [1]. Останнє — завдяки новим міжнародним стандартам — Міжнародним керівним принципам ОЕСР щодо ПДВ/GST, спрямованим на усунення неефективності та нерівності, що виникають внаслідок застосування норм національних систем ПДВ на міжнародному рівні без відповідної їх координації. Не дивно, що в процесі реформ ПДВ не зазнав радикальних трансформацій. Як в Україні, так і в країнах ЄС (за винятком Люксембургу й Румунії) впродовж 2015—2019 рр. не переглядалися стандартні ставки податку, натомість основні зусилля реформаторів були зосереджені на удосконаленні його адміністрування з метою зменшення зловживань у процесі використання — ухилення від сплати, шахрайства, агресивного податкового планування.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

У публікаціях зарубіжних авторів основна увага приділяється таким актуальним аспектам реформування ПДВ, як забезпечення його відповідності вимогам інклюзивного економічного зростання [2], можливості та умови запровадження зворотного нарахування ПДВ [3; 4], напрями трансформації податку в умовах цифрової економіки [5]. Не залишилися осторонь від обговорення цих питань і українські вчені [6—9]. Низка статей присвячена аналізу фіскальної ефективності ПДВ та оцінкам сум недоотриманих доходів від нього — розриву ПДВ [10—13].

Крім робіт, у яких розглядаються різноманітні аспекти реформування ПДВ, в Україні періодично з'являються публікації, в яких обґрунтовуються пропозиції щодо його скасування й заміни або податком з обороту або поєднанням цих двох податків¹.

Останні критичні статті, присвячені ПДВ, спрямовані не стільки на висвітлення недоліків сформованої моделі податку в Україні, скільки на обґрунтування його принципової невідповідності (а саме: невідповідності механізму формування й передавання за виробничими ланцюжками тягаря податку) моделі української економіки, яка є надміру відкритою, збитковою та неефективною, з великим тіншовим сектором, зі схильною до корупції системою державного управління загалом та адміністрування податків, зокрема [16; 17].

МЕТА СТАТТІ

Зважаючи на серйозність аргументів автора публікації, метою цієї статті є їх критичний аналіз та висвітлення підходів до реформування ПДВ у країнах ЄС, які дозволяють виявити альтернативні шляхи вирішення проблем, пов'язаних із зловживаннями у процесі його справляння, що можуть бути корисними для українських реформаторів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Проаналізуємо наведені аргументи та запропонуємо свої відповіді на них.

Аргумент 1. У неефективній, витратній економіці сума надходжень ПДВ до бюджету є меншою, ніж в економіці, де частка доданої вартості у випуску є більшою, а проміжне споживання меншим. Відтак податок не відповідає структурі нашої економіки, рівню її продуктивності.

Той факт, що економіка України є ресурсоємною й характеризується більшою часткою проміжного споживання (у 2018 р. — 59,7%), ніж доданої вартості у випуску, є аргументом не "проти", а "за" справляння податку, об'єктом якого є додана вартість, а не весь випуск, як, наприклад, податку з обороту, який нерідко розгля-

дається як альтернатива ПДВ. Кумулятивний ефект такого податку є тим більшим, чим більш витратною є економіка.

Безумовно, ПДВ в економіці з високою часткою доданої вартості забезпечив би більші (в абсолютному значенні) надходження до державного бюджету. Проте навіть за чинної структури економіки його фіскальна ефективність впродовж 2010—2018 рр. виросла з 8,00 до 10,52% ВВП і є найвищою в податковій системі України (табл. 1) і однією з найвищих у Європі. Зокрема, в 2017 р. частка податку у ВВП була більшою, ніж в усіх країнах ЄС, як розвинутих, так і постсоціалістичних, за винятком Хорватії, в якій податок справляється за ставкою 25% (табл. 2). Однією з причин зазначеного є вужча сфера застосування в Україні знижених ставок податку, ніж у країнах ЄС.

Неефективна структура української економіки взагалі не може бути аргументом проти запровадження того чи іншого податку. Використовуючи цю логіку можна визнати шкідливим для України не лише ПДВ, а й, наприклад, ПДФО. Адже, за даними Державної служби статистики України, частка оплати праці найманих працівників у структурі ВВП України упродовж 2014—2016 рр. у середньому становила 35,7%, тоді як за оцінками експертів, середній показник частки оплати праці у ВВП у країнах Європи перевищував 50% [20]. Отже, й ПДФО в Україні не може бути таким само ефективним, як у згаданій групі країн, та й узагалі у розвинутих країнах, що й підтверджує статистика.

