

## РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

НУЛЬОВА СТАВКА З ПДВ У СИСТЕМІ ВІТЧИЗНЯНОГО ОПОДАТКУВАННЯ:  
ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИNULL RATE VAT IN THE SYSTEM OF DOMESTIC TAXATION:  
DISCUSSION ASPECTS

УДК 336.221

**Артюх О.В.**к.е.н., доцент кафедри  
бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеський національний економічний  
університет**Гончар М.А.**студентка  
Одеський національний  
економічний університет

*У статті розглянуто проблемні аспекти застосування нульової ставки з ПДВ. Проаналізовано досвід країн – членів Європейського Союзу в частині адміністрування ПДВ, зокрема в частині ставок ПДВ. Висвітлено основні проблеми та недоліки податкової системи України під час застосування нульової ставки ПДВ, а також запропоновано шляхи вдосконалення окремих елементів ПДВ для підвищення ефективності системи оподаткування та зростання доходної частини бюджету країни у цілому.*

**Ключові слова:** податкова система, ПДВ, нульова ставка, відшкодування ПДВ, розрахунки з бюджетом, мінімізація оподаткування.

*В статье рассмотрены проблемные аспекты применения нулевой ставки по НДС. Проанализирован опыт стран – членов Европейского Союза в части администрирования НДС, а именно в части ставок НДС. Освещены основные проблемы и недостатки налоговой системы Украины при применении нулевой ставки НДС, а*

*также предложены пути совершенствования отдельных элементов НДС для повышения эффективности системы налогообложения и роста доходной части бюджета страны в целом.*

**Ключевые слова:** налоговая система, НДС, нулевая ставка, возмещение НДС, расчеты с бюджетом, минимизация налогообложения.

*The article deals with the problematic aspects of the application of the null rate of VAT. The experience of European Union member states in the area of VAT administration is analyzed, in particular, in terms of VAT rates of member countries of the European Union. The main problems and drawbacks of the tax system of Ukraine at application of the null rate VAT are highlighted, as well as ways of improving certain elements of the VAT in order to increase the efficiency of the taxation system and in general increase the revenue part of the budget.*

**Key words:** tax system, VAT, zero rate, VAT reimbursement, payments with budget, tax minimization.

**Постановка проблеми.** Податкові надходження займають лівову частку доходів України, тому адміністрування податків та податкова система у цілому виходять на чільне місце. Одним із вагомих податків у системі податкових надходжень є податок на додану вартість (ПДВ). Утім, він є одним із найсуперечливіших податків як у національній економіці, так й у світовій, тому вирішення проблемних питань його адміністрування допоможе уникнути можливості шахраювання у частині справляння ПДВ та сприятиме формуванню прозорого та ефективного механізму його стягнення до бюджету.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні аспекти ПДВ у системі оподаткування досліджувалися у працях таких учених, як: В.П. Горин, І.А. Гуцул, А.І. Крисоватий, О.В. Озерчук, О.І. Оксенюк, К.П. Проскура, О.В. Сторожук, Л.М. Федун та ін.

Проте й досі залишаються невирішеними питання сучасного усвідомлення елементів ПДВ, а також ефективного адміністрування ПДВ та інших податків.

**Постановка завдання.** У рамках цієї публікації розкрити всю проблематику справляння ПДВ немає можливості, втім, започаткувати розкриття окремих проблемних аспектів застосування ПДВ є цілком можливим. Основною ціллю статті

є виявлення проблематики застосування нульової ставки та шляхи вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** ПДВ є одним із найсуперечливіших податків не тільки України, а й у всьому світі. Багато обговорень щодо ставок податку, визначення платників податку, бази оподаткування та взагалі доцільності його адміністрування в Україні. Але постає питання: чи зможе сьогодні Україна функціонувати без цього податку? В умовах прагнення України вступити до Європейського Союзу абсолютно відмовитися від ПДВ Україна не зможе, адже його наявність у системі оподаткування є обов'язковою умовою для вступу країни до ЄС.

На території ЄС діє принцип свободи пересування товарів, тобто експорт і імпорт у межах Співтовариства звільнені від усіх митних зборів, але це, своєю чергою, не означає скасування інших «вхідних» податків. Отже, за такої, здавалося б, зручної системи торгівлі товарами всередині країни залишалася необхідність сплачувати імпорнтний ПДВ, що пов'язано з відповідними процедурами збору, а отже, істотно уповільнювало пересування товарів. Саме для спрощення подібних процедур і була введена єдина система ПДВ.

