

“НЕСПРАВЛЯННЯ” ПДВ ПРИ ІМПОРТІ НАФТИ: ПРИЧИНИ ПОЯВИ ТА НАСЛІДКИ ЗАСТОСУВАННЯ¹

З 1 січня 2002 року припинила свою дію норма Закону України “Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирової та деяких паливно-мастильних матеріалів”², яка звільняла імпортерів нафти від сплати податку на додану вартість. Згаданий закон було прийнято парламентом України 2 березня 2000 року. Згідно з його останньою редакцією³, імпортери та виробники дизельного палива, а також імпортери сирової нафти отримували на обмежений період часу, низку пільг щодо сплати деяких податків та зборів. Зокрема: імпортери та виробники дизельного палива були звільнені від сплати податку на додану вартість, акцизного збору, ввізного мита та збору до Державного інноваційного фонду до 1 жовтня 2000 року, а імпортери сирової нафти були звільнені від сплати ввізного мита до 1 січня 2001 року та податку на додану вартість – до 31 грудня 2001 року. Таким чином, протягом 2001 року діяла лише одна норма згаданого закону, яка звільняла імпортерів сирової нафти від сплати податку на додану вартість.

На розгляд до парламенту неодноразово подавався проект закону “Про внесення змін до Закону України “Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирової та деяких паливно-мастильних матеріалів””⁴, яким передбачалось продовжити дію податкових пільг при імпорті сирової нафти до 1 січня 2005 року. Проектом, зокрема, пропонувалось звільнити імпорт сирової нафти від ввізного мита та податку на додану вартість. Парламенту третього скликання не вдалося вирішити долю цього законопроекту, тому, можливо, його буде розглядати вже нинішній склад законодавців.

Вступ

У спеціальній літературі досить широко і детально описано основні теоретичні та практичні особливості функціонування податку на додану вартість. Попри те, що в цій короткій статті немає можливості переказати весь обсяг матеріалу з цього питання, видається доцільним зробити бодай поверховий огляд найважливіших аспектів адміністрування ПДВ.

Існуючі податки умовно розподіляються на дві основні групи: прямі та непрямі. Прямими податками обкладаються доходи та майно, а непрямі податки включаються в ціну товару як надбавка до неї або складова частина виробничих витрат. До непрямих податків передусім належать акцизні та митні збори, податок на додану вартість, податок з продажу та податок з обороту. Останні три становлять окрему підгрупу так званих податків на споживання⁵.

З-поміж інших непрямих податків ПДВ вирізняється доволі специфічним методом адміністрування. В той час як переважна більшість непрямих податків стягуються на стадії кінцевого споживання (можливо, лише за виключенням податку з обороту), ПДВ є багатоступеневим податком, який стягується на кожному етапі виробничого ланцюга з кожної складової остаточної вартості аж до моменту кінцевого споживання. Насправді, позаяк на

¹ Автор – Юрій Джигир.

² Закон України “Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирової та деяких паливно-мастильних матеріалів” (№ 1521-14. ВР від 02.03.2000), стаття 1.

³ Зміни, внесені згідно із Законом України “Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирової та деяких паливно-мастильних матеріалів” (№ 1962-14 ВР від 21.09.2000).

⁴ Проект Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирової та деяких паливно-мастильних матеріалів” (№ 8237 від 07.11.2001).

⁵ Формально кажучи, окрім ПДВ як податку на споживання, існує ще декілька різновидів ПДВ. В залежності від того, яким чином до обліку податкової бази беруться інвестиції в основні фонди, розрізняють: **ПДВ на споживання** – коли до податкової бази не включаються інвестиції в основні фонди, **ПДВ на прибуток** – коли кожного періоду до податкової бази включаються інвестиції в основні фонди, зменшені на обсяг їх амортизації, та **ПДВ на валовий прибуток** – коли податкова база включає інвестиції в основні фонди у повному обсязі. Незважаючи на такий доволі широкий вибір, більшість європейських податкових систем використовують ПДВ на споживання (Rosen, H. 1991).

практиці доволі важко налагодити стягнення податку дійсно на кожному етапі створення доданої вартості, податок на додану вартість стягується у момент торгових операцій, коли комплектуючі або матеріали переходять від постачальників до замовників (включаючи продаж готового товару кінцевому споживачу). Таким чином, далі в цій статті, коли мова йтиме про етапи виробничого ланцюга або стадії виробництва, матимуться на увазі торговельні угоди, які виникатимуть на шляху товару до кінцевого споживача.

Описану специфіку адміністрування ПДВ доволі легко пояснити за допомогою простої арифметичної моделі. Перед тим, як перейти власне до моделі, хотілося б зайвий раз наголосити, що аналіз недоліків чи переваг одного податку порівняно з іншими виходить за межі цієї статті. Ціль наведеної нижче моделі лише зобразити специфіку адміністрування ПДВ порівняно з іншими спорідненими податками.

Отже, уявімо товар, шлях якого до кінцевого споживача складається з трьох ланок, наприклад: виготовлення, гуртовий та роздрібний продаж. На кожному етапі, в результаті виробничої діяльності, до продукту додається певна вартість, яка є головним чинником, що визначає остаточну ціну, за яку товар продається споживачу. Окрім доданої вартості, ціна, з якою має справу споживач, зазвичай має ще одну складову – податки (очевидно, лише у випадку наявності останніх). Задля кращого розуміння специфіки адміністрування ПДВ у наведеній нижче моделі пропонується порівняти два види податків, стягнення яких впливає на кінцеву ціну товару: податок на додану вартість та податок з кінцевого продажу. У випадку стягнення кожного із цих податків, сума, яку кінцевий покупець заплатить за вироблений товар, дорівнюватиме сумарному обсягу створеної доданої вартості та нарахованого податку.

