

МОЖЛИВІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ РЕВЕРСИВНОГО МЕХАНІЗМУ СПЛАТИ ПДВ В УКРАЇНІ

Скорочення обсягів податкових надходжень в умовах фінансової нестабільності останніх років і гострої необхідності консолідації бюджетів спонукало уряди багатьох країн порушити питання про підвищення ставок податку на додану вартість (ПДВ). Однак для більшості європейських держав, де бюджет є дефіцитним, а податкові ставки вже і так досить високі (у середньому близько 21,7%) можливості для їх підвищення обмежені. За оцінками Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), близько 45% потенційного ПДВ не збирається [1, с. 10-11]. Найбільші проблеми виникають при здійсненні транскордонної торгівлі. Постачальники зникають без сплати ПДВ, розробляється програмне забезпечення, що дозволяє приховувати обсяги торгівлі, інтенсифікація торгівлі послугами ускладнює застосування принципу «країни призначення», що веде до подвійного оподаткування або повного ухилення від сплати податку.

Зважаючи на це, експерти ОЕСР пропонують вживати альтернативних заходів щодо вдосконалення ефективності адміністрування податку. Одним із таких у Європейському Союзі (ЄС) є спосіб утримання ПДВ у джерела виплати – «реверсивний механізм» сплати ПДВ (*Reverse Charge Mechanism within the EU VAT system*), який полягає в тому, що ПДВ стягується на місці споживання товару замість місця виробництва.

Українські реалії сьогодення – не виняток. Так, ПДВ у країні визнаний одним із найбільш корумпованих та тінізованих податків. Саме це актуалізує постійні пошуки вдосконалення чинного

механізму справляння ПДВ. Підтвердженням цього є завдання уряду щодо реформування системи адміністрування ПДВ, визначені у Програмі діяльності Кабінету Міністрів України (Коаліційній угоді) [2, п. 3.11] та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [3, п. 8], співвиконавцями яких є Державна фіскальна служба України. Так, одним із напрямів податкової реформи є посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема вдосконалення адміністрування ПДВ.

З урахуванням законодавчих ініціатив, а також того, що реверсивний ПДВ у вітчизняній практиці оподаткування не використовується, дослідження даного механізму є затребуваним, оскільки основна мета його використання – обмеження значної тінізації економічної діяльності та боротьба з незаконним відшкодуванням ПДВ.

Комплексному дослідженню особливостей адміністрування ПДВ присвячено чимало теоретичних та емпіричних досліджень сучасних науковців, зокрема: В. Андрущенко (дослідив зарубіжний досвід та проблеми адміністрування ПДВ) [4]; О. Гаркушенко (розкрила сутність зворотного механізму нарахування зобов'язань із ПДВ, його відмінність від прямого механізму) [5]; Ю. Іванова, І. Майбурова, А. Кірієнко (проаналізували фіскальну ефективність ПДВ та основні причини ухилення від сплати податку) [6]; С. Кирпи (обґрунтував пропозиції щодо запровадження в Україні зворотного механізму нарахування зобов'язань з ПДВ) [7]; І. Кривоберця, Н. Бодряги (виконали порівняльний аналіз використан-

© М.В. Стадник, 2015

ня спецрахунків ПДВ з урахуванням болгарського досвіду і механізму зворотного нарахування ПДВ, що використовується в ЄС для певного ряду послуг) [8]; А. Скрипника, Т. Паянок (дослідили формування ПДВ в експортоорієнтованій відкритій економіці та проаналізували вплив політичних ризиків та ризиків, притаманних експортоорієнтованій економіці, на формування ПДВ) [9]; А. Соколовської, В. Твардієвича (розглянули дискусійні питання реформування ПДВ у країнах ЄС, зокрема особливості управління, доцільність і можливі наслідки запровадження оберненого ПДВ для окремих видів економічної діяльності чи операцій) [10] та ін.

