**Зміст**

Вступ

1. Проблеми реформування ПДВ в Україні

2. Ефективність використання ПДВ в Україні

3. Зміни щодо ПДВ

4. Шляхи удосконалення системи стягнення ПДВ

Висновки

Список використаних джерел

**Вступ**

Жоден з податків, що стягуються в Україні, не викликає стільки дискусій, як ПДВ. Пристрасті навколо нього вирують вже не один рік: з одного боку, не раз порушувалося питання про необхідність його скасування і запровадження податку з реалізації чи податку з продажу; з іншого – наводяться аргументи на захист ПДВ, на користь його збереження у складі податкової системи України. Однак крапку в цих дискусіях ще не поставлено внаслідок відсутності обґрунтованих відповідей на такі запитання: чому стягнення цього податку, теоретично найдосконалішої форми універсальних акцизів, породило стільки проблем в Україні; чи можна було уникнути цих проблем; у чому їх коріння (в природі податку чи в особливостях його застосування в Україні); чи сприятимуть кроки, здійснені в процесі податкової реформи, вирішенню проблем, пов'язаних з функціонуванням ПДВ?

Одним із головних завдань ринкової економіки в Україні є створення ефективної податкової системи, яка б належним чином регулювала економічні процеси в державі.

На жаль, останнім десятиріччям в Україні простежується тенденція змін в системі оподаткування не завжди економічно обґрунтованих, без відповідного прогнозування їхнього впливу на макро- і мікроекономічні показники, не завжди вони відбувалися у комплексі з іншими фінансовими нововведеннями. Найбільше суперечностей у цьому процесі виникає з приводу запровадження та функціонування податку на додану вартість, який є різновидом непрямих податків.

Тому сьогодні, на етапі кардинальних перетворень податкової системи України, а саме прийняття Податкового Кодексу, важливо проаналізувати становлення та розвиток ПДВ в нашій державі.

**1. Проблеми реформування ПДВ в Україні**

Аналіз теоретичних засад оподаткування доданої вартості дозволяє дійти висновку, що коріння частини проблем функціонування ПДВ криється в особливостях об'єкта оподаткування, найуживаніших принципах утримання податку та методах обчислення податкових зобов'язань. Зокрема, наслідком застосування найпоширенішого – кредитного – методу обчислення зобов'язань з ПДВ є існування часового лагу між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої підприємством продукції завдяки перерахуванню до бюджету різниці між отриманим і сплаченим податком. Величина цього лагу залежить від тривалості виробничого циклу і в деяких галузях може бути досить значною. Це не спричиняє особливих незручностей, якщо підприємства мають вільний доступ до недорогих кредитних ресурсів і можуть своєчасно поповнювати обігові кошти. Якщо ж такий доступ є обмеженим, а ресурси дорогими, то виникає їх гостра нестача. На величину лагу впливає також швидкість реалізації виробленої продукції. В умовах недостатнього сукупного попиту, низької якості та конкурентоспроможності багатьох видів продукції, що ускладнюють її реалізацію, ця вада ПДВ набуває особливої ваги і породжує значні труднощі у його застосуванні.

Кредитний метод за певних умов спричиняє виникнення кумулятивного ефекту, відсутність якого вважається основною перевагою ПДВ над податком з реалізації. Умовою його виникнення є звільнення від сплати податку економічного суб'єкта, що перебуває у будь-якій точці ланцюжка «виробництво – кінцеве споживання», крім кінцевого пункту – роздрібної торгівлі. Внаслідок такого звільнення підприємство втрачає право на податковий кредит. ПДВ, сплачений ним у ціні придбаної продукції, відноситься на витрати виробництва і підвищує її ціну. Через те, що таке підприємство не утримує ПДВ із своїх продажів підприємству-покупцю, останнє також не має права на податковий кредит і перекладає всю суму податку на споживача. Таким чином, звільнення від ПДВ, перериваючи ланцюжок податкових кредитів, не тільки дозволяє оподаткувати на пізнішій стадії додану вартість звільненого від податку економічного суб'єкта, а й призводить до того, що вартість, додана іншими економічними суб'єктами на більш ранній стадії, оподатковується на пізнішій стадії, внаслідок чого й виникає кумулятивний ефект.

Це означає, що в системі ПДВ, обтяженій численними звільненнями, кредитний метод обчислення зобов'язань з податку породжує ряд проблем. За цих умов, як вважають деякі вчені перевагу може бути надано прямому методу віднімання як такому, що не спричиняє кумулятивного ефекту.