Таблиця 1. Порівняння податку з продажу та податку на додану вартість (грн)

	Стадії виробництва			Всього податку
	А	Б	В	
1. Вартість закупівель	-	400	600	
2. Додана вартість	400	200	100	
3. Ціна продажу (п.1 + п.2)	400	600	700	
Податок на додану вартість (10 % від п.2)	40	20	10	70
Податок з кінцевого продажу (10%)	-	-	70	70

З таблиці видно, що у випадку однакових ставок оподаткування обидва податки принесуть бюджету однакові доходи. Хоча суми зібраних податків рівні, механізми їх стягнення суттєво відрізняються. Якщо податок з продажу стягується в повному обсязі на стадії продажу товару кінцевому споживачу, то податок на додану вартість стягується частинами на кожній стадії виробництва.

Відображена в таблиці схема стягнення податку на додану вартість несе в собі ряд серйозних “конкурентних” переваг, які зумовили стрімке зростання популярності цього податку протягом кількох останніх десятиріч (як вже було зазначено вище, аналіз переваг та недоліків ПДВ порівняно з іншими спорідненими податками виходить за межі даної статті). На перший погляд, описана схема видається доволі простою і зрозумілою. Однак у реальності адміністрування ПДВ набагато складніше, ніж можна гадати, виходячи з цієї моделі. Далі у цій статті буде докладніше розглянуто окремі, специфічні аспекти функціонування податку на додану вартість.

Власне сама назва податку прямо вказує, що базою оподаткування ПДВ є “додана вартість”, тобто вартість, яку підприємець (виробник, дистриб’ютор, продавець тощо) створює в результаті своєї виробничої діяльності. Створену додану вартість можна розглядати як суму заробітної плати та прибутку або як різницю між вартістю продажів та вартістю закупівель (як у наведеній вище моделі).

Незалежно від того, який обрано підхід до обрахунку бази оподаткування (у нашому випадку – доданої вартості), існують два методи визначення податкових зобов’язань – прямий і

опосередкований. Для переважної більшості податків зобов'язання визначаються шляхом застосування ставки податку до обрахованої податкової бази. Такий доволі звичний і зрозумілий підхід часто називають "прямим" методом обрахунку податкових зобов'язань. Альтернативним є так званий опосередкований метод, коли формально податкова база не обраховується, а чисті податкові зобов'язання визначаються шляхом застосування ставки податку до компонентів бази оподаткування⁶.

Незважаючи на доволі широкий вибір методів розрахунку зобов'язань з податку на додану вартість, на практиці найширше застосовується опосередкований метод вирахувань, або так званий метод відшкодувань. Суть цього методу полягає в тому, що обсяг ПДВ, нарахованого на вартість закупівель, віднімається від обсягу ПДВ, нарахованого на вартість продажу. Таким чином, до бюджету сплачується лише різниця між двома сумами ПДВ. Іншими словами, податкові зобов'язання розраховуються як різниця між сумами податків – отриманого від покупців і сплаченого постачальникам⁷. Розглянемо, як працює цей метод на прикладі вже знайомої моделі.

Таблиця 2. Схема визначення зобов'язань з ПДВ за методом відшкодувань

	Стадії виробництва			Всього податку
	А	Б	В	
1. Вартість закупівель (без ПДВ)	-	400	600	
2. Ціна продажу (без ПДВ)	400	600	700	
3. ПДВ, сплачений при купівлі (10 % від п.1)	-	40	60	
4. ПДВ, отриманий з продажу (10 % від п.2)	40	60	70	
<i>Зобов'язання з ПДВ (п.4 – п.3)</i>	<i>40</i>	<i>20</i>	<i>10</i>	<i>70</i>

Якщо, наприклад, підприємець В реалізував свою продукцію в звітному періоді на суму 600 грн (плюс ПДВ в сумі 60 грн) та витратив на придбання необхідних ресурсів 400 грн (плюс ПДВ в сумі 40 грн), то сума ПДВ, яку необхідно перерахувати в бюджет, вираховується як різниця між податком, отриманим від покупців продукції (60 грн), та податком, сплаченим постачальникам (40 грн). Таким чином, підприємець В повинен перерахувати в бюджет 20 грн (60 грн – 40 грн).

Крім відмінності між підходами до розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ, в адмініструванні цього податку надзвичайно важливе значення також має те, яку саме додану вартість вирішується вважати податковою базою у випадку, якщо товари чи послуги на шляху від постачальника до споживача перетинають кордон країни. Іншими словами, критичним є питання: що слід оподатковувати, якщо на території країни відбувається споживання товарів, вироблених за кордоном, або якщо товар, створений всередині країни, експортується і споживається за її межами? У більш загальному формулюванні це питання зводиться до такого: що слід вважати податковою базою при стягненні ПДВ – спожиту чи створену в країні додану вартість?

Відповідь на це питання може бути різною в залежності від обраного підходу до оподаткування експортно-імпорتنих операцій. Щодо цього питання існують два основні принципи – *країни походження* товару чи послуги та *країни призначення*. Згідно з принципом країни походження, ПДВ стягується з доданої вартості, створеної в межах країни, яка стягує податок. Відповідно до принципу країни призначення, ПДВ стягується з усіх товарів та послуг,

⁶ У теорії розрізняють два прямі і два опосередковані способи розрахунку зобов'язань з ПДВ, які дають ідентичний результат: 1) прямий адитивний, або балансовий метод: t (зарплата + прибуток); 2) прямий метод вирахувань: t (продаж - закупівлі); 3) опосередкований адитивний метод: t (зарплата) + t (прибуток); 4) опосередкований метод вирахувань або метод відшкодування: t (продаж) – t (закупівлі), де t – ставка податку (Tait, A. 1988).

