

ХАРКІВСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ КУЛЬТУРИ

Факультет культурології

Кафедра менеджменту культури та соціальних технологій

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття другого (магістерського) ступеня вищої освіти

Освітньо-професійна програма «Менеджмент і адміністрування»

на тему: Макроекономічний аналіз проблем та перспектив розвитку
адміністрування податку на додану вартість в Україні

Виконала: студентка магістратури
заочної форми навчання
спеціальність 073 «Менеджмент»

СТЕШЕНКО Юлія

Керівник: к.е.н, доц.,
доцент кафедри менеджменту
культури та соціальних технологій

ГЕТЬМАН Лариса

Дипломна робота допущена до захисту
рішенням кафедри менеджменту культури та соціальних технологій
Протокол № ____ від « ____ » _____ 20 ____ р.
Завідувач кафедри _____ доц. ЦЕРКОВНИЙ Альберт
(підпис)

Харків 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ	6
1.1. Загальна характеристика та особливості адміністрування податку на додану вартість	6
1.2. Проблеми адміністрування податку на додану вартість в Україні	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	30
2.1. Аналіз ефективності податку на додану вартість в Україні	30
2.2. Діджиталізація адміністрування податку на додану вартість	37
2.3. Особливості відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету України	45
РОЗДІЛ 3. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ	51
3.1. Напрями вдосконалення адміністрування податку на додану вартість в діджитал-середовищі	51
3.2. Шляхи вдосконалення бюджетного відшкодування податку на додану вартість	59
ВИСНОВКИ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	74
ДОДАТКИ	82

ВСТУП

Останні податкові реформи в Україні були спрямовані на вдосконалення та оптимізацію системи адміністрування податків і зборів, насамперед, найбільша увага була приділена податку на додану вартість.

Податок на додану вартість з часів його запровадження в Україні є важливою складовою податкових надходжень, оскільки забезпечує формування значної частини доходів державного бюджету України та має істотний вплив на перерозподіл національного доходу. Однак, поряд з цим, податок зазнав нищівної критики та нарікань стосовно корупційних схем і розкрадання бюджетних коштів, став предметом дискусій щодо доцільності його впровадження, викликав недовіру платників до податкового законодавства та держави.

В умовах нестабільної економічної ситуації, негативних наслідків кризових явищ, пріоритетним є питання вдосконалення системи адміністрування податку на додану вартість з метою забезпечення своєчасних і стабільних надходжень до бюджету, підвищення його фіскальної ефективності, стимулювання економічної активності, максимізації суспільного добробуту, знаходження компромісу щодо потреб держави та інтересів платників податків, знищення проявів корупції, що переслідують процес адміністрування податку на додану вартість. Таким чином, зазначені проблеми обумовили актуальність теми дипломної роботи.

Становленню, функціонуванню, проблематиці та перспективам розвитку системи адміністрування податку на додану вартість присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як: В. Андрущенко, Р. Волощук, О. Гудима, Ю. Іванов, Л. Карпов, А. Кизима, В. Кміть, І. Крисоватий, П. Кулик, М. Матухно, В. Мельник, Р. Паславська, О. Соколовська, К. Проскура та інших. Проте, незважаючи на істотні наукові внески, необхідність спрощення системи електронного адміністрування податку на додану вартість і забезпечення прозорості механізму бюджетного відшкодування залишаються актуальними та потребують подальшого дослідження.

Метою магістерської роботи є узагальнення та розвиток теоретичних і методичних підходів функціонування системи адміністрування податку на додану вартість, розробка практичних рекомендацій щодо її вдосконалення.

Відповідно до визначеної мети необхідно вирішити наступні завдання:

- надати загальну характеристику системі адміністрування податків і зборів;
- визначити особливості адміністрування податку на додану вартість в Україні;
- окреслити існуючі проблеми вітчизняної податкової системи і системи адміністрування податку на додану вартість;
- проаналізувати фіскальну ефективність податку на додану вартість та обсяги здійснення операцій в системі електронного адміністрування;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення системи електронного адміністрування податку на додану вартість і механізму його бюджетного відшкодування.

Об'єкт дослідження: процес адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Предметом дослідження є методичне забезпечення здійснення адміністрування податку на додану вартість.

Для досягнення поставленої мети та вирішення завдань магістерської роботи були використані наступні методи наукового дослідження: аналізу та синтезу – для характеристики системи адміністрування податків та описання її основних складових елементів; дедукції – при визначенні особливостей адміністрування податку на додану вартість в Україні; графічний і табличний – для наочного зображення й узагальнення результатів дослідження; метод статистичного аналізу – при дослідженні обсягів надходжень податку на додану вартість до бюджетів, його бюджетного відшкодування, здійснення операцій в системі електронного адміністрування; трендовий аналіз прогнозування на основі екстраполяції – для здійснення прогнозу обсягів надходжень податку з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг до Державного бюджету України на

2020–2021 роки; кореляційно-регресійний аналіз – для встановлення залежності надходжень податку на додану вартість від основних макроекономічних показників; абстрактно-логічний метод – для формування гіпотез і висновків.

Практичне значення отриманих результатів полягає у визначенні та обґрунтуванні можливих шляхів удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість в Україні та механізму його бюджетного відшкодування, які можуть бути використані для їх подальшого реформування та внесення змін до Податкового кодексу України.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

1.1. Загальна характеристика та особливості адміністрування податку на додану вартість

Податки є обов'язковим елементом фінансової системи будь-якої країни, найбільш важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, суб'єктів господарювання та громадян. За рахунок податків формується переважна більшість доходів бюджетів різних рівнів, що дозволяє акумулювати фінансові ресурси задля реалізації державою притаманних їй функцій та задоволення суспільних потреб [37].

Своєчасність та повнота надходжень до бюджету податків, зборів, платежів, від яких залежить ефективність податкової системи України, забезпечується системою податкового адміністрування. У свою чергу, на Державну фіскальну службу України як центральний орган виконавчої влади покладені функції адміністрування податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), митних та інших платежів, а також забезпечення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати [8].

Якщо розглядати сутність поняття «адміністрування податків і зборів», то тлумачення його в теорії та практиці не є однозначним. Різноманітність підходів до визначення терміну «податкове адміністрування» та дослідження його змісту зумовлено складністю досліджуваного об'єкта, а також відсутністю до 2013 року у податковому законодавстві визначення даного поняття. Відповідно до пп. 14.1.1-1. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) «адміністрування податків, зборів, митних платежів, ЄСВ та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і

платників ЄСВ та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [1].

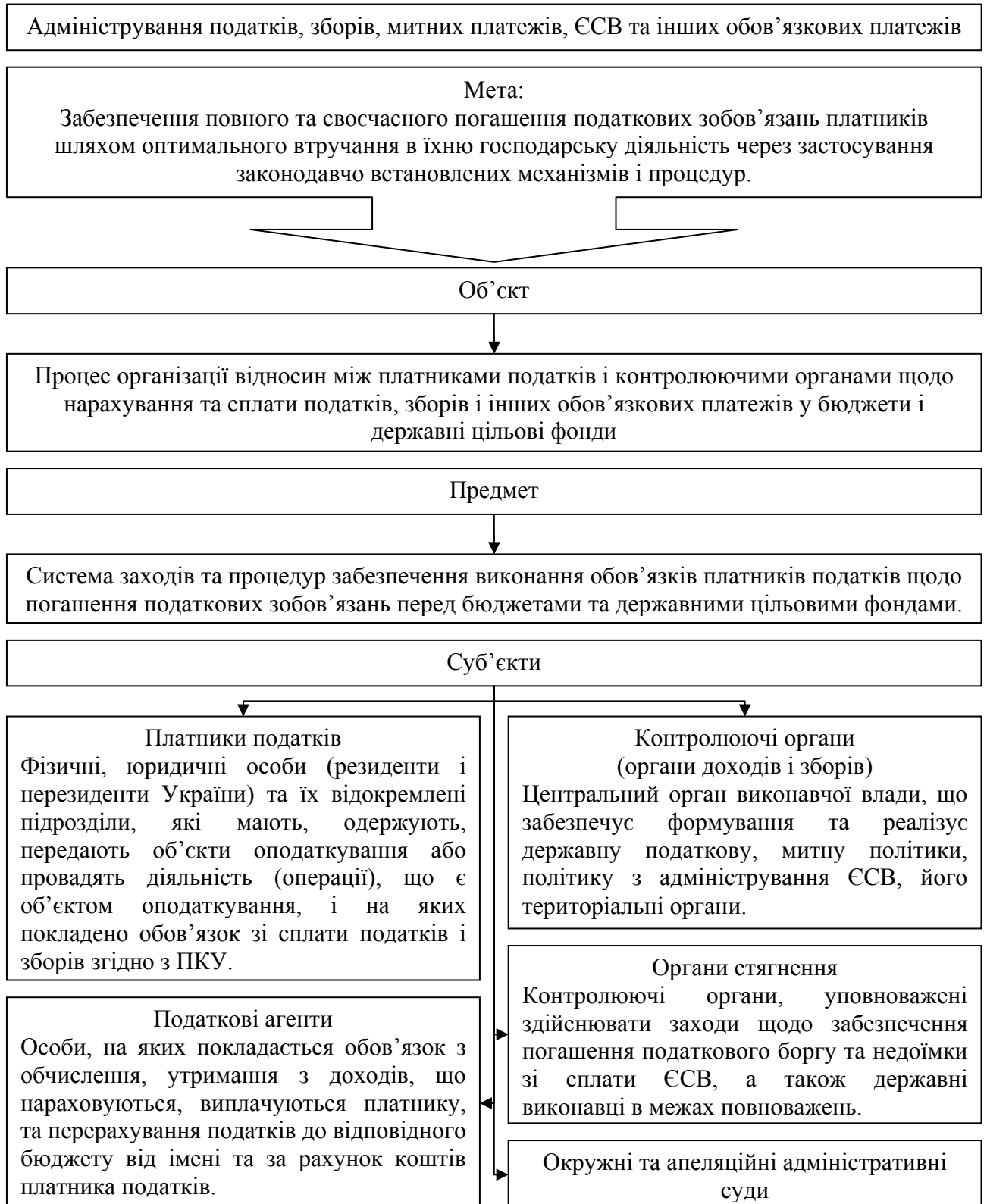


Рис. 1.1. Елементи адміністрування податків та їх характеристика

У контексті даної теми буде доречно розглянути поняття адміністрування податків і зборів, що зустрічаються в науковій літературі, для більш глибокого розуміння змісту, структури, принципів і функцій податкового адміністрування. Найбільш типовими є визначення, що представлені у табл. 1.1 (Додаток А).

Структура адміністрування податків, зборів і платежів складається з наступних елементів: мета, предмет, об'єкт та суб'єкти адміністрування (рис. 1.1) [26; 36; 38].

На рис. 1.2 представлені складові елементи системи адміністрування податків, зборів, платежів, що визначаються розділом 2 ПКУ. У контексті даної теми розглянемо основні з них.



Рис. 1.2. Складові елементи системи податкового адміністрування [36]

Суб'єкти оподаткування самостійно обчислюють суму податкового, грошового зобов'язання, пені, крім випадків, передбачених п. 54.3. ст. 54 ПКУ, коли такі суми визначає контролюючий орган і надсилає платникові податку повідомлення-рішення щодо нарахування податків. У разі несплати податкового зобов'язання у встановлений строк у платника податків виникає податковий борг, до нього застосовуються штрафні санкції, на зобов'язання нараховується пеня [1]. Порядок виникнення податкового боргу та його погашення представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Виникнення податкового боргу та його погашення

Згідно з пп. 14.1.172 ПКУ податкова консультація – «допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування, нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [1].

Платники податків протягом одного місяця можуть звернутися до контролюючих органів стосовно надання їм безоплатної консультації з питань трактування тих чи інших положень податкового законодавства. Надана консультація є персоніфікованою, тому використовуватися вона може виключно суб'єктом оподаткування, який звернувся за консультацію. Всі податкові консультації переглядаються центральним органом виконавчої влади, на який покладено функції реалізації державної фінансової політики. Податкові консультації загального характеру затверджуються наказом вказаного органу виконавчої влади та оприлюднюються на офіційному сайті протягом п'яти календарних днів [1].

Податковий контроль в системі податкового адміністрування займає провідне місце і визначається як «система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства» [25]. Способи здійснення податкового контролю, що визначені ст. 62 ПКУ, подано на рис. 1.4.

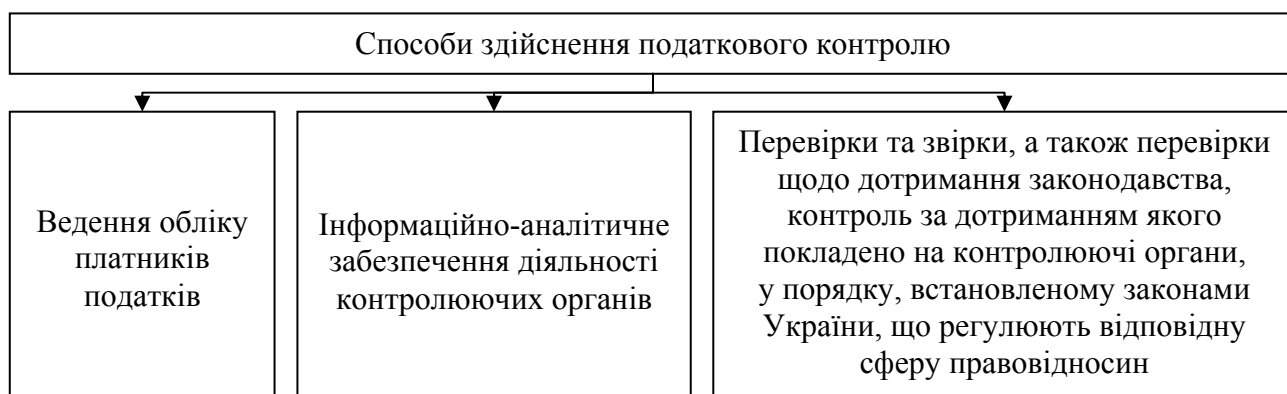


Рис. 1.4. Способи здійснення податкового контролю

Усі платники податків повинні стати на облік за основним місцем обліку (місце проживання, місцезнаходження юридичних осіб) та зареєструватися в контролюючих органах, незалежно від наявності зобов'язань стосовно сплати будь-якого податку та збору, а також за неосновним місцем обліку (місцезнаходження (реєстрація) підрозділів, нерухомого та рухомого майна, об'єктів оподаткування або тих об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням або через провадження діяльності [12].

При взятті на облік у контролюючому органі на кожного платника податку формується облікова справа платника податків, яка складається з двох частин – реєстраційної та звітної. Перший блок формується з основних документів, що надходять до контролюючих органів стосовно взяття на облік платників податку, та додаткових, які вони надають самостійно або надходять стосовно діяльності суб'єкта оподаткування. Другу частину облікової справи складають податкові декларації (розрахунки, звіти) та інші документи, які фіксують сплату податків і зборів у період провадження діяльності платником [12]. Усі відомості про кожного платника податків і зборів після взяття на облік розміщуються в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків [1].

Кожному платникові податку присвоюється податковий номер, за яким ведеться облік. Податковий номер фіксують у свідоцтвах, патентах, довідках, повідомленнях, які надсилаються платнику, а також у всіх платіжних документах щодо стягнення податків та податкових деклараціях [11]. Податковим кодексом України п. 64.6. ст. 64 визначено перелік обов'язкових документів, які повинні знаходитися на обліку в органах, які здійснюють податковий контроль.

Важливим у роботі контролюючих органів є інформаційно-аналітичний супровід їх діяльності. Це – «комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій» [1].

Основу інформаційно-аналітичного супроводу діяльності контролюючих органів становить податкова інформація, яка надходить періодично або окремим письмовим запитом (рис. 1.5) від: суб'єктів оподаткування та податкових агентів;

органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та НБУ; банків, інших фінансових установ; органів влади інших держав, міжнародних організацій, нерезидентів; підрозділів контролюючих органів [11].



Рис. 1.5. Підстави для надсилання письмового запиту про подання інформації

Види податкових перевірок, які мають право проводити контролюючі органи, подані на рис. 1.6, порядок їх проведення визначається главою 8 ПКУ.

Згідно ПКУ, «камеральна перевірка проводиться у приміщенні контролюючого органу без спеціального рішення його керівника або направлення виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування ПДВ» [1].

Документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), звітності, реєстрів, первинних документів та податкової інформації щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати всіх податків і зборів, дотримання валютного законодавства та іншого законодавства, за дотримання норм якого відповідають податкові органи, що здійснюють контроль. Цей вид податкової перевірки здійснюється за графіком відповідно до наказу Державної фіскальної служби, в якому зазначено план-графік перевірки;

позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ст. 78 ПКУ [1].

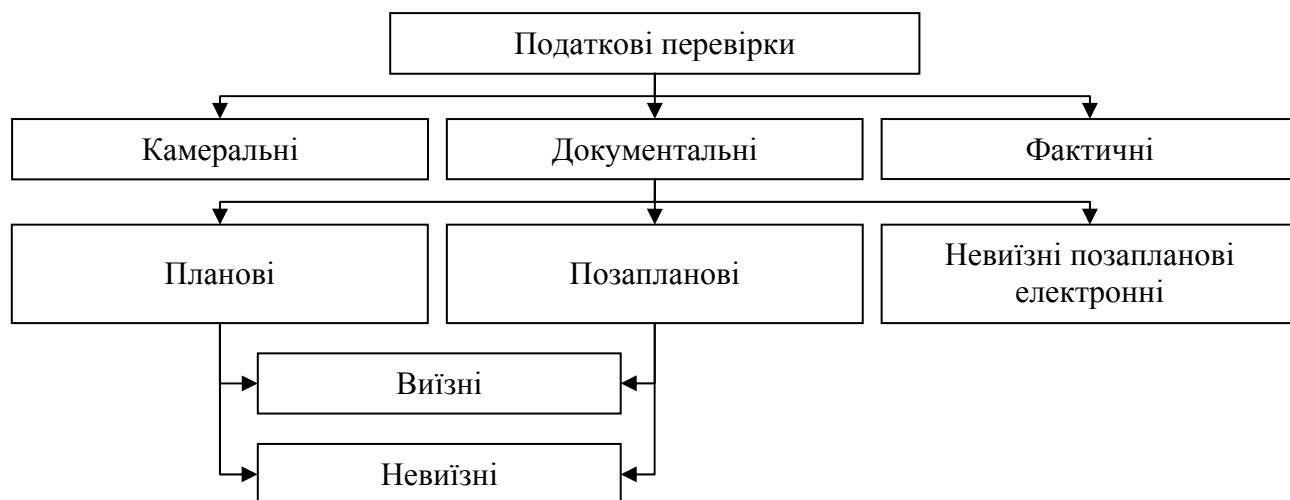


Рис. 1.6. Види податкових перевірок

Обставини для проведення фактичних перевірок визначені ст. 80 ПКУ. Вони здійснюються без попередження платника податків за місцем фактичного провадження ним діяльності, розташування об'єктів права власності відповідно до «норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв (у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів), оформлення трудових відносин, укладення трудового договору» [1].

Останні податкові реформи в Україні були спрямовані на вдосконалення та оптимізацію системи адміністрування податків і зборів, насамперед, найбільшу увагу приділили податку на додану вартість. Отже, розглянемо особливості його адміністрування з урахуванням останніх нововведень.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – загальнодержавний непрямий податок, що додається до ціни товару або послуги та є частиною новоствореної вартості, яка формується на кожному етапі виробництва чи обігу. Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів або послуг (у тому числі з міжнародних перевезень пасажирів, багажу, вантажів) на митній території України, ввезення та вивезення товарів [1].

На рис. 1.7 представлено перелік платників ПДВ, визначений ст. 180 ПКУ, якими можуть бути фізичні та юридичні особи, фізичні особи-підприємці, постійні представництва.



Рис. 1.7. Платники податку на додану вартість

Податковим кодексом України передбачена обов'язкова та добровільна реєстрація платником ПДВ (рис. 1.8). Обов'язковій реєстрації підлягають особи, загальний обсяг оподатковуваних операцій яких за останні 12 календарних місяців сукупно перевищує 1 млн. грн. без ПДВ. З травня 2012 року значно спростилася процедура добровільної реєстрації платником ПДВ: замість критеріїв щодо розміру статутного капіталу або балансової вартості активів та співвідношення обсягів постачання товарів і послуг іншим платникам ПДВ, що діяли раніше, підставою є прийняття рішення про доцільність такої реєстрації.