Певні ризики пов'язані й з утриманням ПДВ за принципом призначення. Зокрема, в разі його застосування додана вартість продукції, що експортується, є складовою податкової бази країни-імпортера. Інакше кажучи, додатне сальдо торговельного балансу зумовлює звуження податкової бази та зниження фіскальної ефективності податку на додану вартість.

У цілому ПДВ характеризується складним механізмом визначення об'єкта оподаткування й податкових зобов'язань, отже, й складним механізмом адміністрування. Все це збільшує ризики ухилення від сплати податку, які залежать від технічної та організаційної простоти його обчислення та стягнення.

В особливостях ПДВ криється об'єктивна можливість виникнення деяких проблем його функціонування. Проте перетворитися на дійсність вона може лише за певних обставин. До них належать: відсутність надійного і стабільного правового поля господарської діяльності; «непрозорість» операцій купівлі-продажу як підґрунтя для фіктивних операцій, що створюють умови для відшкодування з бюджету несплачених сум ПДВ; низький рівень правової та податкової культури; становлення податкової служби, що характеризується відсутністю достатнього досвіду податкового адміністрування, сучасних податкових технологій, адекватної матеріальної бази. При цьому виникає невідповідність між вимогами до адміністрування ПДВ і можливостями такого адміністрування.

Деякі нововведення (наприклад, підвищення порогової величини комерційного обороту, нижче якщо підприємства не належать до платників ПДВ) сприяли поліпшенню адміністрування податку. Натомість ряд нових правових норм спричинив загострення проблем з адмініструванням ПДВ. Передусім цьому сприяв перехід від касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і, відповідно, дати здобуття права на податковий кредит до їх визначення за правилом першої з подій.

В міжнародній практиці щодо цього використовуються три методи: метод нарахувань, касовий і гібридний методи; останній передбачає виникнення податкових зобов'язань згідно з методом нарахувань, а права на податковий кредит – згідно з касовим методом.

В Україні було здійснено перехід від касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит до їх визначення за правилом першої з подій, яке, на нашу думку, виявилося гіршим і від касового, і від гібридного методів. Згідно з цим правилом, підприємство може здобути право на податковий кредит після поставки йому товарів постачальником незалежно від того, розрахувалося воно з останнім чи ні. Це стало однією з причин загострення проблеми податкової заборгованості перед бюджетом і бюджетної заборгованості з ПДВ. В основі механізму виникнення такої заборгованості лежить проста і досить поширена до 2000 р. схема, коли посередницька фірма-експортер здобувала право на відшкодування вхідного ПДВ, не розрахувавшись з підприємством-виробником. У свою чергу, останнє не могло виконати своїх податкових зобов'язань перед бюджетом, перетворюючись на його боржника, а держава, недоотримуючи податки, не розраховувалася вчасно з експортерами.

Це зумовило необхідність внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість», спрямованих на більш жорстку регламентацію умов надання експортерам права на відшкодування ПДВ. Такі зміни було внесено Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість» від 1 червня 2000 р. Вони передбачали подання експортером, крім розрахунку суми експортного відшкодування, також копії платіжного доручення, завіреної банком, про перерахування платником податку коштів на користь іншого платника в рахунок оплати придбаних товарів. Це фактично означало опосередковане підтвердження значення касового методу як більш прийнятного в умовах, що склалися в Україні.

Загостренню проблеми бюджетної заборгованості сприяло також запровадження досить жорстких умов відшкодування ПДВ з бюджету – протягом місяця після подачі декларації. У зв'язку з ускладненням процесу такого відшкодування в наступні роки робилися спроби внести зміни і доповнення до відповідних статей закону, узгодивши їх з реаліями української економіки. Цими доповненнями передбачалося ув'язати отримання бюджетного та експортного відшкодування з виконанням платниками податків своїх податкових зобов'язань перед бюджетом.

Робилися неодноразові спроби вирішити проблему відшкодування ПДВ шляхом взаєморозрахунків. Одна з моделей такого відшкодування, запропонована, зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України №2215 від 7 грудня 1999 р» яка дозволяла суму експортного відшкодування за згодою платника податку зараховувати в рахунок платежів до бюджету його кредитора, своїм наслідком мала виникнення «тіньових» схем погашення заборгованості з ПДВ, в яких основним мотивом боржника бюджету була економія обігових коштів.