⁷ Основні причини популярності даного методу полягають у тому, що: 1) момент виникнення податкових зобов'язань тісно пов'язаний з моментом здійснення торгової операції; 2) цей метод полегшує податковий контроль; 3) лише цей метод дозволяє застосовувати диференційовані ставки ПДВ; 4) цей метод дозволяє використовувати будь-який звітний період (Tait, A. 1988).

які споживаються в межах країни. Варто ще раз підкреслити, що описані принципи мають суттєву різницю лише при оподаткуванні експортно-імпорتنних операцій: згідно з принципом країни походження, ПДВ стягується з товарів та послуг, які ідуть на експорт, і не стягуються з імпортованих, а при застосуванні принципу країни призначення ПДВ стягується з товарів та послуг, які імпортуються, та не стягується з експорту.

Той чи інший режим, який буде застосовано до оподаткування експортно-імпорتنних потоків, значною мірою визначає розподіл податкової бази між країнами – торговими партнерами. Справді-бо, при застосуванні принципу країни походження додана вартість експорту є частиною податкової бази країни-експортера, а при застосуванні принципу країни призначення – країни-імпортера. Таким чином, застосування принципу країни походження товару є більш вигідним для країни, де експорт переважає імпорт, оскільки у такому випадку збільшується її податкова база. І навпаки, з тих самих міркувань, застосування принципу країни призначення є більш вигідним для країни, чий імпорт переважає експорт.

У законі, що розглядається в цій статті, сказано: ".....при ввезенні на митну територію України нафти сирової у момент перетину митного кордону України **не справляється** податок на додану вартість". Що ж мається на увазі під словосполученням "не справляється"?

У літературі з податку на додану вартість розрізняють два поширених терміни: нульова ставка ПДВ та звільнення від ПДВ. Незважаючи на певну зовнішню схожість, ці терміни суттєво відрізняються. Більше того, варто зауважити майже комічну гру цих слів: підприємець, який називається "звільненим від ПДВ", насправді є його остаточним платником, в той час як "платник за нульовою ставкою" фактично звільняється від його сплати.

Наприклад, Алан Тайт роз'яснює ці терміни таким чином: "Звільнений від оподаткування підприємець сплачує ПДВ на свої закупівлі, але не може вимагати повернення йому цього податку у вигляді кредиту проти його податкових зобов'язань, пов'язаних із продажами, оскільки він не може обкладати податком свої звільнені від оподаткування операції продажу. Такий підприємець перебуває поза системою ПДВ й

тракується як кінцевий покупець. З іншого боку, підприємець, який оподатковується за нульовою ставкою, має сплачувати фактичну ставку ПДВ, яка в цьому випадку просто дорівнює нулеві; тому такий оподатковуваний за нульовою ставкою підприємець є повноправним суб'єктом системи ПДВ і подає декларацію з ПДВ по повній формі в загальному порядку. Однак, коли цей підприємець застосовує ставку оподаткування до своїх торгових операцій, то, в кінцевому підсумку, це веде до нульового зобов'язання з ПДВ, але з нього він може вирахувати весь вхідний ПДВ на свої матеріали, що веде до відшкодування податку з держбюджету. В такий спосіб підприємець, який є платником нульової ставки ПДВ, відшкодовує весь вхідний ПДВ на свої матеріали й не сплачує жодного податку на свою продукцію, а покупець, який має справу з таким підприємцем, купує товари чи послуги без ПДВ".

Джерело: Alan A. Tait, *Value Added Tax. International Practice and Problems.* (IMF. 1988).

Переважає більшість країн, які мають податок на додану вартість, стягують його за принципом країни призначення. До основних причин популярності принципу країни призначення належать передусім вади застосування альтернативного принципу країни походження. Принцип походження є небажаним передусім через те, що в разі його застосування ціна експортованих в інші країни товарів на зовнішніх ринках, для яких вони призначаються, включатиме податок на додану вартість, стягнений з експортера в країні виробництва. Така можливість впливати на ціну товару на зовнішніх ринках може призвести до небажаної податкової конкуренції між країнами.

У деяких випадках можливим (а інколи й доцільним) є вибіркове застосування обох описаних принципів до різних торговельних партнерів держави (в одних випадках – принципу походження, в інших – призначення). Особливо часто це трапляється у стосунках між країнами, що перебувають у митному чи економічному союзі. Відсутність або слабкість митного контролю за торгівлею в межах союзу дозволяє таким країнам застосовувати принцип походження стосовно країн, що входять до складу союзу, але зберігати принцип призначення стосовно решти країн світу.

Історична довідка: українське законодавство та взаємини з Російською Федерацією

Починаючи з 1992 року – року появи в українському законодавстві податку на додану вартість⁸, Україна при стягненні ПДВ застосовує принцип країни призначення. Тобто, як уже

⁸ Закон України "Про податок на додану вартість" (№ 2007 – ВР від 20.12.1991). Дію Закону зупинено згідно з Декретом Кабінету Міністрів "Про податок на добавлену вартість" (№ 14-92 від 26.12.92). Наразі, податок на додану

було зазначено вище, з експорту вироблених в Україні товарів податок на додану вартість не стягується⁹, а імпорт, за певними виключеннями¹⁰, оподатковується в момент перетину кордону України.