Аргумент 2. ПДВ не може бути ефективним у відкритій економіці, де сума експорту та імпорту приблизно дорівнює обсягу ВВП.

Безпосередньо надходження податку до бюджету зменшує лише експорт, який обкладається ПДВ за нульовою ставкою, внаслідок чого експортери отримують відшкодування з бюджету податку, сплаченого при купівлі товарів, використаних у процесі виробництва. Щодо впливу імпорту на надходження ПДВ, то він залежить від його структури. Податок, сплачений при імпорті споживчих товарів, збільшує суму надходжень до бюджету. Податок, сплачений в ціні імпортованих товарів виробничого споживання, формує податковий кредит, який зменшує суму нетто надходжень податку до бюджету, або, в разі споживання товарів на підприємствах-експортерах, формує суму бюджетного відшкодування. У цілому частка імпорту у ВВП впливає на структуру ПДВ, зокрема, частку податку із вироблених у країні і ввезених в неї товарів. Так, висока частка імпорту у ВВП в Україні, що становить понад 50%, зумовлює вищу частку ПДВ із ввезених в Україну товарів у ВВП, порівняно із його часткою із вироблених в Україні товарів (див. табл. 1). Наприклад, у 2018 р. за частки імпорту у ВВП 53,9% частка ПДВ із ввезених товарів була на рівні 8,3% ВВП, тоді як із вироблених в Україні — 5,9%.

У цьому зв'язку хочемо звернути увагу на поширену помилку, коли у процесі порівняння надходжень ПДВ із ввезених і вироблених в Україні товарів останні наводяться з урахуванням бюджетного відшкодування, внаслідок чого робиться висновок, що "за останні десять років надходження від сплати ПДВ на імпорт (проміжне та/або кінцеве споживання) в середньому в 3—4 рази більші, ніж від ПДВ на товари вітчизняного виробництва" [16]. Між тим порівнювати можна лише надходження без урахування відшкодування, оскільки останнє може формуватися як за рахунок внутрішнього, так і за рахунок "імпортного" ПДВ, якщо ввезені товари використовуються у виробництві товарів на експорт. Коріння цієї поширеної помилки лежить в особливостях відображення надходжень ПДВ у звітах Державної Казначейської служби України, де на суму відшкодування

¹ Такі пропозиції активно обговорювалися в 2013 р. й знайшли відображення в проєкті Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення оподаткування податком на додану вартість" [14]. Вони продовжували дискутуватися й у 2015—2016 рр. Див., наприклад, [15].

Таблиця 1. Частка основних податків у ВВП в Україні, %

	2010	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПДФО (без військового збору)	4,73	4,58	4,57	5,34	5,72	5,93	6,37
Податок на прибуток	3,74	2,53	1,96	2,52	2,46	2,98	2,95
ПДВ, в т.ч.:	8,00	8,76	8,97	9,87	10,52	10,52	9,53
із вироблених в Україні товарів	4,97	5,12	5,44	5,85	6,04	5,92	6,06
відшкодування ПДВ	3,77	3,16	3,44	3,96	4,02	3,70	3,82
із ввезених в Україну товарів	6,80	6,76	6,97	7,61	8,40	8,30	7,29
Акцизний податок	2,62	2,84	3,56	4,27	4,07	3,73	3,45

Джерело: розраховано за даними [18].

Таблиця 2. ПДВ у країнах ЄС в 2017 р.

Країна	Ставка, %	Частка у ВВП, %	Країна	Ставка, %	Частка у ВВП, %
Бельгія	21	6,8	Люксембург	17	6,3
Болгарія	20	9,0	Угорщина	27	9,5
Чехія	21	7,7	Мальта	18	7,2
Данія	25	9,5	Нідерланди	21	6,8
Німеччина	19	6,9	Австрія	20	7,7
Естонія	20	9,1	Польща	23	7,8
Ірландія	23	4,5	Португалія	23	8,6
Греція	24	8,1	Румунія	19	6,2
Іспанія	21	6,5	Словенія	22	8,1
Франція	20	7,1	Словаччина	20	7,0
Хорватія	25	13,2	Фінляндія	24	9,1
Італія	22	6,3	Швеція	25	9,3
Кіпр	19	9,5	Великобританія	20	6,8
Латвія	21	8,0	ЄС-15	21,67	7,35
Литва	21	7,8	ЄС-11	21,73	8,49

Джерело: складено та розраховано за даними [19].