Незважаючи на численні постанови, а також зміни і доповнення до Закону України «Про податок на додану вартість», проблему бюджетної заборгованості з ПДВ досі не вирішено. Не вдалося отримати й остаточної відповіді на запитання щодо причин її виникнення та загострення. Більше того, деякі економісти та практики це запитання навіть не ставлять, а сам факт бюджетної заборгованості з ПДВ оцінюється як результат зловживань з боку держави, яка, для збереження збалансованого бюджету в умовах зменшення його доходів, направляє надходження ПДВ не на виконання своїх зобов'язань з відшкодування податку, а на фінансування видатків.

Крім проблеми бюджетної заборгованості з ПДВ, залишається гострою й проблема низької фіскальної ефективності податку. До чинників, що впливають на фіскальну ефективність податку, можна віднести: рівень податкової ставки; сальдо експортно-імпортних операцій, здатне звужувати чи розширювати податкову базу; обсяг податкових пільг; суму недоїмки, що безпосередньо впливає на величину податкових надходжень.

**2. Ефективність використання ПДВ в Україні**

Податком на додану вартість, який є універсальним акцизом, оподатковується приріст ціни виробу у процесі його виробництва або доробки над ціну, за якою матеріали чи послуги, які використовувалися при виготовленні такого товару, були придбані у фірм-постачальників. Отже, різниця між виручкою й вартістю закупівель від постачальників вважається «доданою вартістю», яка й є об'єктом оподаткування. Тобто оподатковується лише новостворена вартість – заробітна плата, внески на соціальне страхування, підприємницький прибуток. Варто зазначити, що вирахування з прибутку підприємства чисто формальне, бо податок входить у ціну товарів (робіт, послуг) і таким чином перекладається на кінцевого споживача товарів, який і є фактичним платником цього податку.

Поширене використання ПДВ пов'язане з низкою переваг, які стимулюють як державу, так і платника. По-перше, оподаткування витрат більшою мірою вигідне і державі, і платнику, ніж оподаткування доходів. По-друге, оскільки безпосереднім об'єктом податку виступають витрати, то різко посилюється зацікавленість у зростанні доходів. По-третє, від ПДВ значно складніше ухилятися і, отже, з ним пов'язано менше порушень.

Якщо в більшості країн розвиток форм акцизного оподаткування відбувався поступово, на основі історичного вдосконалення специфічних (акцизи) та універсальних (податок з продажу; податок з обороту; ПДВ) акцизів, то в Україні система непрямого оподаткування формувалася інакше. Вирішальний вплив на її становлення зробили специфічні економічні, соціальні і політичні умови, які склалися в колишньому СРСР.

До речі, вчені зауважували, що для запровадження ПДВ в Україні повинні існувати не лише технічні, а й економічні передумови. Спираючись на досвід західних країн (нагадаємо, що «винахід» цього податку у Франції в 40-х роках завершився його прийняттям тільки наприкінці 50-х, після ліквідації гострого ринкового дефіциту й відміни нормування продукції масового попиту), вони звертали увагу на те, що ПДВ можна вводити у податкову систему лише в тому разі, якщо економіка держави розвивається стабільно, бюджет відносно збалансований, а темпи інфляції незначні. Однак фінансові органи країни вбачали в ПДВ тільки фіскальний інструмент, який в умовах нестабільного й неефективного виробництва та інфляції може забезпечити значні надходження до бюджету.

Багато проблем, пов'язаних із ПДВ. було спричинено тим, що не проводилася дуже важлива для розуміння непрямого оподаткування різниця між особою, яка фактично сплачує податок (носієм податку), і особою-платником, на якого покладається податкове зобов'язання щодо його сплати. Іноді на цій підставі роблять висновок ніби у платника податку на додану вартість частина об'єкта оподаткування (заробітна плата і прибуток) підпадає під подвійне оподаткування, а саме: ПДВ, податок на прибуток і прибутковий податок. Однак якщо два останніх сплачуються виробником, то ПДВ не зменшує коштів підприємства і сплачується споживачем за ціною товару4.

