

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Києво-Могилянська академія»
Факультет правничих наук
Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

Магістерська робота

Освітній ступінь – магістр

на тему: **«ПРАВОВІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ
ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ»**
«Legal aspects of value added tax functioning in Ukraine»

Виконав: студент 2-го року навчання,
Спеціальності
081 Право
Суслов Роман Дмитрович

Керівник Кравченко Н.Г.
кандидат юридичних наук, доцент

Рецензент _____

Магістерська робота захищена
з оцінкою _____

Секретар ЕК _____

«___» _____ 2021 р.



Київ – 2021

**Декларація
академічної доброчесності
студента/ студентки НаУКМА**

Я Суслов Роман Дмитрович,
студент(ка) 2 року навчання факультету правничих наук,
спеціальність 021 Право,
адреса електронної пошти r.suslov@ukma.edu.ua

- підтверджую, що написана мною кваліфікаційна/магістерська робота на тему
«Правові аспекти функціонування податку на додану
вартість в Україні»
відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень,
передбачених пунктами 3.1.1-3.1.6 Положення про академічну доброчесність
здобувачів НаУКМА від 07.03.2018 року, зі змістом якого ознайомлений/
ознайомлена;
- підтверджую, що надана мною електронна версія роботи є остаточною і
готовою до перевірки;
- згоден/ згодна на перевірку моєї роботи на відповідність критеріям
академічної доброчесності, у будь-який спосіб, у тому числі порівняння
змісту роботи та формування звіту подібності за допомогою електронної
системи Unicheck.
- даю згоду на архівування моєї роботи в репозитаріях та базах даних
університету для порівняння цієї та майбутніх робіт.

11.05.2021

Дата


Підпис

Суслов Р. Д.
Прізвище, ініціали

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ.....	7
1.1. Порівняльна характеристика прямих і непрямих податків.....	7
1.2. Економічна природа непрямих податків.....	12
1.3. Теоретичні засади податку на додану вартість.....	23
РОЗДІЛ 2 ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ.....	33
2.1. Функціонування податку на додану вартість в Україні: доктринальне бачення та законодавчий підхід.....	33
2.2. Податок на додану вартість: практика правозастосування.....	49
РОЗДІЛ 3 ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ІНШИХ КРАЇНАХ.....	65
3.1. Історія виникнення податку на додану вартість.....	65
3.2. Підходи до оподаткування податком на додану вартість у інших країнах..	69
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86

ВСТУП

Актуальність обраної теми. Податки – чи не найпоширеніше економічне явище в правовому житті будь-якої держави. Адже не існує жодної операції, яка б не мала тих чи інших податкових наслідків. Така всеосяжність податків зумовлює постійну прискіпливу увагу до них політичного істеблішменту, зокрема, та суспільства загалом.

При цьому майже жоден народ не задоволений своєю податковою системою, якою б ліберальною вона не була. Це пов'язано з людською психологією: як би мало люди не витрачали коштів, їм здається, що це значна сума і вони прагнуть до максимальної оптимізації витрат. Саме тому населення будь-якої держави прагне зменшити свій податковий тягар.

Зазначена тенденція не є винятком і для України. В Україні систематично піднімається питання зміни підходів до оподаткування. Найбільшим концептуальним питанням, яке піднімалося останнім часом, була заміна податку на прибуток податком на виведений капітал. Хоча ця концепція далі ідеї не зайшла, вона вкотре підняла проблему пошуку більш досконалої системи оподаткування, яка одночасно задовольнила б потреби як держави, так і платників податків. В той же час керівництво держави останнім часом запроваджує інші податкові механізми, які покликані сприяти наповненню державного бюджету або дотриманню податкової дисципліни (зокрема, зобов'язання здійснювати господарські операції через реєстратори розрахункових операцій, запровадження правил щодо контрольованих іноземних компаній тощо).

Говорячи про існуючі на сьогоднішній день виклики у податковій сфері, ми не можемо не зачепити податок на додану вартість як одного з бюджетоутворюючих податків і найпоширенішого серед інших непрямих податків. У науковому та професійному колі, хоча й не так гостро, також піднімаються питання щодо подальшої долі податку на додану вартість, оскільки цей податок має найбільш ганебну репутацію серед усіх інших

податків в Україні. Його недоліки суттєво впливають на податкову культуру платників, сприяючи постійному ухиленню від сплати податків. Саме тому обрана тема є актуальною сьогодні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини в сфері функціонування податку на додану вартість.

Предметом дослідження є особливості непрямого оподаткування (зокрема, ключові аспекти податку на додану вартість і інших податків на споживання), історія становлення та сучасного стану податку на додану вартість в Україні, а також моделі функціонування податку на додану вартість у інших країнах.

Метою цієї роботи є встановлення проблем механізму функціонування податку на додану вартість в Україні та внесення пропозицій щодо його удосконалення.

Задля проведення комплексного дослідження були обрані такі **завдання**:

- порівняти прямі і непрямі податки та з'ясувати, який з типів оподаткування (прямий чи непрямий) найбільше відповідає інтересам платників податків;
- встановити, який з податків на споживання є найперспективнішим;
- з'ясувати доктринальне бачення та законодавчий підхід до правового регулювання податку на додану вартість;
- проаналізувати судову практику за спорами, які стосуються податку на додану вартість, та з'ясувати правові позиції, які слід враховувати платникам податку;
- визначити проблеми адміністрування податку на додану вартість в Україні;
- дослідити моделі функціонування податку на додану вартість у інших державах та визначити, яка з них найбільше відповідає потребам українського податку на додану вартість.

Методологія дослідження. В своєму дослідженні ми керуватимемося такою світоглядною ідеєю як **раціоналізм**. Ми його будемо використовувати

при аналізі відповідних положень нормативно-правових актів і наукової доктрини щодо предмету дослідження, аби з'ясувати, як повинна функціонувати та чи інша модель податку на додану вартість.

В процесі дослідження основним методом, який ми застосуємо, буде **діалектичний**. Наявність цього методу зумовлена тим, що податок на додану вартість не є сталим податком і його правовий режим потребує вдосконалення з метою більш повно задовольняти потреби як держави так і суспільства, що є прямим проявом діалектики.

Серед загальнонаукових методів ми будемо використовувати **аналітичний** і **синтетичний** методи. Зокрема, аналітичний метод буде слугувати для розрізнення окремих аспектів податку на додану вартість та дослідження цих елементів в стороні від інших. В той час як синтетичний метод дозволить дослідити дію цих аспектів у єдності один з одним та дасть можливість запропонувати подальший шлях вдосконалення податку на додану вартість.

Важливим методом є **функціональний**. Так, за допомогою цього методу нам вдасться проаналізувати той чи інший аспект податку на додану вартість крізь призму його функцій, визначення його ролі в системі оподаткування загалом.

В процесі дослідження неможливо буде обійтися без **формально-логічного** методу, який використовуватиметься нами для підбиття правильних і логічних висновків після відповідного аналізу тих чи інших суджень.

Герменевтичний метод буде необхідний для здійснення належного, повноцінного та вичерпного тлумачення правових норм, що стосуються регулювання податку на додану вартість.

Існуюче регулювання податку на додану вартість з часом вступило в гостру конфронтацію з сьогоденням, оскільки воно вже не відповідає вимогам сучасності. Внаслідок такого дисонансу й виникла потреба у пошуку нового механізму функціонування податку на додану вартість. При дослідженні цього комплексного процесу нам допоможе **синергетичний** метод.

Серед спеціально-наукових методів ми використаємо метод **порівняльного правознавства**, який є провідним в цьому дослідженні, оскільки суть дослідження полягає як у синхронному, так і в діахронному порівнянні правових норм щодо регулювання податку на додану вартість.

Нарешті, **формально-юридичний** метод буде допоміжним до герменевтичного. За його допомогою забезпечуватиметься точне, логічне, послідовне тлумачення відповідних правових норм.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Порівняльна характеристика прямих і непрямих податків

У цьому розділі ми порівняємо прямі та непрямі податки, проаналізуємо особливості функціонування непрямих податків загалом та заглибимося в економічну та юридичну природу податку на додану вартість. Проте перш за все варто визначити, що собою представляють прямі та непрямі податки.

На думку Гринюка Р.М., *«прямі податки – це економічні відносини щодо безповоротного руху вартості від суб'єктів господарювання до централізованого фонду фінансових ресурсів держави, базою сплати яких є доходи підприємницьких структур або населення, котрі використовуються для забезпечення розширеного відтворення, розвитку економіки країни в цілому та виконання нею соціальних функцій, а їх обсяги залежать та впливають на суму доходів підприємств»* [31, с. 69].

Як зазначає кандидат економічних наук Буцька О.Ю. з колегами, *«непрямі податки — податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, а в бюджет вносяться продавцями чи рідше виробниками цих товарів та послуг»* [29, с. 68].

В той же час для полегшеного сприйняття різниці між прямими та непрямими податками звертаємо увагу на конкретні ознаки, за якими ці податки між собою відрізняються. Так, Лошкарева Н.С. пропонує наступні способи розмежування прямих і непрямих податків:

- ✓ *«перший: ознаки сплати (прямі - і сплачує, і несе одна особа; непрямі – сплачує одна особа, а несе - інша);*
- ✓ *другий: участь в утворенні ціни (прямі податки включаються в ціну на стадії виробництва у виробників; непрямі - тільки на стадії реалізації як надбавка до ціни товару);*

- ✓ *третій: спосіб стягнення (прямі - за декларацією і по кадастрам; непрямі - за тарифами);*
- ✓ *четвертий: джерело сплати (прямі - з виробництва цінностей: доходу та майна; непрямі - зі споживання цінностей: витрат і користування речами)» [53, с. 58].*

Як бачимо, прямі та непрямі податки різні за своїми механізмами функціонування. Щоб зрозуміти, в яких ситуаціях ті чи інші податки максимально ефективні, необхідно порівняти їх між собою в контексті переваг і недоліків. Тому наразі ми хочемо зацентрувати Вашу увагу на перевагах і недоліках прямого оподаткування. Так, серед переваг прямого оподаткування Лошкарева Н.С. виокремлює наступні:

1. *«Економічні – прямі податки дають можливість встановити пряму залежність між доходами платника і його платежами в бюджет;*
2. *Регулюючі – в країнах з розвинутою ринковою економікою пряме оподаткування є важливим фінансовим важелем регулювання економічних процесів...;*
3. *Соціальні – прямі податки сприяють розподілу податкового тягара таким чином, що великі податкові витрати мають ті члени суспільства, у яких більш високі доходи» [53, с. 58].*

До недоліків прямого способу оподаткування слід віднести наступні характеристики:

- ✓ *«Організаційні – пряма форма оподаткування потребує складного механізму справляння податків, так як пов'язана з досить складною методикою ведення бухгалтерського обліку і звітності;*
- ✓ *Контрольні – контроль надходження прямих податків вимагає істотного розширення податкового апарату і розробки сучасних методів обліку і контролю платників;*
- ✓ *Бюджетні – пряме оподаткування потребує певного розвитку ринкових відносин, так як тільки в умовах реального ринку може формуватися*

реальна ринкова ціна, а отже, і реальні доходи (прибуток), проте з такою ж вірогідністю можуть мати місце і збитки» [53, с. 58].

Ми поділяємо думку Н.С. Лошкарєвої щодо вказаних переваг і недоліків прямого оподаткування, окрім одного недоліку. На нашу думку, організаційний недолік, який полягає в існуванні складного механізму справляння податків, є досить суперечливим. Складний механізм справляння податку характерний і для непрямих податків, зокрема, і податку на додану вартість, про що ми дізнаємося згодом. А тому виділяти цей недолік в контексті прямого способу оподаткування вбачається, щонайменше, поспішним.

Щойно ми коротко розглянули основні аспекти функціонування прямих податків. Що стосується непрямих податків, то більш детальний аналіз їх природи та особливостей ми проведемо трохи пізніше.

Як видно з попередніх досліджень, прямий і непрямий способи оподаткування ґрунтуються на протилежних засадах функціонування. Саме тому в наукових і політичних дискусіях вони часто порівнюються між собою з метою пошуку найоптимальнішого з них. Тому нижче ми продемонструємо Вам підходи різних науковців щодо значення кожного з цих типів податків.

Британський економіст Ентоні Аткінсон і американський економіст Джозеф Стігліц вважають, що *«якщо уряд не має розподільчих цілей і турбується виключно про ефективність, йому достатньо використовувати лише пряме оподаткування¹» [2, с. 74]. Вони доходять такого висновку, що «коли функція корисності розділена між роботою та всіма товарами, не потрібно застосовувати непрямі податки. У цьому випадку використання споживання певних товарів як контрольного інструменту не приносить жодної переваги» [2, с. 74].*

Французький філософ зі світовим ім'ям Шарль Луї Монтеск'є є представником абсолютно протилежної позиції. На його думку, *«подушний*

¹ Тут і далі переклад автора

податок більш властивий рабству, податок на товари - свободі, тому що він не настільки безпосередньо зачіпає особистість платника» [55, с. 209].

Американський юрист Чарльз Адамс наступним чином коментує вищезазначену позицію Шарля Луї Монтеск'є: *«Коли Монтеск'є говорить про те, що надмірні податки ведуть до рабства, а прямі податки «більш властиві рабству», він має на увазі, звичайно, не те рабство, яке існувало на нашому Півдні до Громадянської війни. Він має на увазі зовсім інший вид рабства - податкове рабство. Це означає, що податкове відомство Великого брата бере податки з індивідуума за допомогою суворих покарань, шпигунства та конфіскацій» [23, с. 352]. Сам же Чарльз Адамс притримується наступної позиції щодо прямого податку: «Податок на дохід у тому вигляді, в якому він сформувався, можна уподібнити екологічно брудному металургійному виробництву, яке ефективно виконує важливу для суспільства задачу з переробки руди, але забруднює повітря, отруює річки, знищує ліси» [23, с. 463].*

Існує також третя група вчених, які є прихильниками гармонічного поєднання прямих і непрямих податків. Так, конкретно з попередньою думкою не погоджуються економісти континентальної Європи. Як стверджують французькі економісти Хельмут Кремер та Жан-Шарль Роше, а також їх бельгійський колега П'єр Пестію, *«всупереч висновкам Аткінсона та Стігліца (1976) диференційовані податки на товари відіграють певну роль як інструменти оптимальної податкової політики – оптимального (загального) податку на дохід буде не достатньо» [4, с. 797].*

На думку професора економіки Університету штату Джорджія Хорхе Мартінеза-Васкеса та його колег, *«хоча оптимальна податкова література ніколи не надавала швидких або точних рецептів при проектуванні податкових структур, зрозуміло, що оптимальна податкова структура вимагає використання як прямих, так і непрямих податків, залишаючи відкритим питання про те, яким має бути їх оптимальне співвідношення» [16, с. 74].*

Щойно ми проаналізували різні позиції науковців щодо того, на основі якого способу оподаткування повинна базуватися податкова система держави.

Усі наукові дискусії зводяться до трьох варіантів: перевага прямого оподаткування, перевага непрямого оподаткування, поєднання цих способів оподаткування. Вчені наводять різні обґрунтовані аргументи на користь тієї чи іншої позиції. З огляду на таке різноманіття думок можна припустити, що найближчим часом наукова спільнота не зможе дати остаточну відповідь на це запитання.

Свою позицію щодо ефективності того чи іншого способу оподаткування висловлювали не лише представники наукових кіл. Політики теж опосередковано долучилися до цієї дискусії. Зокрема, в цьому контексті неабиякий інтерес представляє записка служб Європейської Комісії, яку оприлюднили на 72-ій нараді Робочої групи Організації економічного співробітництва та розвитку. Зокрема, автори записки звертають увагу Робочої групи на цікаві аспекти функціонування ПДВ у Європі. Так, у пункті 66 вказаної записки зазначається, що країни з більш високою долею непрямого оподаткування мали тенденцію до більш швидкого зростання протягом останнього десятиріччя [17, с. 22]. Крім того, в пункті 74 автори продемонстрували взаємовплив непрямого оподаткування з деякими видами прямого оподаткування: *«перехід до непрямого оподаткування - при одночасному введенні одноразового податку на капітал для власників облігацій явно зменшить оподаткування майбутніх заощаджень (припускаючи, що прибуток від капіталу оподатковується в системі податку на доходи фізичних осіб)»* [17, с. 23].

Автори уже згаданої вище записки, яка була оприлюднена на 72-ій нараді Робочої групи Організації економічного співробітництва та розвитку були обережні у своїх висновках щодо ролі непрямого оподаткування. Відповідно до пункту 75 цієї записки, *«пропозиція змістити баланс фіскальної політики в бік непрямого оподаткування здається малоімовірною панацеєю, але в деяких країнах може бути корисним елементом загальної стратегії покращення показників зростання за рахунок зменшення податкового збору на працю»* [17, с. 23].

Як бачимо, в професійному середовищі немає єдиного підходу до домінуючої ролі одного з вказаних типів податків чи їх паралельного функціонування. На нашу думку, правильним є підхід, який полягає у гармонічному поєднанні цих способів оподаткування. Пошук золотої середини між цими податками є наріжним каменем ефективної податкової системи будь-якої держави. В той же час, якщо ми надаємо перевагу одному типу оподаткування, то виникає ризик незбалансованості податкової системи. Проте у будь-якому випадку при виборі тієї чи іншої моделі податкової системи необхідно виважено підійти до її побудови.

1.2. Економічна природа непрямих податків

Щойно ми з вами проаналізували як прямі, так і непрямі податки в порівняльному аспекті. Проте з огляду на предмет нашого дослідження, цей аналіз був достатньо поверхневим і мав на меті надати читачу лише уявлення про засади взаємодії цих видів податків.

Оскільки податок на додану вартість, предмет нашого дослідження, є проявом саме непрямого способу оподаткування, у цьому підрозділі ми більше зосередимося на природі непрямих податків. Дослідивши функції, особливості та механізм дії непрямих податків загалом, ми зможемо глибше розкрити сутність податку на додану вартість зокрема.

Непрямі податки привертають до себе велику увагу як класичних філософів, так і сучасних дослідників. Пов'язана така прискіплива увага до них з тим, що *«історично склалося, що роль непрямого оподаткування була значна протягом всього існування податкової системи»* [77; с. 41].

Про природу податку на товари (а саме до такого роду податку належать усі непрямі податки) детально розповів уже згаданий нами вище Шарль Луї Монтеск'є: *«Для помірнього правління найбільш гармонійний податок – це податок на товари. Цей податок, який, насправді, сплачується покупцем, хоча і стягується з продавця, є кредитом, що отримується від купця покупцем; тому покупець є загальним боржником держави і кредитором всіх окремих осіб. Він наперед сплачує державі податок, який коли-небудь буде йому сплачено*

покупцями; і він вже сплатив за покупця податок, сплативши його за свої товари» [55, с. 209]. Шарль Монтеск'є висунув надзвичайно цікаву тезу характеризуючи податок на товари як такий, що найбільше підходить для зваженого державного ладу. В процесі нашого подальшого дослідження ми спробуємо встановити, наскільки ця позиція знаходить відображення в сучасному світі.

Щоб досягнути повноцінну картину функціонування непрямих податків, необхідно з'ясувати, які ж переваги непрямі податки мають у порівнянні з прямими. Вже згадана нами Н. Лошкарева виділяє наступні види переваг непрямих податків:

1. *«Організаційні – для непрямих податків характерна простота сплати та регулярність надходження до бюджету. Утримання та контроль надходження непрямих податків не вимагає розширення податкового апарату;*
2. *Регулятивні – податки діють на сукупне споживання шляхом здорожчання того чи іншого продукту. При цьому особливо важливим є стримуючий вплив держава на споживання продуктів, шкідливих для здоров'я нації...;*
3. *Політичні – прямі податки, з точки зору звичайної людини, сплачуються державі задарма, в той час як непрямий податок завуальований у ціні товару, і якщо платник і усвідомлює, що ціна збільшена податком, то він все одно отримує необхідний продукт;*
4. *Економічні – для кінцевого споживача непрямі податки зручні тим, що визначаються розміром споживання, зручністю сплати по часу, близькістю до місця внесення, відсутністю примусового характеру, відсутністю втратою часу для сплати, не вимагають накопичення певних сум, не пов'язані з ексекуційними заходами» [53, с. 58].*

На нашу думку, вказані переваги в більшості є досить неоднозначними. Наприклад, під простотою сплати податку автор, мабуть, мала на увазі простий механізм сплати податку саме економічними платниками податку, тобто

кінцевими споживачами. Проте юридичними платниками все-таки є юридичні особи і для них сплата, зокрема, податку на додану вартість в Україні надзвичайно складна процедура. Проте це питання більш детально ми дослідимо в наступному розділі.