Проте існують певні відхилення від описаної загальної практики, зокрема, в оподаткуванні торговельних операцій з Російською Федерацією. Росія запровадила податок на додану вартість майже синхронно з Україною у 1992 році¹¹, однак протягом наступних дев'яти років, до моменту прийняття в Росії Податкового кодексу, в російському та українському законодавстві стосовно цього податку залишалась низка неузгоджених позицій. На відміну від України, податкова політика якої щодо оподаткування своєї зовнішньої торгівлі на загал дотримувалась принципу призначення, у Росії підходи до оподаткування експортно-імпортних операцій досить часто змінювались.

Економічні наслідки, які виникали в результаті неузгоджених податкових режимів між Україною та Росією, викликали необхідність гармонізації систем ПДВ, що втілювалось у численні зміни та поправки до податкового законодавства. Переломним в історії цих "податкових" стосунків обіцяв стати 1994 рік, коли між двома країнами було укладено угоду про вільну торгівлю¹². Окрім усього іншого, ця угода передбачала взаємне незастосування ввізного ПДВ до товарообігу між країнами. Проте втілити на практиці задекларований намір відразу не вдалося. Крім того, дієвість цієї угоди досить скоро було зведено майже нанівець введенням великої кількості загороджувальних мит та квот, викликаних антидемпінговими та спеціальними розслідуваннями. Врешті-решт, ця угода перетворилась, за влучним журналістським висловом, на угоду "вільну від торгівлі".

За період з 1992-го і до часу прийняття Податкового кодексу Росії найсерйознішу спробу повністю синхронізувати режими стягнення податку на додану вартість і в такий спосіб нарешті надати практичного змісту підписаній у 1994 році угоді про вільну торгівлю було здійснено у 1998 році. В Україні було вирішено звільнити російський імпорт від ПДВ (1 лютого 1998 року набула чинності відповідна постанова Кабінету Міністрів¹³). Насправді, зазначена пільга надавалась лише під час митного оформлення ввезених із Російської Федерації товарів, "російське" походження яких підтверджувалась відповідними сертифікатами. Тобто ПДВ не стягувався лише при перетині кордону, при подальшому продажу на митній території України імпортованих з Росії товарів податок на додану вартість стягувався в повному обсязі, виходячи з договірної (контрактної)

Двома роками пізніше, у 2000 році, зазначений у вступі до цієї статті Закон України "Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти си-рої та деяких паливно-мастильних матеріалів" тимчасово розширив перелік імпортованих товарів, звільнених від ввізного ПДВ, включивши до нього нафтопродукти не лише російського походження, але й імпортовані з інших країн.

вартість регулюється діючим на сьогодні Законом України "Про податок на додану вартість" (№ 168/97- ВР від 03.04.1997).

⁹ У разі експорту товарів за межі митної території України податок на додану вартість обчислюється за нульовою ставкою (детальне пояснення терміну "нульова ставка" наведено у вставці на попередній сторінці). Тобто сума ПДВ, яка була сплачена експортером на закупівлі матеріалів та комплектуючих до експортованих товарів, підлягає відшкодуванню експортеру з державного бюджету.

¹⁰ Йдеться про широкий спектр пільг щодо сплати імпортного ПДВ, які вводилися базовими законами про цей податок у відповідні періоди (їх перелік наведено у посиланні №8). Крім того, маються на увазі пільги надані суб'єктам підприємницької діяльності, які діють у межах вільних економічних зон; пільги щодо імпорту товарів, які підпадали під категорію так званого критичного імпорту, та ряд пільг, які тимчасово надавались Указами Президента.

¹¹ Закон РФФСР "О налоге на добавленную стоимость" (N 1992-1 від 06.12.1991).

¹² МЗС "Угода між Урядом України та Урядом Російської Федерації про вільну торгівлю" (№ 643-009 від 24.06.1993).

¹³ Постанова Кабінету Міністрів України "Про реалізацію Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації про вільну торгівлю" (№ 13 від 05.01.1998).

вартості продажу. Майже аналогічний¹⁴ режим оподаткування українського експорту було застосовано і з російського боку¹⁵. Водночас, відповідно до діючого на той момент законодавства, Росія продовжувала стягувати податок на додану вартість зі свого експорту до України, а Україна, як уже було зазначено вище, весь свій експорт оподатковувала за нульовою ставкою.

Такий режим взаємного нестягнення ПДВ з імпортованих товарів у Росії та Україні проіснував до 1-го червня 2001 року, коли в дію було введено новий Податковий кодекс Російської Федерації, а Указ Президента РФ про звільнення від оподаткування імпортованих товарів, які ввозяться з митної території України, втратив чинність. За новим Податковим кодексом, Росія почала застосовувати принцип країни призначення при оподаткуванні всіх експортно-імпортованих операцій. Проте для оподаткування експорту в Україну нафти та газу було залишено порядок, що існував раніше, тобто для цієї групи товарів було збережено дію принципу країни походження.

27 червня 2001 року у відповідь на російську ініціативу Уряд України своєю постановою¹⁶ скасував з 1 липня 2001 року звільнення від імпортованого ПДВ товарів походженням з митної території Російської Федерації. Виключення було зроблено лише для нафти та газу, на імпорт яких при перетині кордону ПДВ не нараховувався. Пізніше постановою Кабінету Міністрів¹⁷ перелік звільнених товарів було дещо розширено. В результаті до нафти та газу додалися імпортовані з Росії певні комплектуючі для атомних електростанцій (твели, стрижні з вигоряючими поглиначами та поглинаючі стрижні систем управління та захисту).