Згідно із загальними правилами ЄС, стандартна ставка ПДВ не може бути нижче 15%. Держави – члени ЄС мають право застосовувати одну

або дві знижені ставки, які не можуть бути менше 5%. Вони застосовуються до окремих, специфічних груп товарів і послуг. Для деяких видів товарів і послуг також діє спеціальна знижена ставка ПДВ – 12%. Деякі країни ЄС контролюють спеціальні території, де ПДВ відсутній зовсім.

Проаналізуємо ставки ПДВ, які діють у країнах Європи. У кожній країні є власна шкала ставок ПДВ, яка включає у тому числі й пільгові ставки. Рекордсменкою за величиною стандартної ставки є Угорщина, де ставка ПДВ становить 27%. Найбільш високі основні ставки ПДВ у ЄС (23-25%) у Хорватії, Данії, Швеції, Ірландії, Норвегії, Данії. У цих країнах навіть найнижчі пільгові ставки становлять 8-10%. Середнє значення основної ставки податку на додану вартість у Європі дорівнює 20-21%. Це такі країни, як: Австрія, Бельгія, Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Франція, Латвія, Литва, Нідерланди, Словацька Республіка, Іспанія та Великобританія. А ось середній розмір знижених ставок відрізняється. Найбільш високі (10-12%) – в Австрії, Бельгії, Латвії, Сербії, Словаччині, Чехії, Естонії. Найнижчі основні ставки в Люксембурзі – 17%, на Мальті – 18%, а також у Німеччині та на Кіпрі – 19% [6].

Нульова ставка активно використовується у невеликій кількості країн. Діють пільгові ставки для обмеженої кількості товарів та послуг, але лише у Великій Британії діє нульова ставка на експорт. В інших країнах – членах ЄС або вона взагалі не передбачена, або діє для поставки на внутрішньому ринку товарів та послуг першої необхідності.

Знову ж під час переймання такого досвіду варто зазначити, що однозначно визначити, які товари є товарами першої необхідності, важко, адже мета таких дій – зрівняти різні верстви населення, щоб ці товари коштували дешевше для кінцевих споживачів. Наприклад, якщо взяти газ, воду. Ними користуються усі – від найбідніших до найбагатших. Але їх використовують і підприємства, що займаються господарською діяльністю.

В Україні ПДВ – це найбільш неоднозначний податок. За 2017 р. до державного бюджету надійшло 627 154 млн. грн. податкових надходжень. При цьому державний бюджет отримав 434 041 млн. грн. ПДВ. Разом із цим було відшкодовано ПДВ на суму 120 061 млн. грн. Тобто відшкодування ПДВ становили майже 28% надходжень ПДВ [5]. Більше ніж четверта частина надходжень від ПДВ повертаються платникам податку у вигляді відшкодування. Таким чином, незважаючи на значні податкові надходження, ПДВ не є бюджетотворюючим податком через відшкодування величезних сум ПДВ.

Цікаво, що 20 платникам разом відшкодовано 52% ПДВ, що був узгоджений загалом в Україні за 2017 р. Найбільше таких платників зареєстровано у Києві (12 із 20). Приблизно 7,5% всіх відшкоду-

вань ПДВ, а це більше 9 млрд. грн., було відшкодовано ТОВ «Кернел-Трейд» – провідному у світі та найбільшому в Україні виробнику та експортеру соняшникової олії, це ключовий постачальник сільськогосподарської продукції з регіону Чорноморського басейну на світові ринки. Свою продукцію «Кернел» експортує більше ніж у 60 країн світу. Не дивно, що саме ця компанія отримує найбільший відсоток відшкодування ПДВ [3].

Також варто проаналізувати заборгованість держави перед платниками податку за минулі періоди. За даними Міністерства фінансів України, держава повинна відшкодувати бізнесу майже 7 млн. грн. [2]. Це підтверджений борг. Ще майже 4 млрд. грн. оскаржується. Отже, ціна питання – 4,7 млрд. грн. При цьому щомісячна сума відшкодування не може перевищувати 2,8% загальної суми бюджетного відшкодування з державного бюджету за попередній місяць [4].

