

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

“Податок на додану вартість у системі фінансово- економічних відносин”

Студентки 2 курсу, 1 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа
та страхування»,
спеціалізації «Державні
фінанси»

Тишевича
Валерійовича

Дениса

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Шевченко Світлана Олексіївна

Гарант освітньої програми
Завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і
техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	4
1.1. Економічна сутність та призначення ПДВ.....	4
1.2 Світовий досвід справляння ПДВ.....	4
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ.....	4
2.1. Місце ПДВ в доходах держави.....	4
2.2. Електронне адміністрування ПДВ.....	4
2.3. Декларативний спосіб справляння ПДВ.....	4
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ.....	4
3.1. Проблеми реформування ПДВ в Україні.....	4
3.2. Пріоритетні вектори вдосконалення ПДВ та підвищення його ролі у системі фінансово-економічних відносин.....	4
ВИСНОВКИ.....	4
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	4
ДОДАТКИ.....	4

ВСТУП

Актуальність теми. Дослідження проблем оподаткування довгий час здійснювалось шляхом аналізу як системи оподаткування в цілому, так і окремих податкових інститутів (майнових податків, податків на доходи, місцевих податків та зборів тощо). Наприкінці ХХ сторіччя це було логічним, об'єктивним напрямком. Але на сьогодні такий підхід не сприяє наявності цілісного погляду на перспективи сфери оподаткування в контексті входу України до європейського співтовариства. Об'єктивно необхідними є дослідження окремих податків чи зборів, що дозволяє як дослідити їх специфічну природу в якості окремого платежу, так і проаналізувати зв'язки з іншими видами обов'язкових платежів податкового характеру в цілісній системі оподаткування.

Досить специфічним в цілісній системі оподаткування України виглядає саме податок на додану вартість. Це обумовлено декількома моментами. По-перше, за рахунок надходжень від цього податку формується переважна більшість податкових надходжень Державного бюджету України. По-друге, цей податок є одним із «наймолодших» в податкових системах. Якщо в Європі він почав використовуватись у другій половині ХХ сторіччя, то в Україні він з'явився на початку 90-х років. По-третє, в інституті непрямих податків він виступає найголовнішим (виходячи, перш за все, із фіскальної та регулюючої функцій податку).

Дослідження аспектів податкової системи України здійснювалося з урахуванням робіт відомих учених, зокрема В. Бабчака, Г. Бех, Б. Бжезинського, Д. Вінницького, В. Вуйтович, С. Долати, Л. Етеля, М. Карасьової, І. Криницького, О. Козиріна, П. Мельника, Д. Мулявки, О. Орлюк, С. Пепеляєва, Н. Пришви, О. Солдатенко, Л. Тимченка, Ю. Тихомирова, Н. Хімічевої, І. Янжула тощо. Проте деякі питання застосування ПДВ в Україні все ще залишаються дискусійними, враховуючи зміни чинного законодавства, що обумовлює актуальність проблеми і необхідність

подальшого її дослідження.

Мета й завдання дослідження. Метою дослідження є поглиблення наукових знань про механізм податку на додану вартість, формування теоретичних і практичних висновків, спрямованих на вдосконалення податку на додану вартість.

Для досягнення цього необхідно вирішення таких найважливіших завдань:

- дослідити економічну сутність та призначення ПДВ;
- розглянути світовий досвід справляння ПДВ;
- визначити місце ПДВ в доходах держави;
- вивчити електронне адміністрування ПДВ;
- визначити декларативний спосіб справляння ПДВ;
- дослідити проблеми реформування ПДВ в Україні;
- визначити пріоритетні вектори вдосконалення ПДВ та підвищення його ролі у системі фінансово-економічних відносин.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку з справлянням податку на додану вартість.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з справлянням податку на додану вартість.

Методологія та методика дослідження. Теоретичною основою випускної кваліфікаційної роботи є положення економічної теорії, наукові та практичні дослідження вітчизняних і зарубіжних економістів з проблем фіскальної політики, податкового та бюджетного регулювання, державного регулювання економіки, управління національним господарством. У процесі проведення дослідження використовувалися **методи:** аналізу і синтезу, наукової абстракції та системного підходу; економічного, системного і статистичного аналізу; економіко-математичного моделювання; логічного узагальнення; статистичні методи; структурно-функціональний метод.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти з питань формування та реалізації податкової політики країни, статистичні та

аналітичні матеріали Кабінету Міністрів України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Національного банку України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Пенсійного фонду України, дослідження та статистичні дані Світового банку, Європейської бізнес-асоціації тощо.

Практичне значення отриманих результатів полягає в узагальненні теорії та визначенні напрямів використання світового досвіду справляння податку на додану вартість.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в отриманні результатів, які в сукупності розв'язують важливу наукову проблему, що полягає в удосконаленні теоретичних, методологічних та організаційних засад непрямого оподаткування, в частості ПДВ, як важливої складової формування доходів бюджету, вирішенні комплексу завдань, пов'язаних з удосконаленням механізму непрямого оподаткування та визначенням перспективних напрямів розвитку.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опублікована наукова стаття «Податок на додану вартість у системі фінансово-економічних відносин» у збірнику наукових праць «Фінансова система України» (2018 рік).

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, що включають 7 підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг дослідження становить 47 сторінок, містить 9 таблиць та 11 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічна сутність та призначення ПДВ

ПДВ є одним із наймолодших та найсуперечливіших податків. Він був інтегрований до податкових систем Західної Європи лише у середині ХХ ст. Запровадження ПДВ зумовлене необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до бюджету для відновлення економік після Другої світової війни. Зокрема, Римський договір про створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) 1957 р. передбачав розробку і застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн-членів ЄЕС, а наявність ПДВ у податковій системі стало обов'язковою умовою вступу до ЄЕС. Ідея запровадження ПДВ належить співробітнику податкового департаменту Франції Морісу Лоре. Він описав схему дії ПДВ та обґрунтував його переваги. Першою країною, яка запровадила ПДВ, була Франція.

Процес запровадження ПДВ пройшов послідовно три етапи:

I етап (1937-1948 рр.) - перехід від податку з обігу до єдиного податку на виробництво.

II етап (1948-1954 рр.) - створення системи роздільних платежів, відповідно до якої кожен виробник платив податок з загальної суми своїх продаж за вирахуванням податку, що входив до ціни куплених ним комплектуючих, з різницею в один місяць.

III етап (1954 р. - до сьогодення) - введення в податкову практику замість єдиного податку на виробництво ПДВ, вдосконалення механізму адміністрування ПДВ.

Протягом останніх десятиліть ПДВ був впроваджений у 136 країнах світу. Практика його стягнення показала і низку проблемних аспектів.

Податок на додану вартість - це непрямий податок, один із основних

бюджетоутворюючих платежів. В Україні його було запроваджено 01.01.1992 р. До 1 січня 2011 року порядок нарахування та сплати ПДВ регулював Закон України "Про податок на додану вартість", прийнятий 03.04.1997 р. На сьогодні порядок адміністрування ПДВ регулюється V розділом Податкового кодексу України, прийняття якого внесло низку змін у механізм його справляння. Так, з 1 січня 2014 року ставка податку становить 20% та 0% - при здійсненні окремих видів операцій, що визначені Податковим кодексом України. Зниження ставки податку та звільнення від його сплати дозволить зменшити рівень податкового навантаження на платників ПДВ та, водночас, означає послаблення фіскальної функції податку. Це, певною мірою, позитивне явище, адже для забезпечення розвитку підприємницької діяльності є важливим здійснення державою заходів, що підвищують роль стимулюючої функції податків.

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [35].

Дещо ширше визначення дає wikipedia: податок на додану вартість - це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент) [20].

На думку М. Бондаря, Л. Ловінської, Н. Лисенка та інших податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України [14, с. 218].

Сидоренко Р.В. стверджує, що податок на додану вартість є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази [26, с. 234].

Семененко Т.М. відзначає, що податок на додану вартість - це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України.

Дослідження наукових підходів до розкриття сутності ПДВ та норм ПКУ дало можливість обґрунтувати власну думку з цього приводу: ПДВ - непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ (рис. 1.1).

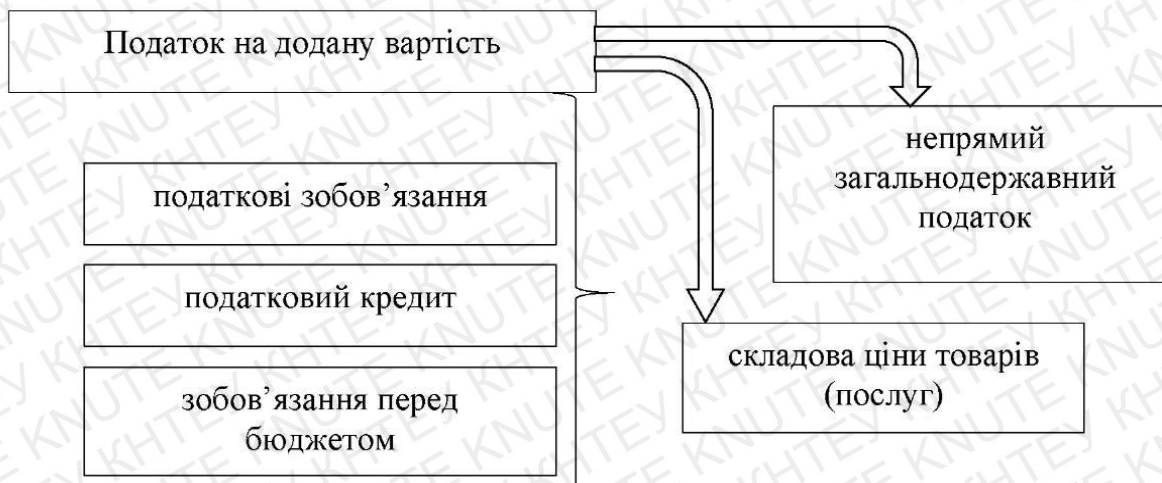


Рис. 1.1. Сутність податку на додану вартість

ПДВ за сутністю є непрямий податок, зміст якого розкривається через поняття «податковий кредит та податкове зобов'язання». Згідно Податкового Кодексу України, податковий кредит дає право платнику податку зменшити податкові зобов'язання звітного періоду. Податкове зобов'язання відображає загальну суму податку, який нарахований в звітному періоді. Різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом, що нараховані в звітному періоді перераховується до бюджету.