На ще одну цікаву перевагу непрямих податків звертають увагу російські науковці Турбіна Н.М. і Федорова О.Ю. Так, вони стверджують, що *«споживання рівномірне в територіальному розрізі, а тому непрямі податки знімають напруження в міжрегіональному розподілі доходів»* [77, с. 42].

З цією позицією ми теж не можемо безумовно погоджуватися. Якщо населення певного регіону отримує суттєво менший дохід в порівнянні з іншими, то й рівень споживання в ньому буде дещо менший. Це пов'язано з тим, що зменшення достатку людей призводить до посиленої економії з їх боку. Вказана подія не вплине лише на рівень споживання предметів першої необхідності.

Кандидат економічних наук, професор Данілов А.Д. в механізмі функціонування непрямих податків вбачає таку особливість як надійність: *«Оподаткування споживання надійніше, оскільки людина завжди має потребу в певних товарах чи послугах, і зупинити цей процес неможливо. В той же час оподаткування доходів і прибутку в умовах економічної кризи не може бути надійним джерелом наповнення бюджету»* [32, с. 28]. Із думкою попереднього вченого погоджується й Литвин Я.А., яка стверджує, що *«із точки зору вирішення фіскальних завдань непрямі податки завжди ефективніші за прямі»* [52, с. 729].

З подібною позицією ми також погоджуємося дуже обережно. З одного боку, автори мають рацію щодо безперервності процесу споживання товарів і послуг. Проте з іншого боку, в разі зменшення доходу суб'єктів господарювання зменшиться і кількість зареєстрованих платників податку на додану вартість, що автоматично призведе до зменшення надходжень з цього податку до державного бюджету.

Як бачимо, у непрямих податків достатньо переваг, аби розглядати їх як основне джерело наповнення державного бюджету. Проте жоден аналіз не буде об'єктивний, якщо зосередити увагу на одних перевагах і упустити з поля зору недоліки. Тому зараз пропонуємо розглянути негативну сторону функціонування непрямих податків.

Вже відома нам Н. Лошкарєва згадує про наступні недоліки непрямих податків:

- 1. «Обмеження для багатодітних сімей – фактична сплата податку здійснюється главою сім'ї, а формується всіма її членами...;*
- 2. Політичні – оскільки право стягувати непрямі податки майже ніколи не оспорується;*
- 3. Соціально-економічні – непрямі податки покладаються на окремих осіб непропорційно їх капіталу чи доходу;*
- 4. Підприємницькі – непрямі податки в умовах розвинутих ринкових відносинах обмежують розмір прибутку підприємництва, оскільки в умовах конкуренції не завжди є можливість підвищити ціну на суму непрямих податків, особливо у випадку підвищення ставок цих податків» [53, с. 59].*

На нашу думку, більшість із цих недоліків є або некоректними, або непереконливими. Щодо фактичної сплати податку главою сім'ї, то цей аргумент є дискримінаційним, оскільки не визнає рівність у формуванні сімейного бюджету та заперечує право іншого з подружжя отримувати дохід. Політичний недолік, який навела автор, є, швидше, не недоліком, а констатацією факту. Те, що населення в меншій мірі протестує проти непрямих податків, пов'язане з тим, що ця категорія податків не так «помітна» для людей, як прямі, про що ми дізнаємося пізніше. Проте ми не бачимо очевидного негативу в цій особливості непрямого оподаткування. Підприємницький недолік теж є несуттєвим, оскільки платники непрямих податків зобов'язані сплачувати відповідні податки по однаковим ставкам за однаковий вид товару, роботи чи послуги. Єдиний концептуальний недолік, з яким ми

погоджуємося, - непропорційність податку капіталу чи доходу економічного платника (кінцевого споживача).

Саме цей недолік описують у своєму дослідженні О. Буцька з колегами: *«Аналізуючи ті властивості непрямих податків, які загалом характеризують їх з негативного боку, слід насамперед виділити таку: сплата непрямих податків не залежить від розміру доходу їх платників. Це створює ситуацію, коли бідніше населення несе значно більший тягар сплати непрямих податків, ніж значно заможніші. Тобто чим нижчий рівень доходів, тим вища в них частка непрямого податку, відносно (порівняно з прямими податками) дорожнечу їх адміністрування, недостатню ефективність у частині поліпшення структури споживання через зменшення в ній частки шкідливих товарів, оскільки відбувається зміщення попиту в «тіньовий» сектор...»* [29, с. 69].

Щойно ми коротко описали, які існують в доктрині підходи до визначення переваг і недоліків непрямого оподаткування. А зараз перейдемо до аналізу власне різновидів непрямих податків і побачимо, чим вони відрізняються один від одного.

Білоруська економістка Кіреєва О.Ф. зазначає наступне: *«Непрямі податки також класифікують як податки на споживання. До впровадження ПДВ в цю категорію входили акцизи, податок з обороту та податок з продажу. В свою чергу, їх можна розділити на дві групи залежно від того, чи стягуються вони на одному чи кількох етапах в процесі виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг). До групи одноступеневих податків належать акциз і податок з продажу, які можуть стягуватися на рівні виробника, оптової чи роздрібної торгівлі. ПДВ і податок з обороту складають групу багатоступеневих податків, що стягуються на кожному етапі виробництва та реалізації»* [45, с. 51].

О.С. Дроздовська з колегою зазначає, що *«В Україні традиційно до непрямих податків відносять ПДВ, акцизні податки та мито (ввізне та вивізне). Збори, які встановлюються іншими, ніж Податковий кодекс України,*

законодавчими та підзаконними актами, як правило, до непрямих податків не включають» [36, с. 47].

Як бачимо розрізняють велику кількість непрямих податків на підставі різних класифікацій. Оскільки в цій роботі предметом нашого дослідження є податок на додану вартість, то доцільним буде зосередити увагу на тих видах податків, які максимально наближені за своєю природою до податку на додану вартість. Мова йде про такі непрямі податки як податок з продажу та податок з обороту.

На думку Д. Боярчука, існує проблема розрізнення податку з обороту та податку з продажу: *«Податок із продажу часто плутають із податком з обороту. Однак ці два фіскальні інструменти мають дуже серйозну відмінність. Податок із продажу стягується на етапі продажу товару кінцевому споживачу, тоді як податок з обороту стягується на кожному етапі виробництва. Це фактично той же самий ПДВ тільки без ПДВ-кредиту та, відповідно, без ПДВ-відшкодування»* [27, с. 6].

Як ми побачили, спільним між податком на додану вартість і податком з обороту є їх механізм, який полягає у стягненні податку на кожному етапі реалізації товару (роботи, послуги). Податковий консультант А.Д. Шелкунов наступним чином описав цей механізм: *«Кумулятивні непрямі податки припускали нарахування податку на вартість економічного продукту (або просто на всі фактичні платежі між підприємцями) за операціями в рамках процесу виробництва і розподілу пропорційно податковій ставці на будь-якій стадії виробництва і розподілу аж до того моменту, поки створений підприємцями фінальний економічний продукт не купувався кінцевим споживачем... В результаті податкова складова формувалася наростаючим підсумком. Від підприємця до підприємця в ланцюжку торгових операцій в процесі виробництва і розподілу переходила зростаюча складова понесених витрат на сплату кумулятивних непрямих податків по кожному ступеню в рамках зазначеного ланцюга»* [79, с. 9-10].

Як бачимо, система нарахування кумулятивних непрямих податків, до яких належить, зокрема, й податок на додану вартість, є достатньо складною. Подібна економічна конструкція сама по собі ставить під сумнів простоту сплати непрямих податків, на якій наполягають науковці, що ми й побачили в попередньому підрозділі.

Повернемося до податку з обороту. Історію його впровадження коротко описує Кіреєва О.Ф.: *«Багатоступеневий каскадний податок з обороту отримав широке розповсюдження в часи першої світової війни. Він застосовувався в ряді країн Європи, Латинської Америки, Африки та Азії. Податок з обороту стягувався на кожній стадії руху товарів від виробника до кінцевого споживача на основі вартості валового обороту підприємства і призводив до необґрунтованого здорожчання товарів по мірі проходження ними всіх етапів реалізації. Щоб знизити каскадний ефект податку, держави на перших етапах реалізації встановлювали більш низький рівень податкових ставок в порівнянні з наступними»* [45, с. 51].

Тепер варто звернутися до аналізу податку з обороту, який здійснила Бедик Ю.М., коротко й зрозуміло описавши його механізм функціонування: *«Податок з обороту (turnover tax) – універсальний акциз, яким оподатковується вартість товару на всіх етапах просування продукції до споживача. Платником податку з обороту виступає продавець товарів (робіт), який повинен збільшити вартість товару на суму податку з обороту, отримати з покупця загальну вартість товару та сплатити податок до бюджету. Враховуючи те, що податок з обороту багатостадійний, він має справлятися за невисокою ставкою. Податок характеризується невисокою вартістю, простотою справляння та адміністрування. Основним недоліком податку є його кумулятивний ефект, за якого податок нараховується на податок»* [24, с. 105-106].

Як бачимо, позиція Бедик Ю.М. щодо того, що вказаний податок характеризується невисокою вартістю, не співпадає з позицією О.Ф. Кіреєвої, яка наголошувала на каскадному ефекті податку та в результаті здорожчанні

товарів. На нашу думку, логічною є саме друга позиція, оскільки каскадний ефект податку сам по собі сприяє збільшенню податкових нарахувань.

Відомий вітчизняний науковець Кучерявенко Н.П. продемонстрував зміст податку з обороту з економічної точки зору: *«податок з обороту в якості об'єкта передбачав частину утвореної вартості, але не реалізованої в оптовій ціні, яка нижче повної вартості товару на частину, що розподілялася через суспільні фонди споживання в централізованому порядку. Інакше кажучи, при податку з обороту підприємства реалізовували державі продукцію по ціні нижче вартості. Держава ж податок з обороту використовувала як частину недореалізованої підприємством вартості»* [50, с. 41].

Особливість податку з обороту описують Д.М. Серебрянський і М.В. Стадник. Зокрема, вони наголошують на існуванні у світовій практиці податку з обороту у двох його формах:

«1) прибуткового оподаткування – у вигляді спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого та середнього підприємництва (наприклад, Південно-Африканська Республіка, Вірменія, Білорусь, Хорватія, Україна та ін.);

2) універсального акцизу – у вигляді:

використання податку з обороту як такого (наприклад, Гаїті, Нідерландські Антильські острови, Північна Корея);

одночасного використання податку з обороту та ПДВ (наприклад, Аргентина, Киргизстан, розглядається можливість запровадження такої системи в Казахстані)» [73, с. 31-32].

На нашу думку, автори хибно розуміють природу податку з обороту, коли розглядає його як форму прибуткового оподаткування. Адже в цьому випадку має місце не податок з обороту, а корпоративний податок, яким обкладається замість прибутку дохід компанії. Ми вважаємо, що в Україні єдиний податок не можна розглядати формою податку з обороту, оскільки єдиним податком обкладається дохід, а не товари та послуги.

Д. Боярчук просто і детально пояснює суть, переваги та недоліки податку з обороту: *«Суть «каскадного» ефекту полягає в тому, що на кожному наступному етапі виробничого процесу цей податок працює з накопичувальним ефектом. Це, звичайно, не є проблемою, якщо у вас досить просте виробництво (навіть навпаки, адміністрування легше та дешевше). Однак податок з обороту є серйозною перешкодою для високотехнологічних виробників, оскільки для них податкове навантаження може бути значно вищим, ніж у країнах, які використовують ПДВ чи податок із продажів»* [27, с. 6].

Враховуючи позицію цього автора, можна дійти висновку, що податок з обороту буде максимально ефективним в державах з нерозвинутою економікою, де переважна більшість підприємств мають просту модель реалізації продукції, в той час як у розвинутих державах впровадження вказаного податку буде недоцільним.

Проте податок з обороту має свої недоліки, які й зумовили втрату його популярності. На думку Кіреєвої О.Ф., *«основним недоліком податку з обороту є його яскраво виражений каскадний ефект: чим більше етапів реалізації проходив товар від виробника до кінцевого споживача, тим більша сума податку з обороту включалась в його вартість... Існувала ще одна важлива причина необхідності заміни податку з обороту – розширення зовнішньоекономічної діяльності... Якщо в національній системі віддається перевага з обороту, то достатньо важко у вартості експортного товару визначити величину податку»* [45, с. 51].

На нашу думку, саме ці недоліки призвели до того, що податок з обороту поступово витісняється альтернативними непрямими податками, зокрема, податком на прибуток.

Ще одним універсальним акцизом, подібним до податку на додану вартість і податку з обороту, є вже згаданий вище податок з продажу. Аби отримати повністю картинку функціонування універсальних акцизів та перейти

безпосередньо до аналізу податку на додану вартість, нам необхідно ще розібратися в цьому непрямому податку.

Замбійський економіст Кампамба Шула стверджує, що *«традиційно податок з продажу застосовувався лише під час продажу товарів, а не послуг»* [19, с. 8]. Проте в процесі еволюції цей податок зазнав суттєвих змін, що ми побачимо згодом.

Детальну характеристику податку з продажу зробила вже згадувана нами раніше Ю.М. Бедик: *«Податок з продажу (retail sales tax, singlestage sales tax) – друга форма універсальних акцизів, який на відміну від податку з обороту є одностороннім податком. За класифікацією Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) податки з продажу справляються на одній із таких стадій: виробництво; складання; оптовий продаж; роздрібний продаж. Залежно від стадії, на якій справляється податок, платником може виступати або виробник (у разі податку з продажу на стадії виробництва) або підприємство, яке здійснює збирання готової продукції (у разі податку на продаж на стадії складання), або оптовий продавець (у разі податку з оптового продажу), або роздрібний продавець (у разі податку з роздрібного продажу). Об'єктом оподаткування виступає загальна вартість реалізації товару»* [24, с. 106].

Як зазначає Карла Урянсон, віце-президент компанії «Thomson Reuters», *«податок з продажу стягується ритейлером після досягнення кінцевого результату в ланцюгу поставок. Інакше кажучи, кінцеві споживачі платять податок з продажу при покупці товарів чи послуг. При покупці товарів чи матеріалів, які будуть перепродані, підприємства можуть видавати продавцям сертифікат на перепродаж і не несуть відповідальності за сплату податку з продажу. До моменту продажу кінцевому споживачу податок з продажу не стягується, а податкові юрисдикції не отримують податкових надходжень»* [22].

Партнер юридичної компанії «Unicase» Артем Тимошенко наступним чином характеризує податок з продажу: *«Цей податок є процентом доходу,*

ним оподатковується ритейл-продаж товарів і послуг, і він має характер саме податку на угоду. При цьому податок з продажу може мати каскадний характер, коли зобов'язання зі сплати податку з продажу мають всі посередники (без права зарахування, як при ПДВ), або ж зобов'язання зі сплати податку з продажу має лише ритейлер, який реалізував товар безпосередньо споживачу. На відміну від ПДВ, платник податку з продажу перераховує в бюджет всю суму податку без будь-якого зарахування» [76].

На нашу думку, ця позиція хибна. Податок з продажу не може мати каскадний характер, оскільки в такому випадку він набуде ознак податку з обороту.

Вже згадуваний нами раніше Кампамба Шула зробив таке зауваження щодо переваг податку з продажу: *«Перевага податку з продажу полягає в тому, що він є простим для платників податку, наприклад, застосування ставки та вартості продажу, і сприяє зменшенню адміністративних витрат для уряду»* [19, с. 8].

Проте в податку з продажу є як переваги, так і недоліки. Зокрема, кандидат економічних наук О.М. Гаркушенко стверджує, що *«...може виникнути проблема з визначенням того, хто є кінцевим споживачем товару. Наприклад, при продажу товарів через роздрібну мережу можна припустити, що всі товари будуть продані кінцевим споживачам. Разом з тим при продажі товарів підприємствам частина таких товарів останні можуть використовувати для внутрішнього споживання. Разом з цим виникає ймовірність того, що в даному випадку податок з продажу може не надійти в бюджет. Тобто, незважаючи на уявну простоту стягнення податку з продажу і його перерахування в бюджет, від сплати цього податку можна ухилитися, що в підсумку знижує рівень податкових надходжень. Боротьба влади з ухиленням від сплати податку на продажу веде до росту адміністративних витрат, які повинні покриватися за рахунок доходів бюджету»* [30, с. 33].

Крім того, вже згадувана нами Кіреєва О.Ф. наголошує на тому, що *«основний його (податку з продажу – прим. автора) недолік полягає в тому, що він не дозволяє державі впливати на всі стадії руху товару від виробника до кінцевого споживача, і податкові надходять до бюджету тільки на останній стадії руху товару»* [45, с. 51].

На нашу думку, цей недолік є несуттєвим. З одного боку, держава, дійсно, отримує цей податок з затримкою. Проте з іншого боку, компанії сплачують податок з продажу лише після його фактичної оплати кінцевим споживачем, що дозволяє їм не вилучати значні кошти з господарського обороту на авансову оплату податку, а використати їх у розвитку бізнесу.

Підбити підсумок у вигляді короткого опису ефективності податку з продажу хотілося б словами тієї ж Кіреєвої О.Ф.: *«Світова практика оподаткування показала недоцільність його (податку з продажу – прим. автора) сплати на рівні оптової торгівлі чи виробництва, оскільки таке оподаткування не забезпечує основну функцію непрямих податків як податків на кінцеве споживання, створює проблеми в реальному секторі економіки – виробництві, а також не включає сферу послуг і рух об'єктів інтелектуальної власності»* [45, с. 51].

Як бачимо, існує кілька податків, які за своєю природою подібні до податку на додану вартість. Мова йде про податок з обороту та податок з продажу. Проте жоден з цих податків не набув такого масового поширення як податок на додану вартість. Очевидно, що така ситуація пов'язана з їхніми суттєвими недоліками, які ми розглянули в цьому підрозділі. Зокрема, податок з обороту мав надмірний каскадний ефект, що призводило до здорожчання товарів, в той час як надходження від податку з продажу держава не могла контролювати в повній мірі.

1.3. Теоретичні засади податку на додану вартість

Ми розглянули засади функціонування прямих і непрямих податків, а також зосередили особливу увагу на таких непрямих податках як універсальні акцизи, оскільки саме вони найбільше схожі з податком на додану вартість.

Зокрема, до них відносяться податок з продажу та податок з обороту. Проте, як ми з'ясували в попередньому підрозділі, ці податки не набули такого поширення як податок на додану вартість. Натомість, саме податок на додану вартість став найпоширенішим податком серед універсальних акцизів. Тому в цьому підрозділі ми сконцентруємося на засадах функціонування податку на додану вартість і розглянемо його особливості.

Перш за все хочемо звернути вашу увагу на природу податку на додану вартість і його економічну сутність. Адже саме ця характеристика дозволить побачити глибинну роль цього податку та зрозуміти його вплив на економіку та суспільство в цілому.

О.Ф. Кіреєва наступним чином описує природу податку на додану вартість: *«За своєю природою ПДВ належить до групи універсальних непрямих податків і включається у відпускну ціну товарів, робіт і послуг. ПДВ є вилученням в бюджет частини приросту щойно створеної вартості та охоплює не лише внутрішній і зовнішній товарообіг держави, але й вироблені роботи та послуги»* [45, с. 50].

Що стосується механізму функціонування ПДВ у транскордонних відносинах, то його філософію просто описав Д. Боярчук: *«Філософія ПДВ передбачає, що його платять громадяни тих країн, де продається кінцевий товар. Коли продукція перетинає кордон, виникає проблема подвійного оподаткування. Тому країни домовилися, що під час експорту товару виробник просто повертає з бюджету сплачений авансом ПДВ»* [27, с. 7].

З одного боку, таке рішення країн повертати з бюджету сплачений авансом податок на додану вартість виглядає цілком справедливим, адже воно усуває проблему подвійного оподаткування та звільняє виробників від надмірного податкового тиску. Проте з іншого боку, ми згодом побачимо, що саме цей механізм дозволяє зловживати несумлінним платникам і уникати сплати податків, а іноді й навіть заробляти на державі.