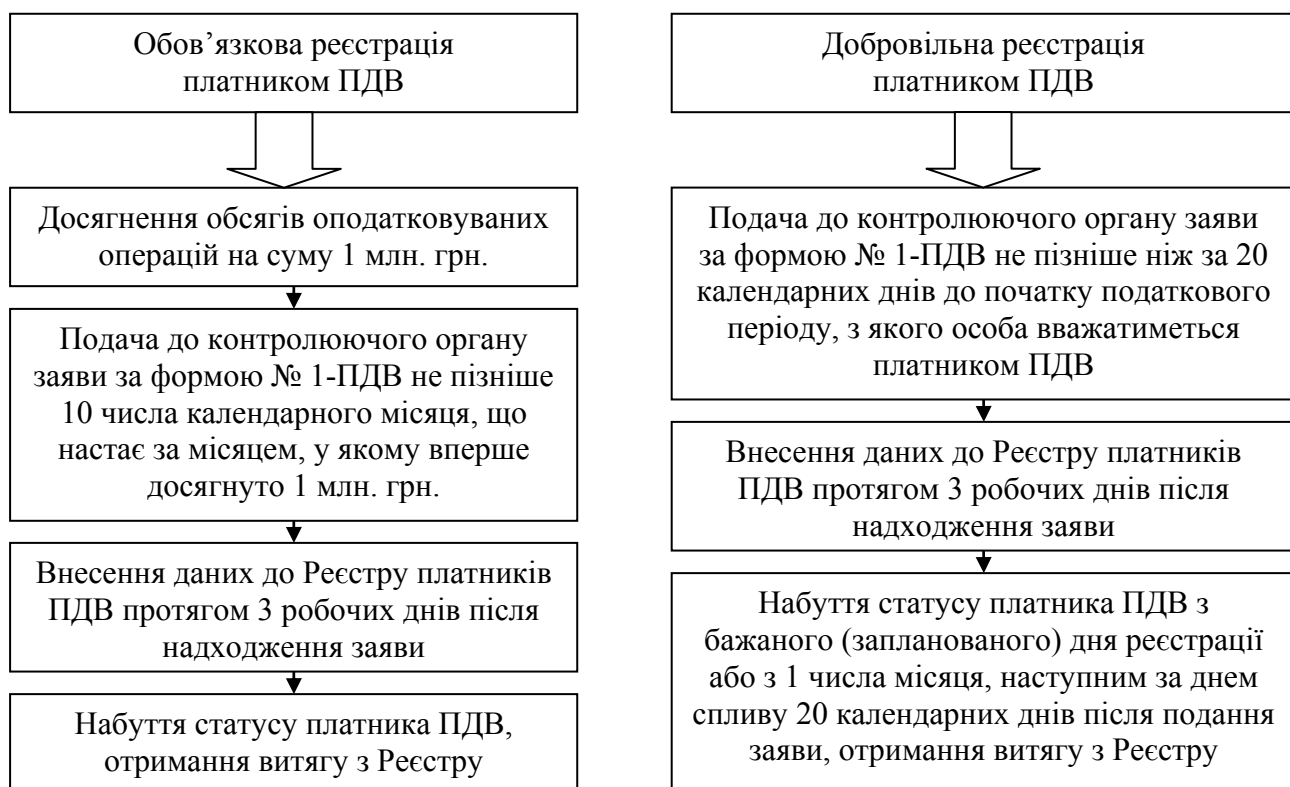


Рис. 1.8. Порядок обов'язкової та добровільної реєстрації платником ПДВ

ДФС України здійснює формування та автоматизоване ведення Реєстру платників ПДВ для забезпечення реєстрації, єдиних обліку та принципів ідентифікації платників, контролю за справлянням ПДВ, організації суцільного та вибіркового аналізу [11].

Особі, що зареєстрована як платник ПДВ, надається право на нарахування податку, формування податкового кредиту та складання податкових накладних.

Усі ці процедури нерозривно пов'язані з системою електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА), що була запроваджена у рамках податкової реформи з метою ліквідації «податкових ям» та схем махінацій з ПДВ поетапно: з 01.01 до 01.07.2015 року – у тестовому режимі, з 01.07.2015 року – на постійній основі [18].

Усім платникам ПДВ з 01.01.15 р. Державною казначейською службою України в автоматичному режимі на безоплатній основі були відкриті рахунки в СЕА ПДВ для перерахування платниками коштів з власного поточного рахунку в сумі, необхідній для досягнення реєстраційного ліміту, на яку платник має право

zareєstrувати податкові накладні (далі – ПН) або розрахунки коригування (далі – РК) в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), а також у сумі, необхідній для сплати податкових зобов'язань.

Організація та функціонування СЕА ПДВ регламентується ст. 200 ПКУ (рис. 1.9), Постановами Кабінету Міністрів України «Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість» [5], «Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних» [9], наказом МФУ «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової декларації» [14], листами ДФС України.

Нарахування ПДВ здійснюється за ставками 20 %, 0 % та 7 % відповідно до ст. 193–195 ПКУ виходячи з бази оподаткування операцій з постачання товарів чи послуг, що визначається ст. 188 ПКУ як їх договірна вартість з урахуванням загальнодержавних податків та зборів, при чому не нижче ціни придбання товарів і послуг, їх собівартості або балансової вартості необоротних активів [1].

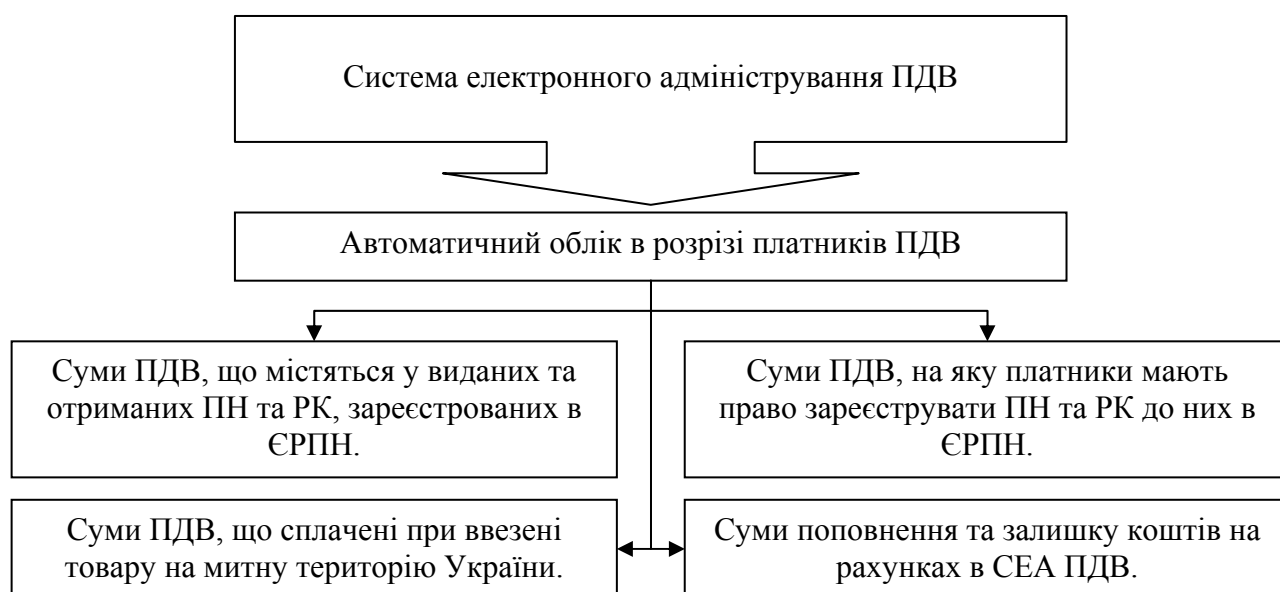


Рис. 1.9. Система електронного адміністрування ПДВ

Платник податку зобов'язаний у день виникнення податкових зобов'язань скласти ПН в електронній формі з дотриманням визначених законодавством умов реєстрації, електронного підпису та зареєструвати її в ЄРПН не пізніше 15 календарних днів, наступних після дати складання [1]. У разі здійснення

постачання товарів і послуг, яке має безперервний або ритмічний характер, ПН складається не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання. ПН складаються окремо за операціями, що оподатковуються, і операціями, звільненими від оподаткування, на кожне повне або часткове постачання товарів та послуг, а також на суму коштів, що надійшли на рахунок як попередня оплата.

Ст. 201 ПКУ передбачає складання всіх ПН і РК в електронній формі та їх обов'язкову реєстрацію в ЄРПН (у тому числі ті ПН, що не надаються покупцю; складені під час отримання послуг від нерезидента; складені в межах угод про розподіл продукції; складені за операціями з постачання товарів або послуг, які звільнені від оподаткування) незалежно від суми ПДВ у таких ПН або РК [1].

Згідно п. 200¹.3 ст. 200¹ ПКУ «платник ПДВ має право зареєструвати ПН та РК в ЄРПН на суму податку, що обчислюється за формулою (1.1).

$$\sum \text{Накл} = \sum \text{НаклОтр} + \sum \text{Митн} + \sum \text{ПопРах} + \sum \text{Овердрафт} - \sum \text{НаклВид} - \sum \text{Відшк} - \sum \text{Перевищ}, \quad (1.1)$$

де $\sum \text{НаклОтр}$ – загальна сума ПДВ за отриманими ПН та РК до них, зареєстрованими в ЄРПН;

$\sum \text{Митн}$ – загальна сума сплаченого ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України;

$\sum \text{ПопРах}$ – загальна сума поповнення поточного рахунку платника в СЕА;

$\sum \text{Овердрафт}$ – сума середньомісячного розміру ПДВ, який за останні 12 місяців був задекларований платником і сплачений до бюджету;

$\sum \text{НаклВид}$ – загальна сума ПДВ за виданими ПН та РК до них, зареєстрованими в ЄРПН;

$\sum \text{Відшк}$ – загальна сума ПДВ, заявлена до бюджетного відшкодування;

$\sum \text{Перевищ}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у податкових деклараціях, над сумою ПДВ, що міститься в складених ним ПН та РК до них, зареєстрованих в ЄРПН» [1].

Для уникнення відволікання обігових коштів платників ПДВ з січня 2016 року прийнято рішення щодо щоквартального збільшення реєстраційного ліміту на так званій «овердрафт», який буде здійснюватися автоматично: суму

середньомісячного розміру податку, задекларованого і погашеного платником до бюджету за останні 12 місяців (4 квартали), та суму помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань. Такий «овердрафт» підлягатиме щоквартальному перерахунку шляхом віднімання суми попереднього збільшення реєстраційного ліміту та додавання поточної суми збільшення.

Якщо розрахована сума є меншою, ніж сума ПДВ в ПН або РК, які платник повинен зареєструвати в ЄРПН, то він зобов'язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного рахунку на свій рахунок у СЕА ПДВ [1].

Підтвердженням про прийняття ПН до ЄРПН є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається продавцю протягом операційного дня, якщо такої квитанції не надіслано, – ПН вважається зареєстрованою в ЄРПН.

Покупцю ПН може бути надана продавцем в електронній формі з дотриманням визначених законодавством вимог щодо електронного документообігу, електронного цифрового підпису або надіслана з повідомленням про реєстрацію із ЄРПН за відповідним запитом такого покупця.

Ст. 120¹ ПКУ передбачена диференційована система штрафів за порушення терміну реєстрації ПН та РК, що підлягають наданню покупцям-платникам ПДВ, в ЄРПН [1; 83]. Чим більше днів зазначається затримка терміну реєстрації, тим вищий відсоток від суми ПДВ потрібно витратити на виплату штрафних санкцій.

Надходження заяви зі скаргою щодо порушення продавцем або покупцем порядку заповнення, реєстрації ПН та/або РК в ЄРПН є підставою для проведення позапланової виїзної перевірки продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань за здійсненою операцією.

До податкового кредиту відносяться суми податку, що були сплачені чи нараховані платником ПДВ у разі здійснення операцій з придбання, отримання або виготовлення товарів, послуг та необоротних активів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України). Право на включення сум ПДВ до податкового кредиту підтверджується зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними, митними деклараціями, а також транспортними квитками, готельними рахунками, рахунками за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких

визначається за показниками приладів обліку, касовими чеками (на суму не більше 200 грн. без ПДВ за день) та бухгалтерськими довідками.

Сплата ПДВ до Державного бюджету відбувається у разі позитивного значення різниці між сумами податкового зобов'язання та податкового кредиту, крім того, з 2015 року здійснюється за допомогою електронних рахунків платників у СЕА ПДВ. Для цього ДФС України формує та надсилає Державній казначейській службі реєстр платників ПДВ, на підставі якого вона перераховує заявлені суми ПДВ до бюджету та на спеціальні рахунки суб'єктів спеціального режиму оподаткування.

Відповідно до п. 200.4 ст. 200 Податкового кодексу України «від'ємне значення ПДВ погашає податковий борг в частині реєстраційного ліміту, а у разі його відсутності підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника та/або зараховується до податкового кредиту наступного звітного періоду» [1].

Бюджетне відшкодування здійснюється на підставі двох реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, до яких розподіляють платників залежно від відповідності ними критеріям, визначеним п. 200.19 ст. 200 ПКУ (рис. 1.10).

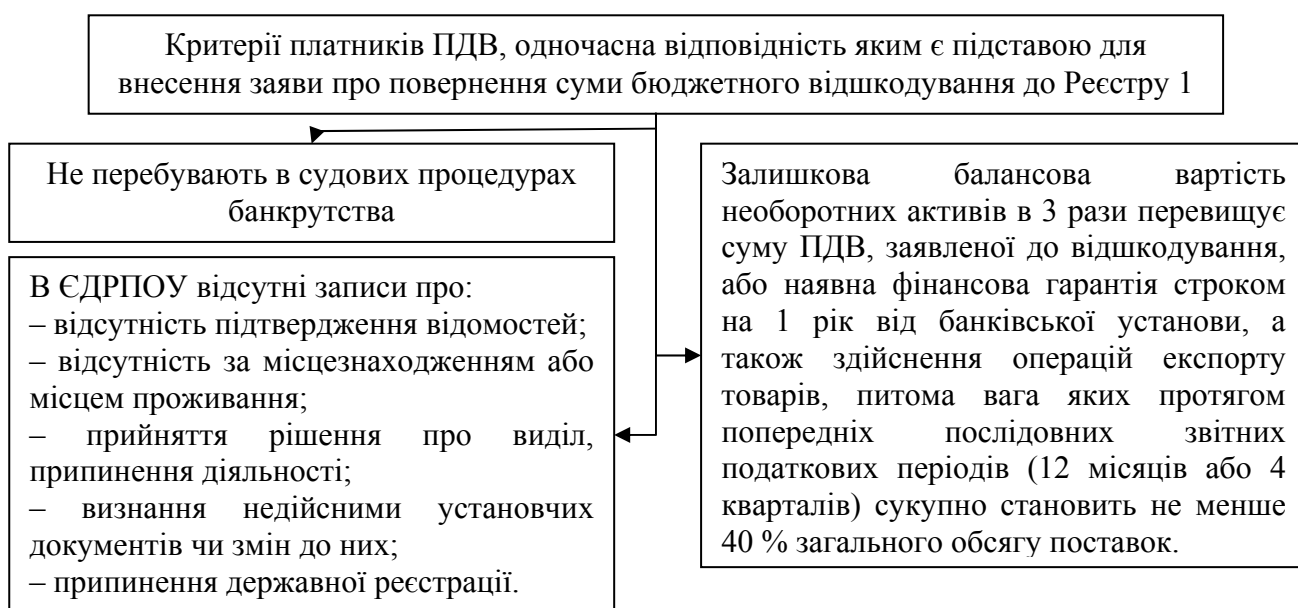


Рис. 1.10. Критерії платників ПДВ для розподілу заяв за реєстрами

Перевірка відповідності платника зазначеним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після подачі звітності. У разі невідповідності платника контролюючий орган протягом 17 календарних днів надсилає рішення про невідповідність та надає детальні пояснення і розрахунки за критеріями, значення яких не дотримано. Таке рішення може бути оскаржене [1].

Узгоджені після перевірок суми ПДВ підлягають відшкодуванню в хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до кожного Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування. Порядок здійснення бюджетного відшкодування подано на рис. 1.11.



Рис. 1.11. Порядок здійснення бюджетного відшкодування ПДВ

Позапланова документальна перевірка відносно адміністрування ПДВ може здійснюватися, коли на це є певні підстави, а саме:

- виявлення розбіжностей даних податкової декларації та даних ЄРПН;
- відсутність пояснень щодо: виявлення фактів порушення податкового законодавства за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації, недостовірності даних податкових декларацій;
- платником ПДВ не подано в установлений строк податкову декларацію;
- платником ПДВ подано уточнюючий розрахунок з ПДВ;
- надходження скарги про ненадання платником ПДВ ПН покупцю.

Змінами податкового законодавства визначено, що з 1 липня 2015 року від'ємне значення ПДВ, яке становить більше 100 тис. грн. та заява про бюджетне відшкодування більше не потребують позапланової документальної перевірки, навіть якщо розрахунок відшкодування до Державного бюджету відбувалось з порушенням норм податкового законодавства [1].

Отже, враховуючи складність здійснення адміністрування ПДВ, наявність великої кількості особливостей даного процесу, варто більш детально розглянути існуючі проблеми системи адміністрування податку.

1.2. Проблеми адміністрування податку на додану вартість в Україні

З прийняттям у 2011 році Податкового кодексу зазнала позитивних зрушень система адміністрування податків, зокрема можна виділити наступні зміни [64]:

- зменшення кількості податків і зборів, що зумовило зменшення витрат на їх адміністрування;
- скорочення переліку контролюючих органів;
- розширення переліку прав та обов'язків платників податків, а також запровадження принципу презумпції правомірності рішень платника податків з метою захисту їх прав та інтересів, більш конкретного тлумачення та мінімізації неоднозначних трактувань законодавства в податковій сфері;

чітке визначення прав контролюючих органів, обов'язків і відповідальності їх посадових осіб з метою недопущення перевищення посадових повноважень;

запровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків, що надало можливість зосередити увагу на злісних неплатниках податків, запобігати або вчасно реагувати на випадки порушення податкового законодавства;

впровадження механізму автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ; визначення відповідальності держави за несвоєчасне бюджетне відшкодування ПДВ у вигляді пені на рівні 120 % облікової ставки НБУ;

впровадження ЄРПН;

розширення переліку видів податкових перевірок, скорочення строків проведення виїзних перевірок;

запровадження надання податкових консультацій;

визначення обов'язку надання інформації контролюючим органам суб'єктами інформаційних відносин;

спрощення процедури оскарження рішень контролюючих органів;

зобов'язання великих і середніх підприємств надавати податкову звітність виключно в електронному вигляді із обов'язковим застосуванням електронного цифрового підпису тощо.

Але незважаючи на певні позитивні зміни, у системі адміністрування податків досі залишається низка проблемних питань. По-перше, ключовою глобальною проблемою адміністрування податків є високий рівень економіки країни, що знаходиться в тіні, у I півріччі 2018 року становив 47,2 % від офіційного ВВП. Наряду з нею невирішеним залишається ряд факторів, що стримують процеси детінізації [81]:

корпоративний сектор економіки відчуває несправедливе податкове навантаження, особливо в період зниження підприємницької активності та збільшення вартісних кредитних ресурсів;

зменшення попиту на вітчизняну продукцію як у зовнішньоекономічному, так і внутрішньому середовищі, девальвація національної валюти спричинила зростання витрат на імпорту сировину та матеріали;

напружені відносини з Російською Федерацією призвели до згорання Україною економічних відносин між країнами та, як наслідок, втрата ринків збуту вітчизняної продукції.

По-друге, відверте недотримання принципу стабільності податкового законодавства веде до поспішного внесення необґрунтованих норм до ПКУ, необхідності термінового усунення недоліків, негативних наслідків, які з'ясовуються або виникають при застосуванні даної норми на практиці, внесення уточнень, пояснень до податкового законодавства, що найчастіше призводить до правової колізії, нагромадження норм, складності в їх розумінні, невстигання відстеження нововведень платником податків. Тільки протягом 2015 року ПКУ зазнавав більше 20 змін.

По-третє, негативний вплив на адміністрування податків і зборів чинить низький рівень податкової культури в Україні, незнання платниками податків своїх прав та обов'язків, недовіра до контролюючих органів, і, як наслідок, спрямування діяльності на мінімізацію податкових зобов'язань з використанням законних і незаконних схем [64, с. 153-154].

Також на системі адміністрування податків позначається зосередження роботи ДФС України навколо свідомих платників замість тих, що не перебувають на обліку та не сплачують податки, значна кількість схем мінімізації податкових зобов'язань, що обумовлює необхідність збільшення кількості податкових перевірок, зростання витрат на адміністрування податків.

Наявність зазначених проблем у сфері адміністрування податків та зборів потребує розробки на законодавчому рівні методики оцінювання ефективності податкового адміністрування з метою аналізу напрямів його здійснення, виявлення існуючих проблем, негативних тенденцій та подальшого їх усунення.

