

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-м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та
страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Барабаш Юлії
Миколаївни

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

Шевченко Світлана
Олексіївна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Макогон Валентина
Дмитрівна

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

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	6
1.1 Економічна сутність та призначення ПДВ в Україні	6
1.2 Зарубіжний досвід справляння ПДВ	11
РОЗДІЛ II. СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПДВ В УКРАЇНІ	17
2.1 Фіскальна роль податку на додану вартість при наповненні доходів держави	17
2.2 Електронне адміністрування ПДВ	23
2.3 Механізм бюджетного відшкодування ПДВ	30
РОЗДІЛ III. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ	36
3.1 Проблеми справляння ПДВ в Україні	36
3.2 Діяльність фіскальних органів щодо боротьби з шахрайством стосовно ПДВ	43
ВИСНОВКИ	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Результативне використання фіскального потенціалу податку на додану вартість набуває особливого значення в контексті забезпечення соціально-економічного розвитку. Цей податок на споживання має багаторічну історію успішного застосування в світі і вже майже 30 років справляється в нашій державі. Останнім часом здійснено декілька важливих змін у сфері справляння ПДВ, зокрема запроваджено систему його електронного адміністрування, моніторингу реєстрації та відміни реєстрації податкових накладних, оптимізовано перелік і критерії пільг, удосконалено форми звітності тощо. Однак чимало прикладних питань залишилися невирішеними, що зумовлює актуальність подальшого наукового пошуку у сфері вдосконалення фінансових відносин щодо ПДВ, зокрема поліпшення методик обліку податкових зобов'язань і кредиту з ПДВ, способу відображення інформації у фінансовій і податковій звітності тощо. Розв'язання існуючих проблем ускладнюється постійними змінами у законодавстві. Для уникнення несправедливого відшкодування ПДВ і підтвердження достовірності задекларованих сум, що підлягають сплаті, необхідними видаються підвищення якісного рівня податкового адміністрування, посилення результативності податкових перевірок, у методиці та організації мають бути враховані всі зміни вітчизняного фіскального законодавства.

Серед зарубіжних вчених, що здійснили дослідження у сфері розвитку теоретико-методологічних засад справляння податку на додану вартість варто виділити Дж. Б'юкенена, Р. Масгрейва, Дж. Стігліца, В. Танзі, Дж. Шлемрода, Р. Холла. Питання удосконалення адміністрування ПДВ розглядалися у працях вітчизняних науковців та дослідників, зокрема В. Андрущенко, К. Безверхого, Ф. Бутинця, В. Буряковського, О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Крисоватого, Т. Кошук, І. Лютого, В. Мельника А. Соколовської, І. Чугунова та інших.

Водночас, незважаючи на напрацювання вищезгаданих дослідників, багато питань у сфері справляння податку на додану вартість залишаються не до кінця дослідженими. Необхідною є адаптація позитивного зарубіжного досвіду справляння ПДВ до сучасних вітчизняних умов. Фіскальна ефективність досліджуваного податку може бути суттєво підвищена за умов посилення податкової сумлінності платників, щільної координації суб'єктів підприємництва із контролюючими органами, удосконалення інституційних засад електронного адміністрування податку тощо. Зважаючи на те, що податкові й правоохоронні органи мають значний позитивний досвід у сфері протидії ухиленням та зловживанням зі сплати ПДВ, подальші дослідження в сфері розробки методик протидії класичним та новітнім не добросовісним схемам є актуальними і потрібними.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розкриття теоретико-методологічних засад справляння податку на додану вартість у системі фінансово-економічних відносин та обґрунтування пропозицій щодо покращення якісного рівня його адміністрування.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити економічну сутність та призначення ПДВ;
- узагальнити та систематизувати досвід справляння ПДВ у країнах з розвинутою та трансформаційною економікою;
- охарактеризувати фіскальну роль податку на додану вартість при наповненні доходів бюджету;
- визначити особливості функціонування системи електронного адміністрування ПДВ;
- здійснити аналіз вітчизняного механізму бюджетного відшкодування податку;
- обґрунтувати напрями подальшого розвитку основних засад адміністрування ПДВ в Україні;
- удосконалити положення щодо діяльності фіскальних органів

щодо протидії ухилення від сплати ПДВ.

Об'єктом дослідження є податок на додану вартість в системі економічних відносин.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання розвитку системи адміністрування ПДВ та удосконалення методики його справляння.

Методи дослідження. У роботі застосовано сукупність методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження. Системний та структурний методи використано при розкритті сутності податку на додану вартість у системі економічних відносин. За допомогою порівняльного та факторного методів узагальнено зарубіжний досвід справляння ПДВ. Методи економічного аналізу застосовано при визначенні фіскальної ролі податку на додану вартість при наповненні доходів держави. На основі системного підходу, синтезу, наукового абстрагування обґрунтовано пріоритетні напрями розвитку справляння ПДВ та роль податкових інститутів у протидії шахрайству стосовно сплати ПДВ.

Інформаційну базу дослідження становили положення законодавчих та нормативно-правових актів з питань справляння податку на додану вартість, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

Наукова новизна полягає у розвитку положень щодо справляння податку на додану вартість в умовах інституційних перетворень податкової системи країни.

Обсяг та структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг становить 69 сторінок, основний зміст викладено на 56 сторінках. Робота містить 6 таблиць, 3 рисунки, 5 додатків, список використаних джерел включає 82 найменувань на 7 сторінках.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічна сутність та призначення ПДВ в Україні

Податкові надходження є одним із основних джерел доходів бюджету, їх прогнозованість і стабільність відіграють системну роль в плануванні стратегічних спрямувань бюджетних коштів для забезпечення поступального економічного розвитку національної економіки. Розвиток і перманентне реформування останньої зумовлюють переосмислення ролі чинних податків та методів їх адміністрування. Концептуальна ідея застосування податків на споживання, а також їх співвідношення з податками на доходи традиційно виступає одним із центральних питань фінансової науки.

Податок на додану вартість (надалі – ПДВ) є податком на споживання, що інтегрується в ціну товару і залучає до бюджету частину створеної доданої вартості, що виникає на кожній стадії виробництва й обігу, та визначається різницею між вартістю реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) й вартістю матеріальних затрат, включених до витрат виробництва і обігу. Цей фіскальний інструмент виступає одним з різновидів універсальних акцизів, традиційно характеризується широкою базою, а тому гарантує стійкі бюджетні надходження, що практично не залежать від споживчого вибору і асортименту товарів, що реалізуються. Універсальність та економічна ефективність ПДВ опосередковано посвідчується наявністю цього фіскального інструменту у податкових системах 34 з 35 країн ОСЕР (за виключенням США, де діє податок з продажу) [20]. Застосування ПДВ у понад 140 країнах світу засвідчує ефективність та прийнятність такого виду оподаткування в контексті надійного доходного джерела. Однак, навіть при повсюдному застосуванні, ПДВ залишається одним з найскладніших компонентів податкової системи. Тому дослідження економічної ролі і

сутності ПДВ у податковій системі країни є актуальними.