У своїй монографії науковці В.П. Синчак і Т.А. Самарічева звертають увагу на одну з ключових функцій податку на додану вартість: *«Основна*

специфіка цього податку (податку на додану вартість – прим. автора) полягає в тому, що реально його сплачують споживачі. Тому його можна вважати регулятором цін, адже відповідно до механізму справляння, він додається до ціни товару у вигляді надбавки. Через рівень цін відбувається вплив на реальні доходи споживачів. Врешті-решт ПДВ дає змогу регулювати платоспроможний попит як невід’ємну складову ринкової рівноваги» [74, с. 7].

Як бачимо, податок на додану вартість за своєю економічною природою дуже схожий на своїх «попередників». Як і вони, він є універсальним непрямим податком. Подібно до своїх аналогів він включається у ціну товарів, робіт і послуг. Проте провідний вітчизняний податківець Н.П. Кучерявенко зазначає: *«поява податку на додану вартість в податкових системах була пов’язана з певним етапом розвитку економіки. Країни Європи перейшли на цей податок в основному в період 1967–1973 років після тривалого існування податку з обороту... Цей податок мав замінити податок з обороту»* [59, с. 128]. То чим же податок на додану вартість так суттєво відрізняється від своїх «аналогів», що зміг їх з часом витіснити?

Що стосується податку з продаж, то, на думку кандидата юридичних наук Корнієнко Н.Ю. і його колеги Головнієвої М.С., основними відмінностями між податком з продажу і податком на додану вартість є:

«1. Ризик несплати податку з продажу концентрується на одній стадії виробничо-комерційного ланцюга, і вся сума податку може бути повністю втрачена. ПДВ же збирається на різних стадіях виробничо-комерційної ланцюжка, і ризик втрат існує тільки на тій стадії, на якій ухиляються від сплати податку.

2. ПДВ надає можливість ухилення від сплати, якої немає при інших податках.

3. Податок з продажу стягується на стадії роздрібної реалізації товарів (робіт, послуг), коли ухилення від оподаткування є досить легким. У зв’язку з цим адміністрування податку з продажів стає більш дорогим у порівнянні з адмініструванням ПДВ.

4. ...Залучення малих підприємств в податкову систему податку з продажу може призвести до непомірного збільшення податкового тягара для них....

5. Втрати від ухилення від сплати податку з продажів на імпортовані товари вище, тому що ПДВ стягується безпосередньо при митному оформленні товару, а податок з продажів надходить в бюджет після першого продажу всередині країни.

6. ...тягар доведення права на відшкодування сплаченого ПДВ лежить на платнику податків, а доказ факту заниження зобов'язань з податку з продажів входить в обов'язки податкових органів.

7. Ефективне застосування податку з продажу можливо при його порівняно невеликих ставках...»[48].

Як бачимо, у податку на додану вартість існує широкий простір маневрів для ухилення від його сплати. Можна допустити, що зменшення ставки податку на додану вартість зробить ухилення від його сплати економічно неефективним, а тому платники будуть самі зацікавлені у добровільній його сплаті. Проте з такої позицією не погоджуються ряд вчених. Зокрема, кандидат економічних наук А.В. Непран з колегами стверджують, що «як показує історичний досвід, зниження ставок податків не є гарантією збільшення податкових надходжень» [57, с. 69].

У податку на додану вартість є певні особливості. Як ми зазначали раніше, непрямі податки – податки, юридичним і економічним платником яких є різні особи, а саме суб'єкт підприємницької діяльності та кінцевий споживач відповідно. Проте, на думку кандидата економічних наук О. Дзюби та Ю. Волинець, може виникнути ситуація, коли юридичним і економічним платником буде підприємство: «У випадку, коли підприємство не може перенести весь податок на покупця (продукція не реалізована або не оплачена покупцем), йому не відшкодовується вартість придбаних матеріальних активів, що призводить до погіршення його фінансового стану, порушення платіжної дисципліни та вимивання оборотних коштів. У цьому випадку саме

на продавця (виробника) лягають видатки із залучення додаткових оборотних коштів, необхідних для надходження податку від кінцевого споживача до держави. Чим більший обсяг доданої вартості і дефіцит оборотних коштів, тим більш обтяжливим буде цей бюджетний платіж для підприємства» [34, с. 219].

Ми вважаємо, що вказана ситуація не виходить за межі звичайного функціонування податку на додану вартість і не порушує логіку його процесів. Цей випадок аналогічний до того, коли компанія придбаває товари (роботи, послуги) для власних потреб. Тобто в даному випадку підприємство є кінцевим споживачем.

Щойно ми визначили різницю між податком на додану вартість і податками з обороту та з продажу. Тепер необхідно з'ясувати, за рахунок чого цей відносно молодий податок зміг так швидко підкорити світ. З цією метою пропонуємо розглянути його переваги.

На думку О.Ю. Буцької та її колег, *«світовий досвід доводить, що податкова система, побудована на базі ПДВ, забезпечує високу стабільність надходжень до бюджету і незначну залежність його від характеру економічної кон'юнктури. Цей вид податку має такі якості, як універсальність і абсолютна об'єктивність» [29, с. 72].*

Інша дослідниця, В.М. Помулева, відзначила наступні переваги податку на додану вартість: *«Серед переваг дії ПДВ економісти відзначають ритмічність податкових надходжень, можливість стримування зростання цін, кризи перевиробництва, отримання надприбутків, можливість регулювання процесів споживання та ін.» [61, с. 254].*

В даному випадку не зовсім зрозуміло, за рахунок чого податок на додану вартість стримує зростання цін. Адже цей податок додається до ціни товару, що призводить до зростання цін, а не до їх зменшення. Крім того, сумнівний зв'язок між цим податком та обмеженням на отримання надприбутків, оскільки, як ми вже з'ясували вище, в пропорційному співвідношенні цей податок вигідніший багатшим прошаркам населення. Ефективнішу роль щодо

зменшення можливостей для отримання надприбутків відігравав би подорожній податок з прогресивною ставкою.

Вже згадані нами О. Дзюба та Ю. Волинець вказують на інші переваги податку на додану вартість: *«Широке застосування ПДВ зумовлене численними його перевагами, серед яких найголовнішим є те, що оподаткуванню підлягає переважно дохід, який спрямовується на споживання, а інша його частина значною мірою використовується на нагромадження, що опосередковано стимулює процес інвестування. Широка база оподаткування ПДВ сприяє вагомому зростанню доходів держави від податків на споживання. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягара між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Єдині ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни. Оподаткування, власне, доданої вартості, сплата податку пропорційно новоствореній вартості на відповідному етапі виробництва чи просування товарів наближають ПДВ до прямих податків із точки зору прогресивності оподаткування»* [34, с. 221].

Проте, незважаючи на всі позитивні сторони податку на додану вартість, він має й свої недоліки, які так чи інакше впливають на його ефективність.

В.М. Помулева звертає увагу на такий недолік досліджуваного податку: *«Механізм нарахування цього податку невиправдано ускладнений і практично стимулює спекулятивне посередництво (завдяки застосуванню єдиної ставки та однакових умов відшкодування податку із бюджету для всіх сфер діяльності)»* [61, с. 254].

На думку Д. Боярчука, *«ПДВ «з'їдає» значну частину обігових коштів бізнесу... і при цьому фактично неможливо ухилитися від його сплати. Однак, «невідворотність» ПДВ та його вага не є основною хворобою цього податку. Справжня проблема полягає в тому, що ПДВ (а) складно адмініструвати, (б) він дає широкі можливості для шахрайства та корупції (як-от системне*

хабарництво при ПДВ-відшкодуванні), (в) необхідність ПДВ-кредитування спричиняє значні додаткові витрати» [27, с. 2].

О. Дзюба та Ю. Волинець стверджують, що *«недоліками ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та регресивність, особливо щодо малозабезпечених верств населення» [34, с. 221].*

Вирішення цієї проблеми пропонує кандидат економічних наук Прокопчук О.Т. На її думку, *«соціальна несправедливість непрямих податків може певною мірою нейтралізуватися державою шляхом вилучення товарів першої необхідності з кола оподатковуваних. Але тоді виникає протиріччя: швидкість надходження податків, стабільність і рівномірність забезпечуються саме оподаткуванням товарів широкого споживання. Тому державі необхідно найбільш повно врахувати інтереси всіх членів суспільства, прийти до компромісного розподілу податкового тягара» [71, с. 84].*

Цікавий факт відзначає А.В. Непран зі своїми колегами: *«Одним з факторів, що здійснює негативний вплив на фіскальну ефективність ПДВ, є ріст бюджетного відшкодування експортерам продукції» [57, с. 70].* В процесі свого дослідження науковці доходять наступного висновку: *«прагнення до нарощування експортного потенціалу країни без врахування фінансово-економічних наслідків посилює ризики розбалансованості державного бюджету, збільшує заборгованість за зобов'язаннями, що в кінцевому результаті здійснює негативний вплив на всю систему державних фінансів, а особливо на боргову безпеку країни» [57, с. 73].*

Отже, податок на додану вартість замінив собою податок з обороту і податок з продажу. Він позбавлений тих недоліків, які були характерні для цих податків, зокрема, не має каскадного ефекту та контролюється державою на всіх рівнях ланцюга реалізації товарів. Проте йому притаманні й недоліки, які суттєво зменшують його ефективність. До них відносяться, зокрема, вилучення значних обігових коштів бізнесу, складний механізм нарахування, регресивний характер і ріст бюджетного відшкодування експортерам продукції, а також широкі можливості для шахрайства та корупції.

В податковій системі існує два типи податків – прямі та непрямі. Існує, загалом, чотири способи розмежування цих видів податків: ознака сплати, участь в утворенні ціни, спосіб стягнення, а також джерело сплати.

Серед основних переваг прямих видів податків можна виокремити наступні:

- ✓ прямі податки встановлюють пряму залежність між доходами платника і його платежами в бюджет;
- ✓ пряме оподаткування є важливим фінансовим важелем регулювання економічних процесів;
- ✓ за прямого оподаткування великі податкові витрати мають ті члени суспільства, у яких більш високі доходи.

До основних недоліків прямого способу оподаткування належать наступні характеристики:

- ✓ Контроль надходження прямих податків вимагає розробки сучасних методів обліку і контролю платників;
- ✓ Пряме оподаткування потребує певного розвитку ринкових відносин.

Непрямі податки мають наступні класичні переваги:

- ✓ для кінцевого споживача непрямі податки порядком сплати, відсутністю втратою часу для сплати, не вимагають накопичення певних сум;
- ✓ непрямі податки забезпечують рівномірні податкові надходження на рівні окремих адміністративно-територіальних одиниць;
- ✓ надійність оподаткування споживання.

Основним ж недоліком непрямого оподаткування, на нашу думку, є непропорційність податку з капіталу чи доходу окремих осіб.

До непрямих податків належать акцизи, податок на додану вартість, мито, податок з обороту та податок з продажу.

Податок із продажу стягується на етапі продажу товару кінцевому споживачу, тоді як податок з обороту стягується на кожному етапі

виробництва. В той же час податок з обороту відрізняється від податку на додану вартість тим, що в його механізмі відсутні податкове зобов'язання та податковий кредит.

Оскільки податок з обороту стягувався на кожній стадії руху товарів від виробника до кінцевого, він призводив до необґрунтованого подорожчання товарів по мірі проходження ними всіх етапів реалізації. В той же час податок з продажу не забезпечує основну функцію непрямих податків як податків на кінцеве споживання, створює проблеми в реальному секторі економіки – виробництві, а також не включає сферу послуг і рух об'єктів інтелектуальної власності. З огляду на їхні недоліки масового поширення набув саме податок на додану вартість.

За своєю природою податок на додану вартість належить до універсальних непрямих податків і включається у відпускну ціну товарів, робіт і послуг. Філософія цього податку передбачає, що його платять громадяни тих країн, де продається кінцевий товар.

Податок на додану вартість має ряд переваг. Зокрема, цей вид податку має такі якості, як універсальність і абсолютна об'єктивність. Серед інших переваг вчені акцентують увагу на тому, що оподаткуванню підлягає переважно дохід, який спрямовується на споживання, а інша його частина значною мірою використовується на нагромадження, що опосередковано стимулює процес інвестування. Широка база оподаткування ПДВ сприяє вагомому зростанню доходів держави від податків на споживання. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягаря між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Єдині ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни.

Одним із суттєвих недоліків (якщо не найсуттєвішим) є широкий простір маневрів для ухилення від його сплати. Звісно, можна припустити, що зменшення ставки податку на додану вартість зробить ухилення від його сплати економічно неефективним, а тому платники будуть самі зацікавлені у

добровільній його сплаті. Проте з такої позицією не погоджуються ряд вчених. Крім того, механізм нарахування цього податку невиправдано ускладнений. Нарешті, останнім важливим недоліком, на який звертають увагу в доктрині, є те, що податок на додану вартість вилучає значну частину обігових коштів бізнесу.

Підсумовуючи дискусію щодо того, який вид податків є найоптимальнішим для економічного добробуту як громадян, так і держави, необхідно зазначити, що в науковому та політичному середовищі відсутній єдиний підхід до того, яка з систем оподаткування є найбільш оптимальною. На нашу думку, правильним є підхід, який полягає у гармонічному поєднанні цих способів оподаткування.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

2.1. Функціонування податку на додану вартість в Україні: доктринальне бачення та законодавчий підхід

У першому розділі ми проаналізували теоретичні засади функціонування податку на додану вартість в контексті порівняння його ефективності як з прямими податками, так і в межах однієї групи непрямих податків з податком з обороту і податком з продажу. Цей компаративістичний аналіз був необхідний нам для того, аби усвідомити ключові ознаки та характеристики податку на додану вартість, без яких подальше наше дослідження стало б вкрай ускладненим.

Після того, як ми провели вищезгадане узагальнене теоретичне порівняння, можна перейти безпосередньо до дослідження особливостей функціонування податку на додану вартість в окремих країнах. Хоча загальні засади функціонування податку на додану вартість лишаються незмінними в будь-якій державі, правове, економічне, психологічне та ментальне середовище існування податку на додану вартість визначають його специфіку функціонування в кожній конкретній державі. Тож у цьому розділі ми проаналізуємо умови розвитку та стягнення податку на додану вартість на сучасному етапі.

Перш за все аналіз податку на додану вартість необхідно розпочати з основного джерела права в Україні – Конституції України. Як зазначають автори підручника «Загальна теорія права» за редакцією М.І. Козюбри, *«Конституція - це Основний Закон держави, який закріплює права і свободи людини і громадянина, їх юридичні гарантії, основні принципи, згідно з якими функціонує суспільство, компетенцію вищих органів державної влади, а також встановлює межі її реалізації»* [37; с. 176]. Хоча у Конституції відсутні норми, які б безпосередньо стосувалися податку на додану вартість, вона закріплює загальні засади оподаткування в державі. Так, відповідно до статті 67

Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [47]. Крім того, пунктом 1 частиною другою статті 92 передбачено, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [47].

Крім того, особливу увагу слід звернути на статтю 74, відповідно до якої щодо законопроектів з питань податків референдум не допускається [47]. Логіка законодавця, якою він послуговувався під час формування цієї норми, цілком зрозуміла. На перший погляд, громадяни нізачо добровільно не підтримають рішення, яке б збільшувало податковий тягар, оскільки таке рішення безпосередньо відобразиться на їхньому матеріальному благополуччі (наприклад, скасування різних податкових пільг, які застосовуються при оподаткуванні податком на додану вартість). Проте на нашу думку, в такий спосіб установчий орган обмежив право народу на пряме волевиявлення. До того ж податки – це дуже гарний інструмент для підвищення суспільної свідомості народу та тренування самодисципліни. Адже якщо встановити недостатній обсяг оподаткування, держава буде занепадати через брак фінансування. А наразі у світі не існує інакшої форми організації суспільства. Підсумовуючи вищесказане, скасування конституційної норми про заборону проведення референдуму з питань оподаткування сприятиме зростанню національної самосвідомості та громадянській дисципліні.

Податок на додану вартість в українському правовому полі мав досить непросту історію становлення. Як показує практика, українське законодавство дуже динамічне та постійно зазнає всіляких змін. Не оминає ця тенденція і податок на додану вартість. Починаючи з моменту здобуття Україною незалежності цей податок був об'єктом регулювання трьох законодавчих та одного декрету Кабінету Міністрів України. Протягом цього часу правове регулювання податку на додану вартість дещо змінилося. Тому для поглибленого усвідомлення механізму його функціонування нам необхідно

заглибитися в цю історію та проаналізувати еволюцію його розвитку та віднайти, в чому полягали зміни.

Почнемо ми наше дослідження історії податку на додану вартість з Закону Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про систему оподаткування», який був прийнятий 25 червня 1991 року і продовжував діяти в такій редакції до березня 1992 року. Хоча в ньому відсутні детальні положення, які б регулювали податок на додану вартість, для нас він цікавий тим, що цей закон встановлював правовий режим зазначеного податку. Так, згідно з частиною першою статті 5 цього закону, податок на добавлену вартість належить до загальнореспубліканських податків [41]. В той же час частиною четвертою статті 10 вказаного закону передбачено, що сума податку на добавлену вартість зараховується до республіканського і місцевих бюджетів, затверджуваних Верховною Радою Української РСР [41]. Як бачимо, між цими нормами існує колізія, оскільки, будучи загальнореспубліканським, податок на добавлену вартість міг розподілятися між республіканським і місцевим бюджетом, що в принципі розминає вказану класифікацію.

Першим законом, який безпосередньо регулював питання, пов'язані з функціонуванням податку на добавлену вартість, був Закон України «Про податок на добавлену вартість». Цей закон був прийнятий 20 грудня 1991 року. Варто зауважити, що це перший закон, прийнятий на теренах сучасної незалежної України, який регулював конкретний податок. На нашу думку, цей факт свідчить про неабияку важливість податку на додану вартість для наповнення державного бюджету.

Отже, згідно зі статтею першою Закону України «Про податок на добавлену вартість», податок на добавлену вартість є частиною новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходить до бюджету після їх реалізації [39]. Перш за все хочемо звернути вашу увагу на те, що з самого початку проголошення Україною незалежності досліджуваний нами податок називався «податком на добавлену вартість». Ми вважаємо, що ця назва була виключно запозиченням з російської

мови, спадком Союзу Радянських Соціалістичних Республік, а тому ніякої змістовної різниці між тогочасним і сучасним поняттями немає.

Що стосується безпосередньо визначення, закладеного у вказаній нормі, то, на нашу думку, воно було некоректним, оскільки неправильно відображало природу податку як такого. Податок на додану вартість принципово не можна вважати частиною новоствореної вартості, оскільки за своєю природою він є платою в державний бюджет за здійснення державою своїх функцій. Крім того, за такою аналогією податок на прибуток (податок на дохід фізичних осіб) теж є частиною новоствореного доходу, згенерованого компанією чи людиною, що є досить абсурдним.

Як зазначається у статті 3 цього закону, об'єктами оподаткування є обороти по реалізації на території України товарів (крім імпортних), у тому числі виробничо-технічного призначення, виконаних робіт та наданих послуг [39]. У цьому контексті хочемо відзначити, що на відміну від багатьох інших понять, об'єкт податку на додану вартість визначений досить коректно. Як зазначає відомий російський науковець С.Г. Пепеляєв, *«об'єкт оподаткування – це ті юридичні факти (дії, події, стани), які обумовлюють зобов'язання суб'єкта заплатити податок (здійснення обороту по реалізації товару (робіт, послуг); ввезення товару на територію Росії; володіння майном; здійснення угоди купівлі-продажу цінних паперів; вступ у спадкування; отримання доходу тощо)»* [56; с. 100]. Слід зазначити, що на практиці (в першу чергу на власному досвіді автора цієї наукової роботи) досить часто плутають поняття об'єкта і предмета оподаткування. Вищезгаданий С.Г. Пепеляєв дає наступне поняття предмету оподаткування: *«Термін «предмет оподаткування» означає ознаки фактичного (не юридичного) характеру, які обґрунтовують стягнення відповідного податку»* [56; с. 101]. Таким чином, варто пам'ятати, що в контексті податку на додану (додану) вартість об'єктом оподаткування є обороти товарів (робіт, послуг), в той час як предметом є самі ці товари (роботи, послуги).

Крім того, хочемо звернути вашу увагу на той факт, що в редакції цього закону не були об'єктами оподаткування товари (роботи, послуги), ввезені на територію України в режимі імпорту, що є досить незвичним явищем в теорії цього податку. Натомість на той момент існував так званий податок на експорт і імпорт, встановлений статтею 11 вже вищезгаданого Закону Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про систему оподаткування» [41].