Що стосується конкретних проблем адміністрування податків, у тому числі й ПДВ, пов'язаних з недосконалістю податкового законодавства, можна виділити наступні:

низький рівень надання податкових консультацій, що здебільшого зводиться до цитування норм ПКУ;

відсутність відповідальності контролюючих органів за ненадання податкової консультації протягом 30 календарних днів з дня отримання звернення від платника податку;

передача повноважень ДФС стосовно періодичного узагальнення податкових консультацій та їх оприлюднення Міністерству фінансів України;

наявність податкового періоду, що дорівнює календарному дню, який не застосовується за жодним із податків чи зборів (пп. 34.1.6 п. 34.1 ст. 34 ПКУ);

залишається незрозумілим яким чином зобов'язання за бюджетними позиками та кредитами, що гарантовані бюджетними коштами, можуть бути предметом документальної планової податкової перевірки (п. 77.3 ст. 77);

постає питання стосовно функції ДФС України щодо виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з фінансуванням тероризму, та надсилання письмового запиту платнику податків за даною підставою, оскільки це є компетенцією Служби безпеки України та не має відношення до сплати податкових зобов'язань (пп. 19-1.1.35 п. 19-1.1 ст. 19-1);

встановлення ПКУ різних строків відповіді на письмовий запит контролюючих органів: п. 73.3 – протягом 1 місяця з дня, що настає за днем надходження запиту, п. 78.1 – протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту. Недотримання строку п. 78.1 є підставою для проведення позапланової перевірки;

здійснення листування податкових органів з суб'єктами інформаційних відносин у письмовому вигляді, що збільшує паперове нагромадження, змушує витратити кошти на конверти та марки;

відсутність обов'язків експерта, що залучається під час здійснення податкової перевірки (ст. 84 ПКУ);

незважаючи на призупинення з 01.07.2015 року п. 200.11 ст. 200 ПКУ щодо проведення документальних позапланових виїзних перевірок, чинною залишається Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1238 «Перелік достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника ПДВ для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування», що у деякому сенсі

спантеличує платників податків;

наявність у Наказі Міністерства фінансів України «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» [13] необґрунтованих критеріїв віднесення платників до певного ступеня ризику, з якими можна посперечатися (наприклад, рівень сплати ПДВ нижчий за рівень його сплати по відповідній галузі – високий ступінь ризику в діяльності юридичних осіб тощо);

відсутність зобов'язання контролюючих органів здійснювати подання до Акредитованого центру сертифікації ключів щодо обов'язкової реєстрації електронного цифрового підпису великим і середнім підприємствам, платникам ПДВ [18];

не передбачення включення у формулу реєстраційного ліміту сум ПДВ за отриманими транспортними квитками, рахунками за послуги, касовими чеками та бухгалтерськими довідками;

великий термін реєстрації ПН в ЄРПН, який складає 15 календарних днів, що може призвести до відображення податкових зобов'язань постачальником і податкового кредиту покупцем у різних податкових періодах;

відсутність електронного он-лайн ресурсу, який полегшував і прискорював реєстрацію ПН в ЄРПН шляхом здійснення реєстрації в режимі реального часу, надавав можливість покупцю спостерігати за процесом;

у разі подачі покупцем скарги стосовно ненадання йому ПН, у продавця відсутні протилежні докази, наприклад, щодо відмови покупця від ПН;

накопичення величезних сум заборгованості, пов'язаних з бюджетним відшкодуванням ПДВ;

недотримання державою норми щодо пені на рівні 120 % облікової ставки НБУ за невідшкодовані платникам ПДВ суми бюджетного відшкодування протягом визначеного строку;

відволікання оборотних коштів платників податків для поповнення рахунку в СЕА ПДВ у разі недостатнього реєстраційного ліміту або навіть його від'ємного значення;

незважаючи на спрощення процедури добровільної реєстрації платником ПДВ, особам, що прийняли рішення про доцільність такої реєстрації, доведеться чекати більше 20 календарних днів для набуття даного статусу;

відсутність диференційованої системи ставок ПДВ, що призводить до соціальної нерівності та регресивності оподаткування щодо малозабезпечених верств населення;

наявність великої кількості пільг з ПДВ, надання яких здійснюється необґрунтовано та за галузевою ознакою.

ПДВ, незважаючи на свої очевидні переваги (табл. 1.1) та закріплення за ним статусу головного бюджетоутворюючого податку, став в Україні предметом нищівної критики, спорів і дискусій, а недосконалість податкового законодавства, яким визначається порядок справляння, адміністрування та відшкодування ПДВ, породило зловживання, корупцію, розкрадання бюджетних коштів, збагачення за рахунок держави.

Таблиця 1.1

Переваги та недоліки податку на додану вартість [28; 37, с. 121]

Переваги	Недоліки
Висока фіскальна ефективність.	Стимулювання інфляційних процесів
Широка база оподаткування, що поширюється на товари, роботи та послуги, та перелік платників податку.	Існує можливість ухилення від сплати податку та зловживання за допомогою різних схем і фіктивних ланцюгів постачання.
Швидкість, стабільність та регулярність надходжень до бюджету.	Має переважно фіскальну направленість.
Прозорість механізму визначення податкових зобов'язань, легкість контролю.	Відсутність диференційованих ставок на товари першої необхідності, товари розкоші.
Стимулювання за допомогою пільг експортної діяльності підприємств, розвитку сільського господарства.	Відносна недовга тривалість податкового періоду змушує платників резервувати оборотні кошти для своєчасної сплати ПДВ.
Рівномірний розподіл податкового тягаря між суб'єктами підприємницької діяльності через стягнення податку на всіх етапах руху товарів	Відсутність безпосередньої залежності від розміру доходів платників податків та регресивний характер щодо малозабезпечених верств населення.
Єдині ставки полегшують обчислення ПДВ.	

Найбільший виклик адмініструванню ПДВ в Україні є незаконне бюджетне відшкодування ПДВ, ухилення від сплати податку, використання схем його мінімізації, основними з яких вважаються [24; 39; 42; 46]:

«використання «податкових ям» – суб'єктів господарської діяльності, що реєструються на короткий термін на підставних або недієздатних осіб та використовуються іншими платниками податків для одержання «податкової вигоди»;

мінімізація доходів підприємства через штучне завищення валових витрат або зменшення податкових зобов'язань із ПДВ через завищення податкового кредиту за допомогою використання фіктивних підприємств;

проведення безтоварних операцій;

імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами;

здійснення нетипового експорту;

здійснення фіктивного експорту (експорт товарів за межі митної території України лише на папері без його фактичного вивезення);

здійснення подвійного експорту (експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з подальшим оформленням їх повторного експорту);

реалізація товарів на митній території України за цінами, які є меншими від цін придбання;

оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування ПДВ» [47].

Ухилення від сплати ПДВ в Україні також пов'язано із широким переліком пільг, у тому числі операцій, що згідно ст. 196 і 197 ПКУ не є об'єктом або звільнені від оподаткування, які суттєво зменшують базу оподаткування [42]. Проблема значного переліку податкових пільг з ПДВ вирішується шляхом їх перегляду та скорочення, а також застосуванням до певних товарів та послуг, наприклад, продуктів харчування, друкованої продукції, дитячого одягу, інших товарів першої необхідності, зниженої ставки ПДВ, а до товарів розкоші – підвищеної ставки, відповідно до практики країн ЄС [24].

Останнім нововведенням у порядку електронного адміністрування ПДВ є відкриття додаткових рахунків в СЕА ПДВ суб'єктам спеціального режиму

оподаткування в сільському господарстві за кожним напрямом діяльності згідно з новим розподілом сум ПДВ до Державного бюджету і на спецрахунки:

для перерахування коштів до держбюджету (50 %) та на спецрахунки (50 %) за операціями постачання сільськогосподарських товарів/послуг, крім зернових та технічних культур, продукції тваринництва;

для перерахування коштів до держбюджету (85 %) та на спецрахунки (15 %) за операціями постачання зернових та технічних культур;

для перерахування коштів до держбюджету (20 %) та на спецрахунки (80 %) за операціями з постачання продукції тваринництва.

Скасування з 1 січня 2016 року спецрежиму ПДВ для аграріїв, з одного боку, є вимушеним кроком у зв'язку з вимогами МВФ, а з іншого – впирається в потужне внутрішнє аграрне лобі. Прихильники переходу на загальну систему стверджують, що на спецрежимі наживаються великі агрохолдинги, а противники – що наслідки будуть плачевні, оскільки ця зміна вдарить по малому і середньому агробізнесу, і навіть може обвалити сільське господарство.

Таким чином, система адміністрування податків і зборів, зокрема ПДВ, має велику кількість проблем, що потребують найшвидших змін і вдосконалення, оскільки призводять до виникнення правових колізій, незадоволеності існуючою системою, втрати довіри платників до держави, збільшення випадків ухилення від оподаткування тощо.

Отже, у розділі здійснена характеристика системи адміністрування податків і зборів, порівняно підходи до визначення поняття «податкове адміністрування», визначені складові елементи системи адміністрування та розглянуті основні з них: податкові консультації, способи здійснення податкового контролю, адміністрування податкового боргу.

Розглянуто особливості адміністрування податку на додану вартість, визначений перелік платників податку, порядок і способи їх реєстрації. Приділено увагу системі електронного адміністрування ПДВ, зокрема етапам її запровадження, порядку й умовам реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі, сплати податку до бюджету та його відшкодування платникам.

Окреслені позитивні зміни в системі адміністрування податків з прийняттям Податкового кодексу України, основними з яких можна виділити такі: зменшення кількості податків і зборів, розширення прав та обов'язків платників податків, чітке визначення прав контролюючих органів, обов'язків і відповідальності посадових осіб, впровадження автоматичного бюджетного відшкодування й Єдиного реєстру податкових накладних тощо. Визначені існуючі проблеми податкової системи й системи адміністрування ПДВ, а саме: високий рівень тіньової економіки, недотримання принципу стабільності податкового законодавства, низький податкової культури в Україні, накопичення великих сум заборгованості з відшкодування ПДВ, відсутність диференційованої ставки податку та наявність великої кількості податкових пільг. Відзначені переваги та недоліки ПДВ, наведені основні незаконні схеми ухилення від оподаткування.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Аналіз ефективності податку на додану вартість в Україні

Аналіз ефективності ПДВ в Україні в даній роботі полягатиме в дослідженні динаміки та структури надходжень податку до Державного бюджету України, порівнянні їх з плановими показниками, визначенні питомої ваги надходжень ПДВ у ВВП, доходах і податкових надходженнях Державного та Зведеного бюджетів, вивченні кількості податкових пільг, зокрема з ПДВ, обсягів втрат державної казни від їх надання, розрахунку ефективної ставки, коефіцієнтів продуктивності та ефективності ПДВ за період 2010–2019 років.

Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету подана на рис. 2.1.

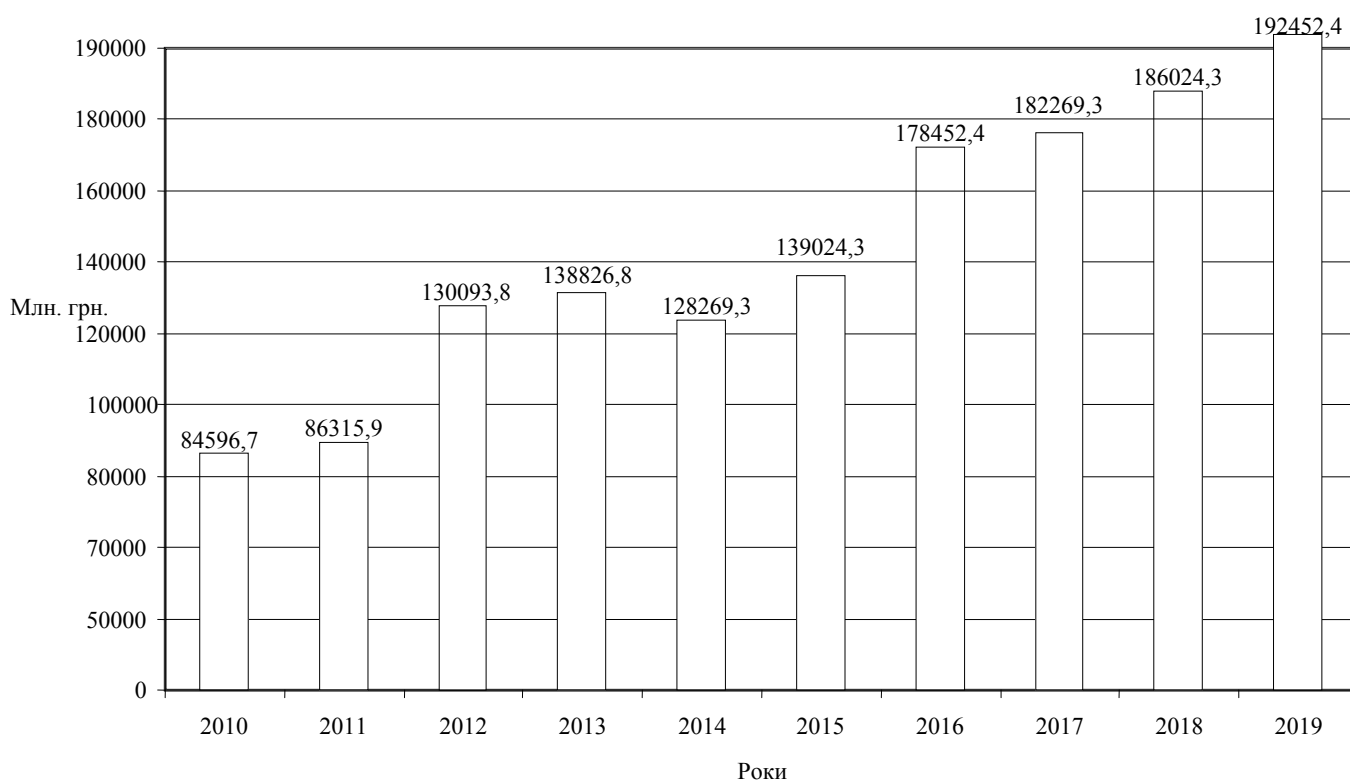


Рис. 2.1. Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету України за період 2010–2019 років [55]

Проаналізувавши дані, що подано на рис. 2.1, зазначимо, що за період 2010–2019 років надходження ПДВ до Державного бюджету України мають тенденцію до зростання: за цей період вони збільшилися з 84596,7 до 192452,4 млн. грн. У 2014 році до Державного бюджету надійшло 128269,3 млн. грн. ПДВ, що на 55,1 % перевищує надходження попереднього року. Збільшення надходжень податку було досягнуто переважно за рахунок товарів, що були ввезені на територію України, а основними факторами такого стрімкого зростання стали припинення приймання у сплату ПДВ податкових векселів під час здійснення митного оформлення товарів, введення заборони відстрочення сплати податків при ввезенні товарів на територію України, зростання внутрішнього споживання завдяки зростанню купівельної спроможності населення [20], зниження офіційного курсу гривні до іноземних валют. Зменшення надходжень ПДВ у 2009 році на 8,1 % головним чином зумовлювалось наслідками фінансово-економічної кризи: падінням обсягів реального ВВП, імпорту товарів і послуг, скороченням споживання населення, зростанням рівня тіньової економіки. У 2014 році надходження ПДВ становили 130093,8 млн. грн. і порівняно з 2013 роком збільшилися на 50,7 % внаслідок економічного зростання, у тому числі росту ВВП, імпорту товарів і послуг, а також новацій стосовно адміністрування ПДВ з прийняттям Податкового кодексу України. У 2015 році зростання надходжень податку на 6,7 % пояснюється скороченням кількості пільг з ПДВ та відповідно розширенням бази оподаткування. На надходження 2016 року негативно вплинули уповільнення соціально-економічного розвитку держави, дефляція, падіння обсягів імпорту, а також початок політичної кризи в Україні. На 2019 рік прийшовся пік надходжень ПДВ до Державного бюджету – 192452,4 млн. грн., що на 28,4 % перевищує показник 2018 року. Це стало позитивним наслідком впровадження системи електронного адміністрування ПДВ, ліквідації податкових ям і схем махінацій з податком, а також обумовилось падінням офіційного курсу гривні до іноземних валют.

Проаналізуємо структуру надходжень ПДВ до Державного бюджету України без урахування бюджетного відшкодування, яка подана на рис. 2.2.

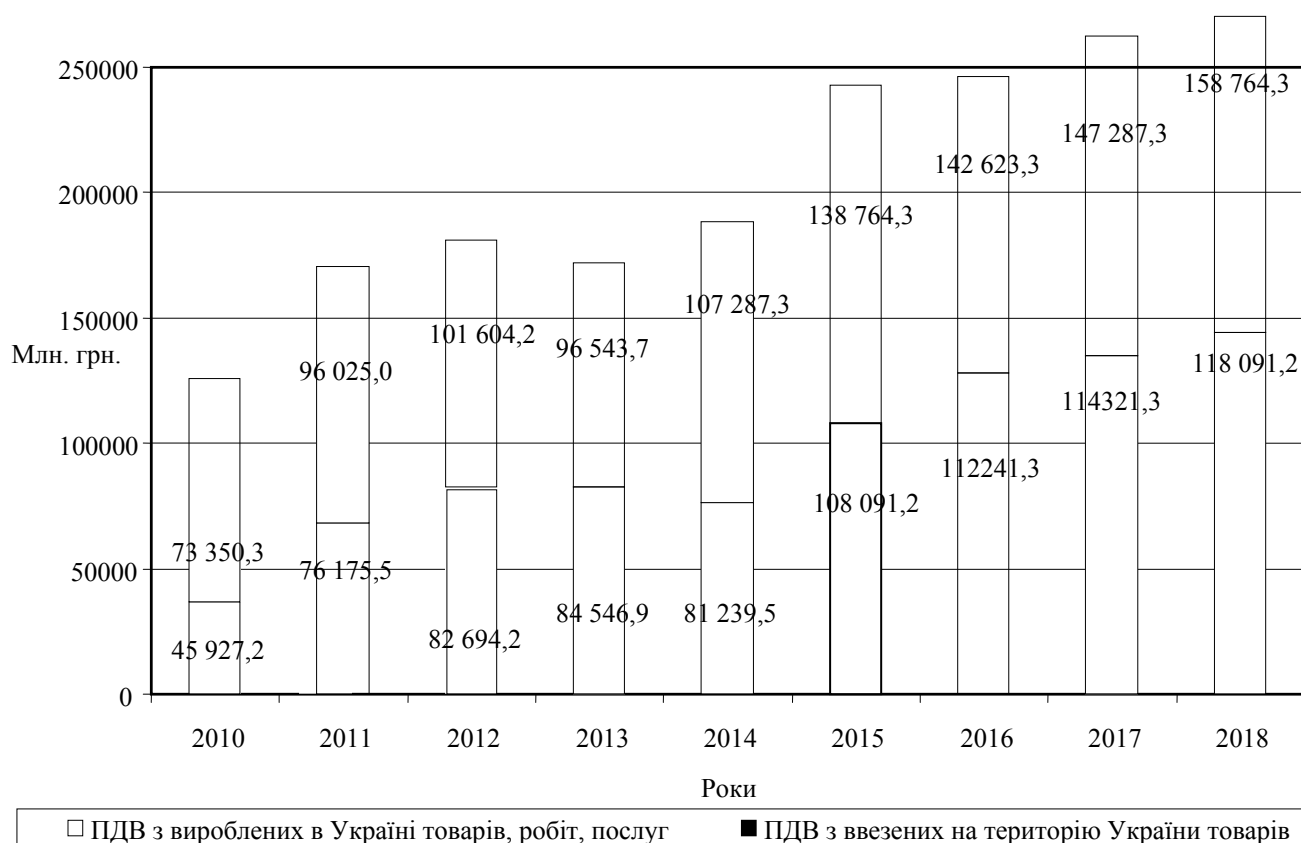


Рис. 2.2. Структура надходжень ПДВ до Державного бюджету України [55]

На основі наведених даних можна зробити висновок, що переважну частину надходжень податку забезпечують митниці з ввезених на територію України товарів, середній рівень яких за період 2010–2018 років склав 57,1 % усіх надходжень: від 53,3 % у 2016 році до 64,3 % у 2011 році. Така динаміка безпосередньо залежить від обсягів імпорту, офіційного курсу гривні до іноземних валют, новацій у адмініструванні податків. Надходження ПДВ з вироблених товарів, робіт і послуг поступово зростають: з 36,5 млрд. грн. у 2010 році до 108,1 млрд. грн. у 2018 році із середньою часткою 42,9 % за досліджуваний період. Незначні коливання даного показника у 2017 році обумовлені зниженням виробництва промислової продукції та обороту роздрібною торгівлі. З 2015 року окреме місце у структурі надходжень податку займає ПДВ, що сплачується юридичними особами при здійсненні ними операцій з постачання власної виробленої продукції, виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими підприємствами, іншими юридичними та

фізичними особами, які самостійно вирощують продукцію тваринництва, але їх питома вага складає менше 1 %.

Найбільш поширеними показниками фіскальної ефективності ПДВ є питома вага надходжень податку у ВВП, податкових надходженнях і доходах Державного та Зведеного бюджетів, результати розрахунків яких приведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Питома вага надходжень ПДВ у ВВП, податкових надходженнях і доходах Державного та Зведеного бюджетів України за період 2010–2018 років

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ВВП України, млрд. грн.	1082,6	1302,1	1411,2	1454,9	1586,9	1979,5	1454,9	1586,9	1979,5
Питома вага ПДВ у ВВП, %	7,97	9,99	9,84	8,82	8,76	9,02	8,82	8,76	9,02
Податкові надходження Державного бюджету, млрд. грн.	166,9	261,6	274,7	262,8	280,2	409,4	262,8	280,2	409,4
Питома вага ПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету, %	51,7	49,7	50,5	48,8	49,6	43,6	48,8	49,6	43,6
Доходи Державного бюджету, млрд. грн.	240,6	314,6	346,1	339,2	357,1	534,7	339,2	357,1	534,7
Питома вага ПДВ у доходах Державного бюджету, %	35,9	41,4	40,1	37,8	38,9	33,4	37,8	38,9	33,4
Податкові надходження Зведеного бюджету, млрд. грн.	234,5	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	354,0	367,5	507,6
Питома вага ПДВ у податкових надходженнях Зведеного бюджету, %	36,8	38,9	38,5	36,2	37,8	35,2	36,2	37,8	35,2
Доходи Зведеного бюджету, млрд. грн.	314,5	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	442,8	456,1	652,0
Питома вага ПДВ у доходах Зведеного бюджету, %	27,4	32,6	31,2	29,0	30,5	27,4	29,0	30,5	27,4

Виходячи з отриманих даних можна перекоонатися щодо закріплення за ПДВ статусу головного бюджетоутворюючого податку. Впродовж 2010–2018 років за рахунок ПДВ формувалось у середньому 51 % податкових надходжень та 38 % доходів Державного бюджету, що свідчить про високу фіскальну ефективність податку. Максимального рівня питома вага надходжень ПДВ у податкових надходженнях сягнула в 2012 році – 56,8 %, мінімального – 43,6 % в 2018 році. У податкових надходженнях Зведеного бюджету частка податку складає від 35,2 %

у 2018 році до 40,7 % у 2012 році, у доходах Зведеного бюджету – від 27,4 % у 2018 році до 32,6 % у 2014 році. На сьогодні жоден інший податок в Україні не забезпечує більших надходжень до бюджетів, ніж ПДВ, тож можна стверджувати, що він відіграє важливу незамінну роль у наповненні державної скарбниці. Стосовно питомої ваги надходжень ПДВ у ВВП України можна відзначити, що в середньому вона становила 9,1 %, а найбільшого рівня досягла у 2014 році – 10 %. Відносно велика частка ПДВ у ВВП має значний вплив на систему перерозподілу національного доходу [20].