Відповідно до Податкового кодексу України, платником податку є:

— будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

— будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

— будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

— особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

— особа — управитель майна, яка веде окремий податковий облік із податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

— особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

— особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають унаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

— особа-інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний із виконанням угоди про розподіл продукції.

Податок на додану вартість виконує фіскальну, регулюючу та стимулюючу функції (рис. 1.2).

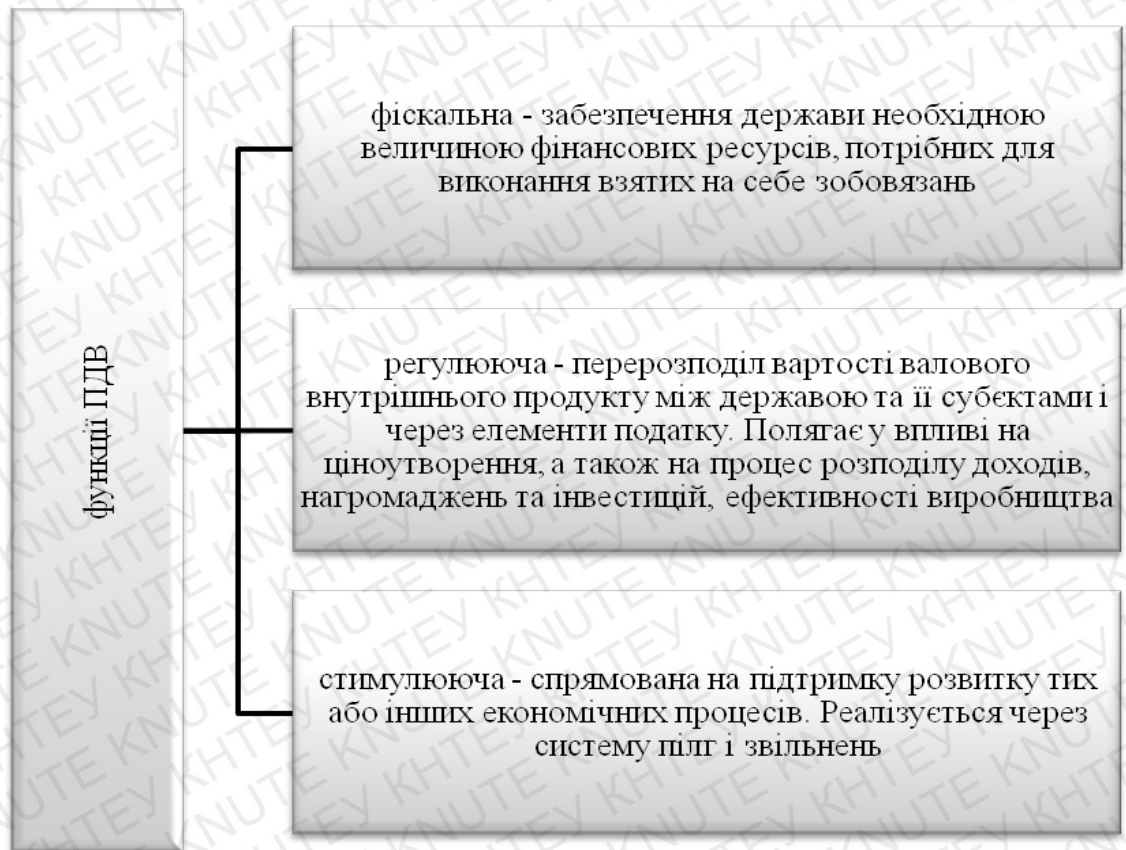


Рис. 1.2. Функції податку на додану вартість

Виходячи з функцій податків, можна розглянути недоліки і переваги в системі оподаткування, характер яких буде наведено на прикладі ПДВ в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Переваги та недоліки ПДВ

Переваги	Недоліки
ПДВ виступає чинником, регулюючим розмір ціни	ПДВ є чинником, що стримує розвиток виробництва
ПДВ є постійним та стабільним доходом держави	ПДВ є чинником, що стимулює інфляцію
ПДВ відрізняється простотою стягування	ПДВ - соціально несправедливий податок, оскільки він не залежить від платоспроможності платника
ПДВ має механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань	Шахрайства пов'язані з тіньовою економікою та корупційними схемами з тримання відшкодування з бюджету

Згідно законодавства ставки ПДВ устанавлюються у відсотках до бази оподаткування. Для операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ, застосовуються такі ставки податку:

- стандартна ставка;
- знижені ставки;
- нульова ставка.

Стандартна ставка ПДВ складає 20 % і застосовується для всіх операцій, що є об'єктом оподаткування, крім операцій, оподаткування яких здійснюється за зниженими, нульовими ставками, або звільнених взагалі. Переважна більшість операцій з продажу товарів, робіт і послуг в Україні оподатковується ПДВ за стандартною ставкою. Знижені ставки ПДВ установлені для підприємств, що здійснюють діяльність у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, і складають: 9% від вартості проданих (поставлених) товарів сільського господарства, супутніх їм послуг; 6 % від вартості проданих (поставлених) товарів лісового господарства та рибальства, супутніх їм послуг.

Нульова ставка ПДВ полягає у звільненні платника ПДВ від нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за операціями з поставки товарів (послуг) зі збереженням права такого платника податку на відшкодування податкового кредиту, набутого за операціями з придбання товарів (послуг). Вона призначена, перш за все, для оподаткування операцій платників податку з експорту товарів (вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту).

В інших країнах світу, ставки ПДВ диференціюються залежно від суб'єкту та виду підприємницької діяльності. В Україні ж вони орієнтовані на підприємства, що займаються торговельною діяльністю, а специфіка інших підприємств, товарообіг яких значно нижчий, не враховується. Нерівне становище суб'єктів підприємницької діяльності призводить до того, що деякі з них просто неспроможні сплачувати занадто високі для них ставки податків.

Погоджуючись із необхідністю відмовитися від визначення дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит за правилом «першої події», необхідно констатувати, що більшість пропозицій

щодо вдосконалення адміністрування ПДВ свідчать про недостатнє розуміння дійсних його проблем. Зокрема, розробники Стратегії пропонують відшкодовувати з бюджету від'ємну різницю між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту, хоч така норма передбачена законом. А їх пропозиції здійснювати відшкодування не пізніше, ніж через тиждень після подання відповідних документів, суперечать практиці інших країн і є абсолютно необґрунтованими. Натомість розробники обходять такі важливі напрямки поліпшення адміністрування ПДВ, як удосконалення процедури реєстрації, у т. ч. правил добровільної реєстрації платників ПДВ, розробка нової системи моніторингу сплати ПДВ як передумови для удосконалення контролю за сплатою податку тощо.

Хоча на сьогодні підтримується зменшення податкових ставок і розширення бази податку, необхідно врахувати певне застереження. Декілька країн ЄС застосовують низькі ставки ПДВ, наприклад, на продукти харчування та інші товари першої необхідності, однак, досвід свідчить про те, що така диференціація є адміністративно обтяжливою, а соціальна користь від її застосування залишається під питанням. Тому зберегти єдину ставку ПДВ на всі товари та послуги імпортного та вітчизняного виробництва, так як це полегшує адміністрування, зменшує стимули до корупції і виступає нейтральним стимулом щодо виробництва. Єдина ставка ПДВ на товари та послуги імпортного й вітчизняного виробництва також є важливою частиною дотримання положень СОТ.

Отже, ПДВ має високу фіскальну ефективність та є одним із основних бюджетоутворюючих платежів в Україні. Широка база нарахування податку дає змогу зміцнити дохідну частину Державного бюджету України. Цей податок входить до найбільш розповсюджених у світі непрямих податків. Існування його у складі загальнодержавних податків є обов'язковою умовою при приєднанні України до Європейського Союзу.

1.2 Світовий досвід справляння ПДВ

В Німеччині відсутні будь-які обмеження із реєстрації платником ПДВ. Кожна особа, яка починає провадити діяльність на території Німеччини повинна подати заяву відповідним органам державної влади про реєстрацію платником ПДВ.

Зарубіжним підприємствам не потрібно реєструватися платниками ПДВ у випадку, якщо його податковий кредит покриває податкове зобов'язання. Якщо ж податковий кредит відсутній, то підприємство повинне зареєструватися платником податку. У таких випадках можна призначити податкове представництво.

При реєстрації платником ПДВ особам присвоюються наступні два типи номерів:

- 1) загальний податковий номер;
- 2) ідентифікаційний номер ПДВ.

Податковий номер це номер, під яким платник податків зареєстрований в податковому органі, що відповідає за перевірку звітності оподаткованої особи. Податкові органи використовують податковий номер для цілей внутрішнього управління та координації. Даний номер повинен використовуватися для всіх попередніх декларацій з ПДВ, річних декларацій з ПДВ і при листуванні з місцевою податковою інспекцією.

Після отримання податкового номера, платник податків може звернутися до Федерального управління фінансів в Саарлуїсі для отримання ідентифікаційного номера ПДВ. Цей номер використовується щодо угод всередині Співтовариства.

В Німеччині дозволена реєстрація групи дочірніх компаній, які у фінансовому відношенні, а також економічно і організаційно інтегровані у бізнес материнського підприємства. При такій груповій реєстрації повинне забезпечуватися виконання наступних умов:

- 1) материнською (або контрольною) компанією групи ПДВ може

бути будь-який тип юридичної особи, включаючи корпорацію, повне товариство або приватного підприємця;

2) дочірня (або підконтрольна) компанія групи ПДВ повинна бути корпорацією.

Якщо умови інтеграції виконані, дочірні підприємства та материнська компанія автоматично розглядаються як група для цілей ПДВ. Метою формування такої групи є те, що дочірня компанія у такому групуванні не вважається підприємцем або окремим платником податків. В результаті, внутрішньо групові операції виходять за рамки ПДВ і, відповідно, ПДВ не стягується. Дочірній компанії не потрібно подавати окремі декларації з ПДВ, а щодо укладених угод звітує материнська компанія. Ці ефекти застосовуються тільки до внутрішніх поставок між підприємствами групи (тобто, поставки в обсязі німецького ПДВ).

Ніяких конкретних штрафів у Німеччині не застосовується у разі порушення термінів реєстрації платником ПДВ. Якщо, в результаті запізнілої реєстрації, платник податку подає декларацію з ПДВ із запізненням, то до нього можуть застосовуватися відповідні штрафи. Штрафи також стягуються за затримку платежів з ПДВ. Крім того, подання декларації із порушенням термінів та несвоєчасна сплата ПДВ може розглядатися як факт ухилення від сплати податків.