зменшується саме внутрішній ПДВ. Проте зазначені особливості відображають не сутність процесів, а роль в адмініструванні податку різних відомств — Державної митної і Державної податкової служб України.

Висновок про неефективність ПДВ у відкритій економіці спростовує й інформація щодо країн ЄС, особливо постсоціалістичних, більшість яких є відкритішими, ніж Україна (наприклад, частка імпорту та експорту у ВВП у Болгарії в 2018 р. становила відповідно 63,3 та 65,9%; в Естонії — 70,7 та 74,3%; в Угорщині — 80,6 та 84,9% [21]), що не заважає їм акумулювати значні надходження податку до бюджету.

Аргумент 3. Модель податку сама по собі є причиною складних технологій його адміністрування, постійне удосконалення яких, у т.ч. запровадження СЕА ПДВ, не привели до викорінення фіктивного податкового кредиту, шахрайських схем відшкодування податку, ухилень від його сплати.

З цим аргументом не можна не погодитися. Більше того, такі схеми використовуються не лише в Україні, а й у країнах ЄС. Проте навряд чи можна назвати хоча б один податок, від сплати якого не робилися б успішні спроби ухилитися. Ці спроби є закономірним наслідком природи податків, за допомогою яких прямо чи опосередковано держава вилучає на свою користь частину доходів платників. В одних країнах вони є більш частими (де податкова і взагалі правова культура є низькою, а взаємозв'язок між вилученими до бюджету податками і профінансованими за їх рахунок суспільними благами є не очевидним) і успішними (де відсутній ефективний податковий контроль та невідворотність покарання за податкові правопорушення), в інших до них вдаються рідше. Безумовно, ПДВ, механізм якого включає процедуру відшкодування, створює більшу зацікавленість у його отриманні безпідставно, тобто містить у собі більше ризиків зловживань. Мабуть, це і є його найбільшим недоліком, необхідність подолання (або принаймні зменшення) якого спонукає до постійного пошуку шляхів удосконалення адміністративних процедур, зменшення впливу на них суб'єктивного фактора. Проте лише удосконалення адміністрування ПДВ не вирі-

шить усіх проблем, пов'язаних із зловживаннями у процесі справляння податку. У країні, де корупція пронизує всі сфери суспільного життя, де відсутня невідворотність покарання, не варто дивуватися, що навіть СЕА ПДВ не забезпечує від ручного втручання в неї з метою зловживань. Зменшити їх масштаби можна лише в державі, де панує право, де вимоги закону є одними для всіх, де корупція хоча й не викорінена, але обмежена. І хоча ми звикли вирішувати різноманітні проблеми (залучення інвестицій, боротьба з нелегальною зайнятістю та тіньовою економікою, зменшення масштабів ухилення від сплати податків), змінюючи податки, насправді їх подолання вимагає застосування комплексу інструментів, а до податків ми апелюємо передусім тому, що їх зменшення чи скасування відповідає інтересам усіх платників, а тому є найпростішим шляхом вирішення складних проблем, хоча й здебільшого безперспективним (таким, що не забезпечує вирішення проблеми або в принципі, або не будучи доповнений іншими інструментами).

Аргумент 4. СЕА ПДВ є складною, обтяженою низкою технічних недоліків, а головне — закритою й не підконтрольною, створюючи сприятливі умови для корупції. "Саме тіньові потоки ПДВ живлять політичну корупцію в нашій країні, подальші спроби її подолати, не перекривши цілющого джерела фінансів, ні до чого путнього, як бачимо, не призводять" [17].

Загалом погоджуючись із критичною оцінкою СЕА ПДВ не можемо не зазначити, що більшість недоліків цієї системи (її непрозорість, істотні адміністративні витрати на підтримку системи, потреба в значних адміністративних ресурсах та інвестиціях для забезпечення роботи платників податків із системою, ручне управління і несанкціоноване проникнення в систему тощо) були висвітлені ще у системному звіті "Проблеми адміністрування податків для бізнесу в Україні", підготовленому в жовтні 2015 р. Це не завадило авторам звіту охарактеризувати електронне адміністрування ПДВ кроком у правильному напрямі, "оскільки потенційно воно може зробити звітування простішим та прозорішим, в тому числі для платників податків" [22]. Такий підхід нам представляється конструктивнішим, оскільки дозволяє не відмовлятися від системи, яка вже впроваджена й на яку витрачені ресурси, а шукати шляхи її удосконалення — забезпечення прозорості, усунення можливостей ручного втручання в роботу системи, забезпечення ефективного функціонування системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР), яка б унеможливила безпідставне блокування податкових накладних/розрахунків коригування.