Тепер перейдемо до найцікавішого питання – ставки податку. Відповідно до статті 6 Закону України «Про податок на добавлену вартість», сплата податку на добавлену вартість провадиться за ставкою в розмірі 28 відсотків до оподатковуваного обороту [39]. Одразу кидається в око розмір ставки, який є суттєво більший в порівнянні з тим, який існує зараз. Детальне порівняння українського податку на додану вартість з податками інших країн ми проведемо в третьому розділі цієї роботи, проте забігаючи наперед хочемо наголосити, що цей розмір ставки був невиправдано високий навіть для європейських країн.

В умовах невпинного становлення незалежної України та формування її правової системи як такої Закон України «Про податок на добавлену вартість» недовго проіснував. 26 грудня 1992 року його замінив Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість», яким було зупинено дію попереднього закону. Тому зараз ми проаналізуємо основні положення цього нормативно-правового акту та порівняємо їх відповідними положеннями попереднього закону з метою встановити, в якому напрямку еволюціонував за цей час податок на добавлену вартість і наскільки фундаментальні зміни його зачепили.

Аналізувати вказаний декрет ми почнемо з визначення. Так, згідно зі статтею 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість», податок на добавлену вартість є частиною новоствореної вартості і сплачується до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг [33]. Хочемо звернути вашу увагу на одну принципову різницю між цими поняттями. На відміну від визначення з закону, в дефініції декрету однозначно вказується на те, що податок на добавлену

вартість стягується до державного бюджету. Проте навіть це уточнення не знімає дискусій щодо того, чи є вказаний податок загальнодержавним, чи місцевим, оскільки норма з закону про можливість стягнення податку до державного або місцевого бюджету перекочувала у частину третю статті 6 [33].

Перейдемо тепер до порівняння наступного елементу юридичного складу податку – об'єкта оподаткування. Як зазначається в статті 3 декрету, об'єктами оподаткування є обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), крім їх реалізації за іноземну валюту. Об'єктом оподаткування імпортованих товарів (робіт, послуг), придбаних за іноземну валюту, є різниця між цінами їх реалізації за національну валюту України та їх митною (закупівельною) вартістю, перерахованою за курсом Національного банку України, що діє на день подачі декларації (придбання товарів, виконання робіт, надання послуг) [33].

Цей підхід до визначення об'єктів оподаткування податком на добавлену вартість є принципово новим, оскільки відтепер до нього включаються не лише товари (роботи, послуги), вироблені на митній території України, а й імпортовані. Приблизно в той же час з Закону України «Про систему оподаткування» (на той момент він був уже перейменований) було виключено положення про податок на експорт і імпорт, який стягувався при імпорті. Таким чином, після вказаних змін податок на добавлену вартість поступово набуває свого класичного прояву та уподібнюється до його сучасного вигляду.

Наступна радикальна зміна, введена Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість», стосувалася ставки податку. Так, відповідно до статті 6, податок на добавлену вартість включається в ціну (тариф) товарів (робіт, послуг) за ставкою у розмірі 20 процентів до оподаткованого обороту, який не включає податок на добавлену вартість [33]. Як бачимо, в порівнянні з попереднім законом розмір ставки податку був суттєво знижений, а саме майже на 30% - до 20%. Таке зниження мало позитивний вплив на добробут населення. Проте, як ми з'ясували під час дослідження теоретичних засад податку на додану вартість, з психологічної

точки зору стягнення цього податку для кінцевого споживача непомітне, а тому й зменшення розміру ставки не викличе шквал позитивних емоцій у населення.

Серед недоліків декрету варто відзначити те, що він не привів радянську назву податку у відповідність до українського правопису, хоча з часу проголошення Україною незалежності пройшло півтора роки.

В якості підсумування всіх вищезазначених змін, впроваджених декретом, хочемо зауважити, що цей нормативно-правовий акт створив потужне підґрунтя для подальшого розвитку та вдосконалення податку на добавлену вартість. Саме цей декрет надав цьому податку таких форм, які ми спостерігаємо сьогодні.

Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» проіснував значно довше за попередній закон. Його замінив Закон України «Про податок на додану вартість», який був прийнятий 3 квітня 1997 року. Вказаний закон також вніс глобальні зміни в механізм стягнення податку на добавлену вартість. Можливо, навіть більше, ніж декрет. Тому зараз ми дослідимо, як було реформовано податок на добавлену вартість з прийняттям цього закону.

Перш за все кидається в очі те, що з прийняттям цього закону, нарешті, була змінена назва податку – відтепер він має назву «податку на додану вартість». Як ми стверджували раніше, попередня назва була виключно застарілим русизмом, який необхідно було змінювати ще після проголошення Україною незалежності. Втім добре, що його взагалі змінили, хоч і з шестирічним запізненням.

Коли ми говоримо про концептуальні нововведення Закону України «Про податок на додану вартість», ми маємо на увазі три позиції – об'єкт оподаткування, базу оподаткування та безпосередньо механізм функціонування. Тому ми їх зараз поступово і розглянемо в контексті цього закону та спробуємо оцінити їх вплив на сприйняття цього податку.

Що стосується об'єкту, то згідно зі статтею 3 Закону України «Про податок на додану вартість», об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- ✓ поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України;
- ✓ ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту згідно з положеннями глав 29-30 Митного кодексу України;
- ✓ поставка (вивезення, пересилання) товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту [40].

На відміну від попередніх законодавчих актів, у вказаному законі до об'єкта оподаткування відносяться уже й операції, пов'язані з експортом товарів. Втім як зазначається у пункті 6.2.1 статті 6 цього закону, щодо операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України, податок обчислюється за нульовою ставкою. А яка різниця між неоподаткуванням операції та оподаткуванням за нульовою ставкою ми дізнаємося трохи пізніше.

Крім того, в Законі України «Про податок на додану вартість» вперше за всю історію незалежної України визначено базу оподаткування цього податку. Як зазначається у пункті 4.1 статті 4 цього закону, база оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів) (за винятком податку на додану вартість, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку, що включається до ціни товарів (послуг) [40]. На нашу думку, встановлення нормативного визначення бази оподаткування сприяє об'єктивному нарахуванню податку на додану вартість і забезпечує реалізацію одного з принципів верховенства права – принципу правової визначеності.

Також до концептуальних змін можна віднести положення про податковий кредит. Адже до прийняття цього закону ця частина механізму податку на додану вартість не регулювалася на законодавчому рівні..

Положення про податковий кредит містяться в пункті 7.4 статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість». Згідно з пунктом 7.4.1 цієї статті, податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації [40].

А тепер повернемося до питання того, чому оподаткування операції за нульовою ставкою та неоподаткування не є тотожними поняттями. Відповідь на нього криється в пункті 7.4.2, відповідно до якого у разі коли платник податку здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування, суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), відносяться відповідно до складу валових витрат виробництва (обігу) та на збільшення вартості основних фондів і нематеріальних активів і до податкового кредиту не включаються [40]. Таким чином, у разі експорту товарів в інші держави існує можливість нарахування податкового кредиту на митну вартість таких товарів і відповідного отримання в майбутньому бюджетного відшкодування.

Станом на зараз Закон України «Про податок на додану вартість» проіснував найдовше серед всіх законодавчих актів, які регулювали податок на додану вартість, що свідчить про його прогресивність і відповідність викликам часу.

Останнім нормативно-правовим актом, який став джерелом законодавчого правового регулювання питань, пов'язаних з податком на додану вартість, і який і до сьогоднішнього дня продовжує діяти, є Податковий кодекс України. Цей кодекс був прийнятий 2 грудня 2010 року, проте з того часу він зазнав докорінних змін.

На відміну від попередніх законів у Податковому кодексі України практично відсутні теоретико-засадничі аспекти досліджуваного податку. Зокрема, його автори не вказали визначення податку на додану вартість, не встановили базу оподаткування, не навели чітких кваліфікаційних ознак. Проте Податковий кодекс України вносить остаточну ясність у питання, куди ж спрямовуються надходження від податку на додану вартість, оскільки відповідно до пункту 9.1.3 статті 9 кодексу, податок на додану вартість належить до загальнодержавних податків [60].

Протягом існування Податкового кодексу України в нього практично не вносилися концептуальні зміни, які б стосувалися податку на додану вартість. Проте одна зміна все-таки заслуговує на нашу увагу. Мова йде про впровадження електронного адміністрування податку на додану вартість. Так, у грудні 2014 року кодекс було доповнено статтею 200¹, яка ознаменувала перехід на принципово новий етап функціонування вищезазначеного податку.

Щойно ми з вами дослідили еволюцію податку на додану вартість у законодавчому полі України. Як бачимо, цей податок пройшов тривалий шлях становлення від маленького закону до одного з найбільших розділів Податкового кодексу України. Безперечно, в законодавчих нормах, які регулюють досліджуваний податок, відображені бачення народних депутатів на місце податку на додану вартість в національній податковій системі та очікування від його функціонування в економіці держави. А зараз, після детального розгляду особливостей цього непрямого податку у законодавстві України, пропонуємо проаналізувати погляди різних вітчизняних науковців і суспільних діячів, та зробити висновки, чи була досягнута мета податку, закладена законотворцями у відповідних законах.

За аналогією з методикою дослідження особливостей прямих і непрямих податків загалом, яку ми використали у першому розділі цієї роботи, ми зараз поглянемо на думки різних представників наукових шкіл на місце податку на додану вартість в українському суспільстві. Тож спершу пропонуємо дослідити переваги цього податку, що впливають з українських реалій.

На думку кандидатів економічних наук Захожая К.В. і Жам О.Ю., «...найбільший обсяг доходів отримано від податку на додану вартість, який є непрямим. Така ситуація складається через те, що він створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, включається у вигляді надбавки на ціну товару і повністю сплачується кінцевим споживачем, але його облік та перерахування до Державного бюджету України здійснює податковий агент. Іншими факторами значного доходу від ПДВ є висока податкова ставка, тіньові схеми, надмірна централізація бюджетних ресурсів, своєчасне виявлення ризиків недонадходження цього податку до бюджету, а механізм його відрахування практично не дає можливості ухилитися від його сплати, що сприяє податковій дисципліні платників ПДВ» [42; с. 107].

Мусимо не погодитися з позицією цих науковців. Відповідно до офіційних статистичних даних Державної фіскальної служби України, найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень до державного бюджету складають надходження з:

- ✓ податку на прибуток підприємств (101 000,4 млн. грн.);
- ✓ податку та збору на доходи фізичних осіб (98 262,7 млн. грн.);
- ✓ податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (76 309,0 млн. грн.) [75].

Як бачимо, за першість по обсягу доходів змагаються податок на прибуток та податок на доходи фізичних осіб. В той же час податок на додану вартість безнадійно відстає в цій гонці. Тому, хоча його і можна вважати бюджетоутворюючим, найбільшим джерелом бюджетних надходжень його не назвеш.

Також нам не зовсім зрозуміла позиція авторів, що тіньові схеми є факторами значного надходження від податку на додану вартість. Адже вони спрямовані якраз на ухилення від сплати податку, що призводить, навпаки, до зменшення надходжень до Державного бюджету. Крім того, ми не погоджуємося з вченими, що в Україні своєчасно виявляють ризики

недонадходження цього податку до бюджету. Проте приклади існування таких схем, що дозволяють мінімізувати податкові витрати, ми розглянемо пізніше.

На подібній перевазі акцентує увагу і Помулева В.М., тільки в більш стриманому руслі: *«Введення ПДВ до податкової системи України обумовлене перш за все фіскальною метою – поповнення доходів державного бюджету. ПДВ за весь період його дії забезпечує регулярне надходження коштів до державного бюджету»* [61, с. 254]. З цією позицією ми вже не можемо не погодитися. Адже, як ми переконалися вище, податок на додану вартість, дійсно, є надійним джерелом поповнення державного бюджету, на яке різні негативні соціально-економічні фактори впливають в мінімальному обсязі.

Цікавий інструмент механізму податку на додану вартість описав Д. Боярчук: *«Вся історія ПДВ в українських умовах ускладнюється таким унікальним інструментом як ПДВ-облігації. Швидкість накопичення ПДВ-заборгованості перед експортерами призводить до того, що час від часу в урядовців з'являється бажання віддати борги цінними паперами замість живих грошей. Бізнес таке рішення влаштовує, оскільки ПДВ-облігації мають чіткий статус державного боргу і у випадку непогашення тягнуть за собою технічний дефолт країни. В той час сама по собі ПДВ-заборгованість ніяких жорстких зобов'язань на урядовців не накладає (навіть пеня за затримку виплати не сплачується). Окрім того, ПДВ-облігаціями активно цікавляться фінансові інституції (щоправда зі значними дисконтом), що робить ці папери досить ліквідними. Тому, коли з'являється новий випуск ПДВ-облігацій і банки, і експортери досить активно користуються цим інструментом»* [27, с. 8].

Незважаючи на вищезгадані переваги податку на додану вартість, вітчизняні науковці відзначають багато проблемних моментів, пов'язаних із цим податком. Сукупність цих недоліків суттєво впливає на сприйняття цього податку суспільством. Тож зараз ми проаналізуємо, які практичні негативні риси в процесі функціонування податку на додану вартість помітили національні дослідники.

На одній з проблем у своїй статті наголошують кандидати економічних наук К. Безверхий і О. Юрченко. Як вони зазначають, *«підприємства повинні бути обережними щодо формування податкового кредиту з ПДВ, який може мати ознаки «фіктивності» та декларувати суми ПДВ до бюджетного відшкодування, що сформованим за таким податковим кредитом з ПДВ, а це призведе до негативних наслідків при проведенні перевірки органами ДФС України»* [25, с. 16]. На нашу думку, вказана особливість нарахування податку на додану вартість негативно впливає на здійснення підприємницької діяльності в Україні. Адже посилена перевірка контрагента вимагає додаткових фінансових і часових витрат. Звісно, що опоненти такої позиції можуть стверджувати, що відповідну юридичну перевірку контрагента компанії здійснюють і поза процесом оподаткування податком на додану вартість. Проте в цьому випадку вони вживають вказані заходи добровільно, діючи на власний ризик, в той час як у податковому процесі вони діють фактично під державним примусом.

Ці ж автори пишуть про наступну проблему, яка виникає під час адміністрування податку на додану вартість: *«У часи Української незалежності, однією з головних проблем в адмініструванні ПДВ було бюджетне відшкодування. Це пов'язане з тим, що сам механізм такого відшкодування був непрозорим для платників податку, окрім того працював у ручному режимі з боку контролюючих органів (тобто, «живі кошти» у вигляді відшкодувань із державного бюджету отримували тільки ті платники ПДВ, які були наближені до вищих топ-менеджерів управління країною)»* [25, с. 13]. Крім того, вони виділяють наступні проблеми, які виникають в ході звичайного податкового процесу, тобто не пов'язані з корупцією: *«Сама процедура відшкодування ПДВ в теорії уявляються доволі простою та швидкою. Втім у практичній діяльності є два величезних камені спотикання: підтвердження сум контролюючими органами до відшкодування та перерахунок Казначейством коштів на рахунок платника податків»* [25, с. 14]. Як бачимо, адміністрування податку на додану вартість суттєво ускладнює життя

платникам податків. Мало того, що податкові процедури є надзвичайно складні та поглинають значні ресурси підприємства, так ще й у разі перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням бюджетне відшкодування отримати ой як непросто, адже це передбачає вилучення коштів у держави.

Кандидат економічних наук Т. Крушельницька також акцентує увагу на негативному боці бюджетного відшкодування податку на додану вартість, тільки з точки зору держави: *«Одними з найбільш суперечливих питань у системі оподаткування, що гальмують прибутковість вітчизняних підприємств та створюють сприятливе середовище для фінансових зловживань і навіть відвертого шахрайства, є законодавчі суперечності й економічні відносини, що склались саме навколо податку на додану вартість (ПДВ) та його бюджетного відшкодування за експортними операціями. Тому вирішення даних суперечностей та впорядкування економічних відносин у межах ПДВ ми вважаємо першочерговим кроком державного управління оподаткуванням»* [49, с. 115-116].

На ще одну прогалину в регулюванні бюджетного відшкодування звертає увагу Д. Боярчук: *«Цікавим також є і спосіб обліку ПДВ-відшкодувань. Справа в тому, що відшкодування ПДВ з бюджету відображається у фіскальних рахунках, як дохід з від'ємним знаком... За логікою таке відображення, напевно, має сенс, однак, з іншого боку, такий підхід дає можливість маніпулювати показниками наповнення бюджету, «регулюючи» обсяги повернення ПДВ: «робіте» менше відшкодування і доходи бюджету показують вражаюче зростання (!). Напевне, не потрібно уточнювати, що такий спосіб «наповнення» бюджету став особливо популярним у нашій країні, що й стало постійною причиною накопичення боргів перед експортерами»* [27, с. 7].

К. Безверхий і О. Юрченко помітили ще й роль системи електронного адміністрування податку на додану вартість у формуванні «фіктивного» податкового кредиту: *«чинна СЕА надає можливість створювати «фіктивний» податковий кредит з ПДВ, який потім або іде у бюджетне*

відшкодування або у зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, що приносить величезні збитки державі» [25, с. 16].

Отже, виявляється, що податок на додану вартість не лише ускладнює життя добросовісним компаніям, а ще й має чимало прогалин, які сприяють ухиленню від сплати податків, і навіть служить потужним джерелом для збагачення. Враховуючи такий негативний вплив указаних чинників на життєдіяльність компаній, ми хочемо звернути більш прискіпливу увагу на ці негативні моменти.

А.В. Непран зі своїми колегами дійшли до вкрай сумного висновку: *«Посилення експортної орієнтації української економіки призводить до збільшення бюджетних витрат ПДВ» [57, с. 72].* Чому ж так відбувається? Ця тенденція пов'язана зі вже згаданими нами нормами податкового законодавства, відповідно до яких експортні операції оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 0%. Але в такому випадку ми маємо справу з неприємною дилемою: або ми продовжуємо експортувати продукцію за кордон і сприяти недобросовісному збагаченню осіб, які на цьому будують свій бізнес, або пригнічувати українську економіку, скорочуючи обсяги експорту та нівелюючи компенсаційні механізми відтоку валюти.

Що стосується тіньових схем по «накручуванню» податкового кредиту з метою отримання надмірного бюджетного відшкодування, то найкраще це питання проілюструвала в 2015 році сама Державна фіскальна служба України, яка детально описала сутність 11 схем [51].

Нарешті, варто згадати про ще одну негативну ознаку податку на додану вартість, притаманну сучасній Україні – податкові пільги. Як зазначає О. Молдован, *«попри скасування більшості преференцій з ПДВ у 2005 році у рамках СЕЗ та за галузевими програмами, обсяг наданих пільг залишається значним. За оцінками уряду, втрати бюджету 2010 року від податкових переваг щодо ПДВ складуть майже 18 мільярдів гривень» [54].* Далі по тексту автор розкриває природу та сутність негативного впливу цих пільг: *«При наданні пільг певним галузям існує небезпека перетворення короточасної*

економічно обґрунтованої підтримки на довгострокову політику перерозподілу доходів держави на користь окремих секторів економіки або підприємств. Очевидно, варто перейти до методики, яка застосовується в ЄС та Росії. Вона полягає у зниженні ставки ПДВ з одночасною ліквідацією усіх пільг. Це спростить адміністрування податку і відновить принцип його нейтральності» [54].

Отже, як бачимо, незважаючи на всі переваги податку на додану вартість, вітчизняні науковці знайшли й чимало недоліків, які втілюють у собі особливості української системи оподаткування. Тож ми вже дійшли тієї межі, коли можна поставити найголовніше питання – а яке ж майбутнє податку на додану вартість в Україні? Пропонуємо спершу оцінити позиції українських науковців і навіть публічних діячів.

На думку Лошкарєвої Н.С., *«податок на додану вартість повинен стати основним гарантованим джерелом надходжень у державний бюджет. З метою приведення зазначеного податку у відповідність до міжнародних вимог необхідно забезпечити:*

- ✓ охоплення базою оподаткування всіх кінцевих споживчих витрат;*
- ✓ скасування пільг (преференцій) щодо сплати вказаного податку;*
- ✓ запобігання диференціації основної ставки податку» [53, с. 59].*

В контексті диференціації ставок погоджується з попередньою вченою і Помулева В.М.: *«вважаємо за необхідне запровадження диференціації ставок ПДВ в Україні за групами товарів, зокрема, знижених ставок податку при постачанні товарів широкого вжитку, і перш за все, першої необхідності» [61, с. 257].*

А. Я. Литвин теж поділяє думку щодо диференціації ставок: *«Запровадження диференційованих ставок ПДВ. На думку фахівців, такий крок реформування чинної системи ПДВ зменшить негативний вплив високої стандартної ставки на рівень добробуту незаможних. На перший погляд, така ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика*

диференціації ставок давно застосовується (діє нульова ставка ПДВ)» [52, с. 730].