Додана вартість як об'єкт оподаткування є сумою вартостей, створена в окремій економічній системі. Вона може бути визначена як: а) сума окремих елементів – зарплати, нарахувань на неї, амортизації, прибутку, відсотків тощо; б) різниця між вартістю реалізованої продукції та вартістю витрат виробництва й обігу. Наразі в українській фінансово-обліковій практиці в бухгалтерських регістрах не передбачено наведення розрахунку розміру доданої вартості, що об'єктивно ускладнює обчислення податкових зобов'язань й вимагає формування відповідної інформаційної бази, спеціальної системи контролю й моніторингу [28].

Застосування ПДВ не лише забезпечує достатню стабільність бюджетних надходжень й помірну їх залежність від динаміки макроекономічної кон'юнктури. Внаслідок універсальності й об'єктивності, ПДВ практично не чинить впливу на конкурентні позиції економічних секторів національної економіки на світових ринках. Основною метою справляння цього податку у якості фіскального інструменту регулювання є сприяння інтенсифікації міжнародної торгівлі та зовнішньоекономічних активностей бізнесу, зокрема:

- податок сплачується продавцем, виходячи із суми продажів; водночас, ПДВ, сплачений підприємствам-постачальникам при купівлях, підлягає безумовному відшкодуванню, хоча кінцевий споживач позбавлений такого права;
- при ввезенні на територію країни товарів імпортер сплачує ПДВ згідно митної вартості товару, але має право на відшкодування в аналогічному розмірі;
- експорт оподатковується за ставкою 0 %, а підприємство-експортер має право на відшкодування ПДВ, сплаченого при придбанні та / або виробництві експортованих товарів.

Ці принципи забезпечують нейтральність ПДВ в контексті структури споживання та стимулюючу роль при здійсненні зовнішньоекономічних

відносин. В результаті їх реалізації податком обкладається лише внутрішнє споживання: вітчизняний виробник опиняється в рівноцінних умовах з іноземним, як щодо імпортової конкуренції, так і при експорті [34].

За економічною суттю ПДВ є: а) податком на споживання, навантаження якого відчувають, в першу чергу, споживачі-покупці новостворених благ; б) формою вилучення частки новоствореної доданої вартості, що викає на всіх етапах виробництва і доведення продукції до безпосереднього споживача. У вітчизняній економіці вказаний податок комплексно виконує фіскальну, регулюючу й стимулюючу функції. Згідно Податкового кодексу України його платниками є будь-які особи, що: а) здійснюють або планують здійснювати економічну діяльність і реєструються або вже зареєстровані за власним ініціативним рішенням у якості платника; б) ввозять товари на митну територію країни в обсягах, що безумовно підлягають оподаткуванню, та на яких покладається відповідальність щодо сплати податків в разі транзиту товарів через митний кордон відповідно до Митного кодексу України.

Розробка та апробація у Франції у 1954 році ПДВ в якості фіскального інструменту зрештою стали поширеною практикою: податок спершу було запроваджено у європейських країнах, а далі – в державах Латинської Америки, Азії і Африки, при чому ставка ПДВ варіювалася в межах 5–28 %, залежно від інституційних особливостей національних економік. Попри економічну ефективність, цей ПДВ тривалий час не запроваджувався у Швейцарії, Японії і Австралії, де діяв податок з продажу зі ставкою 2–11 % [37].

У процесі розвитку податкової системи Україна орієнтувалася переважно на закордонний досвід, беручи за основу французьку модель ПДВ. На початку 1990-х років вказаний податок із чітко вираженою фіскальною функцією було запроваджено з метою ефективного наповнення державного бюджету. Спершу його ставку було встановлено на рівні 28 % та 0 %, наразі основна ставка складає 20 %, передбачено застосування ставок 7 % для

специфічних категорій товарів та 0 %, що, зокрема, дозволяє реалізовувати економіці України її експортний потенціал. У науковому середовищі перманентно виникають ініціативи щодо оптимізації основної ставки, наприклад, зниження її до 17 %, проте подібний захід потребує техніко-економічного обґрунтування, сценарного моделювання та оцінки ймовірних наслідків для економіки.

Особливістю ПДВ є те, що безпосередніми його платниками виступають кінцеві споживачі продукції (товарів, робіт, послуг) виробничого і особистого призначення. Завдяки ПДВ між споживачами раціонально розподіляється частка новоствореного продукту, що має задовольняти суспільні потреби [37]. Цей податок активізує економію затрат всіх видів ресурсів, які не включаються до складу собівартості й, таким чином, не відшкодовуються фірмі, що в цьому разі діє не як проміжний, а як безпосередній споживач (витрати, пов'язані зі здійсненням діяльності, наприклад купівля основних засобів невиробничого спрямування тощо). В сфері обігу податок на додану вартість стимулює ринкових агентів до варіювання цін реалізації на продукцію.

Загалом ПДВ є менш помітним для споживачів, тому що сплачується шляхом включення до ціни товару та невеликими частками при придбанні одиниці продукції, тому платники виявляються менш чутливими до нього, ніж до прямого оподаткування. Адміністрування ПДВ безпосередньо не пов'язане з психологічно небажаним для платника втручанням фіскальних органів у його поточну діяльність, тому супротив цьому податку з боку платників є зазвичай несуттєвим. Переваги та недоліки застосування ПДВ узагальнено в таблиці А1 (дод. А). При непрямому оподаткуванні покупець не розраховує і не з'ясовує розмір податкової надбавки до ціни. Загальними рисами ПДВ є:

- універсальність, оскільки податок застосовується до усієї комерційної діяльності, включаючи виробництво, споживання товарів та надання послуг;

- збирання частинами через систему відрахувань, коли суб'єкти оподаткування можуть зменшувати зобов'язання на суму податку, що вони вже сплатили іншим платникам ПДВ, придбаючи активи для власної фінансово-економічної діяльності (механізм податкового кредиту) [41].

Порядок справляння забезпечує нейтральність ПДВ, незалежно від кількості трансакцій, задіяних в кінцевому економічному ланцюжку. Аналізований податок є регресивним інструментом впливу на товари і послуги масового споживання: чим більше індивід отримує доходу, тим менше сплачує податку, оскільки частка коштів апіорі заощаджується. Імплементация диференційованих ставок податку, зокрема нижчих для предметів первинної значимості (для лікарських засобів в Україні) і вищих для предметів розкошу та імпортованих товарів забезпечують прогресивність інструменту й додержання принципу соціальної справедливості.