Щодо неможливості подолати корупцію в Україні, не перекривши "тіньові потоки ПДВ", то, на нашу думку, такі потоки є наслідком, а не причиною корупції, тож навіть скасувавши ПДВ, подолати її не вдасться.

Загалом, незважаючи на недоліки ПДВ, яких не позбавлений жоден податок, мусимо констатувати, що, перше, його не можна назвати найшкідливішим, оскільки він менше викривлює економічну поведінку платників, ніж такі податки, як на прибуток підприємств і ПДФО, і вважається більш сприятливим для економічного зростання. Зазначений податок разом із акцизним податком посідає друге місце в рейтингу за ступенем економічної ефективності після періодичних податків на нерухоме майно [23]. Високий рівень їх нейтральності пояснюється тим, що впливаючи на пропозицію робочої сили та споживчий попит домогосподарств зазначені податки не впливають на міжнародну конкурентоспроможність, а також на заощадження та інвестиції, що має особливе значення при виборі податкових інструментів, сприятливих для економічного зростання.

По-друге, він має високу фіскальну ефективність, забезпечуючи найвищі надходження до бюджетів більшості європейських країн, в окремих із них поступаючи лише ПДФО.

По-третє, він є гармонізованим у межах ЄС, що мінімізує його вплив на вільний рух товарів та послуг у Співтоваристві. Зважаючи на всі ці причини в ЄС не обговорюється можливість скасування цього податку, лише досліджуються шляхи удосконалення його справляння, спрямовані на боротьбу із шахрайськими схемами, яка стала одним із пріоритетів останніх реформ ПДВ. Країни все частіше впроваджують заходи для посилення рівня дотримання податкового законодавства та зменшення вразливості ПДВ-режимів до шахрайства. Ці заходи включають альтернативні механізми стягнення податку, такі як внутрішній зворотний (обернений) механізм нарахування ПДВ (domestic reverse charge mechanism) та механізм роздільної оплати (split payments), а також звітність по рахунках-фактурах з ПДВ у режимі реального часу (real-time VAT invoice reporting) та вимоги електронної передачі даних (electronic data transmission requirements) [24].

Наявні оцінки масштабів шахрайства з ПДВ свідчать про те, що вжиття подальших заходів із підвищення рівня дотримання податкового законодавства залишається проблемою для країн ЄС. Згідно з даними Європейської Комісії, так званий податковий розрив (tax gap) — відхилення фактичних надходжень податку від потенційних або недоотриманих надходжень з ПДВ — у середньому по країнах ЄС склав 170 млрд євро в 2017 р.; його величина, залишається високою, незважаючи на певне покращення зазначеного показника впродовж останніх років. Найменші розриви спостерігалися на Кіпрі (0,6%), в Люксембурзі (0,7%) та Швеції (1,5%), в той час як найбільші були зареєстровані в Румунії (35,5%), Греції (33,6%) та Литві (25,3%). Загалом, половина країн-членів ЄС-28 зафіксувала розрив вище 10,1% [10, с. 16—17].

Найбільші складнощі виникають при здійсненні транскордонної торгівлі. Постачальники зникають без сплати ПДВ, розробляється програмне забезпечення, що дозволяє приховувати обсяги торгівлі, інтенсифікація торгівлі послугами ускладнює застосування принципу "країни призначення", що веде до подвійного оподаткування або повного ухилення від сплати податку. Розуміння глибини проблеми стало поштовхом до пошуку альтернативних інструментів адміністрування податку.

У країнах ЄС ключовим пріоритетом залишається визначення шляхів вирішення проблеми шахрайства із зникаючими торговцями через застосування внутрішнього механізму зворотного нарахування ПДВ. Поширення такого механізму в країнах ЄС є помітною тенденцією останніх років.