При порушенні термінів подачі звітності з ПДВ в Німеччині застосовується штраф у розмірі до 10 % податкового зобов'язання з ПДВ, а порушення термінів оплати тягнуть за собою штраф у розмірі 1 % від податкового зобов'язання за місяць.

Нижче наведено дві ставки ПДВ, що застосовуються в Німеччині:

- 1) стандартна ставка на рівні 19 %;
- 2) знижена ставка на рівні 7 %.

Стандартна ставка ПДВ застосовується до всіх поставок товарів або послуг, якщо конкретна операція не підпадає під пільговий тариф або під звільнення від ПДВ.

Наведемо декілька прикладів постачання товарів та послуг, що звільнені від обкладання ПДВ та ті, що оподатковуються за ставкою 7 %. До операцій звільнених від оподаткування належать операції з наступними товарами та послугами: земля та будівлі, фінансові операції, страхування, освіта, медичні послуги. До операцій, що оподатковуються за ставкою 7 % належать операції з наступними товарами та послугами: книги та газети, послуги в галузі культури, продукти харчування, пасажирські перевезення (проте, з 2012 р. послуги з перевезення морем підлягають оподаткуванню за стандартною ставкою), сільськогосподарська продукція, проживання в готелях.

В цілому, декларації з ПДВ подаються щокварталу, але законодавством Німеччини передбачено подання місячних декларацій з ПДВ, якщо ПДВ до сплати за попередній рік перевищив 7 500 євро. Однак, якщо ПДВ до сплати за попередній рік не перевищує 1 000 євро, платник податків може бути звільнений від подачі попередніх декларацій. У всіх випадках (щомісяця, щокварталу), річна декларація з ПДВ повинна бути представлена до 31 травня року, наступного за звітним податковим роком.

Щорічні податкові декларації за податковими періодами, що починаються після 31 грудня 2010 р. повинні подаватися в електронному вигляді разом з кваліфікованим електронним підписом. Ця зміна вперше поширилася на річні податкові декларації за 2011 календарний рік, які подавалися в 2012 р.

Платники податків, які повинні щомісячно подавати декларації з ПДВ повинні здійснювати передоплату рівну 1/11 обсягу податкового зобов'язання за попередній рік у встановлений термін. Ця спеціальна передоплата віднімається від суми ПДВ до сплати зазначеній в декларації за грудень. Платники податків, які подають декларації щокварталу не зобов'язані робити спеціальну передоплату.

Беззаперечно досвід європейських країн повинен використовуватися при реформуванні української податкової системи в частині ПДВ із

врахування особливостей, рівня розвитку та рівня готовності вітчизняної економіки. Враховуючи отримані результати та аналіз адміністрування ПДВ в Німеччині, зроблено висновок, що механізми, які діють у зазначених країнах, мало чим відрізняються від вітчизняного. Доведено необхідність забезпечення ефективного функціонування ПДВ в Україні, шляхом постійного проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків та навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів, стимулювання зростання податкової культури.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

2.1. Місце ПДВ в доходах держави

Податки - один із важливих фінансових інструментів регулювання розвитку національної економіки, споживання та суспільного добробуту в умовах інтеграційних процесів країни. ПДВ відіграє вагомий роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу, у тому числі й в Україні.

Щоб дослідити фіскальну ефективність ПДВ, розглянемо динаміку надходження ПДВ та інших бюджетоутворюючих податків до Державного бюджету України, які подані у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2010-2017 рр. (млрд. грн.)

Показники/роки	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податкові надходження до ДБ усього: у т. ч.:	234,45	334,69	360,57	353,97	367,51	507,64	650,7	828,2
Надходження ПДВ (без бюджетного відшкодування)	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	235,5	314,0

Джерело: складено автором на основі даних Державної Казначейської служби України

З метою аналізу та відображення складової надходжень у відносних величинах наведемо вище зазначену інформацію у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2010-2017 рр. (%)

Показники/роки	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податкові надходження до ДБ усього: у т. ч.:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Надходження ПДВ (без бюджетного відшкодування)	36,82	38,87	38,50	36,24	37,83	35,15	36,19	37,91

Джерело: складено автором на основі даних Державної Казначейської служби України

Аналізуючи дані, можна стверджувати, що ПДВ - основний бюджетоутворюючий податок в Україні. З таблиці 2.1 можна побачити, що сума ПДВ мала тенденцію до зростання. Проте 2012 - 2013 роки характеризуються значним спадом надходжень даного податку до бюджету.

До факторів, що сприяли зменшення надходжень податку, слід віднести, перш за все, скорочення обсягів виробництва та споживання у 2013 році внаслідок фінансово-економічної кризи, а також зменшення обсягу імпорту. У 2013 році основною причиною зменшення надходжень ПДВ стало збільшення майже на 20% обсягів відшкодування податку.

Динаміка зміни надходження ПДВ до Державного бюджету протягом 2010-2017 рр. наведена на рис. 2.1.

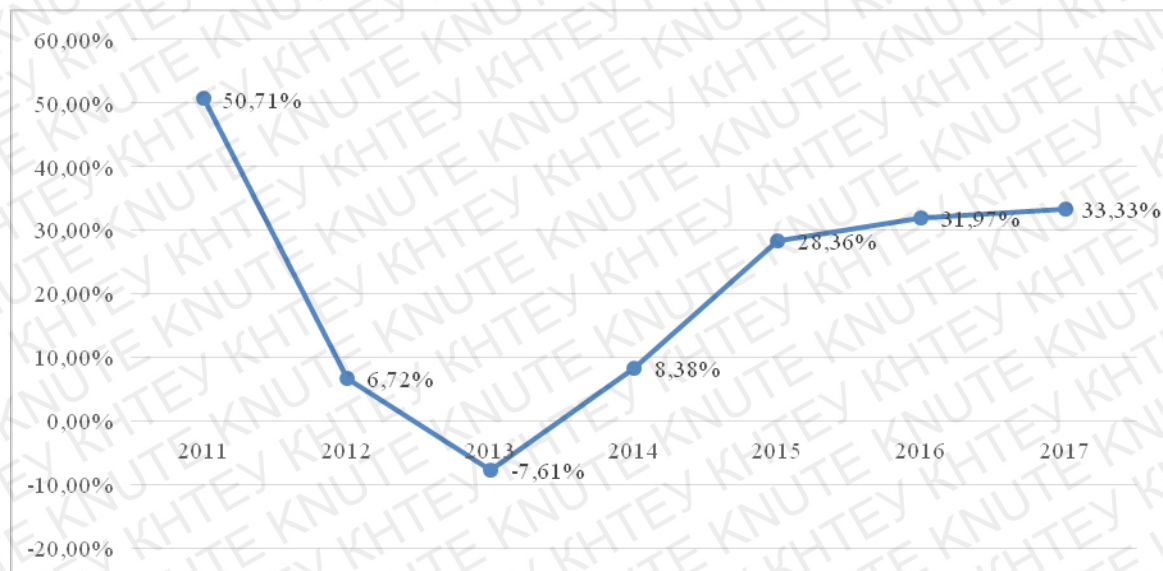


Рис. 2.1. Динаміка зміни надходження ПДВ до Державного бюджету протягом 2010-2017 рр., млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі даних Державної Казначейської служби України

Так, обсяг надходжень ПДВ у 2007 р. становив 59,38 млрд. грн., а у 2017 р. – 314 млрд. грн., що більш як в 5 разів більше порівняно з 2007 р. Для прикладу, податку на прибуток підприємств у 2007 р. надійшло до бюджету 34,43 млрд. грн., а у 2017 р. – 66,911 млрд. грн. Відповідно, зростання надходження податку на прибуток підприємств до Державного бюджету впродовж 2007-2017 рр. становило 1,94 рази.

Найбільший обсяг надходжень ПДВ спостерігалось у 2014-2015 роках. Причиною зростання надходжень стало підвищення офіційного обмінного курсу гривні до інших іноземних валют, що спричинило відповідне збільшення бази оподаткування.

Щодо частки ПДВ у податкових доходах Державного бюджету (табл. 2.2), то впродовж 2010-2017 рр. чергувалося зростання та зменшення частки. Найбільша частка спостерігається у 2014 році та становить 37,83% від усіх податкових надходжень, найменша у 2015 році - 35,15%.

Для визначення фіскальної ефективності ПДВ за запропонованими показниками наведемо динаміку макроекономічних показників (додаток А)

З наведеної у додатку А інформації можна побачити, що досліджувані нами показники з 2010 року до 2012 року зростали, проте у 2013 році через негативні події України та кризи в економічному секторі показники знизилися. Доходи Державного бюджету знизились на 2,74 млрд. грн. і склали 442,79 млрд. грн. Подібна ситуація спостерігалась у досліджуваному році із розмірами податкових надходжень до Державного бюджету, обсягом імпорту товарів і послуг та фактичним розміром ПДВ, суми якого були нижчими порівняно з 2012 роком. Слід зазначити, що розмір ВВП зріс на 43,69 млрд. грн., і становив 1454,93 млрд. грн.

Щодо 2014-2015 рр., то обов'язково слід звернути увагу на збільшення показників, хоча ситуація в Україні була напруженою та несприятливою для розвитку економіки. Пояснити таке збільшення надходжень до бюджету можна за рахунок нестабільного курсу гривні до інших іноземних валют та збільшення експортно-імпортних операцій.

Для більш наочного відображення фіскальної ефективності ПДВ на основі його частки у ВВП, загальних доходах і податкових надходженнях Державного бюджету розглянемо рис. 2.2.