Враховуючи вищесказане, у ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» від 3.04.97 року №168/97-ВР визначено, що платником податку є особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України. З 1993 року з нормативних актів зникає громіздка форма ст. 2, яка визначала платника й називала категорії юридичних осіб – платників податків: підприємства та організації, що мають статус юридичних осіб; повні товариства, індивідуальні приватні підприємства, філії і т.д. (Закон України «Про ПДВ» від

20.12.91 року). Декрет КМУ «Про податок на добавлену вартість» виділяє як платників суб'єктів підприємницької діяльності, що перебувають на території України, іноземних юридичних осіб і громадян, які здійснюють від свого імені виробництво й іншу підприємницьку діяльність на території України (ст. 2). У цьому ж нормативному акті зникає кількісний ценз для фізичних осіб обсягу реалізації товарів, що відносить його до платників ПДВ.

Законом України від 3.04.97 року №168/97-ВР було встановлено новий підхід при визначенні категорій платників податків, який надав можливість охопити усіх потенційних платників ПДВ. Законодавством, зокрема, передбачено, що від оподаткування ПДВ звільняються підприємства за умов, що обсяг оподатковуваних операцій у них за останні 12 календарних місяців не перевищує 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Водночас зазначені підприємства можуть добровільно зареєструватися як платники податку з огляду на переваги, які вони при цьому матимуть.

Відповідно до норм справляння ПДВ на території України цим законом запроваджено спеціальну реєстрацію платників ПДВ у державній податковій адміністрації за місцем їх знаходження для отримання свідоцтва про реєстрацію як платника та індивідуального податкового номера платника ПДВ, що дало можливість створити єдину базу даних платників податку.

Система пільг з податку на додану вартість дуже рухлива і має досить великий перелік. Особливо показова динаміка зміни системи пільг за останні роки. Так, при прийнятті Декрету КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.92 року відповідальними працівниками зверталася увага на два взаємопов'язаних кроки: зниження ставки ПДВ з 28% до 20% і значне скорочення пільг. Останнє пояснювалося необхідністю відшкодувати скорочення ставки ПДВ на 8% і було доволі переконливим5. Та через три місяці після прийняття ЗУ «Про Державний бюджет України на 1993 рік», ставку 28% поновили, а в переліку пільг ніяких змін не було. Таким чином, за перший квартал 1993 року був значно збільшений податковий тиск ПДВ, але приховано.

Механізм звільнення від цього податку передбачає два способи:

І. Звільнення товарів (робіт, послуг) з правом врахування сум податку, що були сплачені постачальникам (нульова ставка податку). У цьому разі весь податок з використаних на виготовлення товару сировини, матеріалів, комплектуючих, пального і т.д. приймається або на зменшення сум податку, що вирахувані за власною реалізацією, або відшкодовуються податковими інспекціями на основі наданих розрахунків. Раніш внесені суми податку, що входять у ціну товару, який поставляється, зараховуються до сплати майбутніх платежів або відшкодовуються з бюджету за рахунок загальних надходжень цього податку податковими інспекціями при наданні підприємствами відповідних підтверджень.

II. Звільнення від податку без надання права вирахування сплаченого постачальникам податку. При цьому суми податку стають чинником витрат виробництва (робіт, послуг). У такий спосіб від податку звільняються операції з продажу товарів (робіт, послуг) згідно з визначеним переліком. Усі перераховані в ньому операції з продажу товарів звільняються без права вирахування вхідного податку, тобто податку, який сплачений своїм постачальникам за придбані товарно-матеріальні ресурси.

Перелік пільг із нормативних актів (декретів, законів України), по-перше, досить великий; по-друге, дуже рухливий, але його можна згрупувати у три групи звільнень.

Перша група звільнень охоплює операції з продажу товарів (робіт, послуг) спеціального спрямування: операції з продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування; продаж товарів спеціального призначення для інвалідів; продаж лікарських засобів і виробів медичного призначення; продаж путівок на санаторно-курортне лікування та відпочинок дітей; надання послуг державними службами зайнятості України та ін. (ст. 5 Закону України від 3.04.97 року №І68/97-ВР).

Варто зазначити, що ця група пільг доволі мобільна. Наприклад, згідно з Указом Президента України від 12.08.95 року №750/95 «Про пільги по оподаткуванню добровільних пожертв юридичних і фізичних осіб» не підлягають оподаткуванню кошти, матеріальні цінності і нематеріальні активи, які поступають безоплатно у вигляді добровільних пожертв юридичним і фізичним особам, метою діяльності яких не є отримання прибутку і доходи яких формуються лише за рахунок добровільних пожертв, членських внесків, бюджетних асигнувань для здійснення статутної діяльності. При передачі, реалізації, обміні отриманого таким чином товару цими організаціями ПДВ нараховується у загальному порядку.