У разі, якщо весь дохід, одержуваний платником протягом тривалості життя, спрямовувався б лише на споживання, податок на додану вартість можна було б вважати пропорційним та рівномірно розподіленим у часовому вимірі. Однак частина доходів індивіда накопичується та / або капіталізується, що посвідчує більше навантаження непрямих податків на незаможні верстви населення, які виступають масовими споживачами. Доступність переважно моментальних емпіричних даних щодо доходів підсилює у свідомості платників регресивність ПДВ, що також посилює прийнятність застосування цього інструменту в економіці України.

Практика застосування нульових ставок для експортних товарів створює передумови для росту обсягу експорту і підвищення конкурентоспроможності товарів вітчизняного виробництва на світових ринках. Цей податок дає змогу ліквідувати зайві ланки господарського управління [42]. Крім того, ПДВ дозволяє досить точно детермінувати реальну вартість товару і, на основі цього, забезпечити оптимальні економічні пропорції.

Справляння ПДВ в Україні запроваджено в 1992 році; наразі порядок

відповідних розрахунків врегульовано вимогами Податкового кодексу. ПДВ є одним з основних бюджетоутворюючих податків нашої держави, його питома вага у податкових надходженнях Зведеного бюджету впродовж 2011–2018 роках становила близько 35–45 %, при цьому частка в валовому внутрішньому продукті складала близько 9,66 %. Водночас оптимального механізму функціонування ПДВ в Україні, який забезпечив би при високій фіскальній ефективності максимально позитивну регуляцію економічних процесів, зокрема стимулювання розвитку, сприяння справедливому розподілу податкового навантаження серед категорій економічних суб'єктів тощо, досі не сформовано.

Наразі присутні дискусії щодо доцільності справляння ПДВ та його заміни на податок з обороту чи податок з продажів. Слід зауважити, що імплементація зазначеного може порушити функціонування чинної системи запобігання подвійному оподаткуванню, адже всі міжнародні угоди, укладені Україною з цієї проблеми, стосуються нинішніх видів податків. Це у свою чергу не зможе не позначитися негативно на зовнішній торгівлі, інвестуванні іноземного капіталу, функціонуванні спільних підприємств, здійсненні транснаціональних проектів. По-друге справляння ПДВ є обов'язковою умовою членства в ЄС. Україна, яка прагне в перспективі набути такого членства, не може не рахуватися з вимогами уніфікації непрямого оподаткування, що висувуються цією організацією.

1.2. Зарубіжний досвід справляння ПДВ

Теоретико-методологічне обґрунтування механізму дії ПДВ здійснено французьким економістом Морісом Лоре у 1954 році, що довів переваги цього податку у порівнянні з альтернативними універсальними акцизами, зокрема податками з обороту і продажу. Близько п'яти років ПДВ імплементувався у якості економічного експерименту колоніальною адміністрацією у залежній від Франції державі Кот-Д'Івуар. Успішність експерименту та поширення ПДВ у нинішній час свідчить про його

відповідність основним вимогам розвинених та трансформаційних економік.

У Франції ПДВ у сучасному його вигляді введений з 1 січня 1968 року з Законом V Республіки № 66–10, мета якого: об'єднати, спростити і уніфікувати порядок справляння податку, щоб перетворити його в універсальний фіскальний інструмент. Іншим важливим кроком стало підписання в Римі договору про створення в 1957 році Європейського економічного співтовариства (ЄЕС, з 1993 року – ЄС), згідно якого країни-учасниці мали бути гармонізувати свої податкові системи з метою формування спільного ринку. Саме це й успішна експериментальна імплементація започаткували широке розповсюдження ПДВ, хронологія запровадження якого наведена у табл. Б1 (дод. Б) [77].

У 1967 році II Директивою Ради ЄЕС податок на додану вартість проголошено основним непрямим податком, а всіх членів співтовариства зобов'язано до 1972 року імплементувати його у національні податкові системи. Ці заходи здійснено з метою інтенсифікації зовнішньої торгівлі, перепоною для чого виступала неефективність податку з обороту. Після прийняття II Директиви навіть країни, що на той час не входили до складу ЄЕС – Австрія, Греція, Швеція – також внесли зміни до систем податкового адміністрування або в якості доповнення до існуючих норм, або замінив фіскальних структур. VI Директивою Ради ЄЕС, прийнятою в 1977 році, затверджено базу сучасної системи адміністрування ПДВ, що уніфікувало його застосування. Певні уточнення механізму адміністрування мали місце у 1991 році, внаслідок прийняття X Директиви ЄЕС. У 1987–1997 роках справляння ПДВ стало поширеною фіскальною практикою у більшості країн Східної і Центральної Європи, зокрема й на пострадянському просторі, а також у державах Азії (Бангладеш, Китай, Таїланд, Філіппіни).

Наразі ПДВ є одним із важливих джерел бюджетної бази ЄС: кожна країна-учасниця перераховує 1 % надходжень податку до бюджету Союзу. Важливим етапом формування уніфікованого європейського ринку стала домовленість про гармонізацію системи непрямого оподаткування й застосування середньої ставки ПДВ в межах 15 %, що, однак, не позбавляє

національні системи деякої маневреності щодо визначення ставок, процедур тощо. Однак слід відзначити, що попри диференціацію ставок та інші заходи фіскального регулювання, середня ставка ПДВ в країнах ЄС впродовж періоду 2000–2019 років мала переважно помірну зростаючу тенденцію від 19, % до 21,5 % зі стрімким зростанням у період 2010–2013 років, безпосередньо після Великої Рецесії (рис. 1.1). У більшості розвинених економік ПДВ забезпечує 12–30 % доходів зведеного бюджету, що приблизно еквівалентно 5–10% їх ВВП. В країнах ЄС ПДВ становить від 55,8 % (у Греції) до 75,0 % (у Швеції) загального навантаження податків на споживання [77].