В той же час існує і радикально протилежна думка, яка проголошує ліквідацію податку на додану вартість. Наприклад, С. Носенко стверджує, що *«якщо ми вважаємо метою зростання економіки і залучення інвестицій - значить, потрібно створювати механізми, систему, в якій ця мета буде досяжна... Ідея така: замість ПДВ ввести податок з роздрібних продажів за ставкою 10% для всіх суб'єктів господарювання. Сплата податку відбувається в момент продажу, механізм контролю – РРО» [58].*

Існує і третя позиція, яка полягає в гармонічному поєднанні податку на додану вартість з іншим непрямим податком. Цей підхід сповідує і, зокрема, голова Державної податкової служби України Любченко О.М.:

«Я сказав абсолютно чітко, що реально є два шляхи побороти це все, про що я говорю. Або притягнути до відповідальності товаришів, або знизити ставку ПДВ до економічно невигідної для злочинців. Це 12-16%... А різницю додати до податком з продажів. По суті - піти в гібридну систему. Нічого в цьому страшного немає. Тобто на касі забрати свої гроші державі» [28].

Як бачимо, в теорії податок на додану вартість має більше негативних тенденцій, аніж позитивних. Втім, теорія та практика часто ідуть окремо одна від одної. Тому повноцінний висновок щодо подальшої долі податку на додану вартість ми не можемо зробити без детального огляду релевантної судової практики.

2.2. Податок на додану вартість: практика правозастосування

Законодавство і погляди вчених є важливою складовою дослідження функціонування податку на додану вартість в Україні. Проте практичний досвід може відрізнятися від закладеного в законодавчих нормах поглядів парламентарів на долю податку. Єдине джерело права, яке максимально прозоро продемонструє практичні проблеми того чи іншого правового явища – судова практика. Тож зараз ми перейдемо до огляду актуальних судових рішень, які стосуються нашої теми дослідження.

Відповідно до частини першої статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», суди застосовують при розгляді справ Конвенцію та практику Суду як джерело права [38]. Отже, рішення Європейського суду з прав людини можна вважати прецедентом у нашій державі, тому дослідження судової практики ми почнемо саме з цих рішень.

Перш за все хочемо звернути вашу увагу рішення Європейського суду з прав людини у сфері податку на додану вартість, яке стосується безпосередньо України, а саме Рішенні Європейського суду з прав людини від 9 січня 2007 року у справі «Інтерсплав проти України». Суть рішення полягає у наступному.

Заявник займався виробництвом товарів, використовуючи вторинний металевий брухт, придбаний в Україні з 20% ставкою податку на додану вартість. Основна частина продукції відправлялась на експорт з 0% ставкою цього податку. Заявник, таким чином, мав право на відшкодування податку на додану вартість. Якщо відшкодування затримувалося, виплачувалася компенсація. Обидві виплати (відшкодування та компенсація) здійснювалися Державним казначейством України після отримання висновку відповідного державного податкового органу.

3 квітня 1998 року відшкодування податку на додану вартість заявникові систематично затримувалось у зв'язку з тим, що Державна податкова інспекція не підтверджувала суми, які зазначив заявник. З цієї ж причини заявник не міг отримати компенсацію за затримку.

Національний суд виніс рішення на користь заявника та зобов'язав відповідачів виконати відповідні рішення, проте заборгованість перед заявником так і не була погашена.

В Європейському суді з прав людини уряд наголошував, що дії податкових органів були зумовлені непропорційністю між сумами, які були оплачені заявником у вигляді податку, та сумами, які він вимагав як відшкодування податку на додану вартість. Це викликало підозру у тому, що заявник використовував фіктивні компанії для поставок металевих брухту.

Відповідно до тверджень уряду такі фіктивні підприємства були дійсно виявлені державними органами.

Заявник стверджував, що він сплачував податки відповідно до закону і ці платежі перевірялись декілька разів державними органами. Він зазначив, що він не несе відповідальності за діяльність інших компаній, у яких він купував металевий брухт, ціна на який включала податок на додану вартість. Обов'язок сплачувати цей податок покладался на ці компанії, а не на заявника.

Суд вирішив справу на користь заявника [72].

На нашу думку, це рішення має двояке значення в практиці українського правозастосування. З одного боку, суд декларує, що платники податку не можуть бути позбавлені їхнього законного права на отримання бюджетного відшкодування лише через те, що дотримання законодавчих норм, які встановила сама ж держава, призводить до отримання непропорційної вигоди цих платників. Ця позиція слугує певним чином запобіжником свавілля посадових осіб держави загалом і податківців зокрема.

Проте з іншого боку, це рішення певним чином закріплює суто формальний підхід до механізму нарахування бюджетного відшкодування. Воно нівелює пошук економічної сутності оподаткування відповідних операцій. Адже якій меті слугує ставка податку на додану вартість у розмірі 0%? Ми вважаємо, що цей механізм сприяє поверненню коштів платників податку, які компанія витратила на цей же податок при придбанні відповідних товарів, обладнання тощо. Тобто цей механізм допомагає компаніям «вийти в нуль», що вбачається цілком логічним. В той же час надмірне заявлення бюджетного відшкодування суперечить меті, яку заклав законодавець при створенні відповідних норм, і сприяє збагаченню недобросовісних компаній за рахунок Державного бюджету.

Тепер пропонуємо вам перейти до розгляду класичної справи Європейського суду з прав людини з податку на додану вартість – «Bulves AD проти Болгарії», яка була згодом покладена в основу ряду наступних рішень у цій сфері.

За умовами справи, компанія-заявник придбала товари у постачальника. При цьому обидві компанії зареєстровані платниками податку на додану вартість, а вказана транзакція є оподатковуваною операцією. Заявник вніс цю транзакцію у свої бухгалтерські записи в серпні 2000 року, а постачальник – в жовтні 2000 року.

Податковий орган дійшов висновку, що в серпні не було нараховано податку на додану вартість за поставкою, а тому заявник не міг вирахувати суму, сплачену постачальнику в якості податку. Крім того, заявник зобов'язаний був сплатити податок за отриману поставку вдруге. Право на відрахування вхідного податку на додану вартість є результатом складних податкових відносин між постачальником і заявником і що остання побічно погодилася з ситуацією, коли право на таке вирахування залежить від дій постачальника. Ця ситуація, як стверджував уряд, була широко відома, передбачувана і застосовувалася до всіх оподатковуваних поставок.

У суді заявник стверджував, що право на відрахування вхідного податку на додану вартість є "володінням" відповідно до статті 1 Протоколу № 1, яке виникло на момент повного виконання власних зобов'язань. Він стверджував, що той факт, що визнання права на відрахування вхідного податку на додану вартість було обумовлено дотриманням постачальником - фактор, який знаходився поза контролем одержувача поставки - робив відповідні положення закону про податок на додану вартість непередбачуваними і довільними в їх застосуванні. Відповідно, заявник вважав, що відмова влади дозволити йому вирахувати вхідний податок була рівносильна позбавленню його права володіння.

Суд вирішив справу на користь заявника [10].

Ця справа є фундаментальною в контексті правозастосування, оскільки в ній суд дійшов висновку, що майбутнє бюджетне відшкодування є власністю в розумінні статті 1 Протоколу №1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. Крім того, суд відновив справедливість у податкових правовідносинах, захистивши ідею, що людина повинна відповідати лише за

свої вчинки і не може нести відповідальність у разі порушень з боку контрагента. Немає сумнівів, що такий прогресивний підхід суду став взірцем для розгляду подальших аналогічних справ.

Однією з таких справ є справа від 18.06.2010 «Центр підтримки бізнесу проти Болгарії». За умовами справи, 6 липня 1999 року Центр підтримки бізнесу отримав пропозицію від індивідуального підприємця ("постачальника"). Проте незрозуміло, чи була ця угода спрямована на поставку товарів або послуг. Оскільки обидва підприємства були зареєстровані відповідно до Закону про податок на додану вартість 1999 року, угода являла собою оподатковувану поставку відповідно до вказаного Закону.

Постачальник виставив рахунок-фактуру організації-заявнику, яку остання оплатила повністю, включаючи податок на додану вартість. Організація-заявник зареєструвала поставку в своїй бухгалтерській звітності за липень 1999 року, а 16 серпня 1999 року подала податкову декларацію з податку на додану вартість за цей період. Постачальник, в свою чергу, не відобразив операцію в бухгалтерському обліку, не зазначив про дохід від податку і не врегулював свої зобов'язання перед державним бюджетом.

31 серпня 2000 року Центральне податкове управління територіального податкового управління Русе видало організації-заявнику податкову оцінку. Було встановлено, що Центр підтримки підприємництва помилково вирахував п'ять платежів, які він зробив постачальникам по вхідному податку на додану вартість та не нарахував вихідний податок за надану їм неоподатковувану послугу.

Зокрема, щодо угоди з постачальником податкові органи відмовили організації-заявнику у праві на відрахування сплаченого нею вхідного податку на додану вартість, так як постачальник не зареєстрував операцію в своїй бухгалтерській звітності, не подав декларацію та не виконав свої зобов'язання перед державним бюджетом. Таким чином, вони дійшли висновку, що податок не був "нарахований" за відповідною поставкою, і тому організація-заявник не могла вирахувати вхідний податок на додану вартість.

Суд вирішив справу на користь заявника [11].

Як бачимо, проблематика цієї справи аналогічна до тієї, що була присутня в справі «Bulves AD проти Болгарії», а саме – залежність отримання бюджетного відшкодування однією стороною від дій іншої сторони угоди. При аргументації своєї позиції у цій справі суд навіть послався на попередню справу. Не дивно, що остаточне рішення було винесено на користь заявника. Крім того, подібну аргументацію Європейський суд з прав людини застосував і в інших подібних справах. Мова йде, зокрема про справу «Євромак Метал Ду проти колишньої югославської республіки Македонії» [12] та справу «Кразимир Мільчев АТЕВ проти Боларії» [13].

Щойно ми з вами проаналізували практику Європейського суду з прав людини, яка безпосередньо стосується податку на додану вартість. Як бачимо, суд суттєво полегшив життя бізнесменам. На жаль, українські податкові органи застосовують державоцентристські підходи при розв'язанні податкових конфліктів, які прямо суперечать висновкам Європейського суду з прав людини. Наприклад, у одній із своїх індивідуально-податкових консультацій Державна податкова служба висловила абсолютно протилежну позицію: *«Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів\послуг податкових накладних в ЄРПН не дає права покупцю на визначення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період»* [44]. Ця і подібні позиції податкових органів викликають лише засмучення, оскільки це свідчить про недостатній рівень розвитку правосвідомості органів виконавчої влади (зокрема, податкових) в межах України.

Проте у будь-якому випадку варто зазначити що до оскарження на рівні Європейського суду з прав людини доходить надзвичайно мала кількість справ у порівнянні з тим, скільки справ зупиняється на національному рівні. Тому зараз ми пропонуємо проаналізувати рішення українського суду касаційної

інстанції, які суттєво вплинули на правозастосування, покращивши положення платників податку.

У Постанові від 12 лютого 2019 року у справі №826/7380/15 Велика Палата Верховного Суду зазначила, що *«з огляду на те, що такі способи захисту як зобов'язання контролюючого органу надати висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування або внести заяву товариства до Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування не призведуть до ефективного відновлення права платника податків, Велика Палата Верховного Суду дійшла висновку про те, що ефективним способом захисту, який забезпечить поновлення порушеного права позивача, є стягнення з Державного бюджету України через ГУ ДКС України у м. Києві на користь товариства заборгованості бюджету із відшкодування ПДВ та пені, нарахованої на суму такої заборгованості»* [70].

На нашу думку, вказане рішення Верховного Суду суттєво сприяє відновленню порушених прав платників податків. Адже механізм, запропонований Великою Палатою, забезпечує безпосереднє стягнення коштів з Державного бюджету на користь платника податку. Проте з процесуальної точки зору навіть за наявності подібного рішення стягнути кошти з держави вбачається надзвичайно складним завданням. Адже на практиці відомі непоодинокі випадки, коли стягнення коштів з держави безпосередньо за рішенням суду суттєво ускладнювалося та затримувалося в часі. Таким чином, вищезгадане рішення, безумовно, є прогресивним і орієнтованим на захист інтересів платника податку. Проте забезпечити виконання цього рішення на практиці достатньо складно.

У певний час широко розповсюдженою була практика, коли податкові органи визнавали недійсними правочини між юридичними особами через те, що такі правочини слугували лише одній меті – оптимізації оподаткування податком на додану вартість. Підставою для визнання цих правочинів недійсними була стаття 228 Цивільного кодексу України, відповідно до частин

першої та другої якої, правочин вважається таким, що порушує публічний порядок, якщо він був спрямований на порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним. Правочин, який порушує публічний порядок, є нікчемним [78]. Проте цю практику перервав Верховний Суд, який 2 квітня 2019 року прийняв рішення, яке цілком перекреслювало позицію податкових органів. Так, як зазначається у цьому рішенні, *«право органу державної податкової служби самотійно визнавати нікчемними правочини законом не передбачено. Отже, підстави нікчемності правочину встановлюються законом, а встановлення актом перевірки нікчемності правочину знаходиться за межами компетенції податкового органу, не належить до функції контролю дотримання платниками податків податкового законодавства. Не вимагається визнання такого договору і в суді. За наявності відповідних обставин предметом розгляду та дослідження є податкові наслідки вчинення відповідних дій без урахування наявності цивільно-правового договору та реальність господарських операцій, як підстава виникнення права на формування платником податку своїх даних податкового обліку»* [69]. Вказане рішення мало фундаментальне значення для платників податків, оскільки воно суттєво полегшило їм життя, скасувавши свавілля податкових органів.

Ще одне рішення, яке Верховний Суд ухвалив на користь платників податків, стосувалося моменту подачі уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на додану вартість. У ході судового розгляду суд дійшов висновку, що *«твердження відповідача (Державна податкова інспекція – прим. автора) щодо обмеження подачі уточнюючого розрахунку позивачем під час адміністративного оскарження акту перевірки Суд визнає безпідставним, оскільки згідно з нормами 50.1, 50.2 статті 50 Податкового кодексу України таке обмеження платника податків можливе лише під час перевірки, однак*

платник податків не позбавлений можливості подати таку звітність після її проведення, що й було вчинено позивачем» [67].

Подібного висновку дійшов Верховний Суд і в іншій справі, № 803/1595/14, а саме: *«Підсумовуючи наведене, Верховний Суд дійшов висновку про те, що після проведення камеральної перевірки і до прийняття контролюючим органом податкового повідомлення-рішення за наслідками такої перевірки платник має право подавати уточнюючі розрахунки до податкової звітності, а контролюючий орган, приймаючи відповідне податкове повідомлення-рішення, повинен встановити дійсний обов'язок платника зі сплати податку з урахуванням даних уточнюючого розрахунку у разі його подання» [62].*

Нарешті, варто згадати про рішення Верховного Суду від 15 червня 2020 року у справі № 440/17/19, в якому суд в дусі Європейського суду з прав людини закрив очі на формальну сторону умов бюджетного відшкодування та сконцентрувався на сутності цього процесу. Як він вказав, *«ураховуючи, що реальність вищевказаних господарських операцій податковим органом під сумнів не ставиться, колегія суддів погоджується з висновком судів попередніх інстанцій про те, що некоректне заповнення реквізитів контрагентів платника (ПН) саме по собі не призвело до заявлення до відшкодування необґрунтованих сум і не може бути підставою для відмови у бюджетному відшкодуванні» [63].*

Щойно ми переглянули ряд судових рішень касаційної інстанції, в яких Верховний Суд ламав сформовані податковими органами існуючі підходи у податковому процесі, які були далеко не на користь платників податків. Втім, варто згадати ще про таку судову практику, в якій суд касаційної інстанції здійснює регулюючу функцію правосуддя, усуваючи колізії в чинному податковому законодавстві та спрямовуючи учасників податкового процесу в правильному його руслі.

Досліджуючи досить вузьке питання, пов'язане з реєстрацією податкових накладних, у рішенні від 02 квітня 2019 року у справі №822/1878/18 Верховний

Суд дійшов достатньо фундаментального висновку, яке стосується не лише податкового права а й правозастосування загалом: *«На час виникнення спірних правовідносин та прийняття спірного у цій справі акта індивідуальної дії, хоча й набула чинності змінена редакція пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України у відповідності до вимог якої прийнято Порядок № 117, проте реалізація механізму зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних поставлена у залежність від наявності критеріїв ризиковості господарських операцій. Відповідні критерії у період, що аналізується, одночасно визначалися листом ДФС від 21 березня 2018 року №959/99-99-07-18 та наказом Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 року № 567... Верховний Суд, надаючи оцінку доводам касаційної скарги, враховує, що листи міністерств, інших органів виконавчої влади не є нормативно-правовими актами у розумінні статті 117 Конституції України, а відтак не є джерелом права відповідно до статті 7 Кодексу адміністративного судочинства України»* [68]. Таким чином, виходячи з висновку, який Верховний Суд виклав у цьому рішенні, слід пам'ятати, що при обґрунтуванні своєї позиції в тому чи іншому спорі (зокрема, податковому) необхідно враховувати позиції органів виконавчої влади, викладені в листах, проте вони повинні бути підкріплені нормативно-правовими актами, які є самостійними джерелами права.

Як ми з'ясували вище, судом касаційної інстанції встановлено, що податкові органи не мають права на свій розсуд визнавати правочини недійсними, а передавати це питання на розгляд судам. В той же час в подібних справах судам необхідно аналізувати кожну транзакцію на предмет її реальності та економічної доцільності. Так, у своїй Постанові від 11 серпня 2020 року у справі № 60/48/19 Верховний Суд зазначив наступне: *«Фактичне постачання товарів в межах відповідної угоди повинне розглядатися судами як самостійний предмет дослідження, для чого слід встановити зміст господарських операцій, договірні умови, фактичний порядок надання поставок, обсяги і зміст, мету придбання, належним чином дослідити*

первинні бухгалтерські документи, складені щодо господарських операцій, з'ясувати, чи розкривають первинні документи зміст операцій, та оцінювати такі докази кожний окремо та у їх сукупності, а також у сукупності з іншими доказами у справі» [66].

Проте в процесі з'ясування економічної сутності торгівельної операції Верховний Суд покладає ряд обов'язків і на платників податків з метою забезпечення справедливості бюджетного відшкодування. Так, хочемо навести досить розлогий уривок з Постанови Верховного Суду від 06 жовтня 2020 року у справі № 140/1611/19, в якому проте детально описані обов'язки платників задля забезпечення принципу реальності транзакції, що цілком відповідає іншому принципу верховенства права – принципу правової визначеності. Так, згідно з цим рішенням, *«при прийнятті рішення на користь контролюючого органу (Верховний Суд – прим. автора) виходив з того, що платник податків при виборі контрагента та укладенні з ним договорів має керуватись і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій, зокрема формування податкового кредиту з ПДВ та його подальше бюджетне відшкодування. Крім того, прояв такої обачності й обережності при виборі постачальника послуг та вчинення будь-яких дій на предмет перевірки податкової «добročесності» контрагента, зокрема за доступними електронними базами даних на сайті контролюючого органу (база платників ПДВ, база анульованих свідоцтв платників ПДВ, база недобросовісних платників ПДВ, база місць масової реєстрації платників податків, отримання завірених копій статутних та реєстраційних документів, копій паспорта особи, яка підписуватиме договір, довідку про кількість співробітників контрагента, тощо), перевірки загальнодоступної інформації щодо наявності кримінальних проваджень за участю контрагента, в подальшому свідчитимуть на користь висновку, що платником податків вжито належні та достатні дії щодо його обізнаності на предмет податкової «надійності» такого контрагента та вказуватимуть на*

правомірність формування податкового обліку за господарськими операціями з таким контрагентом» [65].