Основна ідея механізму зворотного нарахування полягає в тому, що постачальник певного продукту (перелік визначається законодавством), який зареєстрований платником ПДВ, виставляє покупцеві рахунок без ПДВ, але звітує про таку операцію до податкового органу. Покупець у свою чергу в спеціальній декларації відображає ПДВ до сплати замість постачальника, а також надає відповідну інформацію про наявний податковий кредит. Основною перевагою цього механізму є те, що реального руху грошей (ПДВ) на етапі здійснення операції постачання товару чи надання послуги не відбувається, оскільки покупець оплачує рахунок постачальника без ПДВ. Це позитивно впливає на фінансовий стан покупця (платника), оскільки він безпосередньо не сплачує податок у ціні товару в момент проведення операції та зберігає значну частину коштів під своїм контролем, що позитивно впливає на його фінансовий стан та спрощує ведення бізнесу. Реальний рух грошей (у частині ПДВ) відбувається виключно за наслідками аналізу консолідованої інформації про податкові зобов'язання та право на податковий кредит за

відповідний період. Ця модель дозволяє уникати багатьох негативних факторів: зменшення обігових коштів у бізнесу, ризиків людського фактору при адмініструванні та відшкодуванні, зокрема, руйнує схеми зловживань, пов'язані з використанням механізму податкового кредиту. Водночас вона не позбавлена й недоліків. Одна з проблем, пов'язаних із цим механізмом, полягає в тому, що він порушує часткову сплату ПДВ по виробничому ланцюгу, і це фактично наближає ПДВ до податку з продажу, якщо застосовувати його занадто широко, при концентрації ризиків, пов'язаних із надходженнями, в точці остаточного продажу.

Зважаючи на зазначене з 2006 р. механізм зворотного нарахування ПДВ держави-члени могли застосовувати лише щодо окремих господарських операцій, найбільш уразливих до шахрайських схем, визначених частиною I ст. 199 Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість: постачання будівельних робіт, операції з нерухомістю, постачання вживаних матеріалів, брухту, промислових і непромислових відходів тощо. Сферу його використання було розширено в 2010 р., й, особливо в 2013 р., та розповсюджено на постачання мобільних телефонів, пристроїв з мікросхемами, планшетів та ноутбуків, ігрових приставок, газу та електроенергії, телекомунікаційних послуг, зернових та технічних культур, сировини та напівфабрикатів з металів тощо. Втім, йшлося не лише про суттєве доповнення переліку операцій з постачання товарів та послуг, але й надання права окремим країнам на застосування відступів з загальних правил, можливі завдяки норм ст. 395 Директиви (Derogations for Introduction of Reverse-Charge Mechanism) [25, с. 4—5]. Наступним кроком стало ухвалення так званого механізму швидкого реагування (quick anti-fraud mechanism) у 2013 р., який дозволяв державам оперативного отримувати дозвіл Єврокомісії на застосування негайних захисних заходів проти схем карусельного шахрайства. Саме на цьому тлі почала набирати силу пропозиція про новий загальний механізм зворотного нарахування зобов'язань із ПДВ (який би поширювався на всі внутрішні операції). Офіційне подання законодавчої пропозиції щодо цього датовано 2016 р. [25] за активної підтримки її низкою країн ЄС. Втім, його законодавче закріплення відбулося лише наприкінці 2018 р.

Директивою Ради ЄС 2018/2057 від 20.12.2018 р. [26], оновлені положення якої набули чинності вже 16.01.2019 р., країнам, які зазнали найбільш серйозних збитків через випадки шахрайства з ПДВ, було надано можливість застосовувати узагальнений механізм зворотного нарахування зобов'язань з ПДВ (generalised reverse charge mechanism) — далі УМЗН на тимчасовій та добровільній основі. При цьому встановлено, що держави-члени зможуть використовувати цей механізм тільки для внутрішніх поставок товарів і послуг, що перевищують граничне значення 17 500 євро за транзакцію, до 30 червня 2022 р. та за досить суворих технічних умов. Зокрема, йдеться про те, що в державі-члені, яка бажає впровадити зазначений захід, 25% ПДВ-розриву повинні бути пов'язані з карусельним шахрайством. Інші обов'язки включають вимоги щодо введення звітності в електронному форматі для всіх оподатковуваних осіб, які підпадають під дію УМЗН. Механізм може бути використаний лише тими членами ЄС, які звернулися із запитом до Ради ЄС та отримали її згоду. Обов'язковим у підсумку є також надання оцінки наслідків вжитих заходів із закінченням терміну їх застосування. Чехія, одна з головних прихильників узагальненого механізму зворотного нарахування для внутрішніх поставок, є першою країною ЄС, яка подала запит на його запровадження.

Ще одним способом боротьби з так званим карусельним шахрайством з ПДВ — злочинних схем, пов'язаних із незаконним отриманням відшкодування ПДВ з використанням ланцюжка фіктивних юридичних осіб —

стало застосування механізму роздільної оплати, який на сьогодні використовується в Італії та Чехії. Сума ПДВ, яка у звичайних умовах повинна була перераховуватись у бюджет продавцем, перераховується покупцем на рахунок податкового органу. Інша ж частина оплати (вартість товару нетто) перераховується на рахунок продавця.