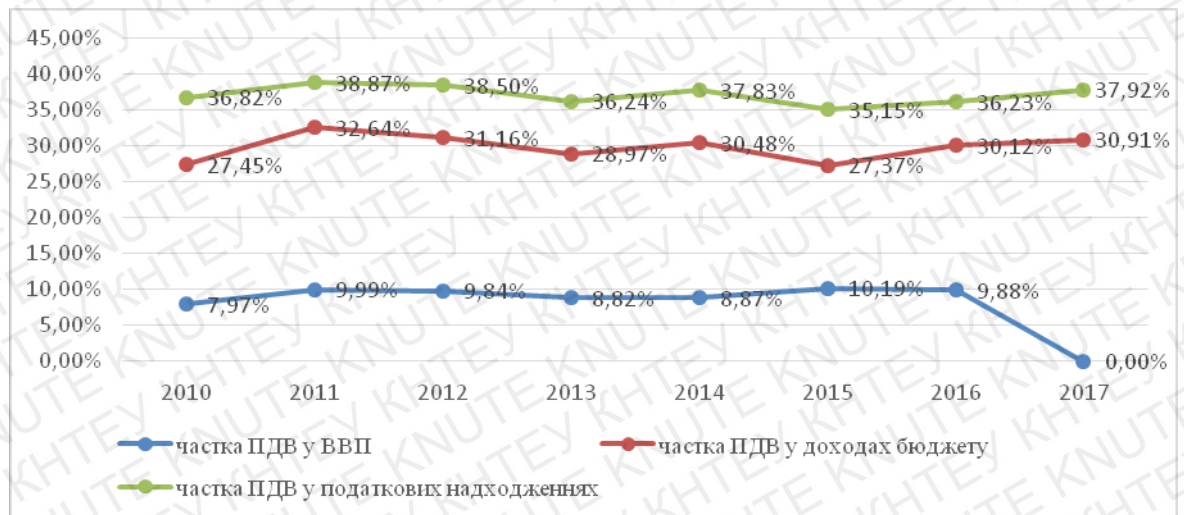


Рис. 2.2. Питома вага ПДВ у основних макроекономічних показниках України, %

Показники, які відображають фіскальну ефективність ПДВ засвідчують наявність дестабілізуючих факторів, що мають негативний вплив на фіскальну ефективність, яка у різні роки або зростала або знижувалась. Можна зробити висновок, що за рахунок ПДВ протягом досліджуваного періоду формувалося 35-40% податкових надходжень бюджету України. Це свідчить про важливе місце ПДВ серед інших податків та усіх податкових надходжень.

Також слід зазначити, що податок має високу питому вагу у доходах Державного бюджету - від 27,00 % у 2007 році до 30,91 % у 2017 році. Суттєвим показником є частка ПДВ у ВВП України, найбільше значення якої було у 2015 році на рівні 10,19 %.

Отже, можна зробити висновок, що на основі проаналізованих показників не виявлено ніякої залежності між надходженнями ПДВ до бюджету та зміною показників. Це свідчить про присутність недоліків у системі адміністрування податку, а також завищення податкового кредиту та заниження податкового зобов'язання при розрахунку сум ПДВ до бюджету суб'єктами господарювання. Також слід відмітити, що порівняно великий розмір частки ПДВ у ВВП України впливає на систему перерозподілу національного доходу, а підвищення частки ПДВ у показниках державного

бюджету - на зростання фіскальної ефективності.

У фінансовій науці існують й інші чинники, що впливають на фіскальну ефективність ПДВ, серед них: валові надходження ПДВ, бюджетне відшкодування та пільги в оподаткуванні, зміни структури податку, продуктивність та ефективна ставка ПДВ.

Для аналізу та оцінки цих параметрів наведемо структуру податку на додану вартість, сплаченого в державний бюджет України у 2010-2017 рр. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка структури податку на додану вартість у 2010-2017 рр.

Надходження	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податок на додану вартість	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	235,5	314,0
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	53,64	76,18	82,69	84,55	81,24	108,09	139,4	180,1
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	-40,67	-42,78	-45,96	-53,45	-50,22	-68,41	-94,4	-120,0
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	73,35	96,02	101,6	96,54	107,29	138,76	181,5	250,5

Джерело: складено автором на основі даних Державної Казначейської служби України

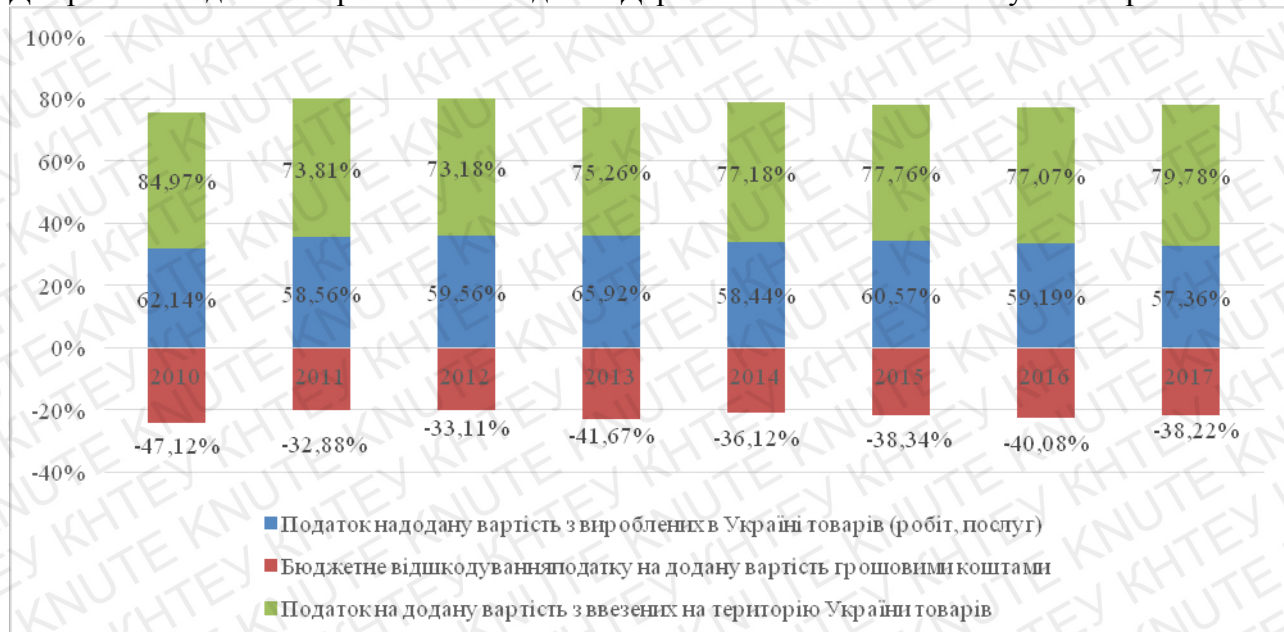


Рис. 2.3. Динаміка обсягів складових частин ПДВ в Державному бюджеті у 2010 - 2017 рр., %

Аналізуючи рис. 2.3, можна побачити позитивну динаміку зростання як ПДВ із вироблених в Україні товарів, так і ПДВ із ввезених на територію України товарів. ПДВ із вироблених в Україні товарів у 2007 році становив 36,55 млрд. грн., а у 2017 році – 180,1 млрд. грн. Таку ситуацію можна пояснити ростом цін на товари і послуги, що і призвело до зростання суми сплаченого ПДВ. При цьому ПДВ із ввезених в Україні товарів у 2007 році становив 41,69 млрд. грн., а у 2017 році – 250,5 млрд. грн. Даний відсоток свідчить про зростання обсягів ввезених товарів та відсутність зростання виробництва у країні, що є вкрай негативним явищем, адже грошові потоки, які були спрямовані за кордон, могли б сприяти розвитку власного виробництва та економіки країни в цілому.

Продовжуючи аналіз фінансової ефективності ПДВ слід звернути увагу на розміри бюджетного відшкодування ПДВ, які за досліджуваний період зросли у 6,35 рази, з 18,87 млрд. грн. у 2007 році до 120 млрд. грн. у 2017 році (рис. 2.4).

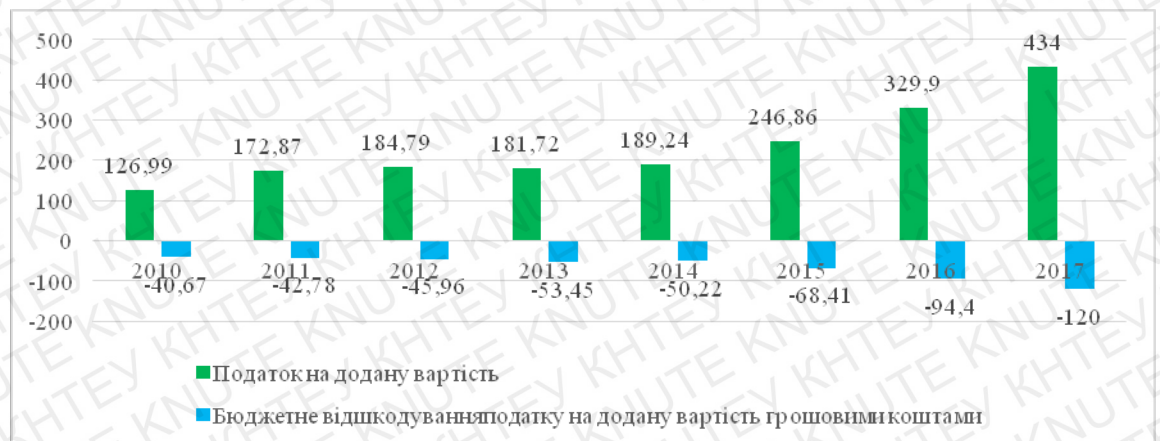


Рис. 2.4. Динаміка надходження ПДВ до бюджету та його відшкодування з бюджету протягом 2010 -2017 років, млрд. грн.

Протягом 2007-2010 рр. частка бюджетного відшкодування поступово зростає відповідно з 24,12 % до 32,03 %, що свідчить про зменшення частки чистих надходжень ПДВ до бюджету. Проте у 2011 році така частка суттєво

зменшилась у порівнянні з 2010 роком, а саме на 7,28%, та склала 24,75 %. У 2012 році ця величина склала 24,87%, у 2013 році вона зросла на 4,54% та становила 29,41%. У 2014 році частка бюджетного відшкодування зменшилась та становила 26,54%, а у 2015 році збільшилася на 1,17% та склала 27,27%, у 2017 році – 27,64%.

Слід зазначити, що основна частка такого відшкодування припадає на суб'єктів господарювання, що здійснюють експортні операції, застосовуючи при цьому нульову ставку ПДВ, тому важливо вдосконалити процес відшкодування ПДВ. Чим ефективніша буде система адміністрування та відшкодування ПДВ, тим більшу суму надходжень від ПДВ слід очікувати до державного бюджету.

Оцінку фіскальної ефективності податку на додану вартість можна проводити на основі аналізу ефективної ставки, показника продуктивності ПДВ. Наведено фактичні надходження ПДВ до бюджету, а також кінцеве споживання, розраховано ефективну ставку ПДВ, продуктивність даного податку, а також визначено податковий розрив між потенційними та фактичними надходженнями податку до казни країни.