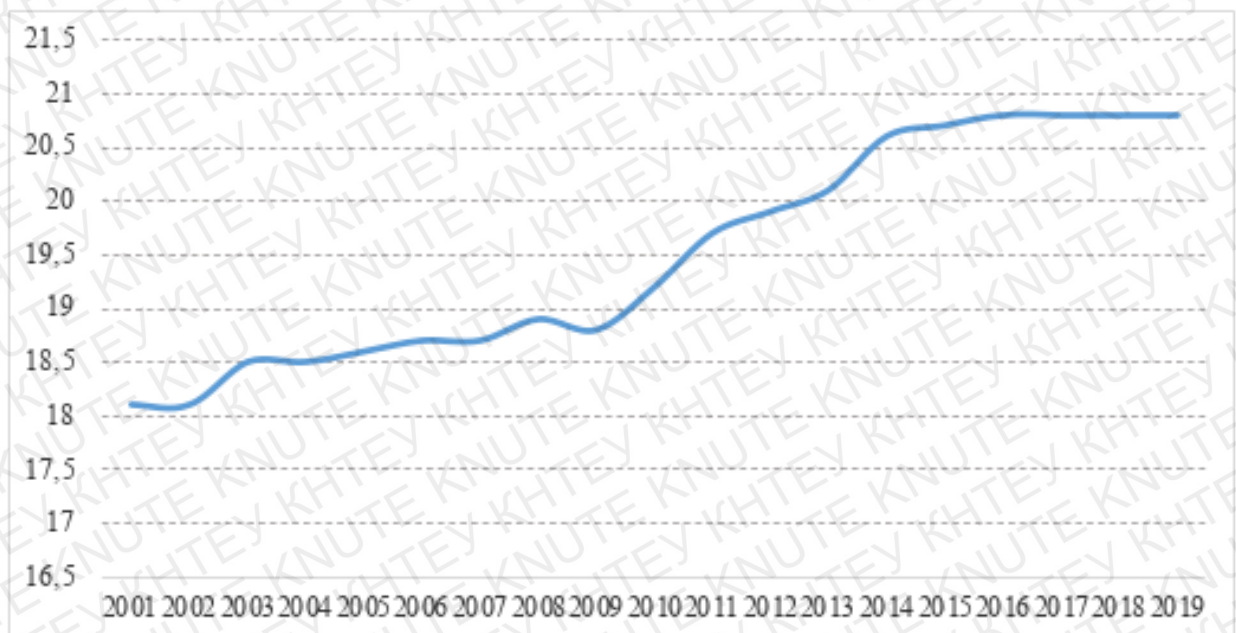


Рис. 1.1. Середня стандартна ставка ПДВ в країнах ЄС у 2000–2019 роках, %

Джерело: побудовано автором за даними *Taxation and Customs Union* [77]

За даними Єврокомісії зростання податкового навантаження за рахунок збільшення ПДВ відбувається в ЄС протягом щонайменше останніх семи років. У 2012 році для всіх 28 країн ЄС оподаткування споживання забезпечувало до 28 % податкових надходжень. Фактичні ставки податку на додану вартість в ЄС детермінуються національним законодавством країн-учасниць, враховуючи Директиву 77/388/ЄЕС, де системно викладено положення щодо гармонізації фіскальної політики Співтовариства стосовно

ПДВ. Варто зазначити, що окрему увагу в розвинених економіках приділено автоматизації складання та подання звітності, що, з одного боку, впливає на легкість ведення бізнесу, а з іншого – на рівень витрат на адміністрування, тобто на ефективність податкової системи.

На 1 січня 2019 року стандартні ставки ПДВ у європейських країнах становили в межах від 15 % в Люксембурзі і на Кіпрі та до 27% в Угорщині. Окрім стандартної більшість країн-членів ЄС, застосовують зменшені та нульові ставки. Нульова ставка характерна для податкових систем Великобританії, Греції, Ірландії, Нідерландів, Португалії. При цьому нульова ставка не тотожна звільненню від оподаткування. При її застосуванні податок, в принципі, стягується, але зі ставкою 0 %, а його платник одержує право на повернення всієї суми ПДВ, що включена у вартість товарів та послуг, що використовуються ним у процесі виробництва продукції. Подібний пільговий механізм фактично забезпечує підприємцю більше вигод у порівнянні зі звільненням від оподаткування. Зокрема зменшена ставка ПДВ на продукти харчування першої необхідності (крім шоколаду, кондитерських виробів та алкоголю) становить 0 % у Великобританії, 3–7 % в державах Бенілюксу, 10 % в Австрії; в Фінляндії до всіх продовольчих товарів, незалежно від їх цінової та споживної категорії, закріплено стандартну ставку 13% [72, 77].

Наразі в більшості пострадянських країн застосовуються диференційовані ставки ПДВ, залежно від характеру оподатковуваних товарів, загальне податкове навантаження залишається достатньо високим, про що свідчать дані табл. 1.1.

Перспективним в контексті імплементації видається європейський досвід диференціації ставок ПДВ і здійснення податкового стимулювання стратегічних галузей [65]. Наприклад, застосування пониженої ставки даного податку у Болгарії для підтримки конкурентоспроможності туристично-рекреаційної галузі; в Естонії – для виробників медичного обладнання та видавців; у Латвії – для сфер виробництва продуктів харчування,

фармакологічної продукції і медпрепаратів для населення спеціальними потребами, послуг авіаційного і морського сполучення, готельного бізнесу; у Литві – для виробників та імпортерів певних категорій фарматоварів і медобладнання, видавців книг і періодики, операторів пасажирських перевезень, централізованого опалення; у Польщі – для виробників соціально значущих продуктів харчування, фармації, операторів водопостачання, інвесторів у будівництво соціального житла, а також щодо продажу квитків у кінотеатри, театри, музеї, пошиття одягу, надання перукарських послуг; в Румунії – для виробників харчової продукції і пива, ліків, видавців, послуг громадського харчування, будівництва соцжитла [72]. Для України доцільною є ідентифікація галузей, де застосування знижених ставок ПДВ не призводитиме до зловживань та зможе посилити конкурентоспроможність національного виробника без суттєвого скорочення бюджетних надходжень.

Таблиця 1.1

Окремі характеристики податкових систем України та держав-членів ЄС в 2018 році

	Податкове навантаження, %	Частка ПДВ у ВВП, %	Ставка ПДВ, %	Тривалість відшкодування ПДВ, тижнів
Болгарія	29,4	9,3	20; 9; 0	24,8
Естонія	32,8	9,1	20; 9; 0	2,3
Латвія	31,2	8,3	21; 12; 5; 0	6,2
Литва	29,6	7,8	21; 12; 5; 1	6,2
Польща	34,9	8,1	23; 8; 5; 0	8,2
Румунія	25,7	6,4	19; 9; 5; 0	27,5
Словаччина	33,0	7,0	20; 10; 0	24,1
Угорщина	38,2	9,8	27; 18; 5; 0	15,2
Україна	34,1	10,5	20; 7; 0	14,3
Чехія	35,2	7,7	21; 15; 10; 0	17,7

Джерело: розраховано і складено автором за даними Єврокомісії і Державної фіскальної служби України [35, 71]

Прогресивний зарубіжний досвід у справляння ПДВ полягає у:

- спрощенні або ж відміні процедури обов'язкової попередньої реєстрації для подання податкових декларацій з ПДВ;
- відсутності потреби застосування спеціального комерційного програмного забезпечення, електронних ключів та оновлень для нього –

платнику достатньо мати доступ до мережі і стандартний браузер, що дозволяє працювати на сайті відповідної фінустанови;

- конфіденційності завантажених декларацій, застосуванні для цього шифрування засобами електронного підпису, коли платник ПДВ одержує належні сертифікати чи електронний ID від органу сертифікації;

- опції щодо ручного вводу даних щодо зобов'язань зі сплати ПДВ в ручному режимі у відповідних формах або шляхом завантаження окремим файлом з облікового програмного забезпечення;

- можливості здійснення машинної перевірки за встановленою формою правильності заповнення податкової декларації та іншої інформації перед надсиланням, що дозволяє ідентифікувати аномальну звітність.