Більш широко проблема незаконного відшкодування ПДВ, ухилення від його сплати та використання реверсивного механізму нарахування податку розкрита зарубіжними науковцями. Серед них варто виділити таких: *V. Ďurišová* (розкрила основні проблеми адміністрування ПДВ з акцентом на використанні реверсивного механізму) [11]; *M. Lamensch* (проаналізувала ефективність застосування реверсивного механізму сплати ПДВ за умови використанням електронної системи адміністрування податків); [12]; *L. Lúdvíksson* (вивчив особливості реверсивного ПДВ як основного механізму боротьби з шахрайськими схемами у ЄС) [13]; *J. Stiglitz* (дослідив ефективність ПДВ у країнах, що розвиваються, та вплив цього податку на неформальний сектор економіки) [14]; *Howell H. Zee* (досліджує альтернативні варіанти ПДВ та можливі наслідки від змін порядку адміністрування ПДВ, зниження/підвищення ставок та розширення/скорочення кола платників податків) [15] та ін.

Проаналізувавши надбання зарубіжних та українських науковців, слід зазначити, що останні в межах досліджуваної проблематики використовують поняття «зворотний (обернений)» механізм

нарахування (сплати) ПДВ. Це є виправданим, оскільки *reverse* від лат. *reversus* – зворотний. Проте в даній статті використовується поняття «реверсивний» механізм сплати ПДВ. Таке рішення обґрунтовано тим, що за умови використання вказаного механізму у вітчизняних реаліях в українському законодавстві поняття повинно мати ідентичне обрамлення як у європейському, що відповідатиме євроінтеграційним процесам, які на сьогодні значною мірою впливають не лише на нормотворчу діяльність в Україні, але і на всі сфери життя в цілому.

Метою статті є аналіз стану окремих секторів економіки України, у яких можливе використання реверсивного механізму сплати ПДВ за необхідності прийняття такого політичного рішення.

Відповідно до ст. 199 та 199а Директиви 2006/112/ЄС країни-члени можуть за власним вибором застосовувати реверсивний ПДВ до таких операцій [16]:

без обмеження у терміні – до постачання: будівельних робіт; робочої сили; нерухомого майна; вживаних матеріалів, металобрухту; заставних товарів; товарів після переуступки права;

до 31.12.2018 р. із мінімальним терміном у 2 роки – до постачання: мобільних телефонів; інтегральних схем; ігрових приставок, планшетів, ноутбуків; газу та електроенергії, а також сертифікатів на них; послуг електрозв'язку; зернових та технічних культур; сировини, напівфабрикатів із металів, товарів «секонд-хенд», робіт мистецтва; надання грошової допомоги на зменшення викидів парникових газів; інші трансферти.

На сьогоднішній день операціями, до оподаткування яких більшість країн-членів ЄС на власний вибір використовують реверсивний ПДВ, є такі [17, с. 8-11]:

постачання будівельних робіт, включаючи послуги з ремонту, прибирання, технічного обслуговування, перебудови та знесення (17 країн);

постачання вживаних матеріалів, брухту, промислових і непромислових відходів (23 країни);

надання грошової допомоги на зменшення викидів парникових газів (21 країна).

Щодо всіх інших операцій, то даний механізм застосовує менше половини досліджуваних країн.

Гранична межа щодо вартості товарів і послуг, яка в подальшому враховується при розрахунку суми реверсивного ПДВ, як правило, у країнах ЄС не встановлюється, а рівень складності даної системи оподаткування у переважній більшості країн оцінюється як низький, що вказує на простоту, ефективність та прозорість її функціонування. Також не менш важливим є той факт, що реверсивний ПДВ є обов'язковим (за винятком Мальти) для використання у країнах-членах ЄС. Разом з тим реверсивний механізм сплати ПДВ має ряд недоліків, зокрема: ускладнюється податковий облік, зростають витрати на дотримання податкового законодавства, виникають проблеми з класифікацією видів економічної діяльності, створюються перешкоди для вільного переміщення товарів та послуг тощо [18, с. 8; 31].

Однак певний міжнародний досвід запровадження реверсивного механізму дав імпульс ініціативам щодо подальшого витіснення чинного механізму ПДВ в Україні.

Одним із перших, хто порушив питання можливості використання реверсивного механізму сплати ПДВ у вітчизняних реаліях, був экс-міністр економіки С. Терьохін, який запропонував перейняти досвід Великобританії та країн Прибалтики, де реверсивний ПДВ використовується до окремих секторів національної економіки.

У зв'язку з цим слід більш детально розглянути особливості застосування реверсивного ПДВ у Латвії. Так, із внесенням змін до Закону «Про податок на

додану вартість» у Латвії з 01.01.2012 р. введено реверсивний механізм сплати ПДВ до таких операцій [19, ст. 141-143]:

постачання металобрухту;
надання послуг з будівництва;
постачання лісоматеріалів.