Як згадувалось раніше, Закон України, що встановлював пільгу зі стягнення ПДВ для імпортованих нафтопродуктів, зокрема – сирої нафти, було прийнято ще 2000 року. Однак, як також уже зазначалось, цей закон визначав звільнення від ПДВ лише як тимчасовий захід, дія якого припинилась наприкінці 2001 року. На розгляд Верховної Ради неодноразово надходили пропозиції продовжити дію цього закону на триваліший період (до 1 січня 2005 року). Які наслідки могло б мати таке рішення для українського бюджету і чому?

Вплив звільнення імпорту сирої нафти від ПДВ на український бюджет

У цьому розділі буде зроблено спробу знайти відповідь, перш за все, на таке основне питання: яким чином кожен з можливих сценаріїв податкових стосунків між двома країнами може впливати на український бюджет? І, зокрема, яким чином на бюджеті позначиться звільнення від податку на додану вартість імпортерів сирої нафти з Росії, яке сьогодні пропонується запровадити?

Для того, щоб відповісти на ці запитання, нижче наведено спрощені схеми застосування ПДВ для кожного із основних варіантів оподаткування експортно-імпортованих операцій. Щоразу в цих прикладах пропонується змодельовати ситуацію, в якій товар, вироблений в Росії (скажімо, сира нафта), експортується до України, де потім проходить остаточну переробку і продається кінцевому споживачу. В кожній із таблиць наведено чотири стовпчики, які відповідають чотирьом етапам процесу виробництва кінцевого продукту, два з яких відбуваються на території Росії, і ще два – на території України. Припускається, що у

¹⁴ У Росії, якщо товар з митного кордону безпосередньо прямував в роздрібну торгівлю, то ПДВ нараховувалось лише на торговельну націнку.

¹⁵ Указ Президента РФ “О признании утратившим силу указа Президента Российской Федерации от 18 августа 1996 г. N 1216 “Об обложении налогом на добавленную стоимость товаров, происходящих с территории Украины и ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации” (№ 1392 від 31.12.1997).

¹⁶ Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України від 5 січня 1998 р. № 13” (№ 745 від 27.06.2001).

¹⁷ Постанова Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України від 5 січня 1998 р. № 13” (№ 842 від 13.07.2001).

кожній із країн діє єдина ставка ПДВ на рівні 20 відсотків і що на кожній стадії виробництва додана до вихідного продукту вартість становить 100 умовних грошових одиниць.

Сценарій 1. Для початку як базовий приклад для подальших порівнянь, ми пропонуємо розглянути гіпотетичну ситуацію, в якій кожна із двох країн – як Україна, так і Росія – застосовують у стягненні ПДВ принцип країни призначення. Умовні обрахунки для цього прикладу наведено в таблиці 3.1. Як було зазначено вище, застосування принципу країни призначення означає, що країна-експортер (в нашому випадку – Росія) не стягує ПДВ із товару, який вивозиться за кордон, а країна-імпортер (в нашому випадку – Україна) стягує ПДВ з товарів, що ввозяться з-поза меж країни. Як видно з таблиці 3.1, на першій стадії виробництва сирови нафти (скажімо, на стадії добутку) російські виробники сплачують до бюджету Російської Федерації 20 умовних одиниць податку на додану вартість на свої закупівлі, але на стадії експорту ПДВ, отриманий від продажу, стягується за нульовою ставкою, у експортерів нафти виникають відповідні негативні податкові зобов'язання, які відшкодовуються з російського бюджету і, таким чином, ПДВ із цієї нафти до російського бюджету не потрапляє, оскільки призначається цей товар для споживання за кордоном.

До країни призначення (тобто до України) нафта потрапляє за ціною, що не включає в себе податку на додану вартість, у нашому прикладі ця “чиста” від російського ПДВ ціна становить 200 умовних одиниць (це лише сума доданої вартості, створеної на російській території). При перетині кордону країна призначення стягує з імпортованого товару 20 відсотків податку на додану вартість (40 умовних одиниць). На кожній подальшій стадії виробництва з продажу нафтопродуктів до бюджету України сплачується ПДВ в обсязі 20 відсотків від ціни продажу, і таким чином на шляху до кінцевого споживача в Україні ще двічі виникають податкові зобов'язання у обсязі 20 умовних одиниць щоразу. Таким чином, до ціни імпорту (200 умовних одиниць) в Україні додається ще 200 умовних одиниць створеної українськими виробниками доданої вартості, а також 80 умовних одиниць ПДВ, який український споживач зобов'язаний сплатити до вітчизняного бюджету (40 умовних одиниць при перетині кордону плюс двічі по 20 умовних одиниць на обох стадіях виробництва). Кінцева ціна нафтопродукту у цьому базовому випадку становить 480 умовних одиниць.