Невикористання повною мірою потенціалу ПДВ зумовлене кількістю податкових пільг і, відповідно, обсягами втрат Зведеного бюджету від їх надання, які суттєво впливають на фіскальну ефективність податку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка кількості податкових пільг і втрат Зведеного бюджету від їх надання за період 2010–2018 років [29; 51, с. 727; 55, с. 84; 76, с. 51]

Рік	Кількість податкових пільг з ПДВ	Загальна кількість податкових пільг	Втрати Зведеного бюджету від податкових пільг з ПДВ, млн. грн.	Загальна сума втрат Зведеного бюджету від податкових пільг, млн. грн.
2010	140	314	34449	37585
2011	151	329	41453	59333
2012	106	300	30291	48700
2013	125	316	45267	70400
2014	128	344	49198,4	63400
2015	121	251	–	91200
2016	125	316	45267	70400
2017	128	344	49198,4	69400
2018	121	251	–	72400

З приведених даних можна побачити, що кількість податкових пільг з ПДВ у 2010–2012 роках залишалась майже незмінною – 131 та 132, які склали близько 45 % від загальної кількості податкових пільг. Але незважаючи на відсутність динаміки кількості пільг з ПДВ втрати бюджету від їх надання зросли на 62 % (з 15969 до 25830 млн. грн.), на що вплинуло підвищення офіційного курсу гривні. Найбільша кількість пільг з ПДВ спостерігалася в 2011 році – 151 пільга із 329 або 45,9 % загальної кількості, найменша – 106 із 300 (35,3 %) у 2012 році. У 2013

році Зведений бюджет України втратив на пільговому оподаткуванні рекордну суму – 70,4 млрд. грн., у тому числі 45,3 млрд. грн. за рахунок 125 пільг з ПДВ. У 2014 році кількість пільг з ПДВ становила 128 із загальних 344, тобто збільшилась на 3 порівняно з попереднім роком і призвела до втрат бюджету в розмірі 49,2 млрд. грн. Станом на 01.01.2016 р. в Україні діють 220 податкових пільг, зокрема 120 пільг з ПДВ, 34 з яких класифікуються як втрати бюджету, а 86 мають цільове призначення. Стосовно співвідношення втрат бюджету від пільг з ПДВ до надходжень податку необхідно відзначити, що за 2010–2018 роки державна казна недоотримала 20–40 % акумульованого ПДВ через пільгове оподаткування. Питома вага втрат від пільг з ПДВ у загальній сумі втрат від податкових пільг коливалася в межах 62–92 %, досягнувши максимального рівня в 2010 році – 92 %.

Важливими показниками фіскальної ефективності ПДВ є його ефективна ставка (E_c), що визначається як відношення надходжень ПДВ до кінцевих споживчих витрат домогосподарств, коефіцієнт продуктивності ($K_{пр}$) – співвідношення ефективної та стандартної ставки податку, а також коефіцієнт ефективності ($K_{еф}$) – відношення питомої ваги надходжень ПДВ у ВВП до стандартної ставки [52, с. 63–35; 55, с. 79]. Розрахунок зазначених показників представлено в табл. 2.3.

На основі отриманих даних можна зробити висновок, що максимального значення ефективна ставка ПДВ досягла в 2011 році – 14,9 % через збільшення надходжень ПДВ на 55 %, відповідно коефіцієнт продуктивності склав 74,3 %, тобто державна казна втратила 5,1 % потенційних надходжень податку з кінцевого споживання домогосподарств, а в 2016 році стандартна ставка відрізнялася від ефективної на 8,3 %. Коефіцієнт ефективності в 2014 році склав майже 50 % через високу питому вагу надходжень ПДВ у ВВП. У цілому можна відзначити зростання ефективної ставки податку протягом останніх років, що свідчить про збільшення надходжень ПДВ і вдосконалення його адміністрування.

Таблиця 2.3

Динаміка показників фіскальної ефективності ПДВ за період 2010–2018 років

Рік	Надходження ПДВ, млрд. грн.	Кінцеве споживання домашніх господарств, млрд. грн.	Питома вага надходжень ПДВ у ВВП, %	Ефективна ставка ПДВ (E_c), %	Коефіцієнт продуктивності ПДВ ($K_{пр}$), %	Коефіцієнт ефективності ПДВ ($K_{еф}$), %
2010	86,3	680,2	7,97	12,03	60,14	39,85
2011	130,1	858,9	9,99	14,37	71,83	49,95
2012	138,8	950,2	9,84	13,85	69,26	49,20
2013	128,3	1047,1	8,82	11,67	58,36	44,10
2014	139,0	1120,9	8,76	12,40	62,01	43,80
2015	178,5	1325,5	9,02	13,47	67,33	45,10
2016	128,3	1047,1	8,82	11,67	58,36	44,10
2017	139,0	1120,9	8,76	12,40	62,01	43,80
2018	178,5	1325,5	9,02	13,47	67,33	45,10

Варто відзначити, що визначення фіскальної ефективності ПДВ значно ускладнюється через наявність високого рівня тіньової економіки в Україні. На основі даних Міністерства економічного розвитку і торгівлі можна розрахувати приблизний обсяг тіньового податку (табл. 2.4) [55, с. 86-87; 57].

Таблиця 2.4

Динаміка обсягів тіньового ПДВ за період 2010–2018 років

Рік	Надходження ПДВ, млрд. грн.	ВВП України, млрд. грн.	Питома вага надходжень ПДВ у ВВП України, %	Рівень тіньової економіки, % від офіційного ВВП	Тіньовий ВВП, млрд. грн.	Тіньовий ПДВ, млрд. грн.
2010	86,3	1082,6	7,97	38	411,4	32,8
2011	130,1	1302,1	9,99	34	442,7	44,2
2012	138,8	1411,2	9,84	34	479,8	47,2
2013	128,3	1454,9	8,82	35	509,2	44,9
2014	139,0	1586,9	8,76	42	666,5	58,4
2015	178,5	1979,5	9,02	42	831,4	75,0
2016	128,3	1454,9	8,82	35	509,2	44,9
2017	139,0	1586,9	8,76	42	666,5	58,4
2018	178,5	1979,5	9,02	42	831,4	75,0

Кожного року Зведений бюджет України втрачає значні обсяги ПДВ: від 16,6 до 75 млрд. грн. через високий рівень тіньової економіки в країні, який сягає 42 % від офіційного ВВП. За 2010–2018 роки державна казна недоотримала в кращому випадку 28–42 % акумульованого податку.

Отже, було здійснено аналіз фіскальної ефективності ПДВ, за результатом якого можна стверджувати про закріплення за ПДВ статусу головного бюджетоутворюючого податку, збільшення його надходжень та одночасно великих втрат бюджету від надання пільг і обсягів тіньової економіки.

З огляду на наявність в Україні високого рівня тіньової економіки та його суттєвий вплив на фіскальну ефективність ПДВ, пріоритетним напрямом роботи ДФС на сьогодні є боротьба з тіньовим сектором: ліквідація незаконної діяльності конвертаційних центрів, податкових ям та інших схем, які призводять до значних втрат доходів бюджету. Реалізація цієї роботи здійснюється за допомогою системи електронного адміністрування ПДВ.

На жаль, українською владою чітко не окреслена політика надання податкових пільг. Не має чіткого розуміння, які ж галузі на який строк та з якою метою можуть мати право на отримання таких пільг. Податкові пільги то скасовують, то визначають нові за стратегією економічного розвитку. Так, зокрема, на 2021 рік планується введення нової податкової пільги, як відтермінування сплати податку на додану вартість на ввезення обладнання для виробництва, яке в Україні не виробляється [49]. Але ґрунтовних розрахунків щодо доцільності введення саме цієї пільги та який кінцевий результат стосовно інвесторів Мінфін може отримати за рахунок податкової пільги не наведено.

2.2. Діджиталізація адміністрування податку на додану вартість

Питання здійснення податкового адміністрування, застосовуючи діджитал-технології, наразі є актуальними й своєчасними. Для ефективного провадження робіт з оподаткування в цифровому середовищі потрібно вирішити низку питань: по-перше, як забезпечити технічну можливість діджиталізації та безперебійний обмін електронними документами, використовуючи сучасне програмне забезпечення; по-друге, яка юридична значущість податкових електронних документів?

Впровадження цифрових технологій в сфері економіки передбачає більш оперативне й якісне надання послуг населенню й бізнес-установам. Задля вдалого й успішного функціонування економіки в діджитал-середовищі потрібно наявність трьох складових: 1) доступ до Інтернет, програмне забезпечення та телекомунікації; 2) електронний бізнес, тобто здійснення господарської діяльності за допомогою комп'ютерних технологій; 3) електронна комерція.

До переваг цифрової економіки слід віднести легку й швидку взаємодію між учасниками, за допомогою яких економічні процеси, зокрема в податковій сфері, керуються прозоро й спрощено; економіка нового типу достатньо легко розвивається на міжнародному ринку, швидко інтегруючись в різні державні процеси.

Запроваджена в 2015 році система електронного адміністрування (далі – СЕА) ПДВ призначена для безперервного оперативного контролю формування важливої складової податкових надходжень Державного бюджету – ПДВ. Новий механізм адміністрування податку дозволив запобігати зловживанням з незаконного отримання бюджетного відшкодування, скоротити кількість шахрайських операцій, обсяг тіньової економіки, забезпечити якісний прозорий контроль надходжень, зменшити вплив людського фактору та запобігти проявам корупції [18, с. 10; 56].

Головною складовою СЕА є електронні ПДВ-рахунки: основні та спеціальні для суб'єктів спеціального режиму оподаткування, які відкриваються Державною казначейською службою. На її офіційному сайті оперативно оприлюднюється інформація щодо надходження коштів на рахунки в СЕА ПДВ та списання з них сум ПДВ до бюджету і на спеціальні рахунки сільськогосподарських виробників.

За даними Реєстру платників ПДВ електронне адміністрування податку здійснюється задля 219737 платників (рис. 2.3).

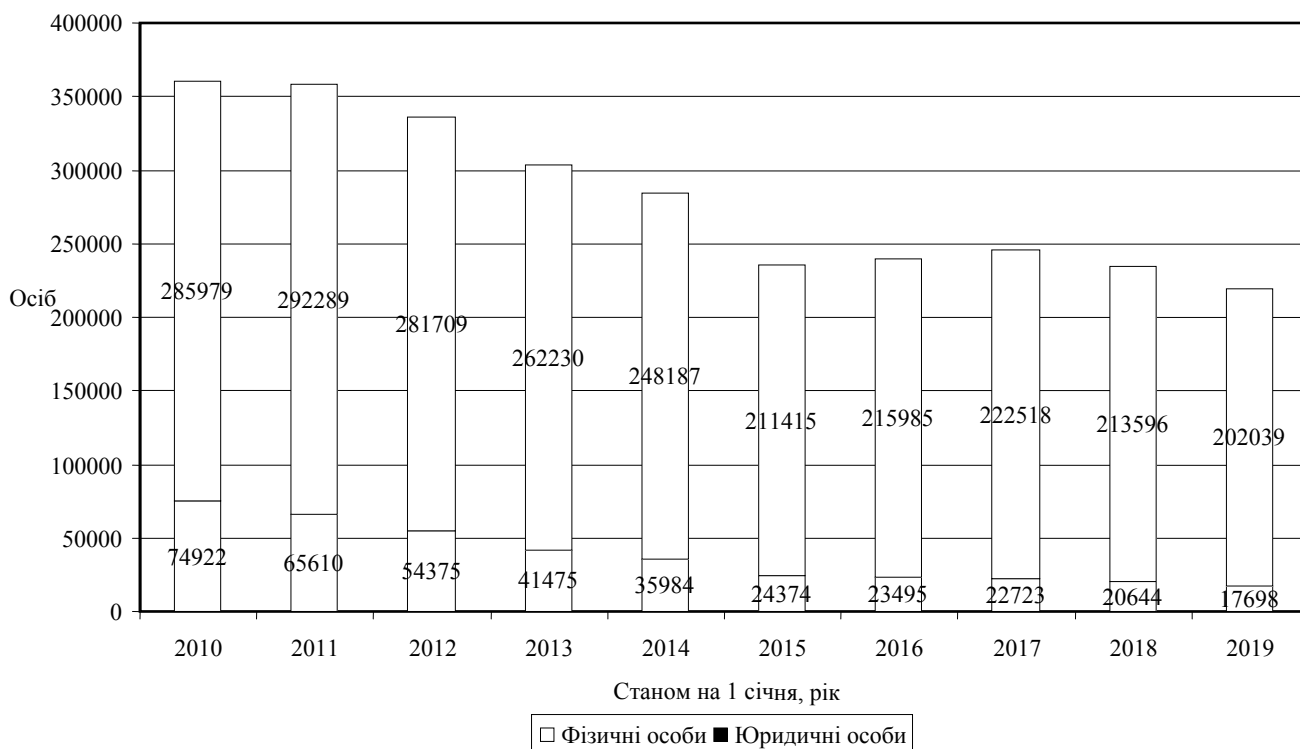


Рис. 2.3. Кількість платників ПДВ в Україні за період 2010–2019 років [56]

На основі поданих на рис. 2.3 даних можна зробити висновок, що кількість платників ПДВ в Україні має тенденцію до зменшення: з 360,9 тис. осіб у 2010 до 219,7 тис. осіб у 2019 році, тобто на 39,1 %. У тому числі було анульовано 83,9 тис. реєстрацій платників-юридичних осіб, а серед фізичних осіб з 74,9 тис. залишилось тільки 17,7 тис. платників ПДВ (відхилення: 57,2 тис. або 76,4 %). Основними причинами такої динаміки є зменшення загальної кількості платників податків, що знаходяться на обліку в органах ДФС, особливо фізичних осіб-підприємців, через значне податкове навантаження та невдалий стартап, анулювання реєстрації платника ПДВ через реєстрацію платником єдиного податку, ненадання протягом року податкових декларацій або надання їх з нульовими показниками, відсутність за місцезнаходженням тощо, збільшення в 2018 році порогу обов'язкової реєстрації. До того ж, інформація за 2018–2019 роки подана без врахування АР Крим та м. Севастополь. 2016 і 2017 роки відзначились зростанням кількості платників ПДВ за рахунок юридичних осіб на 1,6 % та 2,4 % відповідно. Станом на 01.01.2019 р. в Україні зареєстровано 219,7 тис. платників ПДВ, з яких 202 тис. або 92 % – юридичні особи та 17,7 тис. або 8

% – фізичні особи-підприємці, що складає 6,7 % від загальної кількості зареєстрованих в органах ДФС платників податків.

У Звіті про виконання Плану роботи ДФС на 2018 рік зазначено, що з метою створення комфортних умов для платників податків впроваджено нові електронні сервіси, які дають можливість за відповідними запитами отримати зареєстровані в ЄРПН податкові накладні в електронному вигляді, інформацію про розмір і складові реєстраційного ліміту, стан ПДВ-рахунку та Витяг з реєстру платників ПДВ. Крім того, сервіс «Електронний кабінет платника податків» відтепер надає можливість перегляду платником ПДВ реєстру транзакцій за своїм електронним рахунком у СЕА. За результатами роботи з платниками в 2018 році надано майже 42 млн. виписок із ЄРПН, що в 14 разів більше, ніж в 2017 році, інформації з Реєстру платників ПДВ за 50,2 тис. запитів (у 2017 – 18,5 тис.). Також у 2018 році податкова звітність з ПДВ подавалась виключно в електронному вигляді, зокрема за минулий рік в ЄРПН було зареєстровано 232,1 млн. податкових накладних на загальну суму ПДВ майже 983 млрд. грн. [34, с. 72–73].

За допомогою інформаційних систем ДФС, зокрема «Податковий блок», СЕА ПДВ «Єдине вікно подання електронної звітності», на постійній основі виявлялися ймовірні схеми ухилення від сплати ПДВ (у середньому понад 20 схем за місяць). Протягом року відпрацьовано 28 тис. вигодонабувачів, задіяних у схемах ухилення від оподаткування ПДВ на суму 16 млрд. грн. За результатами контрольної-перевірочної роботи донараховано податкових зобов'язань на 4,5 млрд. грн., зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування на 535 млн. грн., встановлено «транзитність» операцій на 5,1 млрд. грн., зменшено сумнівний податковий кредит на суму 411 млн. грн. [34, с. 31].

Проте, незважаючи на позитивні прогнози та результати реформування податкової системи в частині адміністрування, варто відзначити її недоліки та негативні сторони, які значно вплинули на діяльність суб'єктів господарювання.

Під час тестового режиму СЕА, який впровадили з метою перевірки роботи системи та адаптації платників і контролюючих органів до нових правил адміністрування ПДВ, платники зіткнулися з певними труднощами в роботі з нею,

зокрема, неможливістю вчасно зареєструвати накладні через перенавантаження серверів і зависання системи, некоректне формування показника ліміту реєстрації, яким до того ж не передбачався облік попередніх авансів чи переоплат, затримки з відображенням сплачених на митниці сум ПДВ, проблеми зі стикуванням різного програмного забезпечення, і, як наслідок, загрозою штрафів [62]. З метою вчасної реєстрації ПН в ЄРПН і уникнення штрафів платники були змушені поповнювати електронні ПДВ-рахунки, що в свою чергу призвело до відволікання оборотних коштів і, за словами експертів, кредитування таким чином бюджету. Динаміка надходжень коштів на рахунки СЕА та залишків на них представлена на рис. 2.4. Усі проблемні питання були врегульовані шляхом внесення змін до ПКУ і публікації листів ДФС з офіційними роз'ясненнями.

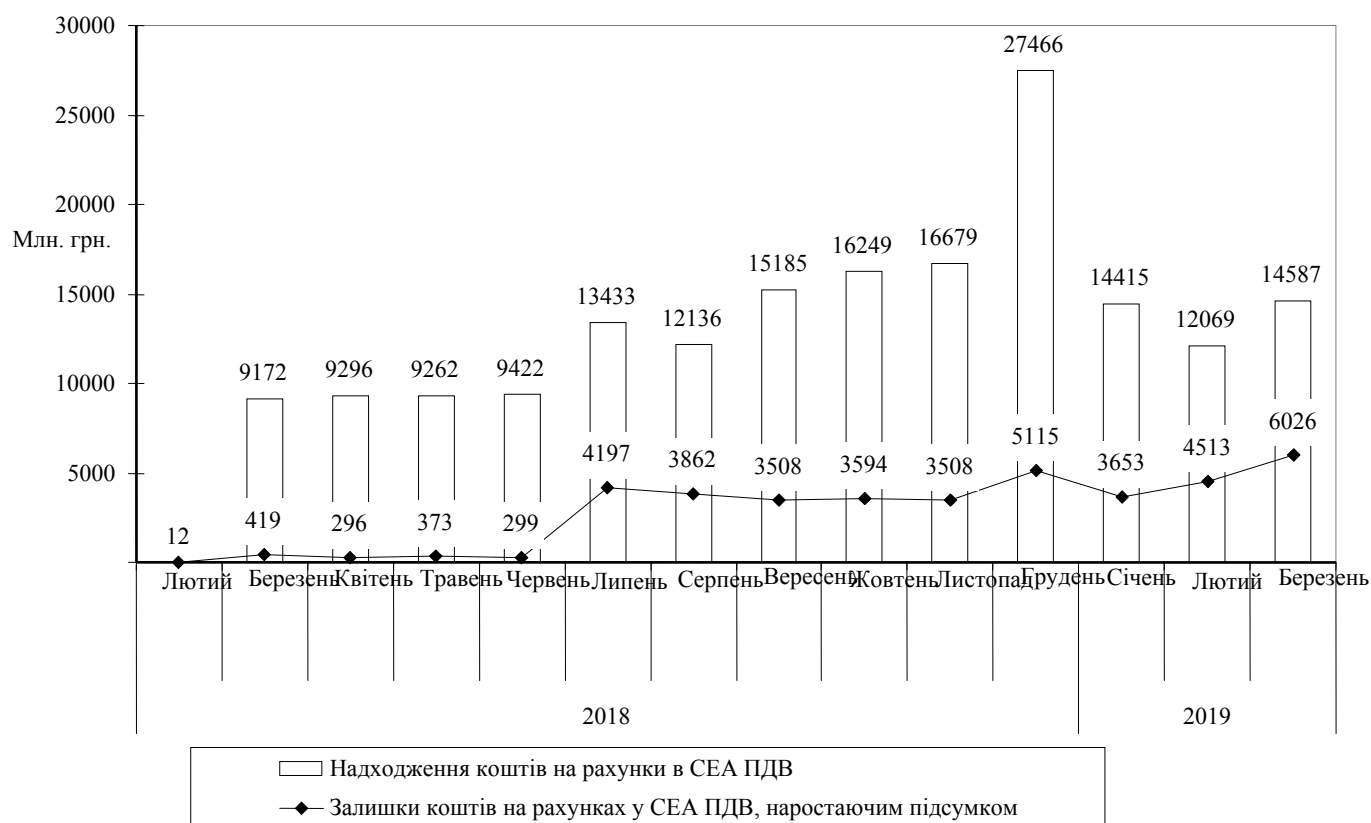


Рис. 2.4. Надходження та залишки коштів на рахунках у СЕА ПДВ [55]

У 2018 році на рахунки в СЕА ПДВ надійшло 138,3 млрд. грн., з яких 37,2 млрд. грн. протягом дії тестового режиму системи. Найбільший обсяг надходжень спостерігався в грудні – 27,5 млрд. грн. Залишок коштів на рахунках в СЕА на

кінець 2018 року склав 5,1 млрд. грн., що свідчить про відволікання величезних оборотних коштів, проблематичність їх подальшого використання платниками та недосконалість формули реєстраційного ліміту для ПН, навіть після включення до неї суми «овердрафту». Протягом січня-березня 2019 року обсяги надходжень коштів на рахунки становили 41 млрд. грн. Залишки в січні та деяких місяцях 2018 року зменшувалися через перевищення сплаченого ПДВ до бюджету над надходженнями на рахунки, а на кінець березня склали 6 млрд. грн.