Незважаючи на те що в переліку, зазначеному в Директиві 2006/112/ЄС немає постачання лісоматеріалів, уряд країни скористався правом отримання у Єврокомісії дозволу на використання реверсивного механізму в окремих галузях економіки, які характеризуються високою часткою тіншового сектору.

Реверсивний порядок сплати ПДВ застосовується тільки в тому випадку, коли обидві сторони є зареєстрованими у фіскальних органах як платники даного податку. Законодавством Латвії передбачено, що реверсивний порядок оподаткування застосовується також до послуг, що надаються державним установам та закладам самоврядування відповідно до процедури закупівель. Для того щоб установа – одержувач послуги могла сплатити податок з отриманих послуг, у Законі передбачено особливий порядок реєстрації цих установ у реєстрі оподатковуваних осіб [19, ч. 13 і ст. 14].

Сплата податку, відповідно до Закону, має відбуватися у певній послідовності. Так, після виконання робіт виконавець послуги повинен виписати одержувачу послуги податкову накладну, в якій вказано вартість послуги без податку. Реквізити «застосовувана ставка ПДВ» і «розрахована сума ПДВ» вказувати не потрібно. Але в накладній потрібно зробити посилання на ст. 13.6 Закону про те, що в угоді застосовується особливий порядок оподаткування. Одержувач послуги повинен сплатити виконавцеві послуги зазначену в податковій накладній вартість послуги без податку. ПДВ за отримані послуги сплачується до державного бюджету (зазначається у декларації з ПДВ) в той звітний (податковий) період, у якому були отримані послуги і подат-

кова накладна або перераховано авансову плату за послуги.

На сьогодні Латвійська федерація підприємств харчової промисловості почала переговори з Міністерством фінансів країни про введення реверсивного ПДВ для постачання зернових і технічних культур, що зменшить частку тіньової економіки та збільшить надходження до бюджету країни [20].

Пропозиції С. Терьохіна щодо можливого реформування ПДВ було підтримано і експертом з економічних питань В. Рябошликом, який пропонував запровадити так званий механізм «ПДВ односторонньої дії», основні принципи якого полягають у такому [21, с. 8]:

ПДВ нараховується і стягується в повному обсязі тільки при поставках від осіб, зареєстрованих як платники ПДВ, особам, які не зареєстровані як платники ПДВ. Зареєстровані платники ПДВ – це підприємства, а особи, що не зареєстровані як платники ПДВ – це населення та дрібні фірми;

для всіх операцій між зареєстрованими платниками ПДВ цей податок не нараховується, не сплачується і не обліковується.

Отже, на відміну від реверсивного, ПДВ односторонньої дії не передбачає нарахування зобов'язань покупцем від імені постачальника та кредиту самим покупцем.

Крім спрощення звітності, головною перевагою запропонованого механізму В. Рябошлик вбачає забезпечення безперервних щоденних надходжень ПДВ замість чинних щомісячних. Це досягається завдяки тому, що податкове зобов'язання буде однозначно визначатися відносно кожної операції (або воно є, або немає), а не за результатами за період. Це, зокрема, є додатковим фактором проти зловживань, оскільки звужується період часу між операцією і сплатою за неї до бюджету. Саме цей інтервал є вразливим для тіньових схем, коли зникає

фірма, або вчиняються інші протиправні дії.

Якщо порівняти запропоновані вище механізми нарахування і сплати ПДВ, то реверсивний механізм перебуває ніби у проміжному, незавершеному стані відносно ПДВ односторонньої дії. З одного боку, реверсивним механізмом скасовується фінансове подрібнення ПДВ вздовж економічного ланцюга, з іншого – зберігається облік і звітування внеску кожної з фірм у сплачений ПДВ, незважаючи на те, був цей внесок явним, чи неявним; або чи повинна фірма в дійсності перераховувати якісь кошти, чи ні.

Але ПДВ односторонньої дії має крім суттєвих переваг і серйозні недоліки. Перш за все, стосовно визначення категорій. Так, у механізмі ПДВ односторонньої дії використовуються однозначні юридичні категорії «зареєстрований платник ПДВ» і «особа, яка не є зареєстрованим платником ПДВ». Причому згідно з принципами використання цього механізму якраз так звані платники ПДВ у більшості випадків не сплачують цей податок, а його платитимуть особи, які не є зареєстрованими платниками ПДВ. Крім того, враховуючи схожість ПДВ односторонньої дії з податком на споживання, необхідно відзначити, що країни з «класичним» податком на споживання мають проблему у визначенні кінцевої мети купівлі (на особисте споживання чи ні).