Досвід застосування ПДВ у розвинених економіках дає підстави для позитивної оцінки його ролі в забезпеченні процесів ендogenous розвитку. До переваг належить нейтральність відносно господарюючих суб'єктів, реальність, стабільність і прогнозованість відповідних надходжень. ПДВ забезпечує сприятливі умови для експортерів через можливість імплементації пільгових ставок, сприяє розвитку охорони здоров'я, освіти та культури. ПДВ потенційно має змогу стримувати споживання предметів розкошу й запобігати надмірному майновому розшаруванню. Щодо практики застосування ПДВ у ЄС можна відзначити досить високі ставки, велику їх кількість й відмінність між ними у різних країнах. Механізм справляння ПДВ у розвинених економіках ілюструє оптимальне поєднання фіскальної і стимулюючої функцій. Навіть з врахуванням обсягу коштів, що надходять до бюджету завдяки ПДВ, він залишається потужним стимулом виробництва.

РОЗДІЛ II

СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна роль податку на додану вартість при наповненні доходів держави

Податок на додану вартість є ключовим джерелом доходів державного бюджету. Внаслідок наявності широкої бази, на нього менше впливають флуктуації кон'юнктури сировинного ринку, що принципово вирізняє ПДВ з-поміж інших податків та підтверджується стійкою динамікою частки податку у бюджетних доходах. Адміністрування ПДВ безвідносно обсягів його надходжень супроводжується значною кількістю практичних проблем та суперечностей. З цієї причини дослідження фіскальної ролі податку при надходженні доходів держави видається актуальним.

К. Імран і Дж. Стігліц дійшли до висновку, що переваги від переходу до застосування ПДВ є досить сумнівними за умов високої частки тіньового сегменту національної економіки. Т. Баунсгард і М. Кін емпірично довели, що в трансформаційних економіках вигода від застосування ПДВ при лібералізації зовнішньоекономічної діяльності становить 50 центів на кожний втрачений долар США від зниження митних зборів, а в традиційних економіках вигода ще менша [64].

ПДВ справляється протягом усього виробничого ланцюжка, тому вважається податком, ухилення від сплати якого майже неможливе, оскільки для фіскальних служб легко ідентифікувати ціну купівлі-продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Проте останнє твердження потребує додаткового обґрунтування ПДВ, вимагає значних ресурсів на збір та обробку відповідної інформації, виявлення й штрафування несумлінних платників тощо. У загальному випадку ефективність збору ПДВ зростатиме, якщо збільшуватиметься реальна ефективність податкового моніторингу.

Впродовж періоду 2011–2018 років податкові надходження стійко склали близько чверті ВВП України, коливаючись в межах від 23,46 % у 2014 році (мінімальне значення) до 27,76 % у 2017 році (максимальне значення), при чому динаміка їх флуктуацій корелювала з фундаментальними змінами в макроекономічному середовищі (табл. 2.1). Абсолютні значення надходжень податку представлені у додатку Г.

Таблиця 2.1

**Фіскальна роль податку на додану вартість в Україні
в 2011–2018 роках, %**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Частка у ВВП:								
Податкові надходження	25,42	25,59	24,33	23,46	25,65	27,31	27,76	27,72
ПДВ	9,88	9,85	8,82	8,87	9,02	9,88	10,53	10,52
– з вироблених в країні товарів (робіт, послуг)	2,54	2,64	2,19	2,02	2,01	2,27	2,14	2,22
– з імпортованих товарів (робіт, послуг)	7,34	7,21	6,63	6,85	7,01	7,61	8,39	8,30
Частка у податкових надходженнях:								
ПДВ	38,87	38,50	36,24	37,83	35,15	36,19	37,92	37,97
– з вироблених в країні товарів (робіт, послуг)	9,98	10,32	8,99	8,64	7,83	8,32	7,68	8,01
– з імпортованих товарів (робіт, послуг)	28,89	28,18	27,25	29,19	27,32	27,87	30,24	29,96

Джерело: розраховано автором на підставі даних Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України [19, 53]

ПДВ становив за період від 8,82 % (мінімальне значення у 2013 році) до 10,53 % (максимальне значення у 2017 році) від валового внутрішнього продукту. При цьому розподіл податкових надходжень від справляння ПДВ з товарів (робіт і послуг) вітчизняного та імпортного походження суттєво різнився: традиційно частка податку з імпортованої продукції виявлялася вищою, що прямо пов'язано з зовнішньоекономічною спеціалізацією нашої держави. Так, ПДВ з виробленої в країні продукції становив від 2,01 % ВВП у 2015 році до 2,64 % у 2012 році. Попри відновлення економічного зростання в Україні, обсяги національного виробництва та реалізації створеної продукції, очевидно, досі не здатні забезпечити до кризові

показники, однак нестійка позитивна тенденція для показника спостерігається з 2016 року. Навпаки, частка ПДВ з імпортованих товарів (робіт, послуг) традиційно переважала у структурі. Відповідний індикатор становив від 6,63 % ВВП в 2013 році до 8,39 % ВВП в 2017 році, при чому його річні флуктуації становили до 0,7 в. п.

У структурі податкових надходжень ПДВ складав від 35,15 % у 2015 році 38,87 % у 2011 році. Загалом, для початку й кінця періоду характерні приблизно однакові значення індикатору, що водночас свідчать про неповне відновлення національного виробництва після кризового періоду 2014–2015 років. Максимальна питома вага ПДВ з вироблених в країні товарів (робіт, послуг) у структурі податкових надходжень – 10,33 % – відмічена у 2012 році. Однак мінімальне за період значення – 7,68 % – спостерігалось в 2017 році. Відносні флуктуації ПДВ з імпортованих товарів (робіт, послуг) були меншими. Максимальну частку – 30,24 % – у податкових надходженнях ПДВ з імпортованих товарів становив у 2017 році, тоді як мінімальну – 27,25 % – у 2013 році.

Для поглибленої характеристики фіскальної ролі ПДВ при наповненні доходів держави доцільно також розглянути динаміку відповідних податкових надходжень. Темпи приросту загальних податкових надходжень зведеного бюджету, податку на додану вартість та його компонентів (за походженням товарів, робіт, послуг) представлено на рис. 2.1.