Як бачимо, останні тенденції у судовій практиці схилиються до тлумачення норм законодавства на користь платників податків, що не може не радувати. Зокрема, Верховний Суд досить розширено підходить до аналізу тих чи інших питань, виходячи за межі формалізму та оцінюючи всі факти комплексно. Сподіваємося, що ця тенденція продовжуватиметься і надалі.

Щодо можливості зловживання нормами податкового права у контексті податку на додану вартість хотілося б додати ще одну проблему, з якою автор сам зіткнувся безпосередньо у своїй практичній діяльності. Мова йде про умови реєстрації платником податку на додану вартість.

Як зазначається у пункті 181.1 Податкового кодексу України, у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку [60].

Відповідно до пункту 183.2, у разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, визначеного у статті 181 цього Кодексу [60].

Згідно з підпунктом г) пункту 184.1 Податкового кодексу України, реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку і відбувається у разі якщо особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає контролюючому органу декларації з податку на додану вартість та/або подає таку декларацію (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність постачання/придбання товарів/послуг,

здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту [60].

Кульмінаційною точкою цієї схеми є визначення платника податку на додану вартість, яке передбачене в підпункті 2) пункту 180.1 Податкового кодексу України, відповідно до якого для цілей оподаткування платником податку є будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку [60].

Аналізуючи зазначені норми можна сформулювати наступні ключові позиції:

- ✓ Особа зобов'язана зареєструватися платником податку на додану вартість, якщо протягом 12 місяців сума від здійснення торгівельних операцій перевищить 1 мільйон гривень;
- ✓ За наявності вищезазначених умов особа зобов'язана зареєструватися платником в наступному місяці після досягнення цих умов;
- ✓ Реєстрація платника анулюється після спливу 12 місяців, якщо протягом цього часу він не здійснював операцій з купівлі-продажу товарів (робіт, послуг);
- ✓ У особи виникає податковий обов'язок лише з моменту реєстрації.

Таким чином, якщо створити 12 різних юридичних осіб та щомісяця здійснювати господарську діяльність однією з цих юридичних осіб, можна взагалі уникнути виникнення обов'язку зі сплати податку на додану вартість незалежно від обсягів здійснення торгівельних операцій.

Становлення податку на додану вартість в незалежній Україні було динамічним і характеризувалося постійними удосконаленнями його правового механізму функціонування. Першим законодавчим актом, який стосувався зазначеного податку, був Закон України «Про податок на додану вартість», який був прийнятий 20 грудня 1991 року і встановлював основні засади його

функціонування. Зокрема, він закріплював перелік об'єктів оподаткування (до яких, зокрема, не належали імпорتنі товари), а також визначав ставку податку на рівні 28%. 26 грудня 1992 року цей закон був замінений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість». В порівнянні з попереднім законом цей декрет розширив перелік об'єктів оподаткування, а саме доповнив його імпортними товарами. Крім того, зазначеним нормативно-правовим актом була суттєво знижена ставка податку з 28% до 20%. Згодом на заміну цьому декрету був прийнятий Закон України «Про податок на додану вартість», який скасував дію вказаного декрету. Так, цей закон змінив назву податку з «податку на добавлену вартість» на «податок на додану вартість». Також цим законом було знову ж таки розширено перелік об'єктів оподаткування, оскільки до нього були включені експортні товари. Крім того, вказаний закон вперше ввів на законодавчому рівні визначення бази оподаткування податком на додану вартість. Нарешті, у цьому нормативно-правовому акті було закріплено положення про податковий кредит і бюджетне відшкодування. 02 грудня 2010 року був прийнятий Податковий кодекс України, який змінив собою всі закони, що стосувалися різних податків (у тому числі податку на додану вартість). 28 грудня 2014 року цей кодекс був доповнений принципово новими нормами, які запроваджували в Україні електронне адміністрування податку на додану вартість. Станом на зараз основним нормативно-правовим актом, який регулює податок на додану вартість, лишається Податковий кодекс України.

На думку деяких науковців, податок на додану вартість має чимало переваг в податковій системі України. Вони стверджують, що найбільший обсяг доходів отримується саме від податку на додану вартість, що пов'язано з його високою ставкою, своєчасним виявленням ризиків недонадходження цього податку до бюджету, а також неможливості ухилитися від його сплати. Хоча офіційна статистика не підтверджує їхню думку про обсяг доходу від цього податку. Проте той факт, що податок на додану вартість забезпечує регулярне надходження коштів до державного бюджету, не викликає жодних сумнівів. Ще

однією перевагою вказаного податку в умовах сучасної України є потенційна можливість перетворення заборгованості за цим податком у такий ліквідний фінансовий інструмент як ПДВ-облігації, що дозволить державі відстрочувати виплати бюджетних відшкодувань, а компаніям отримувати пасивний дохід. Проте, на жаль, ця тенденція не набула широкого поширення.

З точки зору об'єктивності, зазначені переваги не є численними чи дуже вагомими. В той же час недоліки, які вітчизняні вчені пов'язують з податком на додану вартість, суттєво переважають над перевагами по кількості та значущості. Зокрема, податок на додану вартість обтяжує поточну діяльність компаній, оскільки вимагає від них постійного контролю за своїми контрагентами, щоб уникнути в подальшому проблем з формуванням податкового кредиту. Крім того, сам механізм бюджетного відшкодування є досить складним, непрозорим і корумпованим. Основними проблемами, пов'язаними з адмініструванням, є складна процедура підтвердження суми бюджетного відшкодування та «вибивання» коштів з Державного бюджету. Що стосується держави, то незважаючи на стабільну доходність цього податку, держава постійно втрачає кошти за рахунок існування величезної кількості податкових пільг і тіньових схем з «накручування» податкового кредиту.

Що стосується подальшої долі податку на додану вартість, то в цьому питанні немає єдності у науково-політичній спільноті. Зокрема, зустрічаються наступні позиції:

- ✓ Податок на додану вартість повинен стати основним податком;
- ✓ Податок на додану вартість повинен бути скасований;
- ✓ Податок на додану вартість повинен гармонічно поєднуватися з іншими непрямыми податками.

Що стосується судової практики, то в першу чергу варто згадати про рішення Європейського суду з прав людини. В своїй переважній частині рішень Європейський суд з прав людини ставав на бік платників податку, розширено тлумачачи право власності в Конвенції про захист прав людини і

основоположних свобод, а також відстоюючи ідею справедливого балансу при вилученні коштів платників податків на користь суспільства.

Що стосується національних судів, то в практиці, зокрема, Верховного Суду простежується гуманістична тенденція вирішення спорів, яка полягає в захисті інтересів платників податку. Проте до рівня Європейського суду з прав людини національним судам ще далеко.

РОЗДІЛ 3

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ІНШИХ КРАЇНАХ

3.1. Історія виникнення податку на додану вартість

Ми вже розглянули теоретичні аспекти податку на додану вартість, а також засади функціонування цього податку на території України, а саме історію закріплення цього податку на законодавчому рівні, а також судову практику, яка стосується об'єкта нашого дослідження, та проблеми, які виникають в процесі правозастосування.

Проте щоб отримати повноцінну картину усіх проявів податку на додану вартість як економіко-правового явища, необхідно дослідити і зарубіжний досвід його впровадження та функціонування. Лише в результаті застосування порівняльного аналізу можна визначити, за яких умов податок на додану вартість найбільш ефективно буде використовуватися в державному інструментарії.

З метою збереження логічної послідовності подій пропонуємо почати з дослідження історії цього податку. Привабливість непрямого способу оподаткування, особливо в XX столітті, безпосередньо пов'язана з фінансовими можливостями непрямих податків, на чому прямо наголошує О.Т. Прокопчук: *«Переважання на початку і в середині XX ст. непрямих податків було обумовлено низьким рівнем доходів більшості населення, що об'єктивно обмежувало масштаби прямих податкових надходжень, а також відносною простотою збирання непрямих податків, адже форма прямого оподаткування потребує складного механізму обліку платників, об'єктів оподаткування, механізму справляння податків»* [71; с. 81].

До запровадження податку на додану вартість непрямі податки на споживання були представлені винятково податком з обороту та податком з продажу. Втім з часом з'явилася потреба у пошуку принципово нового механізму оподаткування споживання. З чим же пов'язані такі докорінні зміни у векторі податкових потреб?

На думку Кіреєвої О.Ф., «існувала... важлива причина необхідності заміни податку з обороту – розширення зовнішньоекономічної торгівлі. Забезпечення конкурентоспроможності експортних товарів на світовому ринку зазвичай досягається за рахунок більш пільгового режиму оподаткування непрямими податками вітчизняних виробників, що працюють на експорт. Якщо в національній податковій системі перевага віддається податку з обороту, то досить складно в вартості експортного товару визначити величину податку. Тому держави на практиці відшкодовували якусь встановлену фіксовану суму, яка могла бути більшою за суму податку (приймала форму субсидії) або менше. В цьому випадку повної компенсації не було, а отже експорт частково оподатковувався. Проблеми в оподаткуванні виникали і при імпорті товарів, який вимагав введення імпортних податків, що призводило до подвійного оподаткування та необхідності застосування додаткової процедури заліку податків, сплачених при ввезенні на митну територію держави» [45; с. 51]. Таким чином, рушійною силою для пошуку нового податку стала зовнішньо-економічна діяльність держав, яка інтенсивно набирала все більших обертів. Саме в таких глобалізаційних умовах і зародився податок на додану вартість.

До теперішнього часу достеменно не встановлено першого творця податку на додану вартість. Одну з гіпотез створення висунув Д. Боярчук: «Саме Вільгельм Сіменс (син Вернера Сіменса, засновника компанії) придумав ПДВ у 1918 році. Утім, кілька десятиліть років ПДВ існував винятково у вигляді ідеї, аж поки французький економіст Моріс Лоре не довів цей задум до робочого вигляду і не запровадив податок у Франції в 1954 році» [27; с. 3]. Американський публіцист Адам Віктор висловив іншу думку, відповідно до якої «Французький податківець Моріс Лоре заснував цей податок в 1954 році, хоча податок, який стосувався кожного етапу виробничого процесу, був вперше теоретизований у Німеччині століттям раніше» [21]. Як бачимо, думки дослідників щодо авторства податку розходяться. Проте офіційним засновником, як ми вже з'ясували, є французький податківець Моріс Лоре, який

оформим його у цілісну концепцію у 1954 році. Саме тому вперше податок на додану вартість було впроваджено у Франції.

Після того, як податок на додану вартість високо зарекомендував себе у Франції, почалася хвиля його масового поширення іншими країнами, про що зазначає кандидат економічних наук А.Г. Коваленко з колегами: *«після введення у Франції податок на додану вартість, набув широкого поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець кінець 60-х — початок 70-х рр.) і децю пізніше — в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягується майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово розвинуті країни. Єдина держава, де такого податку немає, — США, Але й тут протягом останнього десятиліття ведуться інтенсивні дискусії щодо заміни податку з обороту на федеральний податок на додану вартість»* [46; с. 113-114]. Детальніше долю податку на додану вартість у Сполучених Штатах Америки ми з'ясуємо пізніше. А з такою послідовністю експансії податку погоджується й зарубіжна дослідниця Кетрін Джеймс: *«Другий етап введення ПДВ почався з кінця 1980-х, зі «знайомства» високодохідних індустріальних країн за межами Європи, таких як Австралія, Канада, Японія та Швейцарія, з ПДВ. Цей етап також ознаменував тотальну експансію ПДВ в перехідні та такі, що розвиваються, економіки, в більшості з Африки та Азії»* [14; с. 17]. В.М. Помулева наступним чином підсумовує результати поширення податку: *«Потім ПДВ набув великого поширення - спочатку в інших країнах Європи, а пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. На сьогодні податок на додану вартість стягується більше, ніж у 130 країнах світу. Його розмір відрізняється від 5 до 28%»* [61; с. 254].

Проте не всюди податок на додану вартість вводився добровільно під впливом його новизни. Наприклад, як зазначає Адам Віктор, *«ПДВ був прийнятий у Великобританії в листопаді 1974 року, як частина ціни, яку Великобританія заплатила за вступ до Загального ринку»* [21]. Варто зазначити, що відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада

2006 року про спільну систему податку на додану вартість, наявність в податковій системі держави податку на додану вартість є обов'язковою умовою для вступу в Європейський Союз [35].

Станом на сьогодні податок на додану вартість успішно конкурує з іншими податками по обсягу надходжень до державних бюджетів. Як зазначає кандидат економічних наук А.Г. Коваленко з колегами, *«Загальною тенденцією для всіх країн, що ввели ПДВ, стало швидке перетворення цього податку на один із основних у податковій системі. У Франції на частку ПДВ припадає 45% усіх податкових надходжень до бюджету, у Великобританії і Німеччині — 50%. Приблизно такою є частка податку на додану вартість до загального обсягу податкових платежів у бюджет держави в інших країнах — членах Європейської Співдружності»* [46; с. 114].

Дослідивши весь шлях становлення податку на додану вартість в загальних рисах, можна коротко резюмувати результати такої експансії за допомогою слів уже згаданих вище А.Г. Коваленка з колегами: *«Нетривала еволюція цього податку характеризується закономірною трансформацією фінансової ролі, яка стала наслідком прагнення використати об'єктивні переваги ПДВ, необхідністю компенсувати зменшення надходжень до бюджетів від податку на прибуток в умовах високих фінансових потреб держави, а також політикою уніфікації непрямого оподаткування у межах ЄС»* [46; с. 113].

Нагадаємо, що податок на додану вартість вводився саме з фінансовою метою, тобто максимізації рівня доходів держави. Тож чи впорався з цим завданням цей податок? Враховуючи, що станом на зараз він є одним з найголовніших у світі — безумовно. Цю думку підтримує і Д. Боярчук: *«Певною мірою ПДВ і прижився саме тому, що дозволив країнам відносно легко підлатати бюджетні дірки, які виникли в результаті розширення ролі держави в середині ХХ століття. Поширенню ПДВ сприяв і той факт, що Європейська економічна спільнота (прототип ЄС), яка виникла в 1957 році, в*

1967 році зробила запровадження ПДВ обов'язковою умовою членства» [27; с. 3].

3.2. Підходи до оподаткування податком на додану вартість у інших країнах

Ми щойно дослідили історію становлення податку на додану вартість у світовому вимірі, а також причини його впровадження та результати його масового завоювання податкових систем переважної більшості держав. Тепер, нарешті, ми можемо перейти до аналізу механізмів функціонування досліджуваного податку в межах різних держав.

Проте перш ніж перейти власне до аналізу систем функціонування податку на додану вартість, слід встановити, які існують групи держав загалом за системами оподаткування. Цю класифікацію яскраво висвітлила українська дослідниця Прокопчук О.Т., яка виділяє наступні чотири моделі світових податкових систем:

- ✓ Англосаксонську – в її основі лежить прибуткове оподаткування, тобто вона орієнтована на прямі податки з фізичних осіб, частка непрямих податків незначна (Австрія, Канада, Нова Зеландія, частково Сполучені Штати Америки та Німеччина);
- ✓ Євроконтинентальну – відрізняється високою часткою відрахувань на соціальне страхування, а також значною питомою вагою непрямих податків (Німеччина, Франція, Бельгія, Нідерланди);
- ✓ Латиноамериканську – характеризується переважанням в системі оподаткування непрямих податків (Чилі, Болівія, Перу);
- ✓ Змішану – складається з окремих ознак інших моделей (Японія) [71; с. 79].

Як бачимо, серед усіх держав світу найбільше прихильників непрямих податків загалом і податку на додану вартість зокрема знаходиться у Європі та Південній Америці. Держави ж англосаксонської правової сім'ї більше орієнтуються на подоходне оподаткування. Тому логічно припустити, що в цих

двох групах держав закладалися різні підходи до встановлення механізму функціонування податку на додану вартість.

Проте виокремити конкретні держави, в яких податок на додану вартість набував би різноманітних проявів, щоб розширити уявлення про його можливості, достатньо складно. Втім ряд держав, у яких цей податок працює більш-менш однаково формують окрему групу (модель), яка набуває тих чи інших характеристик. Тому в подальшому ми з'ясуємо, які моделі податку на додану вартість в розрізі держав виділяють науковці, та дослідимо особливості функціонування предмету нашого дослідження в кожній конкретній моделі.

Як відзначають практики у сфері податкового права Елейн Шарль і Джефрі Оуенс, *«Розвинені країни можуть бути розділені на дві великі групи: країни, що впровадили ПДВ на основі французької та європейської моделі, та країни з інакшою формою ПДВ. Перша група країн, багато з яких є членами ЄС, загалом використовує кілька понижених ставок, тому база оподаткування, яка підлягає оподаткуванню за стандартною ставкою, децю обмежена... Друга група країн (включаючи Австралію, Канаду, Корею, Нову Зеландію та Південно-Африканську Республіку) мають набагато більшу базу оподаткування, що оподатковується за стандартною ставкою. Реформа ПДВ у Новій Зеландії в 1986 році започаткувала широку базу оподаткування з єдиною низькою ставкою, низьким реєстраційним порогом і кількома виключеннями та звільненнями»* [3; с. 945].

Інша дослідниця, Кетрін Джеймс, наводить подібну класифікацію до тієї, що запропонували Елейн Шарль і Джефрі Оуенс: *«Сьогодні ми можемо говорити про три різні варіації ПДВ: європейську модель, новозеландійську модель і японську модель. Серед цих трьох моделей новозеландійська найбільше наближена до ідеальної – вона встановлює єдину ставку на відносно широку базу оподаткування. Більшість юрисдикцій прийняли європейську модель ПДВ, яка характеризується диференційованими ставками і широким різноманіттям пільг»* [14; с. 18].

Таким чином, в подальшому нашому дослідженні ми сконцентруємося на трьох моделях податку на додану вартість: європейській, новозеландській і японській. Вкінці ми розглянемо Сполучені Штати Америки як приклад держави, в якій немає цього податку, а також дослідимо причини його відсутності у податковій системі держави.

І перша модель, яку ми проаналізуємо, буде європейська.

Як стверджується в Остаточному звіті щодо ретроспективної оцінки елементів системи податку на додану вартість в Європейському Союзі, *«У 1960-х роках країни-члени ЄС стали піонерами у використанні ПДВ замість діючих в той час різних систем податку на оборот. З роками ПДВ став основним джерелом доходів для всіх держав-членів ЄС, і до 2009 року він щорічно збільшував 784 млрд. Євро - 6,6% ВВП ЄС і 17,3% всіх податків, що стягуються»* [1; с. 13]. Отже, з наведеної цитати можна встановити той факт, що європейська модель податку на додану вартість була сформована перша серед усіх інших. В той же час політика спільного податку для всіх держав-учасниць вимагала певної гармонізації національного податку в податкову систему Європейського Союзу.

В процесі реалізації цієї політики була сформована певна логічна послідовність гармонізації, яку описали хорватські дослідники Сабіна Ходжик і Селебі Хуля: *«Гармонізація ПДВ здійснюється в три етапи. Перший крок - це спроби окремих країн впровадити ПДВ, другий - гармонізація податкової бази по ПДВ, а потім, як третій крок, країни визначають кількість різних ставок податку на додану вартість»* [7; с. 80]. Хочемо уточнити, що перший етап не застосовується, якщо в державі-претенденті уже існує зазначений податок.

Н.Р. Монстеану та А. Фація звертають увагу на причину введення вказаного податку на території Європейського Союзу та одну з його особливостей, характерну для цієї моделі: *«В Європі було створено податок на додану вартість Європейського Союзу (ПДВ ЄС) з основною метою гармонізації законодавства про ПДВ у державах Європейського Союзу, щоб відповідати змісту та макету декларації з ПДВ. ПДВ ЄС має особливість:*

скоординоване адміністрування податку на додану вартість у зоні ПДВ ЄС є важливою частиною єдиного ринку. Усі підприємства, що здійснюються в межах зони ПДВ ЄС, повинні мати номер ПДВ VIES. Транскордонний ПДВ декларується так само, як і внутрішній ПДВ, що сприяє усуненню прикордонного контролю між державами-членами, економії витрат та зменшенню затримок» [18; с. 3].