Наприклад, якщо ПДВ стягується тільки при продажах від платників ПДВ неплатникам, то виникне бажання добровільно зареєструватися платником ПДВ. Це призведе до збільшення кількості платників даного податку, проте буде складно точно визначити, як саме вони використовуватимуть придбаний без сплати ПДВ товар. Але безсумнівно, що значна частина такого товару використовуватиметься саме на особисте споживання працівників підприємств, їх близьких та ін. У свою чергу, це може спричинити

зростання обсягів нелегальної діяльності [7, с. 149-150].

З урахуванням вищезазначеного, а також рівня тінізації української економіки доцільно визначити окремі сектори економіки, у яких можливе використання реверсивного механізму сплати ПДВ.

У 2014 р., за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, тіньова економіка країни сягнула безпрецедентно високого рівня – 42% від обсягу офіційного ВВП (порівняно з 2013 р. показник збільшився на 7%). Це найвищий показник з 2007 р. Причиною цього в Міністерстві назвали війну, фінансову дестабілізацію (дефіцит платіжного балансу, цінні та курсові шоки, зростання збитковості виробництва), зростання панічних настроїв економічних агентів та посилення адміністративного тиску.

За оцінками Міністерства за методом збитковості підприємств, у 2014 р. частка тіньового сектору в торгівлі та переробній промисловості зросла на 12%, операціях із нерухомим майном – на 10, добувній промисловості – на 6, транспорті – на 4, у будівництві – на 2%. Водночас у сільському господарстві рівень тінізації зменшився на 3%, у фінансовій та страховій діяльності – на 2% [22].

Щодо відшкодування ПДВ, то за результатами даних, наданих Державною казначейською службою України, у 2014 р. сума відшкодованого ПДВ становила близько 52 млрд грн – 34% від суми

сплаченого ПДВ [23]. А розміри незаконного відшкодування ПДВ у 2014 р. сягнули приблизно 20 млрд грн – більше 38% від загальної суми відшкодованого ПДВ [24].

Таким чином, за необхідності прийняття політичного рішення щодо застосування реверсивного механізму сплати ПДВ в Україні першочерговими секторами економіки, у яких можливе використання даного механізму, можуть бути:

постачання електроприладів (у тому числі телефонів, ноутбуків, планшетів, комп'ютерів);

постачання металобрухту;

постачання сільськогосподарської продукції (можливо, не лише зернових та технічних культур);

надання будівельних послуг.

Вибір кожного із секторів економіки аргументовано статистичними даними, що вказують на рівень тіньового сектору в даній галузі та його прибутковість.

Так, за даними асоціації «Українські імпортери побутової електроніки», річний дохід на ринку торгівлі електроприладами у 2015 р. планується на рівні 41,8 млрд грн. При цьому в зоні ризику з можливістю ухилення від сплати податків перебуває близько 24,7 млрд грн доходу, що становить близько 59% продажу (через Інтернет та на інших ринках). Це пояснюється тим, що використання реєстраторів розрахункових операцій (РРО) для цього обсягу продажів не передбачено податковим законодавством України (рис. 1).

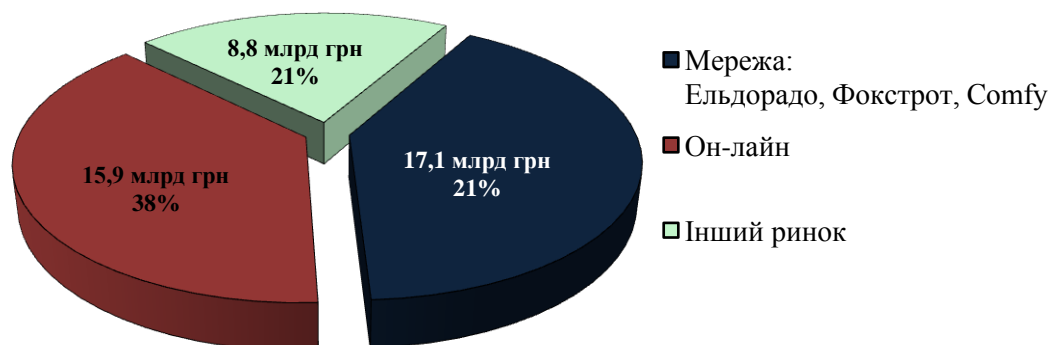


Рис. 1. Прогноз обсягів продажів на ринку електроприладів у 2015 р. у розрізі каналів продажу [25, с. 2]