Останньою новацією в СЕА стало запровадження з лютого 2016 року реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, до яких розподіляють платників податку залежно від відповідності ними критеріям, визначеними п. 200.19 ст. 200 ПКУ. Як зазначено в постанові КМУ № 68 від 22 лютого.2016 року, «реєстри формуються ДФС за даними прийнятих податкових декларацій або уточнюючих розрахунків з ПДВ і поданих у їх складі заяв та іншої податкової інформації в хронологічному порядку за черговістю включення зазначеної звітності. Заяви автоматично включаються до відповідного реєстру протягом операційного дня їх отримання в хронологічному порядку надходження» [10]. Розглянемо динаміку та розподіл за реєстрами заяв платників, які претендують на відшкодування ПДВ (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Розподіл заяв про повернення сум бюджетного відшкодування ПДВ [56]

Місяць 2019 року	Кількість заяв, які потрапили до		Загальна кількість поданих заяв
	Реєстру 1	Реєстру 2	
Лютий	727	1614	2341
Березень	874	1986	2860
Квітень	1232	1713	2945

Таким чином, за короткий час роботи двох реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, протягом лютого-квітня 2016 року, було подано 8146 заяв. У лютому до першого реєстру потрапили 727 заявників, які відповідають критеріям, визначеним п. 200.19 ст. 200 ПКУ, що складає 31 % від платників, які задекларували відшкодування податку. Решта 1614 платників ПДВ за результатами своєї діяльності поповнили другий реєстр. Невідповідність

визначеним критеріям позбавило можливості 1986 заявників (69,4 %) в березні потрапити в число тих, кому відшкодування буде здійснено першочергово. За поданими в квітні заявами до першого реєстру включено 1232 платника (41,8 %). Як застосовуватимуться реєстри безпосередньо при здійсненні відшкодування податку, покаже час, але в Верховній раді України вже зареєстрований проект Закону щодо запровадження єдиного публічного Реєстру заяв на бюджетне відшкодування, який підтримує навіть Міністр фінансів.

З січня 2011 до лютого 2016 років діяли норми автоматичного бюджетного відшкодування, що давали змогу зменшити тривалість процедури повернення ПДВ сумлінним платникам податку. У табл. 2.6 поданий аналіз факторів, які впливали на динаміку автоматичного бюджетного відшкодування, по деклараціях за грудень 2011–2014 років.

Як свідчать наведені в табл. 2.6 дані, кількість поданих заяв на бюджетне відшкодування ПДВ зросла з 1640 у 2011 році до 2333 у 2014 році. Кількість платників, що відповідають критеріям отримання автоматичного відшкодування, збільшилась на 70 суб'єктів підприємницької діяльності (з 261 до 331), проте їх питома вага серед заявників зменшилась з 15,9 до 14 %, досягнувши найбільшого значення в 2013 році – 18 %. Варто зазначити, що в січні 2011 року, коли тільки-но набрав чинності Податковий кодекс, лише 24 з 1971 платника ПДВ (1,2 %) відповідали критеріям автоматичного відшкодування. В середньому близько 84 % платників, яким передбачено відшкодування податку, не мали права отримати його в автоматичному режимі.

Таблиця 2.6

Аналіз факторів, що впливають на динаміку автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ по деклараціях за грудень 2011–2014 років [56]

Фактори	Кількість платників по деклараціях за грудень			
	2011	2012	2013	2014
Всього задекларували до відшкодування на рахунки платників податку, з них:				
Всього по СПД, що відповідають критеріям і мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ	1640	1875	1874	2333
Всього по СПД, що не відповідають критеріям і не мають	261	297	337	331
	1379	1578	1537	2002

право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, а саме:				
1. Обліковий стан платника свідчить про його незнаходження за місцем реєстрації або перебування у стадії банкрутства чи припинення	30	24	8	15
2. Обсяг експортних операцій та інших операцій платника за ставкою 0 % протягом попередніх 12 місяців менше 40 %	252	306	324	483
3. Загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами чи послугами, і податковими зобов'язаннями його контрагентів, що виникла протягом попередніх 3 послідовних місяців, за даними податкових накладних перевищує 10 %	311	251	212	235
4. Середня заробітна плата працівників не перевищує не менше ніж у 2,5 рази мінімальний встановлений рівень протягом останніх 4 звітних податкових періодів (кварталів)	1244	1404	1393	1824
5. Наявний податковий борг	78	67	71	259
6. Не відповідають одночасно трьом критеріям:				
6.1. Чисельність працівників, що перебувають у трудових відносинах з платником, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних кварталів				
6.2. Залишкова балансова вартість основних фондів перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 послідовних календарних місяців	284	380	362	518
6.3. Рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати в бюджет (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі за підсумками останнього звітного (податкового) року				
7. Великий платник податків задекларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року	–	36	19	21

Щодо невідповідності критеріям, які надають право на автоматичне відшкодування ПДВ, можна зробити наступні висновки. Кількість платників, що перебували в стадії банкрутства чи ліквідації або не були знайдені за місцем реєстрації, протягом 2011-2014 років зменшилась з 30 до 15, а в 2013 році таких спостерігалось лише 8. За 2011-2014 роки кількість суб'єктів господарювання, що не змогли пройти жорсткий відбір через недостатній обсяг експортних операцій, впевнено зростала (з 252 до 483). У 311 платників ПДВ в 2011 році наявні більші ніж 10-ти відсоткові розбіжності між податковими кредитом і зобов'язаннями з їх контрагентами, при цьому в 2014 році зазначений критерій відсіяв 235 платника. Найбільш недосяжним критерієм отримання автоматичного відшкодування ПДВ є розмір середньої заробітної плати працівників, яка повинна була перевищувати мінімальну не менше ніж у 2,5 рази, через диспропорції з оплатою праці в розрізі

регіонів України і галузей економіки. З кожним роком кількість платників, що не дотримались даної норми, збільшується: з 1244 до 1824. З 2015 року два останніх вищезазначених фактори були скасовані, а на їх місце прийшов критерій щодо трьохмільйонних річних інвестицій в необоротні активи. Кількість суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, з 2011 року збільшилась в 3,3 рази (з 78 до 259). У 2011 році 284 заявники на бюджетне відшкодування не відповідали вимогам щодо чисельності працівників, залишкової вартості основних фондів і рівня податкового зобов'язання з податку на прибуток, а в 2014 році вже 518 платників ПДВ не пройшли випробовування цією нормою. 36 великих платників податків задекларували збитки за 2011 рік, що позбавило їх можливості отримати автоматичне бюджетне відшкодування за грудень 2012 року.

Таким чином, СЕА охоплює велику кількість платників ПДВ і призначена для забезпечення контролю за надходженнями ПДВ, запобігання незаконного відшкодування, ліквідації податкових ям. Однак, незважаючи на позитивні результати впровадження та прогнози, система має певні недоліки, головним з яких є відволікання величезних оборотних коштів і кредитування бюджету.

З огляду на порушене питання щодо бюджетного відшкодування ПДВ варто більш детально розглянути особливості його здійснення.

2.3. Особливості відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету України

Одним із проблемних аспектів справляння ПДВ в Україні є недосконалий механізм його відшкодування. Стаття 14 Податкового кодексу визначає бюджетне відшкодування як відшкодування від'ємного значення податку на підставі підтвердження правомірності сум відшкодування за результатами перевірки [1].

Як вже зазначалося в розділі 1, саме бюджетне відшкодування є основною проблемою адміністрування ПДВ: недосконалість механізму його здійснення породжує незаконні схеми ухилення від оподаткування, корупцію, накопичення

величезних заборгованостей з відшкодування податку, веде до втрати довіри платників до фіскальних органів і держави. Безумовно, особливості, і, як наслідок, обсяги бюджетного відшкодування впливають на фіскальну ефективність ПДВ і функціонування СЕА, саме тому механізм відшкодування є предметом дискусій з часів запровадження ПДВ та важливою складовою останніх податкових реформ.

Виходячи з даних, представлених на рис. 2.5, можна зробити висновок, що обсяги бюджетного відшкодування ПДВ суб'єктам господарювання з Державного бюджету протягом 2010–2018 років мають тенденцію до зростання. У 2010 році було відшкодовано ПДВ у розмірі 18,9 млрд. грн., трохи більше від запланованого показника. 2011 рік характеризується найбільшим зростанням відшкодування податку – порівняно з попереднім роком воно збільшилося на 82 % і становило 34,4 млрд. грн., перевищив прогнозне значення на 5,6 %. У 2013 році платникам ПДВ відшкодовано 40,7 млрд. грн., з яких 24,2 млрд. грн. грошовими коштами, що на 10,3 млрд. грн. менше, ніж 2012 році, і 16,4 млрд. грн., оформлюючи облігації внутрішньої державної позики за спеціальним фондом Державного бюджету. Сума бюджетного відшкодування в 2014 році склала 42,8 млрд. грн., що на 3,4 млрд. грн. або 8,6 % більше затвердженого урядом показника. Це свідчить про те, що запланований розмір бюджетного відшкодування ПДВ є систематично заниженим і за його рахунок заощаджуються кошти для інших статей видатків Державного бюджету. У 2015–2017 роках обсяги відшкодованого ПДВ склали 46, 53,4 та 50,2 млрд. грн. відповідно, однак були меншими за планові, що дає змогу свідчити про накопичення заборгованості з бюджетного відшкодування. Протягом 2017 року було здійснено відшкодування на суму 50,2 млрд. грн., що на 8,4 млрд. грн. або 14,3 % менше, ніж планувалося, та на 3,2 млрд. грн. або 6 % менше, ніж у 2016 році. З цієї суми грошовими коштами відшкодовано 43,3 млрд. грн., що на 10,1 млрд. грн. або 18,9 % менше показника 2016 року, облігаціями внутрішньої державної позики платникам ПДВ – 6,9 млрд. грн. У 2018 році з Державного бюджету здійснено відшкодування в розмірі 68,4 млрд. грн., на 18,2 млрд. грн. або 36,2 % більше минулорічного показника, а також на 3,3 млрд. грн. або 5,1 % більше запланованого урядом. За весь проаналізований період 2018 рік

відзначився найбільшим обсягом бюджетного відшкодування ПДВ. У 2019 році, за словами Р. Насірова, ДФС планує відшкодувати близько 100 млрд. грн., у тому числі збільшити відшкодування аграріям і покрити невідшкодовані суми ПДВ, що залишаються на сьогодні [56].

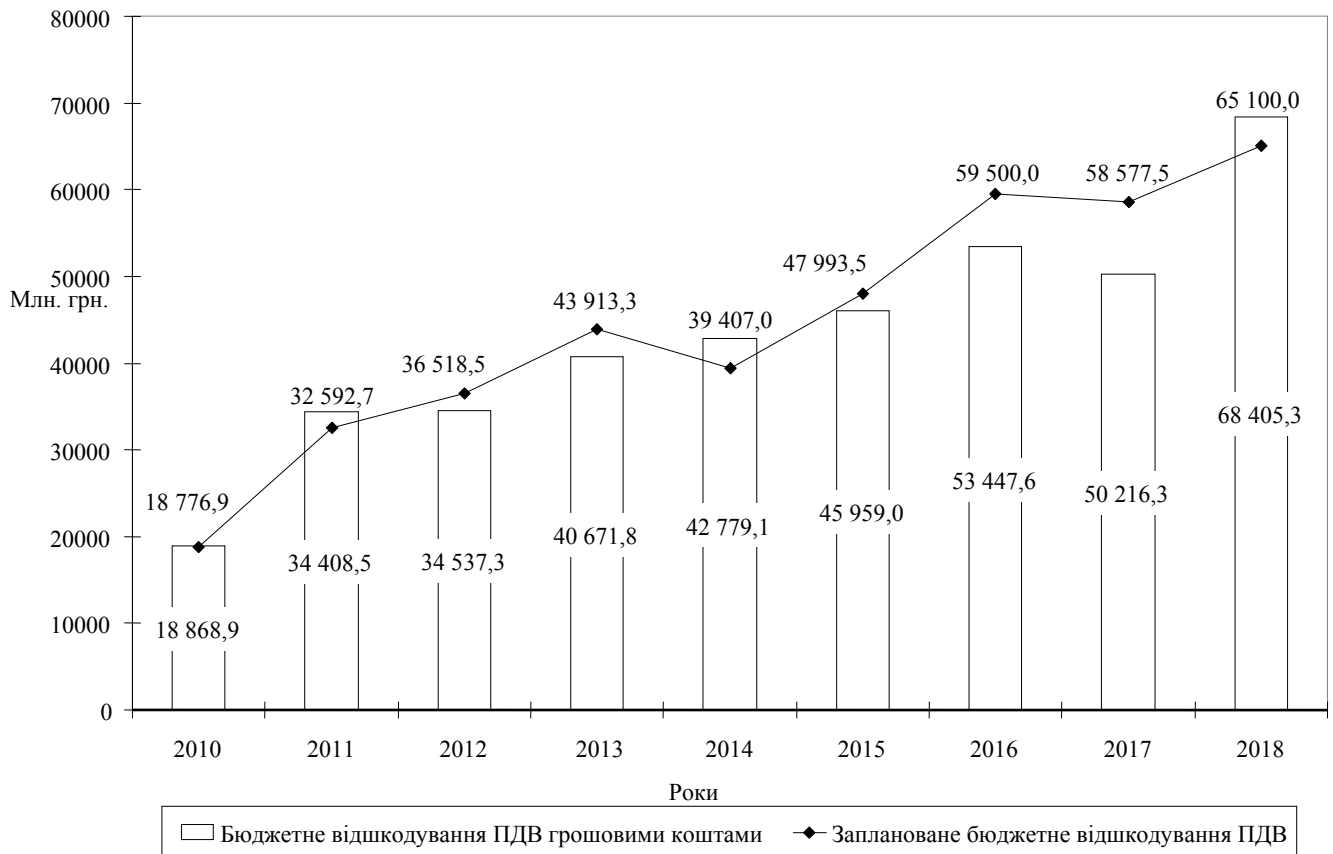


Рис. 2.5. Співвідношення фактичних і планових обсягів бюджетного відшкодування ПДВ за період 2010–2018 років [55]

З квітня 2017 року на офіційному сайті Державної казначейської служби щомісячно оприлюднюється перелік платників ПДВ, які отримали відшкодування податку, з метою забезпечення прозорості в цьому питанні, закріплення довіри між владою та підприємцями [55].

У 2011–2013 роках, незважаючи на стрімке зростання надходжень ПДВ, співвідношення бюджетного відшкодування до акумульованого податку з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг (табл. 2.7) становило критичні 76 %, що вказує на низьку фіскальну віддачу ПДВ від українських товарів, експортну орієнтованість національної економіки, негативно відображається на доходах

Державного бюджету та фіскальній ефективності податку. Вже в 2014 році співвідношення зменшилося до 56,2 % за рахунок зростання надходжень ПДВ з виробленої в Україні продукції через запровадження ПКУ. У 2015 році можна відзначити мінімальну питому вагу бюджетного відшкодування у надходженнях ПДВ за останні п'ять років – 55,6 %. У 2016–2018 рр. співвідношення бюджетного відшкодування податку до обсягів його надходжень було відносно стабільним: 61–63 %. Незважаючи на різкий стрибок надходжень ПДВ з 81,2 до 108,1 млрд. грн. або на 33,1 % у 2018 році, співвідношення не змінилося в бік зменшення через одночасне зростання бюджетного відшкодування на 36,2 %.

Таблиця 2.7

Співвідношення обсягів бюджетного відшкодування до надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг

Рік	Надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг, млн. грн.	Бюджетне відшкодування ПДВ, млн. грн.	Співвідношення бюджетного відшкодування до надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг, %
2010	53637,0	40671,8	75,8
2011	76175,5	42779,1	56,2
2012	82694,2	45959,0	55,6
2013	84546,9	53447,6	63,2
2014	81239,5	50216,3	61,8
2015	108091,2	68405,3	63,3
2016	84546,9	53447,6	63,2
2017	81239,5	50216,3	61,8
2018	108091,2	68405,3	63,3

Разом з тим, попри колосальні обсяги бюджетного відшкодування ПДВ, актуальним невирішеним проблемним питанням залишається накопичення великих сум заборгованості з відшкодування податку. Проаналізуємо динаміку обсягів заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ та їх зв'язок з випуском облігацій внутрішньої державної позики (далі – ОВДП).

Протягом 2010–2018 років не спостерігається чіткої тенденції до зростання або зниження обсягів заборгованості з відшкодування ПДВ: борг держави перед платниками податку за досліджуваний період коливався з 6,8 до 19,9 млрд. грн., досягнувши найбільшого розміру на початку 2013 року – 23,1 млрд. грн. (рис.

2.6). Станом на 01.01.2018 року обсяги невідшкодованого податку становили 19,3 млрд. грн., проте лише за півроку зросли до 22,1 млрд. грн., а вже в липні склали 26 млрд. грн. На початок січня 2019 року заборгованість склала 12 млрд. грн. [56].

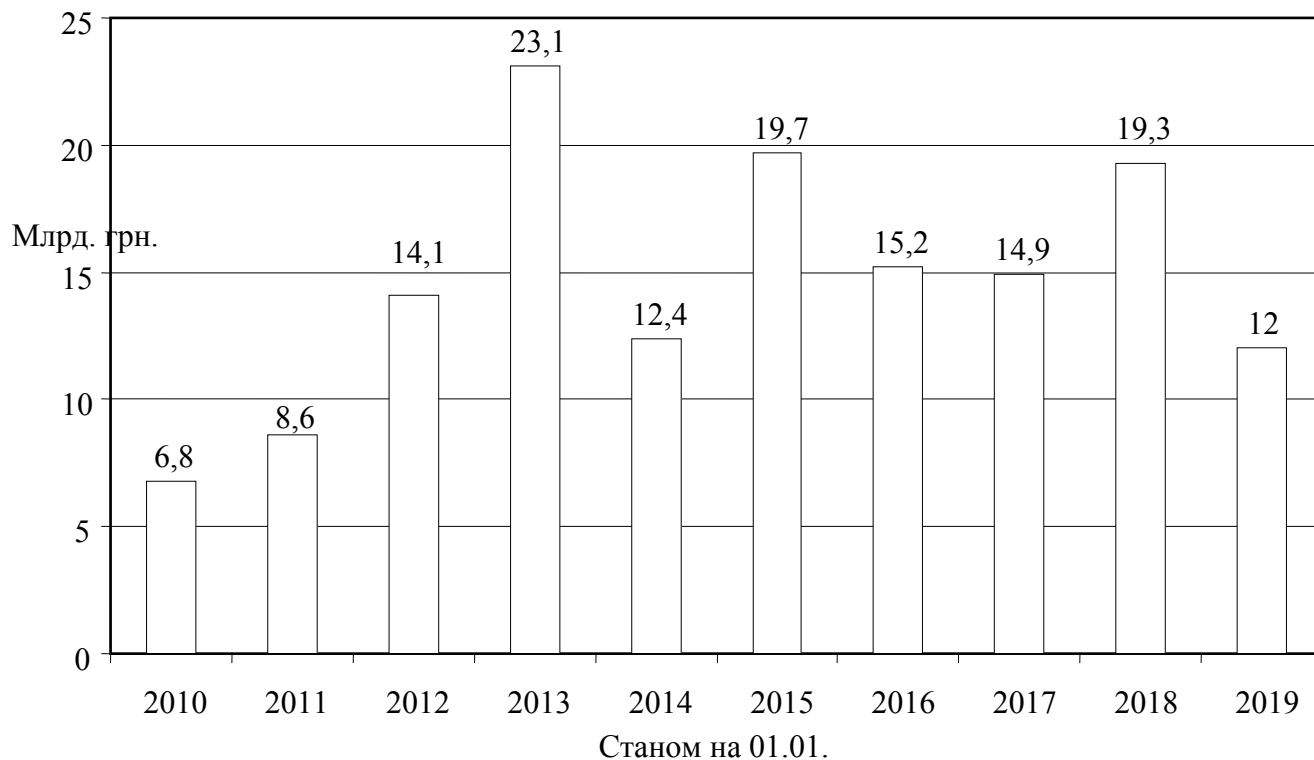


Рис. 2.6. Обсяги заборгованості з відшкодування ПДВ за період 2010–2019 років

До основних причин виникнення заборгованості з повернення ПДВ можна віднести: структурні диспропорції в економіці, такі як брак бюджетних коштів, велика частка експорту у ВВП, матеріаломістке й енергомістке виробництво в найбільших експортерів; диспропорції в системі оподаткування: найбільшими боржниками зі сплати ПДВ є енергетичні підприємства, агропромислові виробники до 2019 року не сплачували податок до бюджету; наявність тіньової інфраструктури, яка нагромаджує фіктивний експорт; неефективність чинного механізму відшкодування податку: здійснення відшкодування лише за рахунок надходжень ПДВ, не вироблено механізмів відшкодування податку в одній області коштом надходжень в іншій, списання податкового боргу з ПДВ, наявність значної кількості заявок на незаконне відшкодування [41].