З 1 липня 2018 р. зазначений механізм було введено в Польщі, що дозволяє платнику ПДВ обрати цей механізм оплати за рахунком-фактурою з метою уникнення можливих негативних наслідків за дії/бездіяльність недобросовісного продавця, який не перерахував суму податку до бюджету. Новаторство законодавства Польщі полягає в тому, що поділ оплати здійснює банк одержувача коштів. Покупець, при оплаті виставленого рахунку-фактури, самостійно зможе вибрати спосіб оплати між традиційним (шляхом перерахування повної суми за товар, включаючи суму ПДВ, на рахунок продавця) та роздільним. При цьому, вибираючи роздільну оплату, покупець у платіжному дорученні вказує повну вартість продажу і, окремо, суму ПДВ [24].

Слід відмітити, що кожен із вищезазначених альтернативних механізмів справляння ПДВ має як переваги, так і недоліки, тим не менш поширення їх застосування свідчить про активізацію зусиль, спрямованих на підвищення ефективності адміністрування чинних систем ПДВ.

Помітною стає тенденція до розширення використання цифрових технологій при здійсненні контролю за сплатою непрямих податків, зокрема, і ПДВ. Податкові органи країн починають використовувати електронні перевірки платників, вводять електронну звітність, виписку рахунків в електронному вигляді, запитують дані у банків щодо розрахунків, контролюючи сплату податків у реальному часі.

Інтенсивний розвиток цифрових технологій дав відповідний поштовх удосконаленню методів комп'ютерного аудиту, а відтак і започаткуванню електронного аудиту (е-аудиту). Зазначений вид перевірок значно полегшує роботу контролерів і сьогодні широко застосовується у країнах ЄС при інспектуванні рівня дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства. Автоматизація процесу податкових перевірок не тільки сприяє посиленню боротьби з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків, а й дозволяє досягти більшої ефективності аудиту порівняно з паперовими методами, зменшити витрати на утримання податкових служб та на адміністративні потреби підприємств.

Для підвищення рівня надходжень з ПДВ та боротьби з шахрайством багатьма країнами ЄС також переглянуто вимоги щодо надання звітності платниками податку. Зокрема для посилення контролю за наданням даних про здійснені трансакції в низці країн ЄС передбачено використання стандартних податкових аудиторських файлів (Standard Audit Files for Tax, SAF-T). Системі SAF-T було розроблено для забезпечення можливості передачі даних щодо здійснених податкових операцій від компаній до податкових органів у стандартизованому електронному форматі. Основною метою зазначених заходів було підвищення ефективності податкових перевірок податковими органами проведених платниками податку трансакцій. Втім, поширення використання стандартних податкових аудиторських файлів відбувається повільно. Водночас не можна не відмітити, що нещодавні реформи також стали свідченням зростаючої популярності передачі даних у режимі реального часу (real-time data transfers) до податкових адміністрацій, зокрема щодо звітності за рахунками-фактурами з ПДВ [24].

ВИСНОВКИ

Коло проблем, над вирішенням яких працюють фахівці у країнах ЄС, пов'язаних із боротьбою з шахрайськими схемами з ПДВ, кінцевою метою якої є підви-

щення його фіскальної ефективності, дозволяє, на нашу думку, спрямувати дискусію щодо ПДВ в Україні в більш конструктивне русло, усвідомивши, що:

— 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;

— податок може бути ефективним і в ресурсоемній, і у високопродуктивній, і в більш, і в менш відкритій економіці. У кінцевому підсумку ефективність податку визначається його дизайном (величиною ставки, системою пільг), якістю адміністрування, ефективністю боротьби з корупцією, станом правової культури у країні тощо;

— у процесі свого становлення з 1992 р. податок в Україні зазнав значної еволюції, докорінно змінилася система його адміністрування. Саме це є найпереконливішим аргументом на користь того, що "найкращий податок — старий податок", адже будь-який новий податок ще має цей шлях пройти, а він передбачає: пошук найбільш адекватного можливостям і умовам країни поєднання його елементів; уточнення законодавчих норм; усунення лазівок у податковому законодавстві; постійне удосконалення адміністрування тощо;

— відмова від ПДВ в Україні може стати перешкодою на шляху її інтеграції до ЄС, адже однією з вимог Угоди про асоціацію є адаптація законодавства, яким регулюється його справляння, до 112 Директиви Ради ЄС;

— в умовах зумовленої глобалізацією відкритості кордонів та цифровізації економіки безальтернативним є подальше удосконалення адміністрування ПДВ, спрямоване на його пристосування до викликів і загроз сучасного світу, що швидко змінюється. Україні на цьому шляху ще прийдеться вирішувати проблему ефективного оподаткування електронної комерції та протидії різноманітним схемам зловживань у процесі використання податку. Тож досвід країн ЄС у їх вирішенні може бути корисним для нашої країни.