Перша спроба порахувати податковий розрив була зроблена у Великобританії у 2002 р. Англійські та американські фахівці рекомендували визначати податковий розрив як різницю між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені та сумою податків, що були фактично сплаченими.

Таблиця 2.4

Динаміка показників ефективної ставки, продуктивності та коефіцієнта ефективності ПДВ в Україні за період 2010 -2017 рр.

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Надходження ПДВ, млрд. грн.	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	235,50	314,00
Кінцеве споживання домашніх господарств, млрд. грн.	686,10	816,30	962,63	1057,78	1107,82	1219,88	1356,00	1412,00
Ефективна ставка ПДВ, % (р. 1 / р. 2)	12,58	15,94	14,42	12,13	12,55	14,63	17,37	22,24

Продуктивність ПДВ, % (р. 3 / 20%)	62,91	79,68	72,11	60,63	62,74	73,14	86,84	111,19
Коефіцієнт ефективності ПДВ, % (частка ПДВ у ВВП/20%)	39,87	49,95	49,19	44,08	44,37	50,96	49,41	x

Аналізуючи ефективну ставку та коефіцієнт продуктивності, слід зазначити що ці показники ефективності мали хвилеподібний характер протягом 2010-2017рр. У 2011 році показники досягли свого піку та становили 15,94% та 79,68% відповідно. Це пояснюється значним зростанням ВВП України, обсягів імпорту, товарообороту, сприятливим кліматом для ведення господарської діяльності, а також запровадженням у дію Податкового кодексу України.

Наступний показник - коефіцієнт ефективності ПДВ, який розраховується діленням частки ПДВ у ВВП на загальну ставку ПДВ. Даний показник показує рівень віддачі національної економіки, а зростання показника вказує на підвищення фіскальної ефективності податку. Коефіцієнт ефективності у 2015 році зріс на 1,24 рази у порівняння з 2007 роком, та становив 50,95% та 41,20% відповідно.

Отже, результати проведеного дослідження дають нам підстави стверджувати, що поряд зі значним зростанням обсягів надходжень ПДВ до бюджету, зростанням ролі даного податку в інших макроекономічних показниках, наявний недостатній рівень фіскальної ефективності цього ж податку. Причини, що гальмують розвиток підвищення фіскальної ефективності ПДВ, пов'язані з недосконалістю системи адміністрування. Тому на сучасному етапі розвитку податкової системи дуже важливо приділяти увагу таким питанням: удосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ з бюджету; боротьба з тіньовим сектором економіки країни; розгляд питання щодо використання диференційованих ставок; розкриття та ліквідація схем незаконного відшкодування; перегляд наявних податкових пільг.

2.2. Електронне адміністрування ПДВ

Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) — сукупність організаційних та технічних засобів, що спрямована на забезпечення обліку адміністрування податку на додану вартість в Україні в електронному вигляді. До 1 лютого 2015 року платникам податку на додану вартість надано можливість реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних (надалі - ЄРПН) незалежно від суми податку на додану вартість, що міститься у податковій накладній/розрахунку коригування.

Згідно з пп. 14.1.60 п. 14.1 ст. 14 ПКУ ЄРПН - реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в ЄРПН.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до ЄРПН є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

Відповідно до п. 201.10 ст. 201 ПКУ з метою отримання податкової накладної/розрахунку коригування, зареєстрованих в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН (рис. 2.5) та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі податкова накладна/розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в ЄРПН та отриманими покупцем.

Датою та часом надання податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції.

11400103

Витяг з Єдиного реєстру податкових накладних № 49на запит від 24022016 № 49

Платника податків - покупця	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "КОЛОБОК"	
	Найменування (прізвище, ім'я, по батькові)	
	39925225	
	Код ЄДРПОУ/РНОКПП/серія та номер паспорта/податковий номер, який виданий контролюючим органом	
Який зареєстрований в	39925226598	
	Індивідуальний податковий номер	
	ДП У ПІВВЧЕНКІВСЬКОМУ Р-НІ М.КИЄВА	
	Код та назва територіального органу ДФС України	
Електронна адреса покупця	vit@meta.ua	

☒ ПН/РК, видані та отримані платником податку, зареєстровані в ЄРПН
за 01022016

Дата

☒ видані☒ отримані
☐ За списком

Отримані

№ п/п	Дата внесення відомостей продавцем до Єдиного реєстру	Номер документа	Дата виписки документа	Вид документа	Індивідуальний податковий номер продавця	Сума ПДВ	ПІБ уповноваженої особи, що виписала податкову накладну
1	2	3	4	5	6	7	8
	01022016	105//	31012016	ПН	319861126588	2666.67	Н. М. Сайньська
	01022016	117//	31012016	ПН	319861126588	2283.47	Н. М. Сайньська

Видані

№ п/п	Дата внесення відомостей продавцем до Єдиного реєстру	Номер документа	Дата виписки документа	Вид документа	Індивідуальний податковий номер продавця	Сума ПДВ	ПІБ уповноваженої особи, що виписала податкову накладну
1	2	3	4	5	6	7	8

Дата формування відповіді

24022016

Рис. 2.5. Витяг щодо реєстрації податкових накладних в ЄРПН

Якщо надіслані податкові накладні та/або розрахунки коригування

сформовано з порушенням вимог, передбачених відповідно п. 201.1 ст. 201 та/або п. 192.1 ст. 192 ПКУ, протягом операційного дня продавцю/покупцю надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття їх в електронному вигляді із зазначенням причин.

Якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, така податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН.

Таблиця 2.5

Строк реєстрації ПН/РК в ЄРПН

ПН/РК складено:	Строк реєстрації:
— у першій половині місяця (тобто з 1 по 15 календарний день місяця включно)	до останнього дня (включно) місяця складання
— у другій половині місяця (тобто з 16 по останній день місяця включно)	до 15 календарного дня (включно) наступного місяця

Відсутність факту реєстрації платником податку - продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН та/або порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період [1].

Відповідно до п. 2 Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість від 16.10.2014 р. № 569 електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ - рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в ЄРПН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету

узгоджених податкових зобов'язань з цього податку. Тобто, це гривневий рахунок, який суттєво відрізняється від банківських рахунків підприємства, для фіксації даних для яких застосовують синтетичний рахунок 31 «Рахунки в банках», який відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (надалі - Інструкція № 291) призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій. Грошові кошти, що знаходяться на вищевказаному рахунку не можуть бути спрямовані на такі операції, вони не такі ліквідні, як на синтетичному рахунку 31 «Рахунки в банках». Їх використання обмежено, тобто цей рахунок для таких операцій не підходить. Наступний синтетичний рахунок 33 «Інші кошти», на якому ведеться згідно з Інструкцією № 291 узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), електронних грошей та про кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства.

Повідомлення про відкриття електронного рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ наведено на рис. 2.6.

ЕЛЕКТРОННЕ ПОВІДОМЛЕННЯ
про взяття рахунку на облік в органах ДФС за даними, отриманими від банків та інших фінансових установ

Платнику податку _____ (найменування суб'єкта господарювання/ПІБ)

податковий номер _____ (код ЄДРПОУ/ІРНОКП/серія та номер паспорта/податковий номер контролюючим органом)

відкрито рахунок у фінансовій установі 899998 Казначейство України (вл. адм. подат.) (МФО) (найменування)

номер рахунку _____

дата відкриття рахунку 24.12.2014

дата початку дії рахунку (для ПДВ рахунків) 24.12.2014

дата взяття на облік в органах ДФС 15.01.2015

Наступні дії | Принітка | Властивості | Протокол перевірки | Повідомлення
З питань супроводження «М.Е.Doc IS» звертайтеся за телефоном: ФОП ПЕТРОВ ДЕНІС ЄВГЕНІЙОВИЧ - 057-781-76-45

Рис. 2.6. Електронне повідомлення про відкриття рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ

Згідно з п. 5 Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість датою початку використання електронного рахунку є 01.02.2015 для суб'єктів господарювання, які зареєстровані платниками ПДВ до 01.02.2015, а для суб'єктів господарювання, які будуть зареєстровані як платники ПДВ у будь-який період після 01.02.2015, - дата їх реєстрації платниками податку.

ВИТЯГ
з системи електронного адміністрування ПДВ № _____
на запит від _____ № _____

Платника податку _____
(найменування суб'єкта господарювання/ПІБ)

податковий номер _____
(код ЄДРПОУ/РНОКПП/серія та номер паспорта/податковий номер, який виданий контролюючим органом)

індивідуальний податковий номер _____

який зареєстрований _____
(код органу ДФС) (найменування органу ДФС)

електронна адреса _____

рахунок _____

у фінансовій установі _____
(МФО) (найменування)

номер рахунку _____

дата початку дії рахунку (для ПДВ рахунків) _____

дата закінчення дії рахунку (для ПДВ рахунків) _____

Дані системи електронного адміністрування ПДВ

№	Реквізит	Сума
1	Стан рахунку	
2	Сума податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних	
3	Загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі	
4	Загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України	
5	Загальна сума поповнення електронного рахунку з поточного рахунку платника податку	
6	Загальна сума податку за виданими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими у Реєстрі	
7	Загальна сума податку, заявлена платником податку до бюджетного відшкодування	
8	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі	

Дата та час формування відповіді _____

Рис. 2.7. Витяг з системи електронного адміністрування ПДВ

Із 01.01.2017 р. законотворець оновив, зокрема, норми ПКУ щодо податку на додану вартість, присвячені реєстраційній сумі та наповненню окремих елементів формули для її розрахунку.

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ},$$

де:

Σ Накл — реєстраційна сума;

Σ НаклОтр — ПДВ з отриманих податкових накладних/розрахунків коригування, зареєстрованих у ЄРПН;

Σ Мит — ПДВ, сплачений на митниці під час увезення товарів на митну територію України;

Σ ПопРах — сума поповнення електронного ПДВ-рахунка;

Σ Овердрафт — середньомісячний розмір сум ПДВ, які протягом останніх 12-ти звітних місяців були задекларовані до сплати до бюджету й погашені чи розстрочені або відстрочені;

Σ НаклВид — сума податкових зобов'язань із ПДВ зі складених і зареєстрованих платником податкових накладних/розрахунків коригування;

Σ Відшкод — задеклароване бюджетне відшкодування з урахуванням сум коригувань і результатів перевірок, що проводяться відповідно до ПКУ;

Σ Перевищ — перевищення суми задекларованих податкових зобов'язань із ПДВ над загальною сумою ПДВ із зареєстрованих у ЄРПН податкових накладних.