Упродовж останніх років склалася тенденція щодо посилення ролі непрямого оподаткування. Так, в 2014 та 2016–2018 темпи приросту податку на додану вартість випереджали темпи приросту загальних податкових надходжень зведеного бюджету. Подекуди річний розрив складав до 4–5 в. п., що безумовно спричиняло до росту питомої ваги відповідної доходної статті у зведеному бюджеті. У абсолютній більшості випадків річний приріст надходжень ПДВ з імпортованих товарів, робіт, послуг переважав відповідні надходження від продукції вітчизняного походження, що очевидно свідчить і про недосконалість чинного законодавства щодо адміністрування ПДВ, і про глибинні проблеми щодо розкриття виробничого потенціалу вітчизняної економіки.

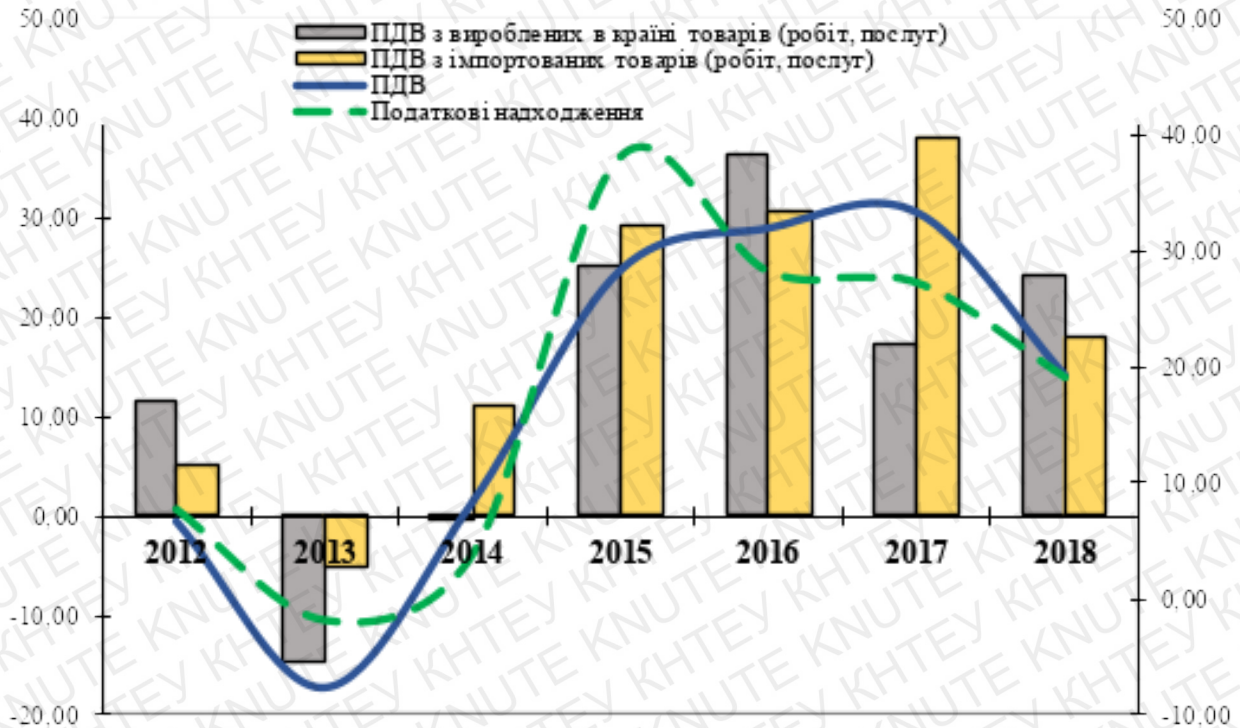


Рис. 2.1. Темпи приросту надходжень податку на додану вартість до зведеного бюджету України в 2012–2018 роках, %

Джерело: побудовано автором на підставі даних Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України [19, 53]

Форсоване зростання надходжень від справляння ПДВ у окремі роки відбулося під впливом інфляційних процесів, що також має бути враховане при вдосконаленні вітчизняної стратегії непрямого оподаткування. Варто також відмітити, що перерозподіл податкового навантаження на користь оподаткування споживання є загальноєвропейським трендом з метою збільшення частки доходів та прибутків у розпорядженні платників податків.

Фіскальна роль податку на додану вартість може бути оцінена за допомогою спеціальної методики, що дозволяє визначити ефективні ставку, продуктивність і коефіцієнт ефективності ПДВ, а також податковий розрив за даним податком. Вказані показники можна обчислити за формулами 2.1–2.4:

$$EфCт_{ПДВ} = \frac{КС_{ДГ}}{ФН_{ПДВ}} * 100\%, \quad (2.1)$$

$$Пр_{ПДВ} = \frac{EфCт_{ПДВ}}{ЗагCт_{ПДВ}} * 100\%, \quad (2.2)$$

$$КЕф_{ПДВ} = \frac{ПВ_{ПДВ(ВВП)}}{ЗагCт_{ПДВ}}, \quad (2.3)$$

$$Прозр_{ПДВ} = ПН_{ПДВ} - ФН_{ПДВ}, \quad (2.4)$$

де $EфCт_{ПДВ}$ – ефективна ставка ПДВ;

$КС_{ДГ}$ – кінцеве споживання домашніх господарств;

$ФН_{ПДВ}$, $ПН_{ПДВ}$ – відповідно фактичні та потенційні надходження ПДВ

$ЗагCт_{ПДВ}$ – загальна ставка ПДВ;

$КЕф_{ПДВ}$ – коефіцієнт ефективності ПДВ;

$ПВ_{ПДВ(ВВП)}$ – питома вага ПДВ у ВВП;

$Прозр_{ПДВ}$ – податковий розрив для податку на додану вартість.

У таблиці 2.2 наведено фактичні надходження ПДВ до бюджету і також кінцеве споживання домашніх господарств, а також розрахункові величини, отримані на основі формул 2.1–2.4. Як видно з таблиці 2.2 щодо податку на додану вартість існує низка об'єктивних проблем щодо невідповідності фактичних надходжень плановим значенням, існування податкового розриву.