Література:

- O'Reilly P. Tax policies for inclusive growth in a changing world. OECD Taxation Working Papers. 2018. № 40. 47 р.
- Brys B., Perret S., Thomas A., O'Reilly P. Tax Design for Inclusive Economic Growth. OECD Taxation Working Papers. 2016. № 26.
- Ecobici N. Fiscal and Accounting Aspects Concerning the Reverse Charge in the Context of Accession to the European Union. MPRA Paper. 2007. № 8012.
- Antonescu M., Antonescu L. The obligations of VAT payers regarding the "reverse taxation" and the tax adjustment for fixed assets. 2007. MPRA Paper. 2007. № 10994.
- Hadzhiyeva E. Impact of Digitalization on International Tax Matters. Challenges and Remedies. Luxembourg: European Parliament, 2019. 113 р.
- Соколовська А.М., Твардієвич В.О. Дискусійні питання реформування ПДВ. Фінанси України. 2011. № 8. С. 35—50.
- Кошук Т.В. Шляхи вдосконалення оподаткування цифрових компаній. Фінанси України. 2019. № 10. С. 73—88.
- Смарт-промисловість в епоху цифрової економіки: перспективи, напрями і механізми розвитку: монографія / [В.П. Вишневський, О.В. Вієцька, О.М. Гаркушенко та ін.]; за ред. В.П. Вишневського; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. Київ, 2018. 192 с.
- Чекіна В.Д. Смарт-промисловість і податки: точки дотику. Фінанси України. 2017. № 11. С. 89—109.
- Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131. Warsaw, September 4, 2019.

11. Крисоватий А., Гуцул І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезення на митну територію України товарів. *Економіст*. 2015. № 5. С. 7—9.

12. Дахнова О.Є., Білик М.Ю. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 7 (47). С. 431—435.

13. Луніна І.О., Білоусова О.С. Оцінка втрати доходів бюджету від ПДВ. *Економіка та держава*. 2017. № 5. С. 13—18.

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення оподаткування податком на додану вартість: Проект (неофіційний текст) Закону України від 23.07.2013 р.. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0570.html

15. Сребрянський Д.М., Стадник М.В. Можливість паралельного функціонування податку з обороту та ПДВ: уроки для України. *Економіка промисловості*. 2016. № 4 (76). С. 30—40.

16. Швабій К. Усі податки шкідливі, але ПДВ — найшкідливіший. *Дзеркало тижня*. 2020. 30 квіт. URL: https://zn.ua/ukr/finances/usi-podatki-shkidlivi-ale-pdv-nayshkidlivishiy-346284_.html

17. Швабій К. Непродуктивні витрати непродуктивної економіки. *Дзеркало тижня*. 2020. 4 черв. URL: https://zn.ua/ukr/finances/neproduktivni-vitрати-neproduktivnoyi-ekonomiki-349880_.html

18. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

19. Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2019 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019. 299 p.

20. Скрипниченко М.І., Яценко Г.Ю. Інструментальний аналіз розриву ВВП в Україні. *Економіка і прогнозування*. 2018. № 1. С. 58—78.

21. Eurostat Database. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>.

22. Системний звіт "Проблеми адміністрування податків для бізнесу в Україні". Business Ombudsman Council. Жовтень 2015. URL: <https://www.slideshare.net/IaroslavGREGIRCHAK/2015-113753010>

23. Tax Policy Reform and Economic Growth. Tax Policy Study No 20. OECD Publishing, Paris. 2010. 152 p.

24. Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies. OECD Publishing, Paris. 2019. 110 p.