Однак Закон України від 16.11.95 року №432/95-ВР «Про деякі питання оподаткування підакцизних товарів» з 1.01.96 року скасовує усі пільги, надані законодавчими актами України з приводу сплати акцизних зборів, а також ПДВ при ввезенні (пересиланні) на митну територію України підакцизних товарів для подальшої реалізації і власного споживання. Тому з 1 січня 1996 року підакцизні товари, які надходять неприбутковим організаціям, підлягають оподаткуванню ПДВ під час проведення митних процедур в обов'язковому порядку.

З цього приводу в Законі України «Про ПДВ» від 3.04.97 року №168/97-ВР в п. 5.1 ст. 5 доповнено, що товари, які отримані як благодійна допомога підлягають маркуванню, а надані як благодійна допомога послуги й виконані роботи підлягають контролю за цільовим розподілом такої допомоги, відповідно до правил, які встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Суттєвим доповненням є те, що марковані товари, отримані з метою надання благодійної допомоги, що продаються за кошти чи інші види компенсації, та/або виручка, отримана за такий продаж, підлягають вилученню у недобросовісного продавця і конфіскуються в дохід держави в установленому порядку.

Також слід зазначити, що за цим Законом не підлягають звільненню від оподаткування операції з надання благодійної допомоги у вигляді товарів (робіт, послуг), що оподатковуються акцизним збором, цінних паперів, нематеріальних активів і товарів (робіт, послуг), призначених для використання у підприємницькій діяльності, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Друга група звільнень – це операції з продажу товарів (робіт, послуг) визначеними категоріями платників і для визначених категорій платників: з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, що засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів; з виконання робіт за рахунок коштів інвесторів з будівництва житла для військовослужбовців, ветеранів війни та членів сімей військовослужбовців, що загинули під час виконання службових обов'язків, та ін. (ст. 5 Закону України від 3.04.97 року №168/97-ВР).

Багато суперечностей було щодо застосування пільг з оподаткування ПДВ науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт. Повне звільнення від ПДВ застосовується лише щодо тих робіт, які фінансуються за рахунок державного бюджету. Це було передбачено п. «і» ст. 5 Декрету КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.93 року. Дія цієї пільги була підтверджена і Законом України «Про податок на добавлену вартість», і «Про акцизний збір» від 19.11.93 року, і роз'ясненнями в листі ГДПА України від 11.05.93 року. При цьому треба враховувати, що звільнення поширюється на роботи, які здійснюються за рахунок державного бюджету; за умови обов'язкової щорічної державної реєстрації; обов'язковому наданні інформаційних карт про виконання етапу і закінчення робіт. Якщо робота виконується упродовж двох або більше років, то для отримання права на пільгу досить лише державної реєстрації цієї роботи на початку її виконання. Замовником за угодами на виконання таких робіт може виступати організація або підприємство будь-якої форми власності, котрим виділені відповідні кошти з держбюджету на такі цілі.

У Законі України від 3.04.97 року №168/97-ВР згідно із пп. 3.2.9. ст. З операції з оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що здійснюються за рахунок Державного бюджету України, взагалі не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Третю групу звільнень становлять операції щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності: з продажу товарів (робіт, послуг), передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні; з увезення (пересилання) на митну територію України товарів (робіт, послуг), до яких застосовуються вищевказані пільги, та ін. (ст. 5 Закону України від 3.04.97 року №168/97-ВР).

Що стосується практики надання пільг зі сплати ПДВ, то питома вага останніх перевищує 80% від їхнього загального обсягу. Таке становище спотворює саму ідею запровадження ПДВ як податку на частину новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходять до бюджету після їх реалізації.

Слід наголосити, оскільки ПДВ є одним із основних джерел доходів Державного бюджету України, то, збільшуючи щорічно суму пільг з ПДВ, уряд спричиняє зменшення доходів бюджету та держави в цілому. Так, сума пільг з ПДВ за 9 місяців 2000 року становила 26,6 млрд. грн., або 81,4% від загального обсягу пільг, що у 5,8 разу перевищило суму фактичних надходжень із цього податку (4,6 млрд. грн.). Уся сума пільг була надана за рахунок державного бюджету. На рисунку зображено графічний аналіз сум надходжень та наданих пільг з ПДВ за період з 1998 до 2000 року (за даними ДПА України).