Ця ситуація невтішна не тільки для держави, а й для бізнесу, адже ці кошти заблоковані протягом багатьох років. Таким чином, підприємства позбавлені податкових активів, у тому числі інвестиційних.

Держава заборгувала підприємцям суму, рівнозначну річному надходженню ПДВ, яку вона ніяк не в змозі погасити за короткий термін. А якщо взяти до уваги, що державі потрібно відшкодувати й поточну заборгованість за ПДВ, то виникає питання, чи взагалі доцільно мати такий податок, який приносить збитки та ризики державі.

Накопичення боргу перед бізнесом за ПДВ відбувається переважно за рахунок того, що згідно зі ст. 193 Податкового кодексу України (ПКУ), передбачена ставка 0%, зокрема для операцій із вивезення товарів за межі митної території України [1].

Фактично нульова ставка передбачає відшкодування податкового кредиту платника податків. Для держави це значні втрати бюджету. Тоді, коли наш бюджет весь у «дїрках», скорочуються витрати на найважливіші сфери функціонування держави, підприємствам відшкодується лєвова частка сплачених податків.

Усе це дає можливість підприємствам застосовувати схеми із відмивання живих грошей. Найбільш відома схема пов'язана з експортом зерна.

Підприємці-експортери знаходяться у дуже тісних відносинах із вітчизняними постачальниками зерна. Це дає їм змогу штучно завищувати ціну закупки зерна, яке буде йти на експорт. Таким чином, у підприємства виникає завищена сума податкового кредиту з ПДВ. Далі підприємець реалізує зерно за кордоном та отримує відшкодування від бюджету, адже всі операції документально оформлені. Немає приводу у державних контролюючих органів відмовити цьому підприємцю у відшкодуванні ПДВ. А таке відшкодування – це ті кошти, які підприємці додатково залучають для

ведення операційної діяльності, це непідвищені заробітні плати, пенсії, стипендії, невідремонтовані дороги, це ті кошти, які сплатили кінцеві споживачі для поліпшення рівня свого життя. Проте ці кошти йдуть на відшкодування ПДВ певним колам осіб.

При цьому з погляду платників податків, операції яких підпадають під оподаткування за ставкою 0%, така ситуація є дуже вигідною через відшкодування. Підприємство має й так значну кількість прибутків від даних операцій, а підприємству відшкодовується ще й 20% ПДВ. Це призводить до отримання надприбутків. Тим більше що ці кошти повертаються підприємству у вигляді «живих грошей» на його поточний рахунок.

Це свідчить про те, що підприємцю займатися даним видом діяльності дуже рентабельно та прибутково. Тобто саме відшкодування ПДВ приносить прибуток підприємствам просто на рівному місці. А ось із погляду держави це завдає значні збитки бюджету. Тоді виникає питання: чи взагалі доцільно застосовувати ставку 0% для експорту товарів? Це наводить на думку, що дана норма закону лобіює інтереси певного кола людей, які мають значні прибутки від здійснення своєї діяльності. І це передусім за рахунок бюджету – за рахунок податків, які платимо ми, кінцеві покупці товарів, адже фактично сплачують ПДВ кінцеві споживачі, за рахунок яких і здійснюється перерахування суми ПДВ суб'єктами підприємницької діяльності.

Дещо поліпшилася ситуація після введення блокування ризикових податкових накладних. Нині зернотрейдери під час купівлі зерна оплачують продавцю 80% його вартості, а решту 20% – після отримання від продавця податкової накладної. Так трейдери гарантують собі безумовність податкового кредиту під час відшкодування. Для трейдерів схема дійсно безпрограшна, але вона є ризиковою та економічно не вигідною для того, хто продає їм зерно. Саме продавець вимушений місяцями оббивати пороги податкової, аби йому

зареєстрували помилково заблоковану накладну, та отримати від трейдера решту 20% вартості проданого йому зерна.

Запровадження нульової ставки для експорту товарів мало на меті переважно залучення іноземної валюти в державу. Нульова ставка мотивує підприємства виготовляти та реалізувати товари на експорт, що призводить до отримання виручки в іноземній валюті.

Але разом із цим складається ситуація, коли підприємства експортують товари, отримуючи право на оподаткування таких товарів за ставкою 0%, а потім змінюють умови договору та замість іноземної валюти розраховуються бартером. Таким чином, держава залишається у програші: зобов'язання за ПДВ дорівнює нулю, а іноземна валюта так і не надійшла до держави. Тоді здебільшого держава, відшкодовуючи ПДВ, несе збитки, а головна ціль, заради якої ці збитки були понесені, не досягнута.