Таблиця 2.2

Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні

в 2011–2018 роках

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Надходження ПДВ, млрд грн	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	235,51	313,98	374,51
Кінцеве споживання домашніх господарств, млрд грн	859	950	1047	1121	1317	1538	1824	2431
Ефективна ставка ПДВ, %	15,14	14,61	12,25	12,40	13,55	15,31	17,21	15,41
Продуктивність ПДВ, %	75,72	73,07	61,26	62,01	67,75	76,56	86,07	77,03
Коефіцієнт ефективності	49,41	49,27	44,08	44,37	45,08	49,41	52,63	52,62

ПДВ, %								
Потенційні надходження ПДВ з кінцевого споживання, млрд грн	136,05	160,44	176,30	184,64	203,31	271,26	356,02	384,36
Податковий розрив для податку на додану вартість, млрд грн	5,96	21,61	48,03	45,62	24,86	35,75	42,04	9,85

Джерело: розраховано автором на підставі даних Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України [19, 53]

Аналізуючи ефективну ставку податку на додану вартість і коефіцієнт його продуктивності, слід відзначити, що ці індикатори мали доволі нестабільний та хвилеподібний характер протягом періоду 2011–2018 років. Мінімальні значення ефективної ставки (в межах 12,25–13,55 %) та продуктивності ПДВ (на рівні 61,26–67,75 %) були характерними для 2013–2015 років, що загалом співпадає з максимальним погіршенням соціально-економічної ситуації, негативними змінами в структурі національного споживання, зниженням громадського добробуту в Україні. При цьому в 2016 році обома показниками було перевищено їх до кризове значення: 15,31 % ефективна ставка та 76,56 % – продуктивність ПДВ. У 2017 році цими показниками було досягнуто їх максимальних значень за аналізований період 17,21% і 86,07%, що пояснювалося суттєвим ростом ВВП України, обсягів імпорту і товарообороту, загальними сприятливими умовами для ведення господарської діяльності, то вже в 2018 році спостерігався спад на 1,80 в. п. та 9,04 в. п. відповідно.

Коефіцієнт ефективності податку на додану вартість, що розраховується часткою від ділення питомої ваги ПДВ у ВВП на загальну ставку ПДВ, характеризує загальну «віддачу» національної економіки, тобто ріст цього індикатора свідчить про посилення фіскальної ефективності аналізованого податку. Протягом досліджуваного періоду індикатор характеризувався достатньою мінливістю, причому річні флуктуації могли сягати 4,5 в. п. У 2017–2018 роках показником було досягнуто максимальних значень 52,62–52,63 %. Варто зазначити, що в Україні впродовж всього аналізованого періоду спостерігався досить високий рівень індикатора

ефективності ПДВ (за статистикою МВФ, середній показник для країн світу становить близько 34 %). Однак необхідно зазначити, що методологічно коефіцієнт ефективності є доволі недосконалим, оскільки існують проблеми достовірного визначення обсягу ВВП у країнах з великим сектором тіньової економіки, до числа яких належить і Україна.

Податковий розрив являє собою оцінку недоотриманих сум надходжень податку на додану вартість до зведеного бюджету. Динаміка податкового розриву протягом періоду 2011–2018 років також мала хвилеподібний характер. Максимальні недоотримання вказаних податкових надходжень були зафіксовані у 2013 році – 48,03 млрд грн, найменші у 2011 році – 5,96 млрд грн. Вочевидь, удосконалення методик адміністрування податку, зокрема запровадження електронних сервісів, та боротьба несумлінними платниками призвели до зниження розриву у 2018 році. Однак майже 10 млрд грн недоотриманих надходжень – це суттєвий недолік для будь-якої економіки, а для трансформаційної може становити серйозну загрозу її безпеці. Серед основних причин розриву та відповідного недоотримання слід виділити тіньову економіку і спроможність суб'єктами господарювання до застосування незаконних схем відшкодування ПДВ. За даними експертів, обсяги тіньового сектора економіки України досягають 52,8 % від ВВП [17, 53]. Тому враховуючи викладене, необхідно зосередити увагу на поліпшенні податкової дисципліни шляхом виваженого і поступового розвитку електронних сервісів адміністрування податку на додану вартість, а також удосконалення методик бюджетного відшкодування.

2.2. Електронне адміністрування ПДВ

З повсюдною імплементацією електронних сервісів логічне і зрозуміле облікове програмне забезпечення значно спростило процеси складання фінансової звітності, адміністрування податків і взаємодії платників з фіскальними органами, пропорційно зменшуючи навантаження на

контролюючі інституції, мінімізуючи непродуктивні видатки на утримання їх апарату і комунікацію у традиційній паперовій формі. Стратегічними орієнтирами для реформування системи адміністрування податків, зокрема ПДВ, в Україні стали результати, отримані країнами з розвинутою і трансформаційною економікою Центральної і Східної Європи, що мали подібні вихідні позиції в контексті якості інституцій публічного управління та значно удосконалили власні податкові системи.

Наприклад, в Естонії практично вся взаємодія економічного суб'єкта з органами публічного адміністрування здійснюється за допомогою електронних сервісів та майже 99 % послуг доступні онлайн. Естонські електронні сервіси спроектовані за принципом «єдиного вікна»: надана державі один раз інформація більше не дублюється платником-подавачем, зберігаючись у спеціальних базах даних, а органи виконавчої влади самостійно забезпечують обмін нею. Завдяки цифровим сервісам, естонська податкова система визнана однією із найефективніших систем у світі. З оцінкою щорічного рейтингу «*Doing Business – Paying Taxes – 2019*» [18] естонський платник податків затрачає лише близько 50 годин на рік для заповнення усієї податкової звітності, тоді як органи державного управління на збирання 100 Євро податків витрачають менше 0,4 Євро. Експертами відмічено, що впровадження системи електронних сервісів в Естонії дозволило економити до 2 % ВВП [18].

Електронне адміністрування податку на додану вартість врегульовано чинною редакцією ст. 200¹ Податкового кодексу України, згідно якої система цифрового адміністрування гарантує автоматичний і безпосередній облік відповідних платежів [43, 44]. Порядок і практику електронного адміністрування ПДВ встановлює Кабінет міністрів України, при цьому безпосередньо детермінуються суми податкових платежів, що:

- містяться в складених і отриманих податкових накладних та коригуючих розрахунках, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних України;
- сплачені при перетині митного кордону нашої держави;

- стосуються поповнення та залишку фінресурсів на рахунках в системі онлайн-адміністрування ПДВ;
- стосуються суми ПДВ, на яку платники мають беззаперечне право реєструвати податкові накладні й розрахунки коригування до останніх в Єдиному реєстрі.

На базі позитивного зарубіжного досвіду в Україні підготовлені та впроваджені новації електронного адміністрування ПДВ, в тому числі щодо легітимізації й надання визначеного правового статусу такому електронному сервісу, як електронний кабінет платника податків (далі – ЕКПП), розширення його функціоналу, що дозволяє зробити інформацію стосовно платника одночасно доступною і прозорою [46].

Електронне адміністрування ПДВ дозволяє уникнути механічних помилок при заповненні звітності за допомогою вбудованих інструментів оцінювання й калькуляторів. Застосування онлайн-сервісів адміністрування ПДВ також надає можливість одержати практичну консультацію щодо заповнення відповідних податкових форм, дізнатися актуальну інформацію щодо стану податкового рахунку платника тощо. Система гарантує оперативну обробку декларацій та надсилання нарахувань, рахунків та іншої конфіденційної інформації до захищеної від зовнішніх агентів вхідної скриньки платника-користувача.