Динаміка доходу від продажу електроприладів (табл. 1) свідчить про те, що даний ринок має досить позитивну тенденцію до зростання, незважаючи на прогнозоване зменшення доходу у 2015 р.,

яке може бути викликане погіршенням економічної ситуації в країні, а отже, і зниженням рівня життя населення, яке є основним споживачем даних товарів.

Таблиця 1

Основні показники розвитку ринку електроприладів у 2012-2015 рр., млн грн [25, с. 4]

Рік	Он-лайн		Інший ринок + он-лайн		Мережа	Загальний дохід
	дохід	кількість СПД	дохід	кількість СПД	дохід	
2012	4 620,8	1 540	21 831,3	7 277	16 044,0	37 875,4
2013	6 111,3	2 037	26 854,7	8 951	17 111,7	43 966,4
2014	9 384,5	3 128	26 281,2	8 760	18 195,3	44 476,5
2015	8 762,9	438	24 619,8	1 230	17 108,6	41 725,4

Що стосується ринку металобрухту, то це один із найбільш тінювих і корумпованих секторів економіки в Україні. Так, за оцінкою учасників ринку, не

менше 70% низової заготівлі металобрухту в державі здійснюється у неформальному секторі економіки (рис. 2).

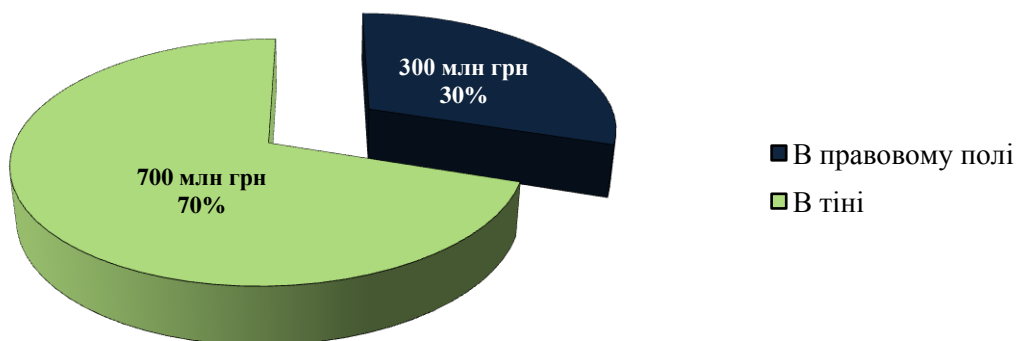


Рис. 2. Річний оборот на ринку металобрухту у 2014 р. [26]

Якщо проаналізувати світовий ринок металобрухту, то Україна не є на ньому вагомим гравцем з 0,2% у структурі світового експорту й імпорту металобрухту. Встановлені експортні обмеження в Україні відіграли одну з ключових позицій стосовно переорієнтації вітчизняного ринку металобрухту з експортних поставок на внутрішнє споживання (табл. 2).

Обсяг експорту металобрухту у 2013 р. порівняно з 2008 р. знизився майже на 90%. Проте економічний і полі-

тичний стан в Україні у 2014-2015 рр. вносить свої корективи на ринку металобрухту. Так, у 2014 р. Україна експортувала 921,9 тис. т металобрухту, що майже у 4 рази більше, ніж у 2013 р. Тільки за січень-лютий 2015 р. було експортовано 137,5 тис. т. Причинами цього може бути значна девальвація гривні та обмеження попиту на металобрухт підприємствами, розташованими в зоні проведення АТО.