25. De la Feria R. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review*. 2019. № 28/4. P. 172—175.

26. Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 December 2018 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L2057&from=EN>

References:

1. O'Reilly, P. (2018), Tax policies for inclusive growth in a changing world. *OECD Taxation Working Papers*, no. 40.

2. Brys, B. Perret, S. Thomas, A. and O'Reilly, P. (2016), Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, no. 26.

3. Ecobici, N. (2007), Fiscal and Accounting Aspects Concerning the Reverse Charge in the Context of Accession to the European Union. *MPRA Paper*, no. 8012.

4. Antonescu, M. Antonescu, L. (2007), The obligations of VAT payers regarding the "reverse taxation" and the tax adjustment for fixed assets. *MPRA Paper*, no. 10994.

5. Hadzhieva, E. (2019), Impact of Digitalization on International Tax Matters: Challenges and Remedies. Luxembourg: European Parliament.

6. Sokolov's'ka, A.M., Tvardiievych, V.O. (2011), "Discussion issues of VAT reforming", *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 35—50.

7. Koschuk, T.V. (2019), "Ways to improve taxation for digital companies", *Finansy Ukrainy*, vol. 10, pp. 73—88.

8. Vyshnev's'kyj, V.P. (2018), Smart-promyslovist' v epokhu tsyfrovoyi ekonomiky: perspektyvy, napriamy i mekhanizmy rozvytku [Smart industry in digital economy: prospects, directions and mechanisms of development]; NAN Ukrainy, Instytut ekonomiky promyslovosti, Kyiv, Ukraine.

9. Chekina, V.D. (2017), "Smart industry and taxes: common ground", *Finansy Ukrainy*, vol. 11, pp. 89—109.

10. European Commission (2019), "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report", Center for Social and Economic Research, Warsaw.

11. Krysovatyj, A. Hutsul, I. (2015), "Fiscal effectiveness of VAT on imports at Ukrainian customs area", *Ekonomist*, vol. 5, pp. 7—9.

12. Dakhnova, O.Ye. Bilyk, M.Yu. (2017), "Estimation of indicators of fiscal efficiency of VAT in Ukraine", *Molodyj vchenyj*, vol. 7(47), pp. 431—435.

13. Lunina, I.O. Bilousova, O.S. (2017), "Evaluation of budget revenues losses from VAT", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 5, pp. 13—18.

14. Pravovyy portal Ukrainy Liga: ZAKON (2013), "Draft Law of Ukraine (unofficial text) "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Further Improvement of Value Added Tax", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0570.html (Accessed 17 May 2020).

15. Serebrians'kyj, D.M. Stadnyk, M.V. (2016), "Possibility of simultaneous existence of turnover tax and VAT: lessons for Ukraine", *Ekonomika promyslovosti*, vol. 4 (76), pp. 30—40.

16. Shvabij, K. (2020), "All taxes are harmful, but VAT is the most harmful", *Dzerkalo tyzhnia*, 30 kvitnia, available at: https://zn.ua/ukr/finances/usi-podatki-shkidlivi-ale-pdv-nayshkidlivishiy-346284_.html (Accessed 18 May 2020).

17. Shvabij, K. (2020), "Unproductive expenditures of unproductive economy", *Dzerkalo tyzhnia*, 4 chervnia, available at: https://zn.ua/ukr/finances/neproduktivni-vitрати-neproduktivnoyi-ekonomiki-349880_.html (Accessed 27 June 2020).

18. The State Treasury Service of Ukraine (2020), official reports 2010—2019, available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua> (Accessed 18 May 2020).

19. European Commission (2019), "Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway", Publications Office of the European Union, Luxembourg.

20. Skrypnychenko, M.I. Yatsenko, H.Yu. (2018), "An instrumental analysis of GDP gap in Ukraine", *Ekonomika i prohnozuvannia*, vol. 1, pp. 58—78.

21. Eurostat Database (2020), "Exports and imports of goods and services in % of GDP", available at: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database> (Accessed 12 July 2020).

22. Business Ombudsman Council (2015), System report "Problems of tax administration for business in Ukraine", available at: <https://www.slideshare.net/IaroslavGREGIRCHAK/2015-113753010> (Accessed 04 July 2020).

23. OECD (2010), "Tax Policy Reform and Economic Growth", Tax Policy Study, no 20. OECD Publishing, Paris

24. OECD (2019), "Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies", OECD Publishing, Paris.

25. De la Feria, R. (2019), "The New VAT General Reverse-Charge Mechanism", *EC Tax Review*, no. 28/4, pp. 172—175.

26. Official Journal of the European Union (2018), "Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 December 2018 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold", available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L2057&from=EN> (Accessed 10 July 2020).

Стаття надійшла до редакції 10.08.2020 р.