Негативними наслідками накопичення заборгованості з відшкодування ПДВ є перешкоджання залученню інвестицій в економіку України, зниження конкурентоспроможності вітчизняних підприємств, нерівність між платниками податку через відсутність справедливого й ефективного погашення боргу, погіршення платоспроможності платників через нестачу обігових коштів, неможливість об'єктивного прогнозування доходів бюджету, їх нестабільність, додаткове навантаження на Державний бюджет у наступні періоди тощо.

Підсумовуючи вище викладене, зазначимо, що бюджетне відшкодування сягає величезних розмірів і складає більше 60 % від надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів. Попри це, вже багато років існує проблема заборгованості перед платниками, яку держава намагається вирішити за допомогою випуску ОВДП. Також варто відзначити, що за останній час у лідери за обсягами відшкодування вийшли певні області України та низка великих платників, яким стабільно повертають з бюджету величезні суми ПДВ.

Проаналізувавши обсяги бюджетного відшкодування ПДВ, зокрема в регіональному розрізі та корпоративному секторі, визначимо, що найбільші суми відшкодування отримують платники міста Києва, Дніпропетровської та Донецької областей. Підприємствами-лідерами є «АрселорМіттал Кривий Ріг», «ММК ім. Ілліча», «Кернел-Трейд» тощо. Для усунення наслідків, спричинених заборгованістю бюджетного відшкодування, подальшого розгляду потребують вивчення особливостей повернення ПДВ шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики.

РОЗДІЛ 3. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

3.1. Напрями вдосконалення адміністрування податку на додану вартість у діджитал-середовищі

Стратегія сталого розвитку «Україна–2020», метою якої є впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід нашої країни на провідні позиції у світі, передбачає реалізацію 62 реформ і програм розвитку держави, однією з яких є податкова реформа. Вона має на меті побудову податкової системи, яка є простою й економічно справедливою, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного та місцевих бюджетів. Головним напрямом реформи зокрема є й вдосконалення адміністрування ПДВ.

З настанням ери діджиталізації суспільства, цифрової економіки змінюється парадигма й податкового адміністрування. Цифровізація економіки, з одного боку, передбачає нові потенційні можливості для всіх секторів господарювання, з іншого – створює нові проблеми в традиційних галузях податкового регулювання й контролю. Для зменшення негативного впливу податкових ризиків у діджитал-середовищі потрібно визначити ряд заходів щодо впровадження новітніх технологій в податкове адміністрування й окреслити перспективи покращення якості й ефективності системи електронного податкового адміністрування.

Тому в контексті даної теми варто запропонувати власне бачення певних кроків на шляху вдосконалення системи адміністрування ПДВ, окресливши переваги й недоліки від застосування сучасних цифрових технологій в податковій системі (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ

Насамперед необхідно представити варіант внесення змін до ПКУ з метою виправлення формальних недоліків його положень відповідно до тих проблем, що були окреслені в розділі 1 (Додаток В). Такий крок допоможе чітко визначити функції та перелік повноважень податкових органів, виправити певні нормативні колізії, прибрати суперечливі норми законодавства. Але це лише невелика доля пропозицій, оскільки найбільш пріоритетні напрями вдосконалення потребують глобальних змін до ПКУ.

Таким чином, з метою вдосконалення процесу реєстрації ПН у ЄРПН потрібно зменшити термін реєстрації з 15 до 5 календарних днів, щоб забезпечити відображення податкового зобов'язання продавця і податкового кредиту покупця в одному податковому періоді – календарному кварталі. Відповідно до цього пріоритетним є створення спеціального веб-сайту для реєстрації ПН у режимі онлайн для прискорення процедури, виключення шахрайства та надання можливості покупцю спостерігати за реєстрацією [31].

Одним із головних кроків на шляху вдосконалення системи адміністрування

податків є забезпечення дотримання стабільності податкового законодавства. Згідно зі ст. 4 ПКУ принцип стабільності полягає в неможливості внесення змін до елементів податків та зборів пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки. Нажаль, дана норма значиться лише на папері, що ускладнює планування подальшої діяльності суб'єктів господарювання та викликає недовіру до уряду. Тому пропонується вимагати від законотворців виконання створених ними законів, зокрема шляхом створення ініціативних груп з метою відстоювання своїх прав та інтересів, у тому числі в судовому порядку, складання електронних петицій Президентові України.

Даний пункт також передбачатиме внесення зважених обґрунтованих пропозицій щодо впровадження нововведень до ПКУ, підкріплених коментарем експертів і представників бізнесу стосовно необхідності змін, і прогнозом, зокрема аналітичним, очікуваних результатів.

Пріоритетним напрямком вдосконалення адміністрування податків є переведення листування податкових органів з платниками в електронний формат. Реалізація даної пропозиції здійснюватиметься наступним чином: зобов'язати органи ДФС надсилати всі документи в електронному вигляді тим платникам, хто уклав договір про визнання електронних документів і звітує в електронній формі. Листи надходитимуть в Електронний кабінет платника податків та на електронну пошту. Доказом отримання такого листа буде автоматичне повідомлення про факт відкриття документів чи відправлення створеного власне платником аналогічного повідомлення. Така реформа матиме на меті забезпечення широкого використання сучасних технологій, зменшення паперового нагромадження, витрат на конверти та марки з кишень інспекторів тощо.

Певних змін потребує й порядок реєстрації платників ПДВ, запропонуємо власний погляд втілення їх у життя. По-перше, необхідно спростити реєстрацію новостворених суб'єктів господарювання платниками ПДВ, а саме надання їм можливості реєстрації платником одночасно з державною реєстрацією шляхом проставлення відмітки у відповідній заяві. По-друге, скоротити терміни проведення добровільної реєстрації платником ПДВ до трьох робочих днів після

надходження реєстраційної заяви без інших додаткових умов, але залишити за такими платниками право вказати в заяві бажану дату реєстрації. Зазначити, що орган ДФС не може відмовити платникам у добровільній реєстрації. Спрощення реєстрації платників ПДВ є одним із 43 кроків для досягнення України топ-20 країн світу з найкращим бізнес-кліматом у рейтингу Світового банку Doing Business-2018.

Враховуючи досвід країн ЄС пропонується диференціація ставок ПДВ. Податковим кодексом вже передбачена знижена ставка 7 % по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів, медичних виробів і обладнання. Має сенс розширити застосування такої ставки на основні харчові продукти та напої, крім алкогольних, побутове постачання води, газу, електроенергії, книжки, газети та періодичні видання, послуги медичної та стоматологічної допомоги, вивезення сміття, обробка відходів тощо, тобто надання пільг кінцевим споживачам з метою стимулювання попиту, зменшення проявів соціальної нерівності. Але така зміна одночасно має переваги та недоліки (табл. 3.1), тому її втілення в життя повинно бути економічно обґрунтованим, продумано кожний елемент такої реформи.

Таблиця 3.1

Переваги і недоліки запровадження диференційованої ставки ПДВ [55, с. 176-178]

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> – зменшення цін на основні споживчі товари; – зменшення проявів соціальної нерівності, оскільки ПДВ є регресивним податком стосовно малозабезпечених верств населення; – стимулювання економічної активності та споживчого попиту; – стимулювання розвитку певних галузей з урахуванням національних інтересів; – зрушення в структурі витрат громадян. 	<ul style="list-style-type: none"> – зменшення надходжень ПДВ до Державного бюджету; – збереження цін на попередньому рівні через збільшення продавцями торгової націнки в рахунок зниження ставок; – ускладнення обліку та звітності; – обтяження податкових перевірок підтвердженням правомірності застосування певної ставки; – збільшення кількості заявників на бюджетне відшкодування ПДВ.

Оскільки такий крок призведе до зменшення надходжень ПДВ до Державного бюджету, необхідно компенсувати їх шляхом розширення бази оподаткування, а саме застосування зниженої ставки до наступних операцій, що раніше звільнялися від оподаткування:

постачання технічних та інших засобів реабілітації інвалідів (пп. 197.1.3);
постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг (пп. 197.1.5);

постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення (пп. 197.1.9);

постачання та доставки періодичних видань друкованих ЗМІ, підготовка, виготовлення, розповсюдження книжок, зокрема електронного формату, зошитів, навчальних посібників вітчизняного виробництва (пп. 197.1.25).

Однак прийняття таких рішень упирається в рівень доходів і матеріальний добробут громадян України, тому скасування податкових пільг повинно бути зваженим і поступовим.

Пропонується також скоротити строк дії пільги для операцій з постачання програмної продукції до 1 січня 2019 року, оскільки, по-перше, більшість підприємств сектора інформаційних технологій експортують свою продукцію, по-друге, ІТ-сектор є перспективним, його розвиток може відбуватися без пільг з ПДВ, і, по-третє, основною проблемою ІТ-компаній до 2016 року були витрати на фонд оплати праці, через що вони вдавалися до податкової оптимізації.

Актуальним та неоднозначним залишається питання надання пільг з ПДВ сільськогосподарським виробникам, його порушення кожного разу призводить до наведення аргументованих доказів стосовно збереження або повалення даного режиму оподаткування. У рамках вдосконалення СЕА ПДВ можна запропонувати наступні зміни. По-перше, наполягати на збереженні спеціального режиму для сільгоспвиробників у тому вигляді, що існує зараз, до того часу, поки не буде запропонована більш досконала державна підтримка сільського господарства. По-друге, об'єднати три додаткових рахунки в СЕА ПДВ в один для здійснення операцій з постачання всіх видів сільськогосподарських товарів і послуг, що запобіжить розсіюванню обігових коштів. По-третє, встановити оптимальне співвідношення 50 на 50 для сплати до Державного бюджету та перерахування на спецрахунки платників однаково пропорційних сум задекларованого ПДВ. Також доцільним є застосування співвідношення 20 на 80 для тих сільгоспвиробників, в

яких частка операцій з продукцію тваринництва перевищує 40 % від загальних обсягів сільськогосподарських операцій, оскільки саме ця галузь знаходиться на межі зникнення [54].

Така реформа вирішить ряд проблем, зокрема вона буде компромісом щодо вимог МВФ, потреб бюджету та інтересів сільського господарства, допоможе забезпечити стабільні надходження до державної скарбниці до впровадження більш ефективної системи та стане підґрунтям подальшого сталого розвитку сільськогосподарського виробництва.

Альтернативою запропонованого впровадження зниженої ставки ПДВ є проект громадської ініціативи щодо диференціації ставок за «концепцією 7/17», що полягатиме в зменшенні ставки при здійсненні розрахунків між платниками ПДВ до 7 %, а при реалізації товарів і послуг неплатникам до 17 %. Схема реалізації даної пропозиції представлено на рис. 3.2.

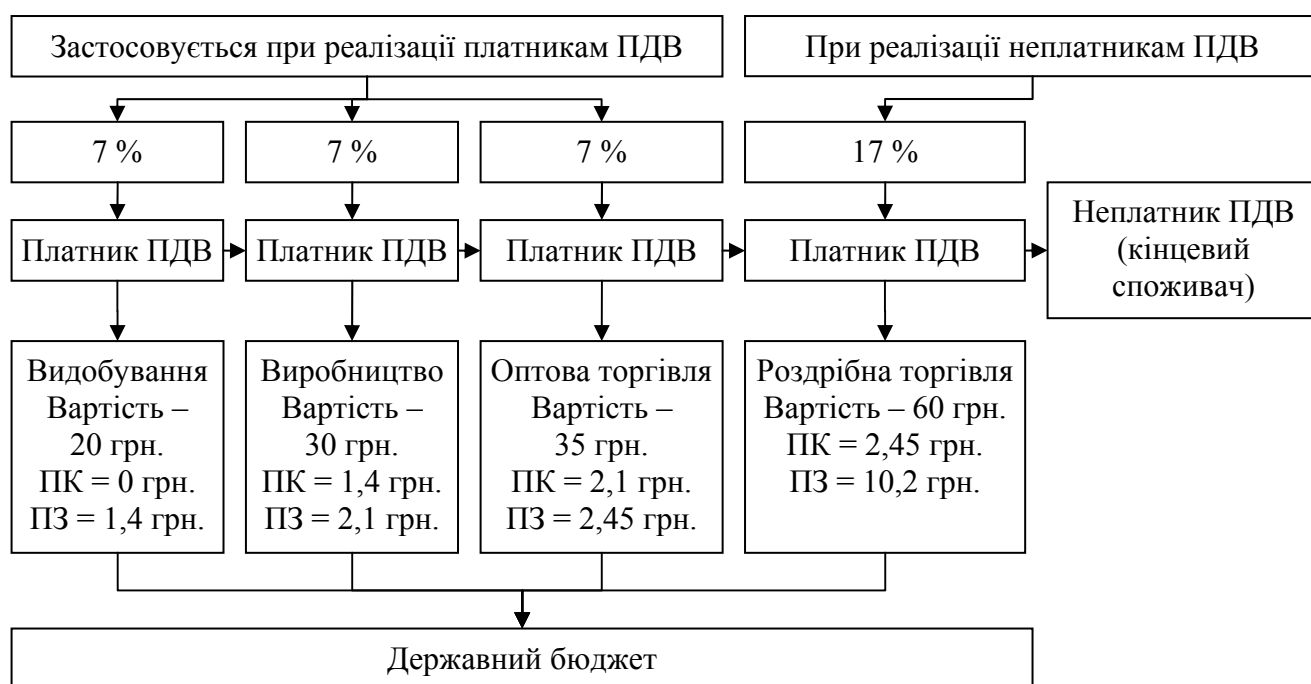


Рис. 3.2. Схема сплати ПДВ при запроваджені «концепції 7/17» [72, с. 4]

Результатом реалізації такої концепції очікуються збільшення надходжень ПДВ приблизно в три рази через зменшення заявлених до відшкодування сум податку, зменшення роздрібних цін на 2,5 %, зростання внутрішніх і зовнішніх

інвестицій, збільшення оборотних коштів підприємств-виробників, суттєве зменшення схем, пов'язаних з формуванням фіктивного податкового кредиту й отриманням незаконного відшкодування [72, с. 4].

Також громадською ініціативою «Реанімаційний пакет реформ» було запропоновано ввести в Україні ПДВ-рахунки аналогічно до тих, що зараз використовуються в Азербайджані. Реалізація відбувається наступним чином. Банк, що обслуговує платника ПДВ, наряду з розрахунковим рахунком відкриває йому ПДВ-рахунок. Висока стадія розвитку банківської системи України дозволяє технічно та програмно здійснити цей крок. Момент сплати ПДВ визначається за касовим методом, виникнення податкового зобов'язання – методом першої події. Схема функціонування складається з наступних кроків (рис. 3.3) [72, с. 6]:

1. Подача в банк платіжного доручення із зазначенням вартості товару та суми ПДВ, які повинні бути перераховані, свого та ПДВ-рахунку контрагента. У разі нестачі коштів на ПДВ-рахунку, банк автоматично перераховує потрібну суму з розрахункового рахунку.

2. Банк здійснює перерахунок коштів на рахунки постачальника.

3. Отримання від покупця оплати за реалізовані товари.

4. Банк автоматично повертає перераховані раніше кошти з ПДВ-рахунку на розрахунковий.

5. Залишки на ПДВ-рахунку в кінці місяця автоматично перераховуються в бюджет.

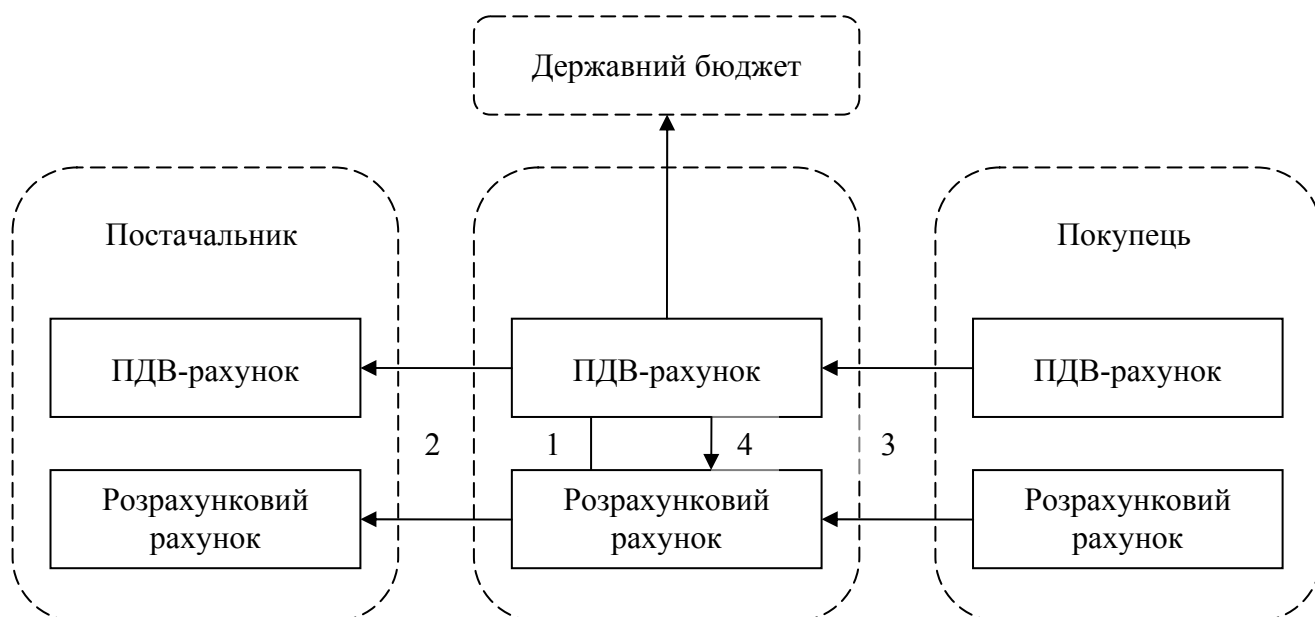


Рис. 3.3. Приклад схеми функціонування ПДВ-рахунків [72, с. 6]

Результатом такого кроку будуть повне усунення податкових ям, неможливість формування фіктивного ПДВ, скасування податкових накладних і звітності з ПДВ, крім випадків необхідності відшкодування з бюджету, суттєве скорочення витрат на адміністрування ПДВ та спрощення ведення бізнесу.

Важливим елементом системи адміністрування ПДВ, що також потребує вдосконалення, є система штрафних санкцій. Пропонується наступні штрафи за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності з ПДВ: 510 грн. – за несвоєчасне подання, 1020 грн. – за неподання податкової декларації, якщо порушення здійснено вперше, 5 % від нарахованого податкового зобов'язання за повторне вчинення платником тих самих дій протягом року. Також існує пропозиція щодо вдосконалення штрафів за порушення граничного терміну реєстрації ПН та РК у ЄРПН:

- до 5 календарних днів – 10 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК;
- від 6 до 15 календарних днів – 20 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК;
- від 16 до 30 календарних днів – 30 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК;
- від 31 до 45 календарних днів – 40 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК;
- від 46 до 60 календарних днів – 50 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК;
- від 61 до 90 календарних днів – 60 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК;

більше 91 календарного дня – 100 % від суми ПДВ, зазначеної в ПН/РК.

Таким чином, було окреслено основні напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ, надано рекомендації щодо усунення існуючих недоліків за кожним з напрямів, зокрема враховуючи досвід зарубіжних країн, запропоновано нововведення до СЕА. Впровадження зазначених кроків сприятиме проведенню грамотної податкової реформи та досягненню поставлених цілей.

У продовження даної теми необхідно приділити більшу увагу вирішенню проблеми бюджетного відшкодування ПДВ.

3.2. Шляхи вдосконалення бюджетного відшкодування податку на додану вартість

Проблемним аспектом адміністрування ПДВ вже багато років залишається необхідність його бюджетного відшкодування, через яке державна скарбниця втрачає величезні кошти. Механізм бюджетного відшкодування є недосконалим і непрозорим, що дає змогу використовувати незаконні схеми, породжує корупцію, чутки про відкати за його отримання, і, як наслідок, накопичення заборгованості перед платниками податків.

Незважаючи на те, що з кожною податковою реформою уряд намагається вдосконалити механізм здійснення бюджетного відшкодування ПДВ, зазначені проблеми залишаються, а в деяких випадках ситуація навіть погіршується, зокрема в частині несвоєчасного та часткового відшкодування ПДВ експортерам, спричинені їх великими заявками через високу інфляцію та девальвацію гривні.

До того ж мали місце випадки нестачі вільних грошових коштів на рахунках Казначейства для відшкодування, а примусове погашення заборгованості з ПДВ за виконавчим документом, виданим судом, є неможливим.

Останнім внесенням змін до ПКУ для забезпечення прозорого та справедливого процесу відшкодування були впроваджені відкриті реєстри заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ. До реєстрів в залежності

від дотримання платниками визначених критеріїв у хронологічному порядку включаються заяви, отримані територіальними органами ДФС. Таким чином цей механізм виключає вибірковість здійснення відшкодування певним платникам і дає можливість чесно отримати ПДВ за черговістю подання заяв.

Однак таке нововведення, незважаючи на його переваги та довгоочікуване вирішення проблеми прозорості та неупередженості механізму відшкодування, визвало багато нарікань, зокрема стосовно наявності корупційного фактору через порушення принципу рівності платників податків, відкрите питання щодо розподілу коштів за двома реєстрами, вплив на це ручного режиму.

Також були скасовані умови отримання бюджетного відшкодування: суб'єкти господарювання, що зареєстровані платниками ПДВ менше 12 місяців або мають обсяги оподатковуваних операцій за цей період менші, ніж заявлена до відшкодування сума, відтепер мають право на відшкодування ПДВ [1]. Такі зміни можуть спричинити збільшення заявок нещодавно зареєстрованих платників і, як наслідок, розмірів відшкодування, але одержувачами найбільших сум ПДВ вже достатній період є ті ж самі платники (табл. 3.2), тож істотно на ситуацію з відшкодуванням це не вплине.