Тобто, на нашу думку, якщо держава не хоче вживати радикальних заходів із відміни нульової ставки ПДВ, то варто законодавчо закріпити неможливість зміни умов договору в частині форми розрахунків, адже вона має бути лише грошовою. Бартерні операції не приносять вигоди державі, тому ніяких пільг у такому разі бути не повинно.

Втрати бюджету можна проаналізувати, розглянувши умовний приклад із порівняння доходів і втрат сум ПДВ за застосування 20% та 0% під час реалізації товарів на експорт (табл. 1).

Цей умовний приклад свідчить, що за кожною операцією держава втрачає кошти, недоотримує значну частину доходів, які могла б спрямувати на поліпшення економічної ситуації в країні, тому вона має стимулювати вітчизняних виробників виготовляти більш сучасну продукцію, які вони будуть реалізувати на внутрішньому ринку.

Стимулюючи надходження валюти за рахунок зниження ставки ПДВ, ми експортуємо товари,

Таблиця 1

Порівняння надходження до бюджету сум ПДВ за ставок 0% і 20%

№ з/п	Операція	Ставка 20%		Ставка 0%	
		Податкове зобов'язання	Податковий кредит	Податкове зобов'язання	Податковий кредит
1.	Закуплено матеріали для виготовлення продукції на суму 1 200 грн. (у т. ч. ПДВ)		200		200
2.	Отримано послуги інших постачальників на суму 600 грн. (у т. ч. ПДВ)		100		100
3.	Закуплено товари та матеріали, що використовуються у процесі господарської діяльності, на суму 720 грн. (у т. ч. ПДВ)		120		120
4.	Нараховано та сплачено за комунальні послуги на суму 1 080 грн. (у т. ч. ПДВ)		180		180
5.	Реалізовано виготовлену готову продукцію на суму 6 000 грн. (у т. ч. ПДВ)	1000		0	
Усього надходжень до бюджету		400		-600	

які здебільшого є технологічно не складними, тим самим виробники, отримуючи надприбутки із цих операцій, не хочуть удосконалювати своє виробництво. А якщо держава стимулюватиме внутрішній ринок виготовляти необхідні нам товари, не вдаючись до імпорту, за якого відбувається відтік так важко отриманої іноземної валюти, збільшиться конкурентоспроможність наших виробників і на зовнішньому ринку. У цьому разі і держава, і підприємці отримуватимуть доходи та відбуватиметься надходження іноземної валюти до нашої країни.

Болючим питанням усе ж залишається відшкодування ПДВ експортерам зерна. Україна є лідером з експорту зерна. Підтримка вітчизняних постачальників на світовому ринку в цій галузі, по суті, не дуже й потрібна, тому, на нашу думку, є сенс узагалі скасувати повернення ПДВ експортерам зерна. Це стабілізує ситуацію на внутрішньому ринку, а кошти, які звільнилися, варто спрямувати на соціальні проекти та підтримку інноваційних процесів.

**Висновки з проведеного дослідження.** Можна сказати, що система оподаткування України потребує фундаментального вдосконалення. Досвід України свідчить про значні втрати бюджету від застосування нульової ставки ПДВ. Це призводить до використання підприємствами шахрайських схем для незаконного відшкодування значної частки ПДВ, що дає змогу не тільки покривати свої витрати зі сплати ПДВ, а й отримувати при-

буток від цього. Причому держава внаслідок таких операцій не отримує іноземної валюти.

Головними чинниками, що негативно впливають на суми бюджетних надходжень від ПДВ, є недоліки в системі адміністрування ПДВ, наявність тіншових схем під час справляння цього податку, проблеми бюджетного відшкодування ПДВ тощо.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зазначити, що окреслена проблематика доцільності застосування нульової ставки з ПДВ уможливілює подальші дослідження у заданому напрямі.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>. Назва з екрану.
2. Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=364878>. Назва з екрану.
3. Кому відшкодовують ПДВ в Україні? (За даними електронного реєстру відшкодування ПДВ). URL: <https://feao.org.ua/products/vat/>. Назва з екрану.
4. Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.com.ua/ua/>. Назва з екрану.
5. Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/>. Назва з екрану.
6. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).