Порівняно з 1999 роком обсяг надходжень зі сплати ПДВ до бюджету у 2000 році дещо зменшився (на 6%), однак обсяги наданих пільг зросли в 1,2 разу.

Є підстави стверджувати, що, оцінюючи ефективність надання податкових пільг, доцільно пов'язувати їхні суми не лише з реальними втратами бюджету, а й з основними макроекономічними показниками розвитку держави. Питання про ставки ПДВ не менш рухливе, ніж проблема пільг. З моменту законодавчого закріплення ПДВ в Україні використовувалися дві ставки: 28% і 22%. Перша ставка застосовувалася при нарахуванні податку в основних випадках, друга – при реалізації товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами й тарифами. Декрет КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.92 року знижує ставку податку на 20%. Але тільки на три місяці, оскільки Закон України «Про Державний бюджет України на 1993 рік» поновлює в дії ставку у 28%. І все ж до кінця 1994 року Україна переходить до ПДВ в 20%.

ПДВ зі ставками 28% і 22% з'явився в Україні в 1992 році. Мабуть, головна мотивація рішення була пов'язана з реалізацією саме фіскальної функції податку, тобто формуванням значної частини бюджетних надходжень. За основу ставок ПДВ були взяті два непрямих податки, що існували в 1991 році – податок з обороту і податок з продажу. Таким чином, суму надходжень до дохідної частини бюджету, яку вони забезпечували в 1991 році, і повинен був гарантувати ПДВ зі ставками 28% і 22%.

Закріплення в нормативному акті ставки у 20% передбачає і ставку в 16,67%. Фактично йдеться про одну ставку, тільки вона використовувалася на різних стадіях нарахування податку.

Перша з них є основною і поширюється на обороти, що обчислені за цінами, які не мають ПДВ. Якщо ж використовуються ціни к тарифи, які містять ПДВ, то застосовується інша ставка – 16,67%, яка є похідною від ставки в 20%.

Для обчислення ПДВ Законом України від 3.04.97 року №168/97-ВР встановлено дві ставки податку – у розмірі 20% та «нульову».

Прийнятий порядок оподаткування ПДВ за єдиною ставкою, розмір якої залишився незмінним порівняно зі ставкою, визначеною чинним раніше законодавством щодо ПДВ, робить цей податок нейтральним відносно більшості галузей економіки, тобто не дискримінує жодну галузь та не надає жодній із них переваг.

Отже, світовий досвід та аналіз функціонування податкової системи в Україні переконує, що найефективніше економічні реформи упроваджуються тоді, коли до їх вирішення підходять комплексно. У податковій сфері, зокрема в непрямому оподаткуванні, такий підхід передбачає насамперед розширення податкової бази, істотне зменшення податкових ставок, скасування більшості податкових пільг. Зменшення податкових ставок без розширення бази оподаткування не дасть бажаних результатів і не забезпечить потрібної політичної підтримки реформ податкового законодавства, а лише активізує опір опонентів, які втрачають свої вигоди.

**3. Зміни щодо ПДВ**

Статтею 76 при застосуванні положень Закону №168 введено такі терміни:

Власні виробничі потреби – оприбуткування товару як основних засобів та виробничих запасів без наступної реалізації з використанням у власному виробничому оброті в ході нормального операційного циклу на власних виробничих потужностях.

Прямі договори – договори купівлі–продажу, міни, поставки та інші цивільно–правові договори між нерезидентом та резидентом, які передбачають передачу права власності на товари й укладаються резидентом – кінцевим споживачем без участі посередника.

База оподаткування ПДВ операцій з поставки товарів (робіт, послуг) не може бути нижчою, ніж фактичні витрати на їх виготовлення (придбання), тобто не нижчою від собівартості (купівельної вартості).До складу договірної (контрактної) вартості додатково включають також суми відсотків, що сплачуються (нараховуються) за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки).

Звільняються від оподаткування ПДВ:

– операції з ввезення природного газу на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів України;

– науково–дослідні та дослідницько–конструкторські роботи, які виконують українські підприємства за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Уряду України для фінансування міжнародного проекту «Циклон-4».

Зупинено дію пунктів закону №168 (п. 31 та п. 34 ст. 73):

– 4.1 ст. 4 щодо визначення бази оподаткування;

– 5.8–5.10 ст. 5 (стосовно підтримки олімпійського, параолімпійського руху та спорту);

Перше речення пп. 7.3.6. У зв′язку з цим датою виникнення податкових зобов′язань з ПВД при ввезені (імпортуванні) товарів є дата подання митної декларації (а не дата оформлення)із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті (ст. 9 Закону №2285);

8.7 в частині здійснення експортного відшкодування ПДВ у рахунок платежів з акцизного збору.