У 2014 р. показник заготівлі металобрухту склав приблизно 4,5 млн т. Прогноз на 2015 р. коливається від 4,5

Таблиця 2

Динаміка експорту металобрухту в розрізі окремих країн, тис. т [27]

Країна	2004	2008	2013	Зміна 2013/2004, %
Україна	2 451	636	255	-89,6
Канада	2 965	4 080	4 528	52,7
США	11 899	21 710	18 495	55,4
ЄС	38 603	12 880	51 126	32,4
Росія	12 836	5 130	4 542	-64,6
Світ	94 281	101 309	100 495	6,6

до 5,5 млн т (баланс, затверджений Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, розрахований на основі 5,5 млн т). Фактичні дані заготівлі за перші 5 місяців 2015 р. – 1,858 млн т (аналогічний період 2014 р. – 1,9 млн т) – підтверджують прогноз на рівні, не вищому за минулий рік [18, с. 37].

Відповідно до п. 23 підрозд. 2 розділу ХХ ПКУ, до 01.01.2017 р. продовжено режим звільнення від оподаткування

ПДВ операцій з постачання, у тому числі операцій з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів [28]. Згідно з оперативними даними Державної фіскальної служби України, сума пільг з ПДВ, отримана підприємствами при операціях із постачанням відходів, оцінюється в середньому близько 1,9 млрд грн щорічно – це без урахування пільг при імпорті таких відходів (табл. 3).

Таблиця 3

Суми отриманих пільг із ПДВ при операціях щодо постачання відходів [29]

Показник	2011	2012	2013	За III квартал 2014
Сума пільг із ПДВ при здійсненні операцій щодо постачання відходів та брухту чорних і кольорових металів, тис грн	2 383 845,7	1 837 001,9	1 863 529,1	1 068 953,5
Кількість пільговиків	5 746	5 740	5 709	4 116

В умовах дефіциту фінансових ресурсів такі суми звільнення є відчутними для державного бюджету. Проте повернення до практики обкладання ПДВ операцій щодо постачання відходів може загострити ситуацію з відшкодуванням ПДВ, особливо в умовах інституційної слабкості фіскальної служби. Хоча практика оподаткування в європейських країнах не звільняє такі операції від оподаткування, а застосовує механізм реверсивної сплати податку.

Подібна ситуація існує і в сільськогосподарському секторі реальної еконо-

міки, де механізми тінізації було започатковано ще за радянської доби. Аналізуючи дані Державного казначейства, зокрема інформацію щодо здійсненого бюджетного відшкодування ПДВ органами Державної казначейської служби за поданням Державної фіскальної служби України, лідерами за обсягами повернутого ПДВ майже в більшості випадків щомісячно є саме сільськогосподарські виробники [23]. Однак на сьогодні капіталізація українських аграрних публічних компаній досягла критично низького рівня, і багато хто відкрито говорить про проб-

леми. Понад 70% коштів, що використовуються сільгоспвиробниками, – банківські позики, виконувати зобов’язання за якими через девальвацію стає дедалі складніше. Щорічна потреба агропромислового комплексу в обігових коштах

оцінюється приблизно в 10 млрд грн, а потреба галузі в кредитах – майже 250 млрд грн. У табл. 4 наведено основні показники діяльності сільського господарства України у 2014 р.

Таблиця 4

Основні показники діяльності сільського господарства у 2014 р. [30]

Галузь с/г	Показник	Темп зростання порівняно з 2013 р.
<i>Рослинництво – річний оборот, тис. т</i>		
Зернові та зернобобові культури	63 859,3	102,5
Цукрові буряки	15 734,1	145,8
Насіння соняшнику	10 133,8	92,6
Картопля	23 693,4	108,4
Овочі відкритого ґрунту	9 637,5	102,6
<i>Тваринництво (поголів'я), тис. голів</i>		
Велика рогата худоба	4 534,0	97,6
Свині	7 922,2	104,6
Вівці та кози	1 735,2	99,8
Птиця	213,3	92,6
<i>Основні види продукції – кількість</i>		
М'ясо, тис. т	2 359,6	98,8
Молоко, тис. т	11 132,8	96,9
Яйця, млн шт	19 587,3	99,9
Вовна, т	2 602,0	73,9

Зважаючи на проблеми у сільському господарстві України (існування яких підтверджується даними табл. 4) щодо зниження темпів зростання у 2014 р. порівняно з 2013 р., Робоча група, яка діяла за ініціативою Міністерства аграрної політики та продовольства України, з метою розробки простої, раціональної та справедливої системи оподаткування сільськогосподарських виробників у середині 2015 р. представила ряд варіантів політики реформування, одним з яких стало запровадження реверсивного механізму сплати ПДВ. Особливість його застосування полягає в тому, що при закупівлі сільгосппродукції покупець не сплачує ПДВ у ціні такої продукції, а натомість самостійно нараховує податкове зобов’язання від імені постачальника

продукції та відображає податковий кредит від свого імені.