Позитивним моментом останніх нововведень стала можливість використати узгоджену суму бюджетного відшкодування в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету. Це дозволить зменшити сукупний податковий борг, здійснити залік грошових зобов'язань фактично без втрат бюджету.

Таблиця 3.2

Топ-10 платників з найбільшими сумами ПДВ, заявленими до відшкодування, станом на II-півріччя 2019 року [16]

Платник ПДВ	Сума, заявлена до відшкодування, млн. грн.	Сфера діяльності
АТ «Укргазвидобування»	4227,5	Добування природного газу
АТ НАК «Нафтогаз України»	4025,0	Діяльність хед-офісів
АТ «Укртрансгаз»	1636,9	Транспорт трубопровідний

ПрАТ «ДТЕК Павлоградвугілля»	1292,5	Добування кам'яного вугілля
ПрАТ «Північний ГЗК»	1252,4	Добування залізних руд
ПАТ «Південний ГЗК»	944,5	--/--/--
ДП «Енергоатом»	911,6	Електроенергія: виробництво, розподілення
ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»	858,9	Виробництво сталі, чавуну
ПрАТ «Нафтогазвидобування»	858,8	Добування природного газу
ПАТ «Укрнафта»	806,1	Добування сирої нафти

З огляду на проблемність порушеного питання, варто запропонувати низку кроків для вдосконалення механізму відшкодування ПДВ, забезпечення його прозорості та справедливості, вирішення проблеми накопичення заборгованості перед платниками.

Зменшення заборгованості з відшкодування ПДВ можна вирішити зокрема за допомогою ПДВ-рахунків і диференціації ставок податку за концепцією «7/17», механізм функціонування яких було наведено в пункті 3.2. Як вже зазначалося, результатами їх спільного впровадження стануть зменшення сум ПДВ, заявлених до відшкодування, кількості незаконних схем, унеможливлення формування фіктивного податкового кредиту, упередження розкрадання бюджетних коштів, спрощення адміністрування ПДВ. Проте негативними наслідками можуть бути збільшення витрат підприємств на банківське обслуговування, додаткова звітність для банків, до того ж певним ризиком є відсутність досвіду зарубіжних країн щодо використання ПДВ-рахунків у запропонованому вигляді.

Доцільним також є звернення до європейської практики адміністрування ПДВ, а саме запровадження реверсивного механізму в галузях зі значною часткою тіньового сектору. По-перше, такий механізм передбачає сплату податку тільки кінцевим споживачем, тому не потребує відшкодування та зменшує можливість ухилення від оподаткування, по-друге, підвищує платоспроможність компаній через зменшення потреби в обігових коштах, а по-третє, це буде дієвий крок до європейської моделі податкового врядування. Таким чином, платники не будуть кредитувати бюджет сплаченим авансом ПДВ, а потім вимагати його законного

повернення, що в першу чергу актуально для експортерів. Звичайно, на заваді такого кроку буде ризик тимчасової втрати доходів бюджету.

Стосовно реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, доцільно створити єдиний відкритий реєстр заяв, оскільки така система є більш простою в адмініструванні та більш об'єктивною, вона забезпечує принцип рівності платників, недопущення проявів податкової дискримінації. Єдиний критерій відшкодування за таким реєстром – хронологічність подачі заяв. Це дозволить нівелювати корупційні фактори, запобігти маніпуляціям з боку контролюючих органів і ДФС при переведенні заяв з одного реєстру в інший, вирішити проблему розподілу коштів між реєстрами, забезпечити оперативне і вчасне відшкодування всім платникам ПДВ.

Схема здійснення бюджетного відшкодування за єдиним реєстром заяв представлена на рис. 3.4.

Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості надходження та внесення заяв платників ПДВ у реєстр. Суми ПДВ, які не відшкодовані органом Державної казначейської служби протягом 5 робочих днів після отримання висновку від органу ДФС, вважаються заборгованістю з відшкодування ПДВ. З наступного дня на суму такої заборгованості повинна нараховуватися пеня на рівні 120 % облікової ставки НБУ, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення [1]. Оскільки така норма значиться лише на папері, необхідно вимагати від органів Казначейства її дотримання в судовому порядку спеціально створеними ініціативними групами та поданням електронних петицій Президентіві України.



Рис. 3.4. Схема здійснення бюджетного відшкодування за єдиним реєстром заяв

Для забезпечення оперативного та вчасного бюджетного відшкодування всім платникам ПДВ, недопущення часткового повернення коштів, накопичення та збільшення заборгованості, необхідно внести зміни до Бюджетного кодексу України стосовно виключення з нього норми відображення планових показників бюджетного відшкодування. В умовах функціонування єдиного реєстру заяв і автоматичного повернення сум ПДВ така прописана обов'язкова максимальна сума відшкодування перешкоджатиме своєчасним виплатам, блокуватиме оборотні кошти підприємств, збільшення об'ємів експорту та покращення платіжного балансу.

Як зазначають ініціатори законопроекту № 3810, саме окреме планування розмірів надходжень від сплати ПДВ і сум бюджетного відшкодування, а не їх сальдо, призводить до нестачі коштів для його здійснення та, як наслідок, накопичення заборгованості перед платниками. Це суперечить практиці розвинутих країн, які закладають до бюджету саме прогнозний показник сальдо між сплаченими податковими зобов'язаннями та відшкодуванням ПДВ. За дослідженням МВФ, близько 40 країн більше 60 % відшкодовували податок безпосереднього з його надходжень [71].

Механізм функціонування ПДВ передбачає повернення платникам зайво сплаченої авансом частини сум податку. Існування простроченої заборгованості з його відшкодування означає, що держава без законних підстав вилучає належні платникам кошти та при цьому не компенсує інфляційних втрат, відсотків за кредитами, які суб'єкти господарювання змушені запозичувати для поповнення обігових коштів.

Сплачені платниками суми ПДВ зараховуються на єдиний казначейський рахунок, а нестача коштів на ньому унеможлиблює законне відшкодування. До того ж, Казначейство має можливість використовувати для здійснення державних видатків кошти, що знаходяться на рахунках у СЕА ПДВ і належать платникам, і які ще не перейшли у власність Державного бюджету.

Для вирішення зазначеної проблеми більшістю ініціаторів [71; 72] податкових реформ пропонується створення окремого казначейського рахунку для адміністрування ПДВ, на який надходитимуть сплачені суми податку, забезпечуватиметься відшкодування та перерахування залишків на єдиний казначейський рахунок до Державного бюджету України (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Функціонування казначейського рахунку для адміністрування ПДВ

Втілення в життя зазначених кроків у поєднанні з функціонуванням єдиного реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ матиме наступні позитивні наслідки [71]:

забезпечення належного та своєчасного відшкодування ПДВ платникам, унеможливлення виникнення та накопичення заборгованості в майбутньому, що сприятиме відновленню і зростанню довіри до системи адміністрування податків, держави в цілому;

зменшення кількості судових спорів щодо бюджетного відшкодування;

створення позитивної динаміки розвитку бізнесу;

забезпечення прозорості та відкритості системи адміністрування ПДВ, унеможливлення подальших зловживань і порушень законодавства;

приведення податкової системи України до міжнародного рівня, формування позитивного іміджу в рамках співпраці з МВФ.

За офіційними даними накопичена заборгованість з відшкодування ПДВ станом на квітень 2016 року склала 10,5 млрд. грн. Для забезпечення прозорості

повернення платникам цих сум доцільно окремо оприлюднювати на офіційних сайтах ДФС і Держказначейства списки платників, перед якими держава має заборгованість з відшкодування ПДВ, із зазначенням таких сум, результатів погашення та залишків заборгованості на поточні дати. За словами голови ДФС, борг із відшкодування ПДВ зменшується щомісяця, а чергу, що залишилась, можна прибрати за 5-6 тижнів [56].

Одним із напрямів вдосконалення бюджетного відшкодування і збереження коштів Державного бюджету науковцями пропонується заміна ставки 0 % на пільгу «звільнення від оподаткування» за операціями експорту в офшорні зони. Це не погіршить рівень прибутковості підприємств-експортерів, але зробить недоцільним експортерів фіктивних товарів, прибуток яких – незаконне відшкодування [22, с. 192]. Також висувалися пропозиції щодо трактування поставок товарів на територію ВЕЗ «Крим» як внутрішніх торгівельних операцій, що оподатковуються ПДВ і не припускають його відшкодування з бюджету.

У рамках аналізу фіскальної ефективності ПДВ, що був здійснений у розділі 2 та надання пропозицій щодо вдосконалення системи адміністрування ПДВ, необхідно зробити прогноз обсягів надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг без урахування бюджетного відшкодування на 2019–2021 роки. На основі методу екстраполяції була побудована експоненціальна трендова модель обсягів надходжень ПДВ до бюджету (4.1), яка має наступний вигляд:

$$y = 33707 \cdot e^{0,1294 \cdot x} \quad (4.1)$$

Отримана модель має високий коефіцієнт достовірності апроксимації $R^2 = 0,93$ (рис. 3.6), що свідчить про відповідність моделі вихідним даним, її адекватність та можливість використання для прогнозування показників. 2019, 2020 і 2021 роки відповідають періодам 10, 11 і 12, отже, підставивши їх значення в модель, отримаємо наступні результати щодо обсягів надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг до Державного бюджету: 2019 рік – 122456,7 млн. грн., 2020 рік – 139318,4 млн. грн., 2021 рік – 158502 млн. грн.

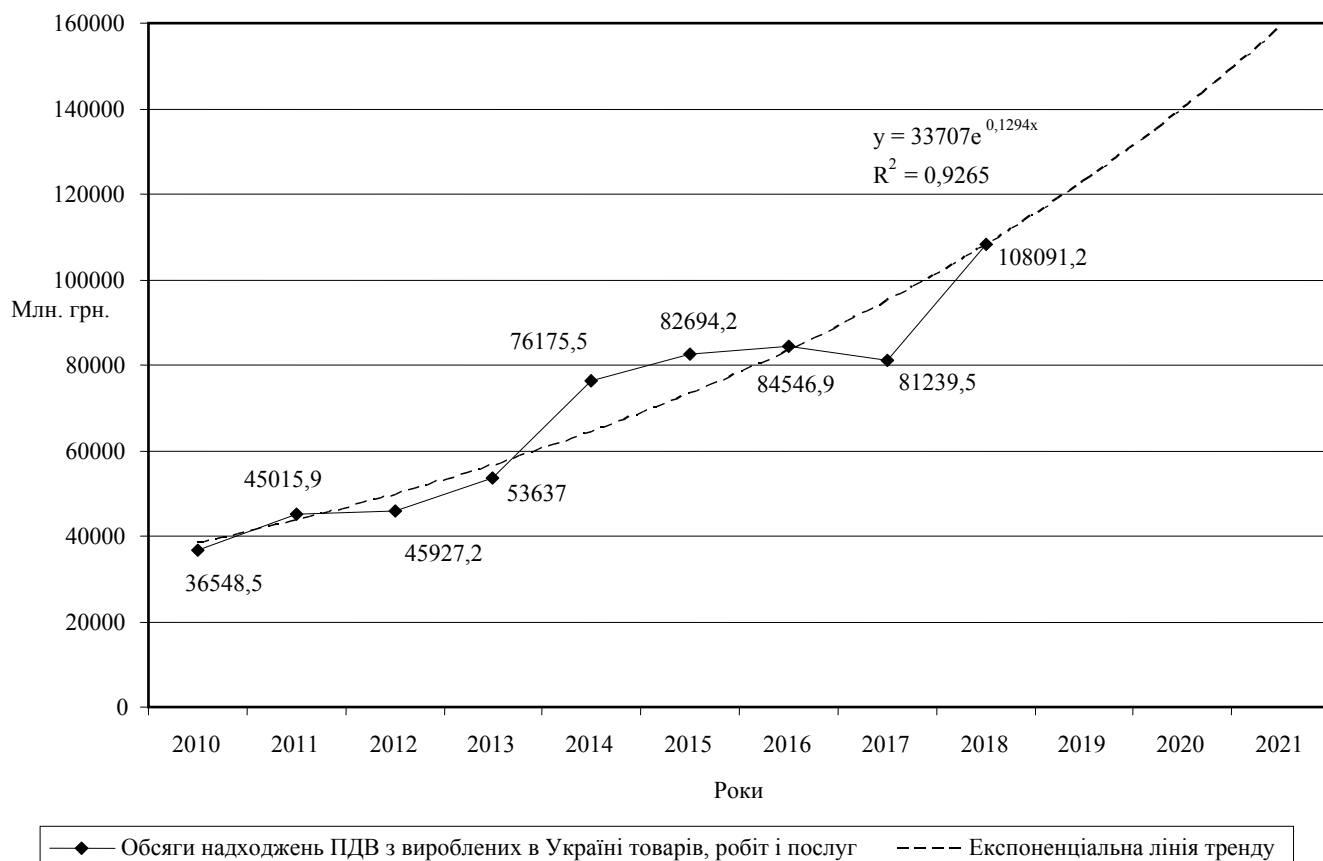


Рис. 3.6. Прогноз обсягів надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг на 2019–2021 роки за допомогою експоненціальної трендової моделі

Також є доцільним простежити залежність обсягів надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг від основних макроекономічних показників: ВВП, кінцевих споживчих витрат, обсягів експортних операцій та офіційного курсу гривні до долара США. Окремо здійснимо аналіз залежності надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів від обсягів імпорتنих операцій та офіційного курсу національної валюти. Вхідні дані для здійснення кореляційно-регресійного аналізу подані в додатку В.

Оскільки між наведеними показниками існує тісний лінійний зв'язок, який ускладнить інтерпретацію впливу певних факторів на залежну змінну, побудуємо однофакторні рівняння регресії (табл. 3.2). Коефіцієнти детермінації здебільшого є високими та наближаються до 1, що свідчить про адекватність моделей та високу залежність обсягів надходжень від відповідних показників. Коефіцієнти кореляції є позитивними, що вказує на прямий зв'язок між ознаками, та

перевищують 0,7, що свідчить про сильний і дуже сильний зв'язок між факторами.

Таблиця 3.2

Кореляційно-регресійний аналіз обсягів надходжень ПДВ

Показник	Рівняння регресії	Коефіцієнт детермінації, R^2	Коефіцієнт кореляції, r
З вироблених в Україні товарів, робіт і послуг			
ВВП України	$y = -7971,04 + 0,061 \cdot x$	0,967	0,983
Кінцеві споживчі витрати	$y = -622,59 + 0,063 \cdot x$	0,970	0,985
Обсяги експортних операцій	$y = 1474,23 + 0,106 \cdot x$	0,953	0,976
Офіційний курс гривні	$y = 33961,60 + 36,813 \cdot x$	0,619	0,787
З ввезених на територію України товарів			
Обсяги імпорتنих операцій	$y = 14621,49 + 0,069 \cdot x$	0,901	0,949
Офіційний курс гривні	$y = 48982,79 + 44,021 \cdot x$	0,686	0,828

Аналіз отриманих даних показав, що зростання ВВП України на 1 млн. грн. призведе до збільшення обсягів надходжень ПДВ на 0,061 млн. грн., кінцевих споживчих витрат – на 0,063 млн. грн., обсягів експортних операцій – на 0,106 млн. грн. Падіння офіційного курсу гривні до долара США на 100 грн. принесе державній скарбниці додаткові 36,813 тис. грн. ПДВ. Обсяги надходжень ПДВ з ввезених на Україну товарів збільшаться на 0,069 млн. грн. і 44 тис. грн. від зростання обсягів імпорتنих операцій на 1 млн. грн. та падіння на 100 грн. офіційного курсу національної валюти відповідно.

Таким чином, головними кроками на шляху вдосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ є запровадження ПДВ-рахунків і диференційної ставки податку за концепцією «7/17», створення єдиного реєстру заяв замість існуючих двох і окремого казначейського рахунку для адміністрування ПДВ, що сприятиме становленню прозорого, справедливого механізму відшкодування, повернення довіри підприємців до держави.

Отже, розглянуто досвід застосування диференційованої системи ставок податку європейськими країнами, реверсивного механізму сплати ПДВ, окреслені його переваги та недоліки. Зазначені вимоги до обов'язкової реєстрації платником податку, наведені практичні моменти адміністрування ПДВ, зокрема подача

звітності, проведення перевірок, застосування штрафів. Вважаємо, що Україна повинна запозичити досвід ЄС в частині встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків, диференціації ставок, коригування порогу обов'язкової реєстрації, застосування жорстких санкцій до порушників податкового законодавства.

Окреслені основні пріоритетні напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ, зокрема вирішення проблеми зі спеціальним режимом оподаткування сільськогосподарських виробників, диференціація ставок ПДВ, переведення листування з платниками в електронний формат, спрощення реєстрації платників ПДВ, вдосконалення реєстрації ПН у ЄРПН. Відповідно до цього представлено варіант внесення змін до ПКУ, надані пропозиції щодо шляхів вдосконалення адміністрування податку.

Зазначено переваги та недоліки останніх нововведень у частині бюджетного відшкодування ПДВ. Запропонована низка кроків для вдосконалення механізму відшкодування податку, зокрема впровадженням єдиного реєстру заяв і окремого казначейського рахунку для адміністрування ПДВ. Слід підтримати одночасне впровадження оновлених ПДВ-рахунків та концепції «7/17», яка передбачає диференціацію ставок податку в залежності від наявності статусу платника ПДВ. Здійснено прогноз обсягів надходжень податку з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг на 2019–2021 роки, встановлено залежність обсягів надходжень ПДВ від основних макроекономічних показників на основі кореляційно-регресійного аналізу.

ВИСНОВКИ

У процесі виконання магістерської роботи були узагальнені та розвинуті теоретичні і методичні підходи функціонування системи адміністрування податку на додану вартість, розроблено практичні рекомендації щодо її вдосконалення.

У першому розділі роботи надана загальна характеристика системі адміністрування податків і зборів, зокрема розглянуті різноманітні підходи до визначення поняття «податкове адміністрування» різними авторами, наведені мета, предмет, об'єкт і суб'єкти адміністрування, охарактеризовані основні складові елементи системи адміністрування, а саме: способи здійснення податкового контролю, податкові консультації, процес адміністрування податкового боргу.

Слід зазначити, що найбільш точно визначення поняття «адміністрування ПДВ» наведено в ПКУ, як: «сукупність рішень і процедур контролюючих органів, дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до встановленого законом порядку».

Особливостями адміністрування ПДВ в Україні є певний перелік платників податку, порядок і способи їх реєстрації, функціонування системи електронного адміністрування та Єдиного реєстру податкових накладних, електронна звітність з ПДВ, механізм здійснення бюджетного відшкодування за двома реєстрами заяв, до яких розподіляють платників залежно від відповідності ними визначеним критеріям.

Існуючими проблемами податкової системи України є: високий рівень тіньової економіки в країні, недотримання принципу стабільності податкового законодавства, низький рівень податкової культури в Україні та зосередження роботи органів ДФС навколо свідомих платників замість порушників. Основними

проблемами системи адміністрування ПДВ в Україні були назвати: низький рівень надання податкових консультацій, великий термін реєстрації ПН в ЄРПН і відсутність он-лайн ресурсу для її здійснення в режимі реального часу, накопичення величезних сум заборгованості з відшкодування ПДВ, недотримання державою норми щодо пені за прострочене повернення податку, відволікання оборотних коштів платників для поповнення рахунку в СЕА, недосконала процедура добровільної реєстрації платником ПДВ, відсутність диференційованої системи ставок ПДВ і наявність великої кількості пільг тощо.

У другому розділі магістерської роботи проаналізована фіскальна ефективність ПДВ, а саме: досліджена динаміка та структура його надходжень до бюджету, порівняно їх з плановими показниками, визначена питома вага надходжень ПДВ у ВВП, доходах і податкових надходженнях Державного та Зведеного бюджетів, розрахована ефективна ставка, коефіцієнти продуктивності та ефективності ПДВ за період 2010–2018 років.

За отриманими результатами можна прийти до висновків, що надходження ПДВ до Державного бюджету України мають тенденцію до зростання, що є наслідками високої інфляції, падіння офіційного курсу гривні до іноземних валют, збільшення обсягів імпорتنих операцій та внесення змін до податкового законодавства. У структурі надходжень ПДВ переважають акумульовані суми з ввезених на територію України товарів. Співвідношення фактичних і планових надходжень свідчить про значні розбіжності, що сягають 15 %. Виходячи з даних щодо питомої ваги ПДВ, можна переконатися щодо закріплення за ним статусу головного бюджетоутворюючого податку: впродовж 2010–2018 років за рахунок ПДВ формувалось у середньому 51 % податкових надходжень та 38 % доходів Державного бюджету, що на сьогодні не забезпечується жодним іншим податком в Україні. Відносно велика частка ПДВ у ВВП має значний вплив на систему перерозподілу національного доходу. Стосовно співвідношення втрат бюджету від пільг з ПДВ до надходжень податку необхідно відзначити, що за 2010–2018 роки державна казна недоотримала 20-40 % акумульованого ПДВ через пільгове оподаткування.