Подовжено дію таких норм ст. 9:

11.15 ст. 11 Закону №168 до 1 січня 2006 р. за операціями з надання послуг, пов′язаних із перевезенням (переміщенням) пасажирів і вантажів транзитом через територію і порти України за переліком, що затверджує Кабінет Міністрів України;

Порядок податкового обліку зовнішньоекономічного бартеру.

Спеціальні режими ст. 9:

Не застосовується особливий порядок справляння ПДВ, встановлений Законом України «Про спеціальний режим інвестиційної та інноваційної діяльності технологічних парків», у разі ввезення на митну територію України обладнання та комплектуючих, аналогічних тим, що виробляють вітчизняні підприємства, а також у разі ввезення сировини за винятком, який визначається Переліком Кабінету Міністрів України. Розгляд та схвалення (затвердження) нових інвестиційних та інноваційних проектів у технологічних парках здійснює Кабінет Міністрів України за поданням Національної академії наук У країни.

Зміни, внесені до закону №168 з 1 січня 2005 р:

Не застосовуватимуться правила діючих спеціальних режимів, установлених пп. 6.2.6 ст. 6, пп. 11.21 і 11.29 ст. 11 Закону №168 у зв′язку із закінченням терміну дії.

Закон №168 доповнено ст. 8 відповідно до Закону України №1878–ІV від 24.06.2004 р. (введено новий спеціальний режим оподаткування ПДВ у сфері сільського, лісового господарства, рибальства, з обробки або переробки виробленої ними продукції, крім підакцизної, а також з надання супутніх послуг).

Перехід на спеціальний режим не є обв′язковим, проте ним може скористатися будь–яка юридична або фізична особа, яка здійснює підприємницьку діяльність по тих видах, які наведено в ст. 8 Закону №168. Слід врахувати, що певний перелік видів діяльності, що підпадають під дію ст. 8, Кабінет Міністрів України ще не визначив.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ передбачає застосування таких ставок:

– у період з 1 січня 2007 р. – 10% до операцій з продажу (поставки) сільськогосподарської продукції та продуктів переробки, виготовлених із власної сільськогосподарської сировини.;

– у період з 1 січня 2007 р. – 6% до операцій з продажу (поставки) товарів лісового господарства та рибальства, супутних їм послуг і 9% – до операцій з продажу (поставки) товарів сільського господарства і супутних їм послуг.

Статусу платників із спеціальним режимом оподаткування можуть набути сільськогосподарські підприємства, в яких обсяг оподатковуваних операцій з поставки товарів (послуг), що не є сільгосппродукцією, протягом будь-якого періоду з останніх 12 календарних місяців не повинен перевищувати 610200 грн. (сюди не входить продаж активів, що були включені до відповідної групи основних фондів і експлуатувалися рік і більше). Якщо обсяг досягне більш як 61200 грн., слід перейти на загальний режим оподаткування ПДВ з місяця, який настає за тим, у якому досягнуто перевищення.

Треба врахувати, що платник податку нового спеціального режиму не може отримати бюджетне відшкодування або включити до валових витрат суми перевищення вхідного ПДВ, обчисленого за ставкою 20% над податковими зобов′язаннями, обчисленими за нижчою ставкою. Щодо застосування спеціального режиму видано лист ДПА України від 10.11.2004 р. №21816/7/15–2317.

3. Законом України від 01.07.2004 р. №1965-IV доповнено ст. 5 Закону №168 пп. 5.13, за яким звільнюються від ПДВ операції, що здійснюються в межах наукового та технологічного співробітництва відповідно до Угоди між Україною та Європейською співдружністю про наукове і технологічне співробітництво.

Пільги будуть діяти у разі:

– здійснення безоплатної передачі на митній території України товарів, робіт, послуг, придбаних за кошти ЄС або організацій, заснованих за участю ЄС

– ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, а також виконання (надання) робіт, послуг (за кошти, надані ЄС) для їх використання або споживання на митній території України організаціями, заснованими за участю ЄС, та/або учасниками наукового і технологічного співробітництва

Ці пільги пов'язані з цільовим використанням зазначених товарів, робіт і послуг. У випадку порушення цільового використання платник податку повинен збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму ПДВ, яку потрібно було сплатити в момент ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, виконання (надання) робіт, послуг на цій території або нарахувати на загальних підставах, а також сплатити пеню.