Таблиця 3.1. Росія і Україна застосовують принцип країни призначення

	Росія		Україна	
	А	Б	В	Г
1. Вартість закупівель (без ПДВ) <i>Створена додана вартість</i>	0	100	200	300
2. Ціна продажу (без ПДВ)	100	200	300	400
3. ПДВ, сплачений при купівлі	0	20	40	60
4. ПДВ, отриманий з продажу	20	0	60	80
<i>Зобов'язання з ПДВ (п.4 – п.3)</i>	20	-20	20	20

Сплачено до українського бюджету при ввезенні товару

Кінцева ціна продукту на українському ринку $480 = 400 + 80$
 Всього сплаченого ПДВ до бюджету РФ $0 = 20 + (-20)$
 Всього сплаченого ПДВ до бюджету України $80 = 40 + 20 + 20$

Сценарій 2. Трохи складнішу ситуацію описує наступний гіпотетичний приклад, інформація про який вміщена в таблиці 3.2. За цим сценарієм Україна продовжує застосовувати у стягненні ПДВ принцип країни призначення, але Росія дотримується принципу країни походження, тобто стягує податок із доданої вартості, створеної на російській території.

Із таблиці 3.2 видно, що у цьому випадку, перетинаючи кордон, російська нафта потрапляє до України за ціною, вищою аніж у попередньому, базовому випадку. Цього разу ціна становить 240 умовних одиниць замість двохсот, оскільки на етапі експорту нафти за кордон до бюджету РФ необхідно було сплатити додаткові 40 умовних одиниць, які увійшли у ціну, сплачену українськими споживачами. Спочатку, на етапі перетину кордону, цю цінову

надбавку сплачують імпортери російської нафти, але оскільки автоматично збільшується ціна всіх подальших продажів, врешті-решт сплата цих додаткових 40 умовних одиниць до бюджету РФ лягає на плечі кінцевого українського споживача.

Таблиця 3.2. Росія застосовує принцип країни походження, Україна – призначення

	Росія		Україна	
	А	Б	В	Г
1. Вартість закупівель (без ПДВ) <i>Створена додана вартість</i>	0	100	240	340
2. Ціна продажу (без ПДВ)	100	200	340	440
3. ПДВ, сплачений при купівлі	0	20	48	68
4. ПДВ, отриманий з продажу	20	40	68	88
<i>Зобов'язання з ПДВ (п.4 – п.3)</i>	20	20	20	20
Кінцева ціна продукту на українському ринку	528 = 400 + 40 + 88			
Всього сплаченого ПДВ до бюджету РФ	40 = 20 + 20			
Всього сплаченого ПДВ до бюджету України	88 = 48 + 20 + 20			

Більше того, вища ціна імпорту (240 одиниць замість двохсот) збільшує обраховані зобов'язання з податку на додану вартість до бюджету України. З таблиці видно, що імпортер нафти перепродаватиме її українському переробнику, включивши у склад ціни ПДВ уже не в обсязі 60 одиниць, як у попередньому випадку (20% з 300 од. = 60 у.о), а в обсязі 68 одиниць (20% з 300 од. плюс 20% з додаткових 40 од. російського ПДВ, тобто ще 8 од.). Іншими словами, остаточна ціна, яку сплатить кінцевий український споживач за отриманий нафтопродукт, дорівнюватиме 528 умовних одиниць, тобто на 48 умовних одиниць більше, ніж у “базовому” випадку – ця нова ціна включатиме 40 одиниць ПДВ, сплаченого до бюджету РФ, та ще 8 умовних одиниць ПДВ, сплаченого до бюджету України внаслідок зростання початкової ціни імпорту. Відповідно, надходження як до російського бюджету, так і до бюджету України збільшаться на відповідні суми і становитимуть, відповідно, 40 та 88 умовних одиниць.

Сценарій 3. Як зміниться попередній випадок, якщо при застосуванні Росією принципу країни походження, Україна вирішить, у відповідь, звільнити своїх імпортерів від сплати ввізного ПДВ? Аналіз такої ситуації можна зробити на основі схематичного прикладу таблиці 3.3. З російського боку в цьому випадку схема залишається без змін – принцип походження зумовлює стягнення 40 умовних одиниць з українського споживача нафти, виробленої у Росії. Як було описано для попереднього випадку, аналогічним чином зростає ціна закупівлі російської нафти українськими імпортерами – вона знову становить 240 умовних одиниць.

Відмінність полягає в тому, що в момент перетину кордону український імпортер не повинен сплачувати ввізний ПДВ до бюджету України. Як це позначиться на кінцевій ціні нафтопродукту і на надходженнях у вітчизняний бюджет? Оскільки звільнюється від сплати ПДВ лише закупівля сирової нафти на етапі перетину кордону, а всі подальші операції з її переробки та перепродажу продовжують оподатковуватись за стандартною 20-відсотковою ставкою від контрактної ціни, уже на наступній після імпорту стадії виробництва покупець ввезеної імпортером нафти повинен буде сплатити 20 відсотків від виставленої ціни, яка залишатиметься незмінною порівняно з попереднім випадком – 340 умовних одиниць (240 одиниць російської ціни плюс 100 одиниць доданої вартості). Іншими словами, уже на наступному “незвільненому” від сплати ПДВ етапі український бюджет отримає ті самі 68 умовних одиниць, що і попереднього разу. Відмінність полягає у тому, що у другому сценарії 48 одиниць сплачувались відразу при перетині нафтою кордону коштами безпосереднього імпортера, а пізніше наступний покупець сплачував 68 одиниць з чергового продажу, компенсуючи податкові видатки імпортера і перераховуючи чергові 20 одиниць ПДВ до бюджету. Цього ж разу ввізний ПДВ, сплачений імпортером, дорівнюватиме нулеві

(враховуючи звільнення), а отже 68 одиниць ПДВ, сплачені “наступним” покупцем, будуть у повному обсязі спрямовані до державного бюджету. Всі решта етапів виробництва після цього є абсолютно ідентичними попередньому сценарію.