Таким чином, проаналізувавши зміни в обліку та адмініструванні ПДВ можна зробити висновок, що головною метою впровадження системи електронного адміністрування ПДВ є запобігання зловживань шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету, зниження ризиків формування фіктивного кредиту та унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки в країні та витрат держави на адміністрування ПДВ. Уряд намагається створити досконалий механізм регулювання обліку та реєстрації операцій з ПДВ.

2.3. Декларативний спосіб справляння ПДВ

До податкової звітності з ПДВ належать:

- податкова декларація з ПДВ (за текстом — декларація), подання якої передбачено п. 46.1 ст. 46 та ст. 203 Податкового кодексу;
- податкова декларація з ПДВ (скорочена) (за текстом — декларація (скорочена)), що подається платниками податку, які згідно зі ст. 209 Податкового Кодексу застосовують спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. До такої декларації включаються лише ті операції, що стосуються спеціального режиму, встановленого зазначеною статтею;
- податкова декларація з ПДВ (спеціальна) (за текстом — декларація (спеціальна)), що подається платниками податку — сільськогосподарськими підприємствами всіх форм власності, які відповідають вимогам ст. 209 Податкового кодексу, але не обрали спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства та реалізують молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, яка є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. До такої податкової декларації включаються лише операції, визначені п. 209.18 ст. 209 Податкового Кодексу;
- податкова декларація з ПДВ (переробного підприємства) (за текстом — декларація (переробного підприємства)), що подається платниками податку — переробними підприємствами, які згідно з п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу застосовують особливий порядок сплати ПДВ за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкури, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно), яка

є невід'ємною частиною звітності за відповідний звітний період. До такої податкової декларації включаються лише ті операції, що стосуються встановленого п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу режиму, з урахуванням порядку, визначеного Кабінетом Міністрів України;

- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, подання якого (у разі якщо у майбутніх податкових періодах з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 Податкового кодексу, платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій податковій декларації (крім митної декларації або обмежень, визначених ст. 50 Податкового Кодексу)) передбачено п. 50.1 ст. 50 Податкового Кодексу;

- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок (щодо діяльності відповідно до ст. 209 Податкового кодексу);

- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок (щодо діяльності відповідно до п. 209.18 ст. 209 Податкового Кодексу);

- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок (щодо діяльності відповідно до п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу);

- копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, подання яких передбачено п. 201.15 ст. 201 Податкового кодексу;

- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник ПДВ, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України (п. 208.4 ст. 208 Податкового кодексу). Отримувачі послуг, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, на митній території України, які відповідно до п. 180.2

ст. 180 Податкового Кодексу є відповідальними за нарахування та сплату податку до бюджету і не зареєстровані як платники ПДВ, подають розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник ПДВ, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Усі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами. У колонці А декларації в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування ПДВ, сума податку зазначається у колонці Б декларації. У декларації відображаються дані за окремий звітний (податковий) період без наростаючого підсумку.

Декларація подається платником за звітний період незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Декларація з ПДВ складається із вступної частини, службових полів, чотирьох розділів та обов'язкових додатків. Платником заповнюються вступна частина, службові поля, перші три розділи та додатки. Четвертий розділ декларації заповнюється працівниками органів ДПС лише на оригіналі декларації, який залишається в органах податкової служби.

У складі декларації подаються додатки (у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації) та копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних.

У складі декларації повинні подаватися всі необхідні додатки:

- додаток 1 (Д1) «Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з ПДВ»;
- додаток 2 (Д2) «Довідка щодо залишку суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного

податкового періоду» (подається платником при заповненні рядка 24 декларації);

- додаток 3 (Д3) «Розрахунок суми бюджетного відшкодування»;
- додаток 4 (Д4) «Заява про повернення суми бюджетного відшкодування»;
- додаток 5 (Д5) «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів»;
- додаток 6 (Д6) «Довідка»;
- додаток 7 (Д7) «Розрахунок (перерахунок) частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами/послугами, необоротними активами між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями»;
- додаток 8 (Д8) «Заява про відмову постачальника надати податкову накладну» (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних).

Декларація подається платником до органу ДПС, в якому він перебуває на обліку, у такі строки:

якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному місяцю, — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу, — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Незважаючи на квартальний звітний період, подавати копії реєстрів податкових накладних слід щомісяця.

РОЗДІЛ 3. НАПЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми реформування ПДВ в Україні

Чинна в Україні система авансових платежів до бюджету (тобто до моменту одержання фактичного прибутку від реалізації) та механізм сплати ПДВ, який передбачає, що податкове зобов'язання може виникнути до моменту надходження коштів за реалізовану продукцію на рахунок продавця, змушують підприємство залучати зовнішні ресурси для проведення належних податкових виплат. Ці ресурси у зв'язку з високими темпами інфляції та ризиками в Україні стають все дорожчими та важкодоступними. Залучення дорогих банківських кредитів веде до погіршення загального фінансового стану підприємства, знижує його фінансову стійкість та ліквідність, оскільки обтяжує сплатою відсотків.

Погашення зобов'язань з ПДВ за рахунок власних ресурсів відволікає з обороту підприємства частину коштів. Оскільки підприємства мають різні обсяги закупівлі сировини, товарно-матеріальних цінностей, умови їх оплати, пільги, джерела і терміни відшкодування, а також те, що періоди формування вхідного ПДВ і його відшкодування не збігаються, то виникає часовий розрив між періодом іммобілізації оборотного капіталу на сплату ПДВ до бюджету та його компенсацією за рахунок відповідного джерела.

Таким чином, чим тривалішою буде іммобілізація оборотного капіталу, тим негативнішим буде вплив ПДВ на фінансово - господарську діяльність суб'єкта господарювання. В окремих випадках ПДВ може стягуватись навіть за рахунок амортизаційного фонду, фонду оплати праці та інших витрат. Це є актуальним, особливо в умовах фінансової кризи та зниження курсу національної валюти, коли більшість доходів підприємства знецінюються, частка прибутку в ціні продукції скорочується, а порівняно висока ставка

ПДВ і його зростаюча питома вага у ціні товару спричинює спад попиту на продукцію. Як наслідок, ПДВ сплачується за рахунок тієї частини оборотного капіталу, яка необхідна підприємствам для ведення поточної діяльності. Відповідно такі умови позбавляють суб'єктів господарювання ресурсів розвитку, призводять до їх фінансової неспроможності та погіршують фінансовий стан.

Проте, негативний вплив встановленого порядку сплати й відшкодування вхідного ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва пов'язаний не лише з іммобілізацією оборотного капіталу та інвестиційних ресурсів, а й із тим, що інколи його сума, сплачена в ціні придбання товарів, основних засобів, необоротних матеріальних активів, не включається до складу податкового кредиту, отже і не буде відшкодована. Це відбувається в тому разі, якщо: сума ПДВ сплачена у зв'язку із придбанням товарів, основних засобів і нематеріальних активів, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування та звільнених від оподаткування, або не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника ПДВ; сума сплаченого (нарахованого) ПДВ не підтверджена податковими накладними чи митними деклараціями. Невідшкодована сума вхідного ПДВ зараховується до поточних витрат, пов'язаних із виробництвом товарів, супроводжується зростанням їх собівартості. Це може призвести до зменшення прибутку від операційної діяльності або зростання ціни реалізації відповідних товарів.

Окремо варто акцентувати увагу на питанні про основну ставку податку на додану вартість. Так, ставка податку є прийнятною у порівнянні з іншими країнами, але реальне навантаження на бізнес, пов'язане з витратами на адміністрування ПДВ, є надмірно високим. До витрат на адміністрування ПДВ з боку підприємств потрібно віднести такі: витрати на заробітну плату співробітникам бухгалтерії, сплата консультаційних послуг з приводу ПДВ; витрати на податковий менеджмент щодо ПДВ; тимчасові простой в роботі підприємства і його співробітників, зумовлені перевітками працівників

фіскальної служби з питань ПДВ; пеня, штрафи, пов'язані з прогалинами податкового законодавства; юридичний захист суб'єкта господарювання як платника ПДВ. Порівнюючи витрати, пов'язані з ПДВ, з аналогічними витратами за іншими податками, потрібно зазначити, що вони є високими, однак надати точну вартісну оцінку цим витратам досить важко.

Євроінтеграційні процеси обумовлюють необхідність врахування зарубіжного досвіду розвитку системи непрямого оподаткування. Одним із перших кроків європейських країн на шляху до впорядкування та гармонізації непрямих податків стала заміна в державах-членах ЄС податку з обороту податком на додану вартість. Відбувались вищенаведені процедури шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів. Вагомим кроком в цьому питанні стало прийняття Шостої Директиви Ради 77/388 від 17.05.1977 року «Про гармонізацію законодавства держав-членів в сфері податків з обороту - спільна система податку на додану вартість: єдині умови обчислення», яка стала основним документом, в якому системно представлені положення гармонізованого законодавства ЄС про непрямі податки.

З 1 квітня 2017 року успішно працює система відшкодування ПДВ. Бізнес має можливість планувати свої витрати і процеси та розраховувати на регулярне відшкодування сплаченого ПДВ (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету у 2015 – 2018 рр., млн. грн. [38]

Станом на	Залишок сум заявлених до відшкодування на початок періоду (року)	Відшкодування, виплачені у грошовій формі	Відхилені суми, заявлені до відшкодування, на поточний рахунок платника	Нові суми, заявлені до відшкодування на поточний рахунок платника	Залишок сум, заявлених до відшкодування на кінець періоду
01.03. 2018	15267,1	23551,2	208,3	21758,4	13457,9
01.01. 2018	12172,2	120060,6	1061,7	121034,2	15267,1

01.01. 2017	12876,4	94405,4	1217,4	94857,6	12172,2
01.01. 2016	13499,7	68405,3	855,4	71654,3	12876,4
01.01. 2015		1237,7			

Проте ПДВ не приносить такого ж ефективного результату платникам податку, як державі. Виступаючи, по суті, податком на кінцеве споживання, який покладено на громадян та бюджетну сферу, він, при доволі високій ставці і стрімкій інфляції, стає одним із факторів, що стримують розвиток виробництва. Також ПДВ дещо загострює соціально-економічне становище в країні, особливо це стосується сфери відшкодування даного податку.