Стосовно обсягів бюджетного відшкодування ПДВ можна стверджувати, що протягом 2010–2018 років вони мають тенденцію до зростання, але водночас спостерігаються розбіжності між фактичними та запланованими показниками. Це свідчить про те, що запланований розмір бюджетного відшкодування ПДВ є систематично заниженим і за його рахунок заощаджуються кошти для інших статей видатків Державного бюджету. У регіональному розрізі найбільші суми податку стабільно отримують підприємства міста Києва (близько 30 % відшкодувань з Державного бюджету), Дніпропетровської та Донецької областей, найменші суми відшкодовується на користь платників Луганської, Чернівецької та Тернопільської областей. Найбільша кількість заяв на повернення сум ПДВ припадає на Київ, Львівську і Закарпатську області. У корпоративному секторі найбільші обсяги відшкодування держава здійснює на користь таких підприємств: «Арселорміттал Кривий Ріг», «Кернел-Трейд», «ММК ім. Ілліча», Корпорації «ІСД», «Запоріжсталь», «Полтавський ГЗК», «МК Азовсталь» тощо.

Попри колосальні обсяги відшкодування ПДВ, проблемою залишається накопичення великих сум заборгованості – на початок січня 2019 року вона склала 12 млрд. грн.

У третьому розділі магістерської роботи розроблено рекомендації щодо вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ і механізму його бюджетного відшкодування.

Вважаємо, що Україна повинна запозичити досвід ЄС в частині диференціації ставок податку та запровадження реверсивного механізму його сплати, встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків, застосування більш жорстких санкцій до порушників податкового законодавства, коригування порогу обов'язкової реєстрації для платників ПДВ.

Пріоритетними напрямками вдосконалення системи адміністрування ПДВ є: диференціація ставок ПДВ і скорочення кількості податкових пільг, вирішення проблеми зі спеціальним режимом оподаткування для сільськогосподарських виробників, вдосконалення реєстрації податкових накладних у ЄРПН, спрощення

реєстрації платників ПДВ, переведення листування з платниками в електронний формат. Відповідно до визначених напрямів представлено варіант внесення змін до ПКУ, надані пропозиції щодо шляхів вдосконалення адміністрування податку.

Запропоновано впровадження єдиного реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування та окремого казначейського рахунку для адміністрування ПДВ з метою нівелювання корупційних факторів, вирішення проблеми розподілу коштів між реєстрами, запобігання маніпуляціям з боку органів ДФС, забезпечення прозорого, своєчасного повернення коштів платникам, унеможливлення виникнення та накопичення заборгованості в майбутньому.

Зазначимо, що одночасне впровадження оновлених ПДВ-рахунків та концепції «7/17», яка передбачає диференціацію ставок податку в залежності від наявності статусу платника ПДВ, і, як наслідок, за результатами їх спільного впровадження стануть зменшення заявлених до відшкодування сум ПДВ, кількості незаконних схем, унеможливлення формування фіктивного податкового кредиту, упередження розкрадання бюджетних коштів, спрощення адміністрування ПДВ.

Не дивлячись на перспективність та активний розвиток цифрової економіки, впровадження інформаційно-комунікативних технологій у податкову сферу відбувається незначними темпами, що побачити певні переваги в адмініструванні податків майже не можливо. Але ризик-орієнтований підхід в адмініструванні податків, якого притримується наша держава, дозволить створити середовище, в якому всі операції стосовно податкового стягнення й навантаження для всіх учасників податкового регулювання стануть прозорими. У сьогоднішніх реаліях для податкових органів створюється єдина потужна інформаційна система податкового контролю й обліку. Всі ці зміни віддзеркаляться у всіх сферах господарства, які пов'язані з обігом грошових коштів. Разом з перевагами, очевидно, створяться певні податкові ризики. Аналіз можливих проблем та прогнозування ризиків стануть актуальними для подальших наукових розвідок дослідників податкового адміністрування в еру цифровізації економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень [Електронний ресурс] : Закон України № 1791-VIII від 20.12.2016. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1797-viii>.
3. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 25.12.2018 № 928-VIII // *Голос України*. 2018. № 250.
4. Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 № 2694-XII // *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 49. Ст. 668.
5. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 569 // *Офіційний вісник України*. 2014. № 87. Ст. 235.
6. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 № 368 // *Урядовий кур'єр*. 2010. № 97.
7. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 139 // *Офіційний вісник України*. 2014. № 43. Ст. 1125.
8. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 // *Офіційний вісник України*. 2014. № 55. С. 31.
9. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 // *Офіційний вісник України*. 2011. № 1. Ст. 106.
10. Про затвердження Порядку ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.02.2016 № 68 // *Урядовий кур'єр*. 2016. № 35.
11. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на

додану вартість : наказ М-ва фінансів України від 14.11.2014 № 1130 // Офіційний вісник України. 2014. № 91. Ст. 617.

12. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : наказ М-ва фінансів України від 09.12.2011 № 1588 // Офіційний вісник України. 2012. № 1, том 2. Ст. 870.

13. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ М-ва фінансів України від 02.06.2015 № 524 // Офіційний вісник України. 2015. № 57. Ст. 141.

14. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957 // України. 2014. № 87. Ст. 373.

15. Аналіз реверсивного механізму сплати ПДВ: науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянський, О. В. Соколовська, М. В. Стадник. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 54 с.

16. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. 2003. № 6. С. 27–35.

17. Андрущенко І. Є., Грінь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування // Ефективна економіка. 2015. № 11. 8 с.

18. Антоненко Н. В., Хоменко В. С. Електронне адміністрування ПДВ // Вісник Національного транспортного університету. 2014. № 30. С. 10–15.

19. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право: навчальний посібник. Київ : Центр учб. л-ри, 2012. С. 33–34.

20. Волощук Р. Є. Адміністрування непрямих податків у контексті формування доходів бюджету держави // Економічний аналіз. 2014. № 1. С. 120–131.

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

22. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / [Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін.]. Київ : Алерта, 2012. 222 с.

23. Головнєв С. ТОП-100 платників податків за 6 місяців 2019 року [Електронний

ресурс]. URL: https://biz.censor.net/resonance/3150397/top100_platnikv_podatkv_za_pvroku_2019.

24. Горин В. О. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість // Галицький економічний вісник. 2013. № 2 (41). С. 118–126.

25. Гудима О. В. Становлення та розвиток системи податкового адміністрування в Україні // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2013. № 6 (76). С. 100–103.

26. Деменко О. Є. Поняття, значення та система адміністрування податків в Україні // Банківське та фінансове право. 2013. № 1. С. 196–201.

27. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість: міжнародний документ від 28.11.2006 року // Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації. 2010. № 15. С. 62.

28. Добрик Л. О., Літовченко А. А. ПДВ в Україні: проблеми адміністрування та напрями удосконалення // Інвестиції: практика та досвід. 2011. № 14. С. 34–36.

29. Довідники пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів [Електронний ресурс]. URL: www.sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

30. Журавко С. В. Проблеми системи електронного адміністрування податку на додану вартість і шляхи їх вирішення / С. В. Журавко // Економічна система країни: зовнішні та внутрішні фактори впливу: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2016. – Ч. 1. – С. 43-46.

31. Журавко С. В. Шляхи вирішення проблем електронного адміністрування податку на додану вартість // Стан та шляхи стабілізації фінансово-економічної системи : зб. тез наук. робіт учасників міжнар. наук.-практ. конф. для студентів, аспірантів та молодих учених. Київ : Аналіт. центр «Нова Економіка», 2016. С. 106–109.

32. Загорельська Т. Ю. Процес адміністрування податку на додану вартість та його роль у виконанні основних функцій податкової системи України / Т. Ю. Загорельська // Публічне адміністрування: теорія та практика. – 2015. – № 2.

– 15 с.

33. Замасло О. Т., Оксенюк О. І. Аналіз ефективності методики прогнозування податку на додану вартість в Україні // Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 11. С. 54-57.

34. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік [Електронний ресурс]. URL: www.sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf.

35. Звітність про виконання бюджетів. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

36. Іванов Ю. Б., Карпов Ю. Б., Петросянц К. В. Адміністрування податків : навч. посібник. Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. 276 с.

37. Іванов Ю. Б. Основы налогообложения. Учебное пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко, О. Г. Зима. – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2008. – 251 с.

38. Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. Адміністрування податків: навч. посібник. Київ : Центр учб. л-ри, 2013. 290 с.

39. Карпенко С. П. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість: діюча практика і проблеми // Збірник наукових праць НУДПСУ. 2011. № 2. С. 108–114.

40. Кізима А. Я., Крисоватий І. А. Прогнозування і планування надходжень податку на додану вартість: теорія та практика // Наукові записки. Серія «Економіка». 2011. № 16. С. 51–57.

41. Кміть В. М., Добрянська О. М. Заборгованість із відшкодування податку на додану вартість у структурі Державного боргу України // Глобальні та національні проблеми економіки. 2014. № 2. С. 1077–1081.

42. Корзаченко О. Ю. Удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова. 2013. № 3/2, т. 18. С. 46–49.

43. Кулик П. Л. Визначення граничних меж фіскального потенціалу ПДВ як фактор якісного прогнозування надходжень податку // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. № 9 (2). С. 121–127.

44. Кулик П. Л. Фіскальний потенціал податку на додану вартість в Україні

та його реалізація: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2015. 235 с.

45. Лесько М. В. ПДВ-облігації та можливості гармонізації відносин між державою і платниками податків // Ринок цінних паперів України. 2012. № 1/2. С. 33–39.

46. Ліхоносова Г. С., Марчено В. С. Проблемні аспекти організації обліку платників податку на додану вартість // Часопис економічних реформ. 2013. № 4. С. 49–52.

47. Майстренко О. В. Шляхи удосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс]. URL: <https://minjust.gov.ua/default/index/redirector?id=33460>.

48. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків // Фінанси України. 2008. № 9. С. 3–12.

49. Невидимі субсидії. Хто і скільки втрачає, а хто – отримує в Україні від податкових пільг? [Електронний ресурс]. URL: <https://voxukraine.org/uk/nevidimi-subsidiyi-hto-i-skilki-vtrachaye-a-hto-otrimuye-v-ukrayini-vid-podatkovih-pilg/>.

50. Новосад Л. Я. Фіскальне адміністрування в Україні: проблеми теорії та практики // Світ фінансів. 2005. Т. 1. С. 65–70.

51. Озерчук О. В. Податки та інвестиційний клімат в Україні // Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 7. С. 725–730.

52. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні // Наукові праці НДФІ. 2014. № 2 (67). С. 59–70.

53. Оксенюк О. І. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету України // Інноваційна економіка. 2013. № 1. С. 253–258.

54. Офіційний сайт Громадської організації «Інститут Податкових Реформ» [Електронний ресурс]. URL: www.ngoipr.org.ua.

55. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. URL: www.treasury.gov.ua.

56. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. URL: www.sfs.gov.ua.

57. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. URL: www.me.gov.ua.

58. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. URL: www.minfin.kmu.gov.ua.

59. Офіційний сайт проекту Avalara VATlive [Електронний ресурс]. URL: www.vatlive.com.

60. Офіційний сайт уряду Великої Британії [Електронний ресурс]. URL: www.gov.uk.

61. Офіційний сайт Ernst & Young [Електронний ресурс]. URL: www.ey.com.

62. Офіційний сайт Forbes. Україна [Електронний ресурс]. URL: www.forbes.net.ua.

63. Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019–2021 роки / за заг. ред. В. Мазярчука. Київ, 2019 (січень). URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation_of_vat_revenue_forecasting_in_2019-2021.pdf.

64. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: дис. канд. екон. наук: 08.00.00 / Р. Ю. Паславська. – Л.: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – 224 с.

65. Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, С. І. Сороко, Є. В. Олейніков. Київ : ДННУ «Академія фінансового управління, 2014. 52 с.

66. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: [монографія] / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. Київ : Знання України, 2008. 675 с.

67. Показники виконання Державного бюджету України за 2016–2017 роки. [Електронний ресурс]. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/pokaznyky-vykonannia-biudzhetu-ukrainy--rik?category=bjudzhet&subcategory=poperedni-bjudzheti>.

68. Помулева В. М. Шляхи підвищення ефективності соціально-регулюючого механізму ПДВ // Сталий розвиток економіки. 2014. № 1. С. 253–259.

69. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету

України на 2012 рік [Електронний ресурс]. URL: www.rada.gov.ua.

70. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2014 рік [Електронний ресурс]. URL: www.rada.gov.ua.

71. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо захисту прав платників податку на додану вартість : проект Закону України [Електронний ресурс]. URL: www.iportal.rada.gov.ua.

72. Пропозиції щодо реформування податку на додану вартість / громадська організація «Реанімаційний пакет реформ». Київ, 2014. 8 с.

73. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. Київ : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.

74. Самусевич Я. В. Концептуальні засади системи адміністрування податків в Україні // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2014. № 1 (19). С. 48–51.

75. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України // Право України. 2002. № 2. С. 35–37.

76. Сибірянська Ю. В., Волочай А. С. Теоретичні та прикладні аспекти застосування податкових пільг в Україні // Економіка: теорія та практика. 2014. № 1. С. 49–56.

77. Солдатенко О. В. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні // Фінансове право. 2008. № 3. С. 18.

78. Слатвінська М. О. Аналіз фіскальної ефективності та регулюючої ролі податку на додану вартість // Класичний приватний університет. 2018. Вип. 1. С. 148–153.

79. Слюсаренко В. Є., Філіп К. О. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність // Науковий вісник Ужгородського університету. 2014. № 1 (42). С. 218–222.

80. Степанова Д. С. Фіскальні ефекти адміністрування податків в Україні: автор. дис. канд. екон. наук. Київ, 2015. 24 с.

81. Тенденції тіньової економіки в Україні. I півріччя 2015 року: Звіт

Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс].
URL: www.me.gov.ua.

82. Турянський Ю. І. Ефективність ПДВ: теоретичні та емпіричні оцінки // Економіка та держава. 2014. № 11. С. 28–31.

83. Шпакович М. О. Система електронного адміністрування ПДВ: поетапне запровадження // Бухгалтерський тиждень. 2015. № 3 (68). С. 10–14.

84. Щитнік Ю. О. Сучасна система адміністрування податків в Україні // Молодий вчений. 2015. № 2 (17). С. 156–158.

85. Южаніна Н. Як побороти фіктивний ПДВ. Проект «Наші податки». 2017. URL: www.epravda.com.ua/publications/2017/11/14/631109/.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 1.1. Дослідження визначень поняття «податкове адміністрування» різними авторами

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Александрова І. Ю. [16, с. 12]	Процес управління діяльністю податкових органів з реалізації їх обов'язків, що здійснюється за допомогою планування, організації та контролю з метою збільшення податкових надходжень, покращення обслуговування платників податків та підвищення ефективності функціонування податкових органів.
2	Андрущенко В. Л. [16, с. 27]	1. Державна політика в розумінні дій владних та управлінських структур, за допомогою яких фінансові ресурси розподіляються через механізм оподаткування між державою та населенням. 2. Наука, що формує принципи ефективного управління податковою системою, за даних соціально-економічних умов та суспільно-політичних обставин оцінює податкову систему.
3	Бандурка О. М. [19, с. 33-34]	Сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати у відповідні бюджети податків, зборів та інших обов'язкових платежів, притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.
4	Варналій З. С., Мельник П. В., Тарангул Л. Л. [66, с. 234]	Логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження.
5	Гудима О. В. [25, с. 101]	Управлінська діяльність особливо уповноважених органів з реалізації відносин, що виникають у процесі здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, з метою фінансового забезпечення діяльності держави.
6	Деменко О. Є. [26, с. 196]	Комплекс правових, економічних і фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної та повноти сплати податків і зборів з метою задоволення фінансових потреб суспільства та розвитку раціональної структури економіки країни шляхом перерозподілу фінансових ресурсів.

7	Іванов Ю. Б., Карпов Л. М., Петросянц К. В. [36, с. 11]	У широкому розумінні: процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні: комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів.
8	Корецька-Гармаш В. О., Кулік А. В. [38, с. 7-8]	Сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної виконавчої влади надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці.
9	Мельник В. М. [48, с. 4-5]	Управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила.
10	Новосад Л. Я. [50, с. 70]	Державне управління податковою системою в цілому та її структурними елементами – окремими податками та зборами щодо їх законодавчого запровадження, проектування, планування, оперативного управління, податкового контролю за дотриманням законодавства платниками податків.
11	Селіванов А. О. [75, с. 37]	Правовідносини, які виникають у сфері здійснення уповноваженими органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків.
12	Солдатенко О. В. [77]	Правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування й обліку надходжень під податків, зборів, обов'язкових платежів, проведення масово-роз'яснювальної та контрольної-перевірочної роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавства.
13	Степанова Д. С. [80, с. 6]	Організаційна та управлінська діяльність уповноважених державних органів, що пов'язана з забезпеченням ефективного функціонування податкової системи та контролю за дотриманням учасниками податкових відносин податкового законодавства.

Додаток Б

Вихідні дані для встановлення залежності обсягів надходжень ПДВ до Державного бюджету від основних макроекономічних показників за допомогою кореляційно-регресійного аналізу

Роки	Обсяги надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг, млн. грн.	Обсяги надходжень ПДВ з ввезених в Україну товарів, млн. грн.	ВВП України, млн. грн.	Кінцеві споживчі витрати, млн. грн.	Обсяги експортних операцій, млн. грн.	Обсяги імпорتنих операцій, млн. грн.	Офіційний курс гривні до долара США, середній за рік
2010	53637,0	73350,3	1082569,0	914230,0	549365,0	914230,0	799,30
2011	76175,5	96025,0	1316600,0	1105201,0	707953,0	1105201,0	1188,67
2012	82694,2	101604,2	1408889,0	1269601,0	717347,0	1269601,0	2184,47
2013	84546,9	96543,7	1454931,0	1350220,0	681899,0	1350220,0	799,30
2014	81239,5	107287,3	1566728,0	1409772,0	770121,0	1409772,0	1188,67
2015	108091,2	138764,3	1979458,0	1715636,0	1044541,0	1715636,0	2383,98
2016	112241,3	142623,3	1454931,0	1350220,0	681899,0	1350220,0	2608,47
2017	114321,3	118091,2	1566728,0	1409772,0	770121,0	1409772,0	2667,67
2018	118091,2	158764,3	1979458,0	1715636,0	1044541,0	1715636,0	2836,43

Додаток В

Порівняльна таблиця внесення змін до Податкового кодексу України

Зміст чинного положення	Запропонований зміст відповідного положення
1	2
<p>Стаття 191. Функції контролюючих органів</p> <p>...</p> <p>19¹.1.35. вживають заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству;</p>	<p>Стаття 191. Функції контролюючих органів</p> <p>...</p> <p>19¹.1.35. вживають заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом;</p>
<p>Стаття 34. Види податкового періоду</p> <p>...</p> <p>34.1.6. календарний день</p>	<p>Стаття 34. Види податкового періоду</p> <p>...</p> <p>Виключити</p>
<p>Стаття 52. Податкова консультація</p> <p>52.1. За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.</p>	<p>Стаття 52. Податкова консультація</p> <p>52.1. За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом. У разі ненадання консультації протягом зазначеного строку уповноважена особа несе відповідальність згідно із Законом України «Про державну службу».</p>
<p>Стаття 52. Податкова консультація</p> <p>...</p> <p>52.6. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі на офіційному веб-сайті цього органу, протягом 5 календарних днів.</p>	<p>Стаття 52. Податкова консультація</p> <p>...</p> <p>52.6. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі на офіційному веб-сайті цього органу, протягом 5 календарних днів.</p>
<p>Стаття 73. Отримання податкової інформації контролюючими органами</p> <p>73.3. ...</p> <p>Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту (якщо інше не передбачено цим Кодексом). У разі</p>	<p>Стаття 73. Отримання податкової інформації контролюючими органами</p> <p>73.3. ...</p> <p>Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження протягом 10 робочих днів з дня, що настає за днем надходження запиту. У разі коли запит складено з порушенням вимог,</p>

<p>коли запит складено з порушенням вимог, викладених в абзацах першому та другому цього пункту, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.</p>	<p>викладених в абзацах першому та другому цього пункту, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.</p>
<p>Стаття 77. Порядок проведення документальних планових перевірок</p> <p>...</p> <p>77.3. Забороняється проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.</p>	<p>Стаття 77. Порядок проведення документальних планових перевірок</p> <p>...</p> <p>77.3. Забороняється проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб.</p>
<p>Стаття 198. Податковий кредит</p> <p>198.6. ...</p> <p>У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної.</p>	<p>Стаття 198. Податковий кредит</p> <p>198.6. ...</p> <p>Право включити до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, зберігається за платником податку на період звітного податкового кварталу, на який припадає дата складання податкової накладної.</p>
<p>Стаття 201. Податкова накладна</p> <p>201.10. ...</p> <p>Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних має бути здійснена протягом 15 календарних днів, наступних за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідних податкових накладних та/або розрахунках коригування. У разі порушення цього терміну застосовуються штрафні санкції згідно з цим Кодексом.</p>	<p>Стаття 201. Податкова накладна</p> <p>201.10. ...</p> <p>Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних має бути здійснена протягом 5 календарних днів, наступних за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідних податкових накладних та/або розрахунках коригування. У разі порушення цього терміну застосовуються штрафні санкції згідно з цим Кодексом.</p>
<p>Стаття 201. Податкова накладна</p> <p>201.10. ...</p> <p>Абзац відсутній</p>	<p>Стаття 201. Податкова накладна</p> <p>201.10. ...</p> <p>Доповнити:</p> <p>У разі відмови покупця від податкової накладної, у графі обов'язкового реквізиту касового чека проставляється відмітка щодо такої відмови.</p>
<p>Стаття 202. Звітні (податкові) періоди</p> <p>202.1. Звітним (податковим) періодом є один календарний місяць, а у випадках особливо визначених цим Кодексом, календарний квартал.</p>	<p>Стаття 202. Звітні (податкові) періоди</p> <p>202.1. Звітним (податковим) періодом є один календарний квартал.</p>