**Таблиця 3.3. Росія застосовує принцип країни походження,
Україна – призначення з одночасним звільненням від ввізного ПДВ**

	Росія		Україна	
	А	Б	В	Г
1. Вартість закупівель (без ПДВ) <i>Створена додана вартість</i>	0	100	240	340
2. Ціна продажу (без ПДВ)	100	200	340	440
3. ПДВ, сплачений при купівлі	0	20	0	68
4. ПДВ, отриманий з продажу	20	40	68	88
<i>Зобов'язання з ПДВ (п.4 – п.3)</i>	20	20	68	20
Кінцева ціна продукту на українському ринку	528 = 400 + 40 + 88			
Всього сплаченого ПДВ до бюджету РФ	40 = 20 + 20			
Всього сплаченого ПДВ до бюджету України	88 = 68 + 20			

Узагальнюючи, можна сказати, що, незалежно від того, які саме додаткові стадії виробництва доводиться проходити сирій нафті після перетину кордону, існування 20-відсоткової ставки на кінцевий продукт після будь-якої із них призводить до того, що кінцевий споживач сплачує 20 відсотків податку на додану вартість до бюджету України. Оскільки контрактна ціна, на яку нараховується кінцевий ПДВ, залишається незмінною, незалежно від того, чи звільнюється якась із стадій від вхідного ПДВ (вона дорівнює “російській” ціні, збільшеній на суму всієї вартості, доданої в Україні), то і кінцеве зобов'язання з ПДВ до бюджету України теж залишається незмінним. У нашому випадку це зобов'язання становить 88 умовних одиниць, або 20 відсотків від 440 умовних одиниць “чистої” кінцевої ціни (податкове зобов'язання з “чистою ціною” разом утворюють ціну продажу на рівні 528 одиниць). Як і у попередньому випадку, із цих 440 одиниць ще 40 буде сплачено українським кінцевим споживачем до бюджету РФ (внаслідок рішення Росії про застосування принципу країни походження).

Таким чином, нестягнення ПДВ при ввезенні товару впливає передусім на обсяг зобов'язання зі сплати ПДВ, яке виникає перед імпортером. Без звільнення від ввізного ПДВ імпортер мусив би відразу перерахувати до бюджету України 20 відсотків вартості закупленої за кордоном продукції, а у випадку звільнення його зобов'язання є нульовими. В той же час нестягнення ПДВ з такого імпорту прямо не впливає ні на кінцеву ціну, за якою кінцевий продукт продаватиметься українським споживачам, ні на надходження до бюджету України від цього податку.

Сценарій 4. Якщо звільнення від ввізного ПДВ імпорту сирої нафти не впливає ні на доходи вітчизняного бюджету, ні на ціну нафтопродуктів на українському ринку, якими можуть бути альтернативні заходи, які б дозволили досягти якоїсь із цих цілей чи їх обох? Один із можливих шляхів полягав би в тому, щоб цілком звільнити від сплати ПДВ всі операції з нафтопродуктами на території України. Такий випадок описаний у сценарії 4, представленому в таблиці 3.4. У цьому випадку Росія, як і раніше, застосовує принцип країни походження, а отже, знову отримує від українських споживачів 40 умовних одиниць у вигляді 20-відсоткового податку на додану вартість, який сплачує і включає у вартість продажу російський експортер.

Враховуючи, що на українській території до ціни імпорту (240 умовних одиниць) буде додано 200 одиниць вартості у ході подальшої переробки та перепродажу, “чиста” кінцева ціна, за якою нафтопродукт буде врешті-решт продано споживачу, залишиться, як і у попередньому випадку, на рівні 440 умовних одиниць (400 одиниць доданої вартості плюс 40

одиниць російського ПДВ). Ця ціна зумовлюється зовнішніми для України факторами і, отже, не може бути змінена. Однак Україна має можливість впливати на ставку ПДВ, яким обкладається кожний з етапів виробництва з використанням імпортованого російського продукту, а отже, і на ту ціну, яку сплачуватиме кінцевий споживач. Але, як видно з досвіду розглянутого вище сценарію 3, для того, щоб досягти цієї мети, уряд повинен звільнити від ПДВ не лише один (або навіть декілька) з етапів виробництва, як-от, скажімо, імпорт. Стягнення ПДВ бодай на одній із виробничих ланок автоматично впливає на подальшу ціну продажу. Отже, щоб кінцева ціна була справді звільненою від ПДВ, він не повинен стягуватися на жодній із стадій виробництва. Саме такий сценарій розглядається в таблиці 3.4.

У таблиці показано, що після перетину українського кордону російський продукт (у нашому прикладі – сира нафта) продається імпортеру за 240 умовних одиниць, після чого до нього додається 100 одиниць доданої вартості і ціна для наступного покупця дорівнює 340 одиниць. Оскільки в цьому випадку від ПДВ звільнюється не лише імпортер, але і сам покупець, ціна, за якою останній отримає нафтопродукт, залишиться на рівні 340 умовних одиниць і не отримає цінової надбавки у вигляді зобов'язань з ПДВ в обсязі 68 одиниць (20 відсотків від 340). Аналогічними будуть стосунки цього покупця-переробника з кінцевим споживачем. Оскільки жоден із них не повинен сплачувати ПДВ, остаточна ціна так і залишиться рівною 440 умовним одиницям.