Проблемним питанням є наявність необґрунтовано великої кількості пільг із ПДВ, цільове призначення яких є непрозорим, а процес контролю - складним. Незважаючи на скасування більшості пільг 2005 року в рамках СЕЗ і за галузевими програмами, на сьогодні обсяг звільнень від ПДВ залишається великим.

Наступним проблемним питанням є виникнення тіньових схем ухилення від ПДВ. Мінімізація сплати ПДВ набула критичного обсягу, про що свідчить низька продуктивність податку за досить обмеженої кількості податкових пільг, які в ідеалі мають бути єдиним фактором, що знижують продуктивність. До найпоширеніших способів мінімізації належать: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів і фальшивих накладних діючих підприємств, віртуальні фінансово-господарські операції, реалізація продукції через спрощену систему оподаткування, фіктивний експорт. Розглянуті проблеми демонструють недосконалість чинного механізму стягнення ПДВ, а отже, вимагають системного його вдосконалення.

В силу особливостей оподаткування, визначених Податковим кодексом, облік за окремими операціями у сфері оподаткування ПДВ теж має певні особливості. Податковим кодексом визначено дві методики визначення

дати та права виникнення податкового кредиту чи податкового зобов'язання: або за правилом «першої події», або за касовим методом. При різних методах відповідно будуть різні бухгалтерські проведення. На практиці найчастіше виникають помилки саме при використанні правила «першої події».

Податковий кредит може виникати лише за умови наявності документа - податкової накладної, яку виписує постачальник або іншого підтверджуючого документа. Однак, якщо постачальник не надасть податкову накладну покупцю, то покупець немає права на податковий кредит у звітному періоді (у разі, якщо не надасть заяву (скаргу) податковому органу). Отже, у покупця виникають певні складнощі щодо обліку податкового кредиту. Розбіжності у бухгалтерському та податковому обліку при застосуванні касового методу не виникають, оскільки при перерахуванні коштів за отриману продукцію виникає податковий кредит, при отриманні оплати відвантажених товарів/послуг - податкове зобов'язання. Так, запровадження касового методу до всіх операцій (а не лише за окремими операціями) надто полегшило б не тільки облік розрахунків з ПДВ, але й адміністрування цього податку.

В 2019 році планується зростання ВВП на рівні 3% за умови інфляції 7,4%.

Доходи держбюджету 2019 в порівнянні з минулим роком наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Доходи держбюджету 2019 в порівнянні з минулим роком

ДОХОДИ	2018	2019
Податок на прибуток підприємств	82,3	▲ 92,6
Рента	46,5	▲ 48,6
Акциз з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	78,1	▲ 89,4
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	46,0	▼ 44,3
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	84,3	▲ 94,6
ПДВ з імпорту	300,0	▲ 339,4
Ввізне мито	28,0	▲ 30,5
Вивізне мито	0,6	▲ 0,8

Кошти від НБУ	50,5	▼ 45,6
Частка чистого прибутку та дивіденди держпідприємств	36,3	▲ 44,5
Всього доходів	917,8	1008,4

Отже, доходи Держбюджету у 2019 році – 1.008.375.099,7 тис. гривень, у тому числі: доходи загального фонду – 916.147.266,3 тис. грн; доходи спеціального фонду – 92.227.833,4 тис.грн.

3.2. Пріоритетні вектори вдосконалення ПДВ та підвищення його ролі у системі фінансово-економічних відносин

У своїх пропозиціях ми виходимо з неможливості різкої зміни інституційної природи діючої системи, що включає наявні моделі поведінки та способу дій працівників і керівництва ДФС і Міністерства фінансів. Так, навряд чи можна розраховувати, що зміна керівництва цих відомств, при збереженні наявних негативних факторів: неадекватно низький рівень офіційного грошової винагороди (заробітної плати), інституційна пам'ять - звичка діяти роками у відпрацьований спосіб, політичне замовлення на виконання плану по зборах, а не дотримання вимог закону при сплаті податків, дозволить докорінно змінити окреслену ситуацію. Представляється більш імовірним еволюційний підхід, коли послідовна зміна норм чинного законодавства, що веде до звуження простору для сваволі і проявів корупції, з одночасним розвитком демократичних інститутів, спрямованого на встановлення все більш ефективного політичного контролю над діяльністю Мінфіну та ДФС, разом із проведенням судової реформи, дозволять в підсумку позбутися або істотно скоротити масштаб негативних явищ описаних у першій частині цієї роботи.

Виходячи з цієї логіки, ми пропонуємо реалізувати наступний набір законодавчих ініціатив.

Проблемою у сфері податку на додану вартість є виключення з податкового кредиту або зменшення сум податку, віднесених до податкового

кредиту у разі допущення платником податку - продавцем помилки при заповненні передбачених пунктом 201.1 статті 201 Податкового Кодексу обов'язкових реквізитів податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних. Внаслідок цього може виникнути ситуація, за якої допущена платником формальна помилка ПОРЯДКУ заповнення обов'язкових реквізитів податкової накладної, позбавить його права на податковий кредит, що обтяжується відсутністю у Податковому кодексі України чітких умов, виконання яких призводить до його поновлення.

Система електронного адміністрування ПДВ з грошовим забезпеченням, перекриває можливість реєстрації фіктивного податкового кредиту без оплати відповідних податкових зобов'язань. Тому скасування податкового кредиту, зобов'язання за яким уже сплачено, є незаконним, оскільки в такому випадку виходить, що держава хоче мати можливість отримати зобов'язання, але потім не дати кредит, щоб змусити ці ж зобов'язання оплатити ще раз.

Вирішенням зазначеної проблеми має стати внесення змін до статті 198 Податкового кодексу України, згідно з якими не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг по зареєстрованим в ЄРПН податковим накладним з визначеними сумами податку за операціями, що не є об'єктом оподаткування податком або що звільнені від оподаткування відповідно до Податкового Кодексу та податковим накладним з неправильно вказаним податковим номером платника податку покупця та/або продавця.

Водночас слід внести зміни до пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу України, за якими б податкова накладна та/або розрахунок коригування, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, визнавалася б для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (крім випадків, визначених пунктом 198.6 статті 198 Податкового Кодексу) та не потребувала б будь-якого іншого додаткового підтвердження.

З цим також пов'язане встановлення механізму запобігання використанню підприємствами штучно створеного податкового кредиту шляхом встановлення правила донарахування зобов'язань у разі виявлення за результатами вибіркової інвентаризації нестачі придбаних товарів/необоротних активів. Для цього у пункті 198.5 статті 198 слід передбачити норму, відповідно до якої у разі коли на момент перевірки платника податку контролюючим органом в акті вибіркової (часткової) інвентаризації, проведеної платником податку на вимогу такого органу, виявлено нестачу придбаних таким платником товарів (за винятком випадку, коли така нестача обумовлена знищенням внаслідок дії обставин непереборної сили, що підтверджується відповідно до законодавства), такі товари мають вважатися використаними платником податку в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Дана норма говорить про те, що у разі якщо податковий орган виявив при перевірці такий продаж без оформлення документів, вона повинна донарахувати податкові зобов'язання, що відповідає економічній суті прихованої операції.

Запропоновані норми не лише вирішують порушені проблеми, разом з тим залишають ДФС можливість зняття податкового кредиту лише при виявленні помилки в податковій накладній, яку платники податків можуть виправити, що призведе до поновлення податкового кредиту.

Анулювання реєстрації платника ПДВ у разі наявності в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців запису про відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання) або запису про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу.

Отже, зважаючи на вагомості напрацювання провідних науковців і економістів, а також законодавчі ініціативи чинної влади, концептуальними напрямами вдосконалення ПДВ з урахуванням досвіду ЄС, на наш погляд, мають бути такі:

1. Подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ та його подальша адаптація до вимог ЄС. Завершення адаптації законодавства у сфері ПДВ до ЄС, яку зобов'язалася здійснити Україна відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і ЄС, стане запорукою успішності майбутньої інтеграції України до європейської спільноти.

2. Ліквідація неефективних пільг з ПДВ. Хоча перелік пільг в Україні економічно і соціально обґрунтований, постає питання щодо ефективності та раціональності їх надання.

3. Запровадження диференційованих ставок ПДВ. На думку фахівців, такий крок реформування чинної системи ПДВ зменшить негативний вплив високої стандартної ставки на рівень добробуту незаможних. На перший погляд, така ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика диференціації ставок давно застосовується (діє нульова ставка і 7% ПДВ). У той же час знижена ставка ПДВ на соціально значущі товари в Україні не сприймається законодавцями. Цей крок є зайвим щодо як наповнення бюджету, так і соціальної справедливості. Ключовий аргумент «проти» - збільшення адміністративних витрат на нарахування і сплату ПДВ. Однак вважаємо, що мета податкової політики держави полягає в тому, щоб вилучити гроші у формі податків (зокрема, ПДВ) з приватного сектору найефективнішим, соціально справедливим і необтяжливим способом.

Реалізація запропонованих заходів під час податкової реформи звичайно призведе до зниження надходжень ПДВ до бюджету в перші роки її здійснення. Але вважаємо, що компенсуючим фактором стане легалізація товарних потоків, збільшення обсягів споживання, що в підсумку розширить базу оподаткування.

ВИСНОВКИ

Дослідження наукових підходів до розкриття сутності ПДВ та норм ПКУ дало можливість обґрунтувати власну думку з цього приводу: ПДВ - непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ. Згідно законодавства ставки ПДВ установлюються у відсотках до бази оподаткування. Для операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ, застосовуються такі ставки податку: стандартна ставка; знижені ставки; нульова ставка. ПДВ має високу фіскальну ефективність та є одним із основних бюджетоутворюючих платежів в Україні. Широка база нарахування податку дає змогу зміцнити дохідну частину Державного бюджету України. Цей податок входить до найбільш розповсюджених у світі непрямих податків. Існування його у складі загальнодержавних податків є обов'язковою умовою при приєднанні України до Європейського Союзу.

Основою організації податкової роботи є правове регламентування встановлення і справляння податків. ПКУ визначено, що податкове законодавство України складається з: Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ та законів з питань митної справи; органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ.

Беззаперечно досвід європейських країн повинен використовуватися

при реформуванні української податкової системи в частині ПДВ із врахування особливостей, рівня розвитку та рівня готовності вітчизняної економіки. Враховуючи отримані результати та аналіз адміністрування ПДВ в Німеччині, зроблено висновок, що механізм, який діє, мало чим відрізняється від вітчизняного. Доведено необхідність забезпечення ефективного функціонування ПДВ в Україні, шляхом постійного проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків та навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів, стимулювання зростання податкової культури.