На думку Д. Боярчука, особливості адміністрування податку на додану вартість у Європі роблять його подібним до податку з продажу: *«В ЄС адміністрування ПДВ більше схоже на адміністрування податку з продажів, який так подобається українським бізнесменам, аніж на той ПДВ, до якого ми всі звикли. Через необхідність узгодженості між країнами з різними ставками податку Єврокомісія зважилась на експеримент, при якому проміжні операції (наприклад, постачання складових для виробництва автомобілів тощо) між країнами-членами обліковуються за нульовою ставкою, а сам податок стягується вже на етапі кінцевого споживання (фактично податок із продажу). Таким чином, значно зменшується проблема ПДВ-відшкодування (оскільки авансом ПДВ не сплачується), підприємства потребують набагато менше обігових коштів, а саме адміністрування податку стає більш простим» [27; с. 1].*

Шарль Елейн і Оуенс Джефрі звертають увагу на іншу характерну рису європейської моделі податку на додану вартість: *«Основною причиною введення іншої структури ставок в Європі стало бажання знизити податок на товари і послуги, що становить велику частку витрат найбільш розвинених домогосподарств. У багатьох країнах встановлена конкретна більш висока ставка на предмети розкоші, що, ймовірно, відображає введену раніше податок з продажів, який обмежувався предметами розкоші» [3; с. 945].*

Говорячи про нормативно-правове регулювання податку на додану вартість у Європі, необхідно згадати вже вищезазначену Директиву Ради №2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року.

Ця Директива встановлює спільну систему податку на додану вартість. Принцип спільної системи податку на додану вартість передбачає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від кількості операцій, які відбуваються в процесі виробництва та збуту до моменту нарахування податку. По кожній операції виникає податкове зобов'язання з податку на додану вартість, розраховане відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, застосовною для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми податку на додану вартість, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості. Спільна система податку на додану вартість повинна застосовуватися аж до етапу роздрібної торгівлі та включно з ним [35].

В той же час європейці чудово усвідомлюють, що їхня система податку на додану вартість далеко не ідеальна. А тому вони постійно перебувають в пошуку шляхів удосконалення цієї системи. Зокрема, як зазначають вже вищезгадані Ходжик Сабіна та Селебі Хуля, *«Грунтуючись на плані дій по ПДВ, ключові заходи щодо зниження складності систем ПДВ - вдосконалення електронної комерції на єдиному ринку, більш простий пакет для малих і середніх підприємств, заходи по усуненню ПДВ-розривів, а також остаточний режим ПДВ для транскордонної торгівлі та велика свобода для держав-членів щодо тарифної політики»* [7; с. 88]. На нашу думку, вказані заходи достатньо прогресивні та сприятимуть полегшенню ведення бізнесу в Європі.

Після того, як ми дослідили природу європейської моделі функціонування податку на додану вартість, варто перейти до новозеландської моделі, яку вважають значно кращою. В процесі огляду цієї системи ми звернемо увагу на такі її особливості, які дають їй переваги в порівнянні з європейською системою.

У своїй статті партнер новозеландського підрозділу міжнародної мережі компаній, що надають послуги в сфері консалтингу та аудиту, «PricewaterhouseCoopers» Юджин Тромбітас вказує на наступні переваги новозеландської моделі функціонування податку на додану вартість:

«Новозеландський ПТП (податок на товари та послуги – прим. автора) широко вважається однією з найбільш ефективних і успішних моделей ПДВ / ПТП в світі. Основними причинами цього є чистота і простота податку - широка база, відносно низька ставка (15%) з обмеженими пільгами. Споживачі Нової Зеландії добре звикли платити ПДВ (включений в ціну товарів і послуг), а на думку Податкового управління, стягувати його відносно легко, що означає, що ПДВ є переможцем в області політики і управління доходами протягом багатьох десятиліть» [20].

Як бачимо, секрет успіху цієї моделі полягає в тому, що в її основі закладені максимальне охоплення бази оподаткування податку комерційних операцій, помірковано низька ставка податку в порівнянні з іншими країнами, а також мінімальний перелік пільг зі сплати податку на товари та послуги.

Варто зазначити, що досвід Нової Зеландії поширився і на інші держави, в тому числі й на деякі європейські, які захотіли удосконалити свою систему оподаткування. Зокрема, Шарль Елейн і Оуенс Джефрі описують приклад Швейцарії, яка вирішила впровадити у себе новозеландські стандарти податку на додану вартість: *«У 2007 році Швейцарія почала громадські консультації в рамках оцінки системи ПДВ через 10 років після її введення. Більшість респондентів підтримали істотний перегляд системи ПДВ і перехід на унікальну стандартну ставку. У червні 2008 року швейцарському парламенту були представлені пропозиції щодо реформування. Перша частина реформи - спрощення адміністрування системи ПДВ - вступила в силу в січні 2010 року; вона повинна знизити витрати підприємств на дотримання вимог, хоча ці витрати будуть передані в швейцарське податкове відомство. Друга частина реформи, на даному етапі ще тільки за пропозицією, скасує три діючі ставки ПДВ за унікальною і більш низькою стандартною ставкою в розмірі 6,1%» [3; с. 945-949]. Цей приклад підтверджує, що новозеландська модель податку на додану вартість настільки ефективна, що її запозичують навіть високорозвинені європейські держави, не кажучи вже про держави третього світу.*

Проте деякі вчені вважають, що прищеплення основ цієї системи оподаткування в інших державах не дає того запаморочливого ефекту, яким наділили новозеландську модель. Зокрема, такої думки притримуються Ендрю Меплс і Адріан Соєр: *«Після введення Новозеландського податку на додану вартість для країн, які взяли традиційний ПДВ, менша частина цих країн діє за зниженими ставками, а їх середня стандартна ставка трохи нижче. Незважаючи на те, що ми не проводили поглибленого аналізу їх податкової бази, існує мало доказів того, що модель ПДВ в Новій Зеландії надала помірний вплив на форму традиційного ПДВ, прийнятого після введення ПДВ в Новій Зеландії»* [15; с. 23].

У будь-якому випадку, яка б позиція не виявилася правильною, новозеландська модель податку на додану вартість заслуговує на щонайменше детальне вивчення з метою з'ясування феномену його ефективності на території самої Нової Зеландії.

Що стосується японської моделі податку на додану вартість, то в процесі дослідження нами не було встановлено особливих її ознак, які б у сукупності заслуговували на виокремлення її в окрему модель. Як зазначається на веб-сторінці Центру промислового співробітництва «ЄС-Японія», *«З 1 жовтня 2019 року ставка споживчого податку на більшість товарів і послуг підвищена до 10%. Ці 10% включають в себе 2,2% місцевого податку на споживання. Знижена ставка податку у розмірі 8% (місцевий податок на споживання – 1,76%) застосовується до продажу продуктів харчування і напоїв, за винятком алкогольних напоїв та обідів, а також до продажу газет, що виходять більш ніж два рази на тиждень (за контрактами підписки)»* [6]. Як бачимо, в моделі оподаткування податком на додану вартість у Японії можна виокремити дві характерні особливості: суттєво низька ставка оподаткування (навіть у порівнянні з новозеландською моделлю), а також розподіл надходжень від цього податку між державним і місцевим бюджетами. Втім, на нашу думку, цих особливостей недостатньо, щоб виокремлювати японську систему оподаткування податком на додану вартість у самостійну модель.

Щойно ми переглянули основні моделі податку на додану вартість, які сформувалися в доктрині міжнародного податкового права. Проте, незважаючи на всі переваги цього податку, які ми виявили в ході нашого дослідження, не всі держави наслідують ввести у свою податкову систему цей новий податок. Ю. Іванов і Є. Давискиба наголошують на тому, що *«він (податок на додану вартість - прим. автора) є основним податком на споживання майже у всіх розвинених країнах світу (окрім США)»* [43; с. 69]. Уже згадана нами Кетрін Джеймс проводить наступну паралель щодо податку на додану вартість у Європі та Сполучених Штатах Америки: *«Доля ПДВ в Західній Європі і США в значній мірі відобразила різні мотиви новаторів в області оподаткування. Німеччина, поряд з більшою частиною Західної Європи, прийняла ПДВ як чудову технічну модифікацію вже діючих податків з продажів, а також як доповнення до податку на прибуток. Навпаки, амбітні і переривчасті спроби американських політиків домогтися введення ПДВ - часто в якості запропонованої заміни федерального прибуткового податку - залишилися безрезультатними»* [14; с. 16].

Як відомо, Сполучені Штати Америки вважаються прогресивною державою, яка постійно пропонує світу нові підходи до вирішення технологічних, соціальних і економічних проблем. Що стосується нашого податку, то в цьому конкретно випадку, як ми побачили вище, головний новатор відстав від загальної тенденції. То які існують причини того, що Сполучені Штати Америки досі не запровадили у себе вказаний податок?

У достатньо завуальованій формі журналіст «The New York Times» Сіма Джаячандран вказує на причину відсутності податку на додану вартість у податковій системі Сполучених Штатів Америки: *«Можливо, вам не подобається платити податки, але ваш тягар буде ще більше, якщо інші не платитимуть свою справедливую частку. Це в двох словах пояснює, чому податок на додану вартість, або ПДВ, використовується практично у всіх основних країнах світу, крім США»* [9]. На нашу думку, автор цієї статті мав на увазі, що податок на додану вартість за своєю природою є регресивним

податком, що ми й з'ясували раніше, а тому він і не прижився в Сполучених Штатах Америки, оскільки це держава, в якій справедливість цінується понад усе.

Незважаючи на те, що Сполучені Штати Америки досі стоять осторонь від цього податку, там постійно точаться дискусії щодо необхідності введення податку на додану вартість у податкову систему країни. Зокрема, як зазначає Рандал Холцомбе, професор економіки у Державному університеті Флориди, *«Однією з причин відновлення інтересу до ПДВ... є прогноз величезного дефіциту федерального бюджету в тому вигляді, в якому він був зроблений. Бюджетні прогнози викликають тривогу, поза всяким сумнівом, і ПДВ був запропонований в якості одного із способів заткнути цю дірку, отримавши більше доходів»* [8; с. 38].

В той же час Кьортіс Дюбей, старший аналітик у податковій практиці стратегічного дослідницького інституту Сполучених Штатів Америки «Зе Херітейдж Фаундейшн» (The Heritage Foundation), стверджує, що *«Поточний і майбутній дефіцит загрожують стабільності американської економіки і змушують деякі табори розглядати ПДВ як спосіб усунення дефіциту. Перевитрати Конгресу привели до загрозливого дефіциту, а не до відсутності податкових надходжень... Якщо Конгрес не обмежить витрати, то для закриття дефіциту будуть потрібні все більш високі рівні податків. Однак, як виявляють європейські країни, навіть ПДВ не може вирішити їхні проблеми. Їм необхідно докорінно реструктурувати свої права і витрати на соціальне забезпечення»* [5].

Як бачимо, у політико-правовому просторі відсутній єдиний підхід до доцільності започаткування податку на додану вартість на теренах Сполучених Штатів Америки. Проте, на нашу думку, враховуючи, що на даний час цей податок став поширеним майже у всіх цивілізованих країнах, а крім того, ще й здатен суттєво поповнити державний бюджет, це лише питання часу, коли в Сполучених Штатах Америки почне функціонувати податок на додану вартість.

Податок на додану вартість був офіційно представлений широкому загалу 1954 року французьким економістом Морісом Лоре. Саме в цьому році цей податок було введено у податкову систему Франції. Проте кулуарно цей податок виник ще задовго до його офіційного закріплення у французькому законодавстві. Так, за однією з версій податок на додану вартість був вигаданий Вільгельмом Сіменсом у 1918 році. За іншою ж версією основні механізми функціонування вказаного непрямого податку були започатковані ще в Німеччині століттям раніше. Проте, які б ще не існували припущення в науковому та професійному середовищі стосовно авторства концепції податку на додану вартість, в історію увійшов саме Моріс Лоре як людина, яка відкрила світу цей новий підхід до оподаткування.

Хоча концепцію податку на додану вартість було розроблено значно раніше, чому він набув колосального поширення та апогею свого поширення саме в середині XX століття? Відповідь на це питання криється в економічних процесах, які відбувалися на міжнародній арені в той час. Мова йде про підвищені темпи глобалізації, з якими нерозривно пов'язане збільшення обсягів експортних та імпорتنих операцій між різними державами. Оскільки поширений на той момент податок з обороту не міг в розумній мірі бути включений у вартість експортних (імпорتنих) товарів, роботах чи послугах, постала гостра необхідність у його заміні більш досконалим механізмом оподаткування. Крім того, на фоні цих глобалізаційних процесів постала проблема наповнення державних бюджетів у зв'язку зі скороченням доходів населення, що робило прямі способи оподаткування менш ефективними. Вказані економічні умови стали найкращим середовищем для розвитку податку на додану вартість.

Після введення податку на додану вартість у податкову систему Франції до нього почали придивлятися й інші держави. В кінці 60-х – на початку 70-х років цей податок заповнив собою всю територію Європи. Європейський

Союз настільки оцінив переваги цього податку, що зробив його обов'язковою умовою для членства. Згодом дістався й країн Азії, Африки та Америки. Втім, станом на сьогодні не всі держави запровадили у себе податок на додану вартість. Серед високорозвинених держав, що проігнорували цю тенденцію в податковій сфері, досі лишаються Сполучені Штати Америки. Станом на сьогодні цей податок потужно закріпився в податкових системах різних держав і успішно конкурує за обсягом податкових надходжень з такими класичними податками як корпоративний і податок на доходи фізичних осіб.

Станом на сьогодні у світі сформувалося кілька моделей функціонування податку на додану вартість. Найчастіше науковці виділяють наступні моделі: європейську, новозеландську та японську.

Європейська модель податку на додану вартість сформувалася раніше за всі інші. Зокрема, вона характеризується диференційованими ставками та широким різноманіттям пільг, що, на нашу думку, свідчить про соціальне спрямування зазначеного податку в реаліях Європейського Союзу. Хоча ця модель не вважається в професійному середовищі найкращою, а тому їй є куди розвиватися. Потенційними засобами удосконалення цієї моделі можуть бути діджиталізація процесів, пов'язаних з нарахуванням і стягненням податку, спрощення обліку та сплати для суб'єктів господарювання.

Новозеландська модель податку на додану вартість вважається кращою за європейську за рахунок того, що в основі її функціонування закладено уніфіковану ставку оподаткування та в той же час широко визначений предмет оподаткування за рахунок відсутності податкових пільг зі сплати цього податку. Крім того, розмір ставки податку достатньо низький у порівнянні з європейською моделлю. Такий комплекс характеристик цієї моделі робить її настільки привабливою, що навіть місцеві жителі охоче сплачують податок на додану вартість.

Японська модель функціонування податку на додану вартість характеризується ще більш низькою ставкою податку в порівнянні з новозеландською моделлю, а також розподілом податкових надходжень між

державним і місцевими бюджетами. Проте, на нашу думку, зазначених особливостей недостатньо, щоб стверджувати про існування японської моделі як самостійної структури.

Що стосується Сполучених Штатів Америки, то в цій країні податок на додану вартість досі не було введено. Однією з причин такої ситуації можна вважати регресивність цього податку, яка іде в розріз з американським сприйняттям свободи та справедливості. Проте на нашу думку, загальносвітова тенденція та необхідність наповнення державного бюджету підштовхнуть і цю державу до введення у своїй податковій системі податку на додану вартість.

ВИСНОВКИ

Ось і завершили ми це фундаментальне дослідження економічно-правових аспектів функціонування податку на додану вартість. Під час підготовки цієї кваліфікаційної роботи ми неодноразово переосмислювали функції та значення податку на додану вартість у податковій системі держави. Проте на момент завершення її написання ми опрацювали достатню кількість джерел і дослідили усі необхідні аспекти цього податку, що з впевненістю можемо тепер представити на ваш розгляд висновки, які ми зробили в ході дослідження.

Якщо в теоретичному аспекті порівнювати між собою прямий і непрямий способи оподаткування, то на нашу думку, найкращим буде саме пряме оподаткування. По-перше, прямий спосіб оподаткування є більш справедливим за непрямий. Це пов'язано з тим, що прямим податкам, зазвичай, притаманні пропорційні ставки або навіть прогресивні. Такі ставки податків передбачають, що чим більше доходу отримує людина (чи компанія), тим більше вона заплатить податків. На нашу думку, користь від такої особливості прямого оподаткування полягає в тому, що вона сприяє справедливому розподілу коштів в державі та ускладнює концентрацію національного багатства в руках олігархічних груп. По-друге, підприємствам значно легше контролювати сплату саме прямих податків, аніж непрямих, що пов'язано з надмірно складним механізмом сплати непрямих податків. Тут варто зазначити, що для держави, навпаки, контролювати надходження від непрямих податків легше, ніж від прямих. Проте ми стоїмо на позиції захисту інтересів саме людини як головного бенефіціара діяльності держави, а в даному випадку людину втілюють у собі як звичайні люди, так і компанії. Таким чином, на нашу думку, з точки зору бізнесу прямі податки є значно ефективнішими, сприяють справедливому розподілу коштів у суспільстві та найбільше відповідають інтересам платників податків.

Найбільш яскравим представником непрямих податків є податок на додану вартість. Саме цей податок в більшій мірі втілює в собі ті недоліки, які притаманні цьому виду оподаткування. В подальшому нашому дослідженні ми проаналізували особливості цього податку, які вирізняють його з-поміж інших подібних йому податків, таких як податок з продажу та податок з обороту. Ми не бачимо потреби знову перерахувати ознаки, за якими ці податки відрізняються один від одного, оскільки ми це вже зробили в першому розділі. Натомість ми висвітлимо наше бачення на перспективи цих податків. На нашу думку, незважаючи на те, що податок з обороту і податок з продажу ще відносно нещодавно були основними непрямими податками на споживання в багатьох державах, а в деяких країнах вони і досі зберегли ту чи іншу форму, їхній час уже пройшов. Під натиском глобалізаційних процесів, які сприяли тотальному розширенню зовнішньоекономічній діяльності багатьох держав, ці податки стали перешкодою на шляху відкриття кордонів. Причиною такої невідповідності тогочасним умовам стала неможливість у справедливий і розумний спосіб обкладати цими податками експортні та імпорتنі товари. А тому ці податки були замінені нововиявленим податком на додану вартість. І оскільки глобалізаційні процеси повернути назад неможливо, то й податок з обороту та податок з продажу вже ніколи не повернуть собі пальму першості серед непрямих податків, а тому податок на додану вартість серед податків на споживання є найперспективнішим.

Якщо про співвідношення прямих-непрямих податків і податки з продажу та з обороту ми говорили більше в теоретичному ключі, то зробити підсумки нашого дослідження щодо податку на додану вартість ми б хотіли у прив'язці до сучасних реалій життя.

Що стосується законодавчого регулювання податку на додану вартість в Україні, то перш за все слід відзначити, що на конституційному рівні закріплене заборона проведення референдуму з питань оподаткування. Ми вважаємо, що в такий спосіб установчий орган не виправдано обмежив право народу на пряме волевиявлення. Починаючи з моменту здобуття Україною

незалежності цей податок був об'єктом регулювання трьох законодавчих та одного декрету Кабінету Міністрів України. Протягом цього часу правове регулювання податку на додану вартість зазнало певних змін. Зокрема, в процесі законотворення була змінена назва податку, усунена колізія щодо розподілу цього податку до відповідного бюджету, змінено підхід до визначення об'єкта оподаткування та механізм функціонування податку в цілому, зменшено ставку податку, запроваджено електронне адміністрування податку на додану вартість.

Щодо доктринального погляду на сучасне становище податку на додану вартість в Україні, то вчені сходяться на тому, що цей податок має більше недоліків, аніж переваг. Серед переваг вони виділяють регулярне надходження коштів до державного бюджету та можливість перетворення заборгованості за цим податком у ПДВ-облігації. До недоліків українського податку на додану вартість належать обтяження поточної діяльності компаній, непрозорий механізм бюджетного відшкодування та втрата державою коштів від «накручування» податкового кредиту.

Судова практика з податку на додану вартість складається переважно на користь платників податків. Зокрема, Європейський суд з прав людини розширено тлумачить право власності, наполягаючи на тому, що невикплата бюджетного відшкодування з податку на додану вартість є порушенням права власності платника податку. Українські суди теж часто стають на бік платників податків. Наприклад, Верховний Суд наполягає на тому, що ефективним способом захисту порушених прав платника є саме повернення коштів з Державного бюджету, а не здійснення формальних процедур. Крім того, суд касаційної інстанції в одному зі своїх рішень дійшов висновку, що Державна податкова служба не має повноваження визнавати правочини недійсними.