4.З 1січня 2005 р. пп. 5.1.20 набуває чинності в редакції Закону України від 15.06.2004 р. №1782-ІУ, а саме звільнятимуться від ПДВ операції з будь-якої (крім першої) поставки житла або об'єктів житлового фонду, причому будь-якої особи (фізичної або юридичної) і не важливо, для яких цілей. Норми цього підпункту поширюються також на першу поставку дачних або садових будинків, а також будь-яких інших об'єктів власності, зареєстрованих як житло (житловий фонд), індивідуальних гаражів чи індивідуальних місць на гаражних стоянках.

Зупинено дію пільг на:

– операції з надання уповноваженими банками послуг з довірчого управління фондами банківського управління;

– операції з надання послуг державними службами зайнятості за переліком КМУ;

– операції з надання послуг архівними установами України;

– операції із ввезення на митну територію України товарів морського промислу;

– спеціальний режим для заготівельних підприємств.

**4. Шляхи удосконалення системи стягнення ПДВ**

Поліпшення системи стягнення ПДВ можна забезпечити за допомогою комплексу заходів. Першочерговими серед них, крім перегляду системи податкових пільг, також мають бути: створення спеціального резервного фонду відшкодування ПДВ; розробка науково обґрунтованої методики планування надходжень податку до державного бюджету; надання платникам податку права на отримання бюджетного відшкодування з внутрішніх операцій лише за наявності від'ємного значення податку протягом кожного з шести місячних податкових періодів; повернення до касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит, який забезпечує узгодженість руху грошей з рухом товарно-матеріальних цінностей.

Доцільно неупереджено, з позицій не групових, а державних інтересів, обговорити проблему доцільності запровадження диференційованого підходу до обкладання податком на додану вартість українського експорту. Йдеться про застосування нульової ставки ПДВ до експорту товарів з високою часткою доданої вартості та звільнення іншого експорту від сплати податку.

Зазначені пропозиції не є аксіомою, а лише спробою конкретизувати той напрям реформування ПДВ, який, на нашу думку, може стати кроком до дійсного удосконалення податку, створення такої його моделі, яка була б ефективною в специфічних умовах України.

**Висновки**

Аналіз теоретичних засад оподаткування доданої вартості дозволяє дійти висновку, що коріння частини проблем функціонування ПДВ криється в особливостях об'єкта оподаткування, найуживаніших принципах утримання податку та методах обчислення податкових зобов'язань. Зокрема, наслідком застосування найпоширенішого – кредитного – методу обчислення зобов'язань з ПДВ є існування часового лагу між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої підприємством продукції завдяки перерахуванню до бюджету різниці між отриманим і сплаченим податком. Величина цього лагу залежить від тривалості виробничого циклу і в деяких галузях може бути досить значною. Це не спричиняє особливих незручностей, якщо підприємства мають вільний доступ до недорогих кредитних ресурсів і можуть своєчасно поповнювати обігові кошти. Якщо ж такий доступ є обмеженим, а ресурси дорогими, то виникає їх гостра нестача. На величину лагу впливає також швидкість реалізації виробленої продукції. В умовах недостатнього сукупного попиту, низької якості та конкурентоспроможності багатьох видів продукції, що ускладнюють її реалізацію, ця вада ПДВ набуває особливої ваги і породжує значні труднощі у його застосуванні.

Поширене використання ПДВ пов'язане з низкою переваг, які стимулюють як державу, так і платника. По-перше, оподаткування витрат більшою мірою вигідне і державі, і платнику, ніж оподаткування доходів. По-друге, оскільки безпосереднім об'єктом податку виступають витрати, то різко посилюється зацікавленість у зростанні доходів. По-третє, від ПДВ значно складніше ухилятися і, отже, з ним пов'язано менше порушень.

**Список використаних джерел**

1. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. №168/97 ВР із змінами та доповненнями.

2. Закон України «Про державний бюджет України на 2005 рік» від 27.11.2003 р. №1344-IV із змінами та доповненнями.

3. Закон України «Про державний бюджет України на 2006 рік» від 23.12.2004 р. №2285-IV.

4. Фінанси України. – №7, 2007.

5.Фінанси, податки, кредит. – №12, 2006.

6. Бухгалтерській облік і аудит. – №1, 2007.