Поряд зі значним зростанням обсягів надходжень ПДВ до бюджету, зростанням ролі даного податку в інших макроекономічних показниках, наявний недостатній рівень фіскальної ефективності цього ж податку. Причини, що гальмують розвиток підвищення фіскальної ефективності ПДВ, пов'язані з недосконалістю системи адміністрування. Тому на сучасному етапі розвитку податкової системи дуже важливо приділяти увагу таким питанням: удосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ з бюджету; боротьба з тіньовим сектором економіки країни; розгляд питання щодо використання диференційованих ставок; розкриття та ліквідація схем незаконного відшкодування; перегляд наявних податкових пільг.

ПДВ має високу ефективність з фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи та послуги, забезпечує надійність та стабільність бюджетних надходжень цього податку.

Механізм адміністрування ПДВ має низку проблемних аспектів, до яких належать: нестабільність податкового законодавства, щодо термінів внесення змін, низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку, порушення принципу нейтральності, негативне сприйняття податку його платниками, складність механізму адміністрування ПДВ.

Пропонуємо такі шляхи вирішення: поглиблення диференціації ставок ПДВ, впровадження ефективних систем боротьби з проявами шахрайства,

доопрацювання методики прогнозування надходження ПДВ до бюджету.

Забезпечення ефективності правового регулювання ПДВ і механізму його відшкодування тривалий час залишатиметься предметом низки законодавчих ініціатив, указів Президента України, урядових і відомчих рішень та наукових дискусій, що має сприяти: подоланню наслідків економічної кризи й «тінізації», стимулюванню економічного зростання, запровадженню нових методів адміністрування, захисту інтересів вітчизняного бізнесу, підвищення добробуту громадян.

Зважаючи на вагомі напрацювання провідних науковців і економістів, а також законодавчі ініціативи чинної влади, концептуальними напрямками вдосконалення ПДВ з урахуванням досвіду ЄС, на наш погляд, мають бути такі:

1. Подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ та його подальша адаптація до вимог ЄС. Завершення адаптації законодавства у сфері ПДВ до ЄС, яку зобов'язалася здійснити Україна відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і ЄС, стане запорукою успішності майбутньої інтеграції України до європейської спільноти.
2. Ліквідація неефективних пільг з ПДВ. Хоча перелік пільг в Україні економічно і соціально обґрунтований, постає питання щодо ефективності та раціональності їх надання.
3. Запровадження диференційованих ставок ПДВ. На думку фахівців, такий крок реформування чинної системи ПДВ зменшить негативний вплив високої стандартної ставки на рівень добробуту незаможних. На перший погляд, така ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика диференціації ставок давно застосовується (діє нульова ставка ПДВ). У той же час знижена ставка ПДВ на соціально значущі товари в Україні не сприймається законодавцями. Цей крок є зайвим щодо як наповнення бюджету, так і соціальної справедливості. Ключовий аргумент «проти» - збільшення адміністративних витрат на нарахування і сплату ПДВ. Однак вважаємо, що мета податкової політики

держави полягає в тому, щоб вилучити гроші у формі податків (зокрема, ПДВ) з приватного сектору найефективнішим, соціально справедливим і необтяжливим способом.

Реалізація запропонованих заходів під час податкової реформи звичайно призведе до зниження надходжень ПДВ до бюджету в перші роки її здійснення. Але вважаємо, що компенсуючим фактором стане легалізація товарних потоків, збільшення обсягів споживання, що в підсумку розширить базу оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бойко Л. І. Електронне адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / Л. І. Бойко, О. М. Єремян // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 1. - С. 109-115. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_1_22
2. Греца С. М. Правовий статус суб'єктів адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / С. М. Греца // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. - 2016. - Вип. 40(1). - С. 145-147. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2016_40\(1\)_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2016_40(1)_35)
3. Грицино О. М. Податок на додану вартість в оподаткуванні інноваційної діяльності [Електронний ресурс] / О. М. Грицино // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 9(1). - С. 104-107. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_9\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_9(1)_24)
4. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі [Електронний ресурс] / Т.Є. Дугар // Економіка і суспільство. - 2016. - Вип. №2. - С. 689-693 - Режим доступу: <http://www.economyandsociety.in.ua>.
5. Загорельська Т. Процес адміністрування податку на додану вартість та його роль у виконанні основних функцій податкової системи України [Електронний ресурс] / Т. Загорельська, В. Колот. // Публічне адміністрування: теорія та практика. - 2015. - Вип. 2. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2015_2_10
6. Іванченко Д. І. Економіко-математичні методи середньострокового прогнозування податку на додану вартість в Україні [Електронний ресурс] / Д. І. Іванченко // Економіка та держава. - 2017. - № 7. - С. 88-93.
7. Ільницька А. В. Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо податку на додану вартість [Електронний ресурс] / А. В. Ільницька //

Молодий вчений. - 2017. - № 2. - С. 253-256. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_2_63

8. Кондратюк Л. М. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні в контексті детінізації діяльності платників податку [Електронний ресурс] / Л. М. Кондратюк // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2016. - Вип. 3. - С. 141-147. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2016_3_28

9. Кравцова Т. М. Реформування правового інструменту відшкодування податку на додану вартість в Україні [Електронний ресурс] / Т. М. Кравцова, Т. В. Гречана // Приватне та публічне право. - 2017. - № 2. - С. 63-67. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/prpulaw_2017_2_16

10. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. і 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / М.В. Лесько. - Київ, 2014. - 21 с.

11. Максименко І. Я. Особливості відкриття електронних рахунків у казначействі в системі електронного адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / І. Я. Максименко, П. Б. Черевко // Агросвіт. - 2016. - № 19. - С. 28-30.

12. Малишкін О. Елементи податку на додану вартість в контексті міжнародного досвіду: обліковий аспект [Електронний ресурс] / О. Малишкін // Світ фінансів. - 2015. - Вип. 1. - С. 34-47. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/svitfin_2015_1_5

13. Мезенцева Н. М. Особливості та проблеми системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні в умовах постійних законодавчих змін [Електронний ресурс] / Н. М. Мезенцева, Т. Г. Нікульникова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 17(3). - С. 99-102. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17\(3\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17(3)_27)

14. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навч. посіб. [Електронний ресурс] / М.І. Бондар, Л.Г. Ловінська, Н.М. Лисенко та ін.; за

заг. ред. М.І. Бондаря та Н.М. Лисенко. - 2-ге вид., переробл. і допов. - К.: ДННУ «акад. фін. управління», 2014. - 585 с.

15. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. к.е.н.: 08.00.08 /О.І. Оксенюк. - Львів, 2015. - 231 с.

16. Ощепков О. П. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів державного бюджету України [Електронний ресурс] / О. П. Ощепков, В. Ф. Шкепу // Економіка харчової промисловості. - 2017. - Т. 9, № 4. - С. 89–94. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2017_9_4_14

17. Питання ввезення на митну територію України товарів у межах ратифікованих Верховною Радою України міжнародних договорів (угод) України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки без сплати ввізного мита та податку на додану вартість: Постанова КМУ № 102 від 03.02.2010 р.

18. Подаков Є. С. Актуальні проблеми та порівняння сплати податку на додану вартість в Україні і країнах Європейського союзу [Електронний ресурс] / Є. С. Подаков // Таврійський науковий вісник. Економічні науки. - 2016. - Вип. 95. - С. 66-77. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tnven_2016_95_12

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

20. Податок на додану вартість [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податок_на_додану_вартість.

21. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку [Електронний ресурс] / О. А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 1. - С. 82-102. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10

22. Про податок на додану вартість: Декрет Кабінету Міністрів України №43-93 від 26.12.1992 р.

23. Про податок на додану вартість: Закон України №168/97-ВР від 03.04.1997 р.

24. Про податок на додану вартість: Закон України №2007-XII від 20.12.1991 р.
25. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому під комплексі України / О.М. Світовий // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. - 2014. - №1(25). - С. 213-216.
26. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку [Електронний ресурс] / Р.В. Сидоренко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». - 2014. - Вип. 11 (1). - Ч. 1. - С. 234-240. - Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
27. Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Сторожук, Л. М. Федун // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. - 2016. - № 1. - С. 206-223. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znprnudps_2016_1_17
28. Тітенко З. М. Система електронного адміністрування податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників [Електронний ресурс] / З. М. Тітенко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2017. - Вип. 2(2). - С. 35-37. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2\(2\)__8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2(2)__8)
29. Тулуш Л. Д. Перспективи застосування зниженої ставки податку на додану вартість на продукти харчування в Україні [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. - 2017. - № 4. - С. 50-59. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2017_4_8
30. Тулуш Л. Д. Реформування податку на додану вартість у сільському господарстві [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. - 2016. - № 2. - С. 69-79. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2016_2_12
31. Харченко Н. В. Переваги та недоліки податку на додану вартість [Електронний ресурс] / Н. В. Харченко // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 9. - С. 10-12.

32. Ходикіна А.А. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість / А.А. Ходикіна, А.В. Бурковська // Глобальні та національні проблеми економіки. - 2015. - Вип. 8. - С. 1196-1199.
33. Церковний О. В. Територіальність і резидентство при визначенні бази оподаткування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / О. В. Церковний // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. - 2016. - № 3. - С. 167-171. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2016_3_26
34. Щербина Ю. О. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів державного бюджету України [Електронний ресурс] / Ю. О. Щербина, А. І. Манькута // Modern economics. - 2017. - № 1. - С. 73-78. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_1_13
35. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. - №12. - С. 18-25.
36. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року [Електронний ресурс] / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. - № 12. - С. 18-25. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2015_12_4
37. Ярош М. В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування [Електронний ресурс] / М. В. Ярош // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2015. - Вип. 6. - С. 87-90. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sepspu_2015_6_21
38. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

ДОДАТКИ

Додаток А

Динаміка макроекономічних показників України за 2010-2017 рр.

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ВВП України, млрд. грн.	1082,57	1302,08	1411,24	1454,93	1566,73	1751,00	2383	x
Доходи Державного бюджету України, млрд. грн.	314,51	398,55	445,53	442,79	456,07	651,97	782	1016
Податкові надходження Державного бюджету України, млрд. грн.	234,45	334,69	360,57	353,97	367,51	507,64	650	828
Фактичний (чистий) розмір ПДВ, млрд. грн.	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	235,5	314,0

Джерело: складено автором на основі даних Державної Казначейської служби України