На нашу думку, в Україні податок на додану вартість є найбільш одіозним серед усіх інших податків. Така його негативна репутація пов'язана з суттєвими проблемами його адміністрування, які втілюються в кількох факторах. По-перше, як зазначалося вище, непрямі податки в цілому вкрай

важко адмініструвати з боку бізнесу. В Україні ж ця ознака податку на додану вартість набуває гіпертрофованої форми. Податковий кодекс України так і рясніє ускладненими конструкціями механізму нарахування і стягнення цього податку. Добросовісні компанії-платники в особі головних бухгалтерів постійно «ламають голову» над тим, як би оформити податкові накладні так, щоб потім податкові органи не причепилися до них. Для відповідальних осіб на підприємстві за сплату податків це справжній «челендж», щоб безпомилково відзвітуватися про сплату податку, відобразивши його в декларації з податку на додану вартість. Якщо ми відкриємо реєстр індивідуальних податкових консультацій, то побачимо, що лєвова частка консультацій припадає саме на питання, пов'язані з податком на додану вартість. В сукупності ці факти можуть свідчити лише про те, що цей податок є вкрай незручним для національних компаній. По-друге, податок на додану вартість є й найбільш корупційним. Підступність цього податку полягає в тому, що недобросовісні особи, використовуючи різні схеми, можуть не лише ухилитися від сплати податку, а ще й навіть заробити на ньому, заявляючи за певних обставин суму бюджетного відшкодування більшу, ніж суму податкового зобов'язання. У другому розділі ми переглянули ці схеми «накручування» податкового кредиту, які продемонструвала сама Державна податкова служба України. Їх налічується близько десятка, що свідчить про суттєву вразливість податку на додану вартість до протиправних дій, спрямованих на досягнення податкової оптимізації. Таким чином, з урахуванням всіх вищезазначених недоліків податку на додану вартість, можна стверджувати, що в Україні шкода від його застосування суттєво перевищує переваги, які в ньому закладені. Тому в якому напрямку необхідно рухатися, щоб удосконалити його та спрямувати на службу в першу чергу платникам, а не державі?

Саме з метою відповісти на це запитання ми й досліджували зарубіжний досвід регулювання податку на додану вартість, встановлювали, які у світі існують базові моделі зазначеного податку. Спершу необхідно визначитися з тим, чи потрібно вносити зміни в межах існуючого податку, чи можна взагалі

вилучити його з української податкової системи. Хоча цей податок є однозначно шкідливим для українського суспільства, ми сумніваємося, що його скасування є реальним заходом. Як ми з'ясували в процесі дослідження, податок на додану вартість формує значну дохідну частину державного бюджету. Якщо ж ліквідувати цей податок, то утвориться «бюджетна діра», яку буде дуже проблематично усунути. Таким чином, необхідно шукати шляхи саме вдосконалення вже існуючого податку на додану вартість. На наше глибоку переконання Україні слід наблизити податок на додану вартість до новозеландської моделі, а саме скасувати більшість чинних пільг, які є абсолютно необґрунтованими, а також зменшити ставку податку. Зменшення розміру ставки податку зробить ухилення від сплати податків більш не вигідним, оскільки збільшується співвідношення між наслідками у разі викриття і потенційною вигодою від неправомірних дій не на користь останньої. В той же час зменшення значної кількості пільг зі сплати податку розширить обсяг надходжень, що збалансує втрати від зменшення розміру ставки.

Що стосується інших моделей, то на нашу думку, вони не підходять під умови України. Європейська модель не влаштовує нас тому, що на нашу думку, український податок на додану вартість за своєю природою, швидше за все, належить саме до цієї моделі. Щодо японської моделі, то вона пропонує занадто низькі ставки податку. У разі впровадження цієї системи, втрати бюджету будуть критичними, оскільки покрити їх не буде за рахунок чого, а тому запозичення підходів цієї моделі українськими законотворцями ми вважаємо нереалістичними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328
[Electronic resource]. Acces mode:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf Дата звернення: 12.05.2021
2. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*. 1976. №6. P. 55-75.
[Electronic resource]. Acces mode:
[https://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE\(1976\).pdf](https://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf) Дата звернення: 12.05.2021
3. Charlet Alain, Owens Jeffrey. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*. 2010. V. 59, №12. P. 942 – 954
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://www.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
4. Cremer, Helmuth & Pestieau, Pierre & Rochet, Jean-Charles. (2001). Direct Versus Indirect Taxation: The Design of the Tax Structure Revisited. *International Economic Review*. Vol. 42. No. 3 P. 781-799
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/biblioecpub/cremer-pestieau-rochet.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
5. Curtis S. Dubay. The Value-Added Tax Is Wrong for the United states
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://www.heritage.org/taxes/report/the-value-added-tax-wrong-the-united-states> Дата звернення: 12.05.2021
6. EU-Japan Centre for Industrial Cooperation. Consumption Taxes. [Electronic resource]. Acces mode:

<https://www.eu-japan.eu/taxes-accounting/consumption-taxes> Дата звернення:
12.05.2021

7. Hodzic, Sabina; Celebi, Hulya (2017) : Value-added tax and its efficiency: EU-28 and Turkey, UTMS Journal of Economics, ISSN 1857-6982, University of Tourism and Management, Skopje, Vol. 8, Iss. 2, pp. 79-90
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/195297/1/1011380315.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
8. Holcombe R.G. THE VALUE ADDED TAX: Too Costly for the United States. Mercantus Center. No. 10-32. 2010. P. 53
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://www.mercatus.org/system/files/VAT.Holcombe.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
9. Jayachandran Seema. Why a Tax the U.S. Hasn't Embraced Has Found Favor in Much of the World
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://www.nytimes.com/2019/05/17/business/value-added-tax-enforcement.html#:~:text=A%20VAT%20resembles%20a%20sales,are%20another%20firm's%20tax%20liability.> Дата звернення: 12.05.2021
10. Judgment of the European Court of Human Right in the case of “Bulves” AD v. Bulgaria of 22/04/2009
[Electronic resource]. Acces mode:
[https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:\[%22001-90792%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:[%22001-90792%22]}) Дата звернення: 12.05.2021
11. Judgment of the European Court of Human Right in the case of “Business Support Centre v. Bulgaria” of 18/06/2010
[Electronic resource]. Acces mode:
[https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:\[%22001-97800%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:[%22001-97800%22]}) Дата звернення: 12.05.2021

12. Judgment of the European Court of Human Right in the case of “Euromak Metal Doo v. the Former Yugoslav republic of Macedonia” of 08/10/2018
[Electronic resource]. Acces mode:
[https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:\[%22001-183555%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:[%22001-183555%22]}) Дата
звернення: 12.05.2021
13. Judgment of the European Court of Human Right in the case of “Krasimir Milchev ATEV against Bulgaria” of 18/03/2014
[Electronic resource]. Acces mode:
[https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:\[%22001-142434%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22itemid%22:[%22001-142434%22]}) Дата
звернення: 12.05.2021
14. Kathryn James. Exploring the Origins and Global Rise of VAT. *Tax Analysts*. 2011. P. 15-22 [Electronic resource]. Acces mode:
[http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/\\$file/JAMES-2.pdf](http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/$file/JAMES-2.pdf) Дата звернення: 12.05.2021
15. Maples, Andrew & Sawyer, Adrian. (2017). The New Zealand GST and its Global Impact: 30 Years On. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. 23. 9-26. [Electronic resource]. Acces mode:
https://www.researchgate.net/publication/315782694_The_New_Zealand_GST_and_its_Global_Impact_30_Years_On Дата звернення: 12.05.2021
16. Martinez-Vazquez J., Vulovic V., Yongzheng L. Direct versus indirect taxation: trends, theory, and economic significance. *The Elgar Guide to Tax Systems*. 2011. P. 37-92.
[Electronic resource]. Acces mode:
<https://core.ac.uk/download/pdf/71425571.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
17. Macroeconomic effects of a shift from direct to indirect taxation: a simulation for 15 EU member states. Note presented by the European Commission services (DG TAXUD) at the 72nd meeting of the OECD Working Party No. 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Paris, 14-16 November 2006.
[Electronic resource]. Acces mode:

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/39494151.pdf>

Дата звернення:

12.05.2021

18. Mosteanu N.R., Faccia A. VAT different approach in Europe and GCC. [Electronic resource]. Acces mode:

https://www.researchgate.net/publication/333661765_VAT_different_approach_in_Europe_and_GCC Дата звернення: 12.05.2021

19. Shula K. Sales Tax vs VAT. Lusaka Showgrounds, Financial Services Lane. No. A10. 2018. 15 p. [Electronic resource]. Acces mode:

https://www.researchgate.net/publication/337110653_Sales_Tax_vs_VAT

Дата звернення: 12.05.2021

20. Trombitas E. 2019: New Zealand's bumper indirect taxes year. [Electronic resource]. Acces mode:

<https://www.pwc.co.nz/insights-and-publications/2019-publications/new-zealands-bumper-indirect-taxes-year.html> Дата звернення: 12.05.2021

21. Victor A. VAT: a brief history of tax. [Electronic resource]. Acces mode:

<https://www.theguardian.com/money/2010/dec/31/vat-brief-history-tax#:~:text=VAT%20is%20a%20continental%20invention,in%20Germany%20a%20century%20earlier>. Дата звернення: 12.05.2021

22. Yrjanson C. What is difference between sales tax and VAT?

[Electronic resource]. Acces mode:

<https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-is-the-difference-between-sales-tax-and-vat/> Дата звернення: 12.05.2021

23. Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации / Чарльз Адамс; пер. с англ. А.А. Столярова и А.А. Резвова. – Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. – 639 с.

24. Бедик Ю.М. Значення ПДВ у системі універсальних акцизів. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. №13. С. 105-109

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<http://global-national.in.ua/archive/13-2016/23.pdf>

Дата звернення:

12.05.2021

25. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. №9. Ст. 13-17 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1948/1/2%D0%91%D0%B5%D0%B7%D0%B2%D0%B5%D1%80%D1%85%D0%B8%D0%B9%20%2813-17%29%20%281%29.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
26. Безверхий К., Юрченко О. Схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. Ст. 44-51 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/boau_2015_8-9_8.pdf Дата звернення: 12.05.2021
27. Боярчук Д. Цікаві факти про ПДВ. *Популярна економіка: ціна держави*. 2014. №26. 13 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://cost.ua/content/uploads/sites/2/2020/01/vat-report.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
28. Бутусов Ю., Винничук Ю., Любченко О.М. Інтерв'ю Любченка О.М. від 13.07.2020. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://censor.net/ua/resonance/3207872/umanskyi_mav_ratsiyu_my_govorymo_pro_40_mlrld_grn_skruchenogo_pdv_na_rik_golova_dps_oleksiyi_lyubchenko Дата звернення: 12.05.2021
29. Буцька О.Ю., Тимошенко О.В., Продай І.А. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. №8. С. 67-72 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/8_2015/15.pdf Дата звернення: 12.05.2021

30. Гаркушенко О.М. Непрямые налоги как источник доходов бюджета. *Менеджер*. 2014. №2. С. 31-37
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://ojs.dsum.edu.ua/index.php/manager/article/view/333/326> Дата
звернення: 12.05.2021
31. Гринюк Р.М. Функції та принципи прямого оподаткування підприємницьких структур: теоретичний аспект. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. №16. Частина 1. С. 69-72
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_16/1/19.pdf Дата звернення:
12.05.2021
32. Данилов А.Д. Эффективность налогообложения добавленной стоимости в Украине. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. №1. С. 28-33
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ipd_2009_1_8.pdf Дата звернення: 12.05.2021
33. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість». *Відомості Верховної Ради*. 1993. №10. Ст. 78. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text>
Дата звернення: 12.05.2021
34. Дзюба О., Волинець Ю. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. 2012. №10. Ч. 2. С. 219-222
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
[http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecan_2012_10\(2\)_47.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecan_2012_10(2)_47.pdf) Дата звернення:
12.05.2021

35. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. 2006L0112 - UA - 01.06.2016 - 017.001
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text Дата звернення: 12.05.2021
36. Дроздовська О.С., Озерчук О.В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. №10. С. 44-50
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://www.investplan.com.ua/pdf/10_2017/10.pdf Дата звернення: 12.05.2021
37. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. К.: Ваїте, 2015. С. 392
38. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини». *Відомості Верховної Ради*. 2006. №30. Ст. 260. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text> Дата звернення: 12.05.2021
39. Закон України «Про податок на додану вартість». *Відомості Верховної Ради*. 1992. №10. Ст. 78. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12#Text> Дата звернення: 12.05.2021
40. Закон України «Про податок на додану вартість». *Відомості Верховної Ради*. 1997. №21. Ст. 156 [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#o97> Дата звернення: 12.05.2021
41. Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про систему оподаткування». *Відомості Верховної Ради*. 1991. №39. Ст. 510 [Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625#Text>

Дата

звернення: 12.05.2021

42. Захожай К.В., Жам О.Ю. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів державного бюджету України. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2019. №18. Ст. 103-114
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Piir_2019_18_12.pdf Дата звернення: 12.05.2021
43. Иванов Ю.В., Давыскиба Е.В. Системы налогообложения зарубежных стран: Учебное пособие. – Х.: ИД «ИНЖЭК». 2006. – 224 с.
44. Індивідуальна податкова консультація №2624/8/ПК/10-36-04-01 від 01.07.2020
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2020/ipk/2624_.pdf Дата звернення: 12.05.2021
45. Киреева Е.Ф. Налог на добавленную стоимость: экономическая природа и общие проблемы взимания в странах ЕС и Республике Беларусь. *Белорусский экономический журнал*. 2009. №2. С. 50-59
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://edoc.bseu.by:8080/bitstream/edoc/3772/2/Kireeva_E_Nalog_na_dobavlennoyu_stoimost_BEZh_2009_2_ocr.pdf Дата звернення: 12.05.2021
46. Коваленко А.Г., Малашенко Ю.А., Князева О.О. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. № 18. Ч. II. С. 111-116
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
[http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npkntu_e_2010_18\(2\)_21.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npkntu_e_2010_18(2)_21.pdf) Дата звернення: 12.05.2021

47. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. №30. Ст. 141. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> Дата звернення: 12.05.2021
48. Корниенко Н.Ю., Головнева М.С. НДС и налог с продаж: доводы «за» и «против». – [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://www.iep.ru/ru/kommentarii/nds-i-nalog-s-prodazh-dovody-za-i-protiv.html> Дата звернення: 12.05.2021
49. Крушельницька Т. Удосконалення непрямого оподаткування в Україні. *Вісник Національної академії державного управління*. 2010. №3. Ст. 113-119
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://visnyk.academy.gov.ua/wp-content/uploads/2013/11/2010-3-17.pdf> Дата звернення: 12.05.2021
50. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. Х.: Право, 2007. 536 с.
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KucherNalogPravoT4.pdf Дата звернення: 12.05.2021
51. Лист Державної фіскальної служби України від 21.08.2015р. №31333/7/99-99-22-02-02-17
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5969-31333.html>
Дата звернення: 12.05.2021
52. Литвин А.Я. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. №11. С. 728-733
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://www.global-national.in.ua/archive/11-2016/153.pdf> Дата звернення: 12.05.2021

53. Лошкарева Н.С. Прямые и косвенные налоги в Украине и пути их реформирования. *Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції*. 2009. №2(3). С. 58-60
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://fbi.cfuv.ru/wp-content/uploads/2017/09/nv_2-2009.pdf Дата звернення: 12.05.2021
54. Молдован О. Пільги – ахіллесова п'ята ПДВ?
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/6/231877/> Дата звернення: 12.05.2021
55. Монтеск'є Ш. Про дух законів: Поліс, 2010. 273 с.
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
https://www.civisbook.ru/files/File/Monteskye_O%20dukhe.pdf Дата звернення: 12.05.2021
56. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2005. – 591 с.
57. Непран А.В., Тимченко И.Е., Каменева Н.Н. Фискальная эффективность налога на добавленную стоимость. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2017. №57. С. 66-76
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://btie.kart.edu.ua/article/download/101562/96929> Дата звернення: 12.05.2021
58. Носенко С. НДС vs налог с продаж. Чем косметические реформы отличаются от кардинальных – [Електронний ресурс]. Режим доступу:
https://lb.ua/blog/sergei_nosenko/353009_nds_vs_nalog_prodazh.html Дата звернення: 12.05.2021
59. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Х.: Право, 2010. 256 с.
60. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної ради*. 2011. №13-14, №15-16, №17. Ст. 112 [Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Дата звернення:

12.05.2021

61. Помулева В.М. Шляхи підвищення ефективності соціально-регулюючого механізму ПДВ. *Сталий розвиток економіки*. 2014. №1. С. 253-260

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

[http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/sre_2014_1_36.pdf)

[bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/sre_2014_1_36.](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/sre_2014_1_36.pdf)

[pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/sre_2014_1_36.pdf) Дата звернення: 12.05.2021

62. Постанова Верховного Суду від 05 вересня 2019 року у справі № 803/1595/14

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/84077034> Дата звернення: 12.05.2021

63. Постанова Верховного Суду від 15 червня 2020 року у справі № 440/17/19

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/89849448> Дата звернення: 12.05.2021

64. Постанова Верховного Суду від 07 березня 2017 року у справі № 820/19449/14

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/65743910> Дата звернення: 12.05.2021

65. Постанова Верховного Суду від 06 жовтня 2020 року у справі № 140/1611/19

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/92020752> Дата звернення: 12.05.2021

66. Постанова Верховного Суду від 11 серпня 2020 року у справі № 60/48/19

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/90926818> Дата звернення: 12.05.2021

67. Постанова Верховного Суду від 21 серпня 2019 року у справі №805/4187/16-а

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/83801982> Дата звернення: 12.05.2021

68. Постанова Верховного Суду від 02 квітня 2019 року у справі №822/1878/18

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/80894116> Дата звернення: 12.05.2021

69. Постанова Верховного Суду від 02 квітня 2019 року у справі №2а-3925/12/2170

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/80867725> Дата звернення: 12.05.2021

70. Постанова Верховного Суду від 12 лютого 2019 року у справі №826/7380/15

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<http://reyestr.court.gov.ua/Review/80427413> Дата звернення: 12.05.2021

71. Прокопчук Е.Т. Классификационные характеристики современных налоговых систем. *Экономика: вчера, сегодня, завтра*. 2015. № 5. С. 77-91

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

<http://lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/2493/1/%D0%AD%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0%20%D0%B2%D1%87%D0%B5%D1%80%D0%B0%2C%20%D1%81%D0%B5%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8F%2C%20%D0%B7%D0%B0%D0%B2%D1%82%D1%80%D0%B0%20%E2%84%965.%202015%20%D0%B3.pdf> Дата звернення: 12.05.2021

72. Рішення Європейського суду з прав людини від 9 січня 2007 року у справі «Інтерсплав проти України» (Заява №803/02)

[Електронний ресурс]. Режим доступу:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text Дата звернення: 12.05.2021

73. Серебрянський Д.М., Стадник М.В. Можливість паралельного функціонування податку з обороту та ПДВ: уроки для України. *Економіка промисловості*. 2016. № 4. С. 30-40
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/econpr_2016_4_5.pdf Дата звернення: 12.05.2021
74. Синчак В.П., Самарічева Т.А. Податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування молокопереробних підприємств: монографія. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2019. 180 с.
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://www.univer.km.ua/doc/monogr/Sinchak_Samaricheva_druk.pdf Дата звернення: 12.05.2021
75. Статистика надходження податків і зборів станом на 01.12.2019
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nadhodzhennya_podatk_v_zbor_v_stanom_na_01.12.2019.doc Дата звернення: 12.05.2021
76. Тимошенко А. О различиях между налогом на добавленную стоимость и налога с продаж
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://lawfirm.ru/article/index.php?id=16046> Дата звернення: 12.05.2021
77. Турбина Н.М., Фёдорова А.Ю. Роль косвенных налогов в формировании доходов бюджета. *Социально-экономические явления и процессы*. 2016. №7. Т. 11. С. 41-47
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://journals.tsutmb.ru/a8/upload/auto/01/0a/temp.010a0f6cea9ffb9aa0d1819b190e6365.pdf> Дата звернення: 12.05.2021

78. Цивільний кодекс України. *Відомості Верховної Ради*. 2003. №40-44. Ст. 356. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> Дата звернення:
12.05.2021
79. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральності налога на добавленну стоимость. [Електронне видання]. М.: М-Логос, 2017. 127 с.
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://m-lawbooks.ru/wp-content/uploads/2019/04/032-kniga-prinzip-neytralnosti-naloga-na-dobavlennuy-stoimost.pdf> Дата звернення: 12.05.2021