Учасниками ланцюжка при цьому виступають: сільгоспвиробник, трейдер та переробник, який постачає хліб кінцевому споживачу. Однак у даному випадку передбачається і ситуація, коли товари/послуги постачаються з ПДВ. Тоді сума ПДВ не сплачується постачальнику, а сплачується на спеціальний рахунок сільгосппідприємства. За результатами звітного (податкового) періоду сільгоспвиробник може використати дану суму ПДВ для власних потреб [31, с. 13; 17].

За оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, рівень тінізації будівельно-монтажного комплексу в середньому сягає 20%. Однак даний сектор економіки за останні роки почав

втрачати свої позиції. Підтвердженням цього є динаміка обсягу виконаних буді-

вельних робіт за видами будівельної продукції у 2010-2014 рр. (табл. 5).

Таблиця 5

Динаміка обсягу виконаних будівельних робіт
за видами будівельної продукції у 2010-2014 рр., млн грн [30]

Рік	Будівництво, всього	Будівлі	У тому числі		Інженерні споруди
			житлові	нежитлові	
2010	42 918,1	19 659,1	6 876,5	12 782,6	23 259,0
2011	61 671,7	26 745,4	8 137,1	18 608,3	34 926,3
2012	62 937,2	28 104,8	8 523,0	19 581,8	34 832,4
2013	58 586,2	28 257,3	9 953,1	18 304,2	30 328,9
2014	51 108,7	24 856,5	11 292,4	13 564,1	26 252,2

Обсяг виконаних у травні 2015 р. будівельних робіт склав 3 832 млн грн. Усього обсяг виконаних будівельних робіт за період з січня по травень включно перевищив 15,7 млрд грн. Із них обсяг робіт у сфері будівництва житлових будівель склав понад 8,4 млрд грн, а у нежитловій сфері – 4,7 млрд грн. Слід зауважити, що інформація не містить даних із тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя, а також частини Донецької та Луганської областей. Проте з урахуванням складної ситуації, яка існує на сьогодні в країні, ці показники є досить позитивними.

Висновки. За останні роки в більшості країн світу система непрямого оподаткування, зокрема ПДВ, зазнавала змін. Так, дослідження, проведене міжнародною консалтинговою компанією *Ernst & Young*, свідчить, що більш ніж 50% із досліджуваних 96 країн вносять зміни в національне податкове законодавство в частині ПДВ, принаймні, раз на рік, а більш ніж 20 країн – щонайменше двічі [32, с. 10].

Така тенденція свідчить про потребу в пошуку альтернативних підходів до адміністрування даного податку. У зв'язку з цим затребуваним є дослідження особливостей реверсивного механізму сплати ПДВ у країнах ЄС, який запро-

ваджено з метою боротьби з ухиленням та незаконним відшкодуванням ПДВ. Разом з тим слід наголосити, що повної ліквідації шахрайських схем за умови використання даного механізму не відбудеться, оскільки недоліки реверсивного ПДВ можуть паралельно призвести до виникнення нових схем ухилення. Однак ігнорувати можливість використання даного підходу недоцільно.

Виходячи з вищезазначеного, а також результатів секторального аналізу рівня тінізації економіки України, запропоновано досліджуваний реверсивний механізм сплати ПДВ модифікувати, адаптувавши його до вітчизняних реалій, та використати у таких секторах економіки, як постачання електроприладів, металобрухту, сільськогосподарської продукції та надання будівельних послуг.

Однак даний перелік секторів економіки не є вичерпним. Тому перспективні напрями наукових і практичних пошуків вирішення даної проблематики полягають у:

дослідженні можливостей адаптації реверсивного механізму до вітчизняних реалій;

проведенні більш ґрунтовного аналізу економічного стану кожного із зазначених у Директиві 2006/112/ЄС сектору економіки України.

Подальші дослідження в даному напрямі не лише підвищать рівень достовірності інформації, але і підтвердять економічну ефективність внесення змін до чинного податкового законодавства України.

Література

1. Consumption Tax Trends 2014. VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page1.

2. Коаліційна угода VIII скликання Верховної Ради України. – К., 2014. – 73 с.

3. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України : від 12.01.2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

4. Андрущенко В.Л. Адміністрування податків і платежів: предмет і метод дослідження / В.Л. Андрущенко // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 76-78.

5. Гаркушенко О.М. Перспективи застосування в Україні зворотного механізму нарахування зобов'язань з податку на додану вартість / О.М. Гаркушенко // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 81-91.

6. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения : монография / под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 383 с.

7. Кирпа С.В. Роль податку на додану вартість у боротьбі з тіньовою економікою / С.В. Кирпа // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 144-152.

8. Кривоберець Б.І. Удосконалення системи адміністрування ПДВ / Б.І. Кривоберець, Н.В. Бодряга // Наукові праці Донецького національного технічного

університету. Серія: економічна. – 2008. – Вип. 33. – С. 190-198.

9. Скрипник А.В. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А.В. Скрипник, Т.М. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29-42.

10. Соколовська А.М. Дискусійні питання реформування ПДВ / А.М. Соколовська, В.О. Твардієвич // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 35-50.

11. Ďurišová V. (2013), «Reverse Charge as a Mandatory or Optional Tool to Fight Tax Evasion». Recent Researches in Applied Economics and Management. Vol. I. – Pp. 235-239.

12. Lamensch M. (2012). «Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?». World Journal of VAT/GST Law. Vol. 1, pp. 1-20.

13. Lúðvíksson L. (2012), «VAT Frauds in the European Union: The Reverse Charge Mechanism, Joint and Several Liability and the "Knowledge Test"». Master thesis in European and International Tax Law, 46 p.

14. Stiglitz J. (2010), «Development-Oriented Tax Policy». Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications. New York: Columbia University Press, 320 p.

15. Howell H. Zee (2002), «Tax Policy Handbook». International Monetary Fund, 183 p.

16. Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax : of 28/11/2006. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF> [accessed 10 November 2015].

17. Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system / European Commission, European Union, 2014. – 183 p.

18. Серебрянский Д.М. Анализ реверсивного механизма сплаты ПДВ: научно-аналитична доповідь / Д.М. Серебрянский, О.В. Соколовська, М.В. Стадник. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. – 56 с.

19. Про податок на додану вартість: Закон Латвійської Республіки: від 14.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.baltikon.lv/uploaded_files/z_nds-2013ru.pdf [дата звернення 10 листопада 2015].

20. Латвия: для покупателей зерна хотят ввести реверсивный НДС [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ukrprod.dp.ua/2014/07/01/latviya-dlya-pokupatelej-zerna-hotyat-vvesti-reversivnyj-nds.html> [дата обращения 10 ноября 2015].

21. Рябошлик В. ПДВ односторонньої дії / В. Рябошлик // Урядовий кур'єр. – 2006. – № 118. – С. 8.

22. Гірше, ніж в Африці: уряд про безпрецедентне зростання тіньової економіки в Україні [Електронний ресурс] / Finbalance. – Режим доступу: <http://finbalance.com.ua/news/Hirshe-nizh-v-Afritsi-uryad-pro-bezpretsedentne-zrostannya-tinovo-ekonomiki-v-Ukrani>.

23. Офіційний сайт Державного казначейства України / Відшкодування ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=218009>.

24. Відшкодування ПДВ: прикриваючи «корупційну лавку», уряд створив нові проблеми [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://europe.newsru.ua/article/18232879> [дата звернення 10 листопада 2015].

25. Будущее рынка наличного обращения в Украине: прозрачность, равенство, ответственность: материалы форума / Ассоциация украинских импортеров бытовой техники. – К., 2015. – 5 с.

26. Вломити і сплавити: 8 найбільших гравців на ринку металобрухту [Електронний ресурс] / Forbes. – Режим доступу: <http://forbes.ua/ua/business/1397249-vlomiti-i-splaviti-8-najbilshih-gravciv-narinku-metalobruhtu>.

27. World Steel Association (2014) “World steel in figures 2014”. 30 p.

28. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

29. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

30. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/> [дата звернення 10 листопада 2015].

31. Базові матеріали Робочої групи № 6.1 «Оподаткування с/г виробників» / Міністерство аграрної політики та продовольства України. – К., 2015. – 20 с.

32. Indirect tax in 2014. A review of global indirect tax developments and issues. Ernst & Young, 97 p.

Надійшла до редакції 17.11.2015 р.