Таблиця 3.4. Росія застосовує принцип країни походження, Україна – звільнення від ПДВ усіх операцій з нафтопродуктами

	Росія		Україна	
	А	Б	В	Г
1. Вартість закупівель (без ПДВ)	0	100	240	340
<i>Створена додана вартість</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>
2. Ціна продажу (без ПДВ)	100	200	340	440
3. ПДВ, сплачений при купівлі	0	20	0	0
4. ПДВ, отриманий з продажу	20	40	0	0
<i>Зобов'язання з ПДВ (п.4 – п.3)</i>	<i>20</i>	<i>20</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
Кінцева ціна продукту на українському ринку	440 = 400 + 40			
Всього сплаченого ПДВ до бюджету РФ	40 = 20 + 20			
Всього сплаченого ПДВ до бюджету України	0			

Очевидно, що таке рішення про зменшення остаточної ціни для кінцевого споживача на суму ПДВ матиме безпосередній вплив на доходи державного бюджету України, який просто не отримає відповідних надходжень. Нагадаємо, що в обох попередніх випадках отриманий до бюджету України ПДВ становив 88 умовних одиниць.

Порівняльний підсумок для розглянутих сценаріїв. В таблиці 4 показано, чому будуть дорівнювати кожен із ключових показників (кінцева ціна на українському ринку та доходи бюджетів обох країн) у випадку застосування кожної з описаних вище схем організації торгівельних стосунків між Росією та Україною.

Ця таблиця підкреслює, що єдиним випадком, коли український споживач виявляється вільним від сплати ПДВ до бюджету РФ, є базова схема, при якій кожна із сторін застосовує у торговельних стосунках принцип країни призначення. У цьому випадку (сценарій 1) надходження до бюджету РФ від споживання доданої вартості експортованого продукту є нульовими. В усіх інших випадках, якщо Росія вирішує застосовувати принцип країни походження, український імпортер сплачує в російський бюджет 20 відсотків ПДВ (40 умовних одиниць), і ця сума стає неодмінним компонентом остаточної ціни, за якою нафтопродукт купить український споживач. Таке зростання остаточної ціни збільшує також і зобов'язання українського споживача зі сплати ПДВ до бюджету України – доходи від ПДВ в

Україні зростають (з 80 до 88 умовних одиниць), зростає також і кінцева ціна (з 440 до 528 умовних одиниць).

Таблиця 4. Порівняльний підсумок для розглянутих сценаріїв

	Сценарії			
	1	2	3	4
Кінцева ціна продукту на українському ринку	480	528	528	440
Всього сплаченого ПДВ до бюджету РФ	0	40	40	40
Всього сплаченого ПДВ до бюджету України	80	88	88	0

Податкові заходи, що вживаються Україною у відповідь на застосування принципу походження в російському законодавстві, можуть бути різними. Однак вплинути на кінцеву ціну продажу українським споживачам ці заходи можуть лише за рахунок відповідних втрат українського бюджету (щоб компенсувати тягар російського ПДВ, вкладеного в ціну на українських ринках, уряд України може вирішити звільнити своїх споживачів від вітчизняного ПДВ, відповідним чином зменшивши власні бюджетні доходи).

Нестягнення Україною податку на додану вартість лише на одній із стадій виробництва (наприклад, на етапі імпорту з Росії) дає змогу звільнити імпортера від необхідності негайно перераховувати певну суму ПДВ до бюджету. Однак, оскільки на всіх подальших стадіях виробництва ПДВ продовжує стягуватись, безпосередні доходи бюджету та кінцева ціна товару на українському ринку залишаються такими самими, як і у випадку, коли б такої пільги не існувало.

Можливість опосередкованих наслідків. Очевидно, що наведені у цій статті спрощені схеми дозволяють оцінити лише прямий вплив можливих податкових змін на український бюджет. Очевидно також, що кожен з описаних випадків на практиці може бути пов'язаний з великою кількістю інших економічних наслідків не цілком бюджетного характеру. Крім того, такі “небюджетні” наслідки можуть, у свою чергу, справляти на бюджет опосередкований вплив, який дуже важко оцінити з упевненістю, тим більше у межах цієї статті. Наприклад, рішення про звільнення від ПДВ всіх операцій з нафтопродуктами у нашій схемі призводить, передусім, до зменшення кінцевої ціни та скорочення бюджетних надходжень (у порівнянні з іншими сценаріями). Аналіз, наведений у цій статті, обмежується цими безпосередніми наслідками і не враховує, скажімо, можливість того, що знижена ціна продукту на ринку може розширити попит на нього і, таким чином, здійснити опосередкований позитивний вплив на доходи державного бюджету. Розгляд випадку звільнення Україною імпорту російських товарів від ПДВ у цій статті також наведено, абстрагуючись від аналізу потенційних наслідків вивільнення обігових коштів підприємств-імпортерів у результаті скасування їх негайних зобов'язань зі сплати імпортного ПДВ. Наприклад, може скластись ситуація коли нестача обігових коштів примусить імпортера залучати банківські кредити для сплати ввізного ПДВ. У такому випадку остаточна ціна імпортованих товарів збільшиться на суму процентних платежів, сплачених за користування кредитними ресурсами. Як уже зазначалось, більша опосередкованість таких гіпотетичних наслідків робить їх прогнозування складнішим завданням і виходить за межі цієї статті.

Література:

1. McLure, C. The Value – Added Tax. Key to deficit reduction? American Enterprise Institute for Public Policy Research. 1987.
2. Rosen, H. Public Finance. Homewood (IL), 1992.
3. Tait, A. Value Added Tax. International Practice and Problems. International Monetary Fund, 1988.
4. Williams, D. Value – Added Tax. Tax Law Design and Drafting (ch. 6). International Monetary Fund, 1998.