Проблематика електронного адміністрування ПДВ була актуалізована в Україні ще в 2014 році. Постановою КМУ № 569 від 16.10.2014 року передбачено [44], що правила цифрового адміністрування ПДВ імплементуватимуться поетапно: до 01.07.2015 року у тестовому режимі, а далі – на перманентній та безальтернативній основі. Враховуючи суспільний резонанс, зумовлений об’єктивною потребою електронного адміністрування, актуальними питаннями постали практичні наслідки такої новації для платників. Система електронного адміністрування ПДВ є, перш за все, технічним засобом, який направлено на забезпечення якісного обліку й адміністрування ПДВ. Головним елементом системи цифрового адміністрування ПДВ є електронний рахунок платника. За допомогою таких

рахунків здійснюється перманентний і ефективний контроль та моніторинг формування й відшкодування ПДВ.

В Україні також запроваджено основи принципу «єдиного віна»: згідно п. 3 «Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість», затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569 про «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» періодичність, структурна композиція і формат безпосереднього обміну інформацією й реєстрами платників, що необхідні для нормального функціонування системи електронного адміністрування ПДВ, детермінуються фіскальними інституціями та Державною казначейською службою України [35].

З метою надання належних сервісів платникам податків на порталі фіскальної інституції запроваджено функціонування електронного сервісу ЕКПП, завдяки якому економічні суб'єкти можуть вести цифровий документооборот й здійснювати податкові платежі онлайн, без відвідання центрів обслуговування, що не лише економить їх час і дозволяє уникнути черг, а й зменшує частку непродуктивних видатків сектору публічного управління. Модернізований ЕКПП інтегрує дві функціональні частини – відкриту й загальнодоступну, а також закриту, т. з. «особистий кабінет». Особливістю системи адміністрування ПДВ є те, що використання відкритої частини ЕКПП можливе й без ідентифікації, тобто без електронного цифрового підпису платника. Через цю частину ЕКПП економічний суб'єкт має змогу використовувати інформацію загальних реєстрів, зокрема щодо граничних термінів сплати й подання звітності, контактів і адрес центрів обслуговування, фінансових новин тощо.

Приватна частина ЕКПП, після безумовної ідентифікації платника із використанням електронного цифрового підпису, надає можливість використання індивідуального податкового календаря, перегляду і перевірки власних облікових даних, створення безкоштовного запиту для отримання інформації, перегляду стану бюджетних розрахунків, реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі, інших персоніфікованих сервісів.

Створення віртуального рахунку не вимагає додаткових дій від власників бізнесу – рахунок безпосередньо відкриває Державна казначейська служба України на основі даних державного фіскального регулятора та сповіщає про це платника податків. Створення і обслуговування електронних рахунків виконується на безоплатній основі, як і надання інформації про рух коштів за ними (відповідно до запиту платника) без обмеження кількості запитів у часі. Запровадження системи онлайн-адміністрування ПДВ враховувало задачі уряду щодо спрощення й забезпечення прозорості адміністрування податків для бізнес-сектору, усунення порушень податкового законодавства несумлінними платниками, мінімізації податкових недоїмок, збільшення надходжень до держбюджету, спрощення та вчасного надання відшкодування тощо. Рахунок платника в системі електронного адміністрування ПДВ відкривається в казначействі, на нього платником перераховуються необхідні кошти. Цифрові рахунки створюються виключно на підставі Реєстру платників ПДВ, який фіскальний регулятор надсилає казначейству не раніше, ніж за 1 робочий день до календарної дати реєстрації особи платником ПДВ [43].

Запровадження електронної системи адміністрування ПДВ в Україні призвело до наступних інституційних змін:

- формування єдиного реєстру податкових накладних;
- безповоротного скасування паперової форми податкових накладних, реєстру отриманих і виданих податкових накладних тощо;
- посилення дисципліни контрагентів стосовно вчасного складання й надання належним чином оформлених податкових накладних;
- відкриття на безоплатній основі персоніфікованого електронного рахунку для кожного платника ПДВ;
- виникнення можливості для платника ПДВ у довільний момент часу подати низку безкоштовних запитів до фіскального регулятора;
- унеможливлення видачі фіктивних податкових накладних, оскільки вони безумовно мають бути зареєстровані в Єдиному електронному

реєстрі й підкріплені сумою реєстраційного ліміту або ж «живими» коштами, що перераховані на цифровий рахунок ПДВ;

- детермінації нових і логічно виправданих граничних строків реєстрації накладних й розрахунків коригування до них для продавців-платників ПДВ, залежно від дати складання;

- створення уніфікованого та публічного Реєстру заяв на бюджетне відшкодування ПДВ.

Водночас критичний аналіз чинних практик електронного адміністрування ПДВ дозволяє дійти висновку, що вони мають певні обмеження і недоліки, до числа яких можна віднести:

- можливість виникнення технічних збоїв у доступі до користування онлайн-сервісом, що здатне призвести до несвоєчасного заповнення і подання платником відповідної звітності;

- ймовірну несвоєчасність відображення внесених змін до форм звітності у електронному кабінеті платника-користувача, що зокрема може спонукати останнього до придбання комерційного облікового програмного забезпечення, або неправильного подання звітності;

- ненадходження квитанцій щодо прийняття податкових декларацій, необхідність повторного зв'язку з фіскальними органами із метою перевірки прийняття ними декларації, відповідні ресурсно-часові і фінансові затрати;

- відсутність чітких і зрозумілих пояснень щодо заповнення декларацій.

Існування поіменованих проблем може збільшити затрати часу як економічних суб'єктів на складання звітності, так і державних фіскальних органів на адміністрування податків, що безумовно вимагає відповідної корекції роботи електронного кабінету платника податків. Можливими заходами комплексної програми щодо подолання вказаних недоліків є:

- повна відмова від комерційних програм складання і подання податкової звітності, запровадження єдиної безоплатної програми із актуальними оновленнями, доступними безкоштовно онлайн;

- своєчасна актуалізація форм звітності;
- розміщення розширеного коментаря, доступного онлайн, щодо правильного заповнення форм податкової звітності;
- цілодобова підтримка, контроль за переманеною роботою електронного кабінету платника податків.

Аналізуючи здійснені останнім часом реформи у сфері електронного адміністрування ПДВ можна виділити зміни позитивного та негативного характеру (табл. 2.3).

Таблиця. 2.3

Основні наслідки реформування системи електронного адміністрування ПДВ в Україні

Позитивні	Негативні
<ul style="list-style-type: none"> – запровадження нового якісного алгоритму для здійснення електронних камеральних податкових перевірок; – занесення камеральних перевірок до Електронного кабінету платника податків, що дозволяє платнику ПДВ оперативно одержувати інформацію щодо заповненої декларації в режимі онлайн 	<ul style="list-style-type: none"> – розробка нових критеріїв блокування податкових накладних, функціонування існуючої СМКОР у тестовому режимі. – застосування штрафів згідно п. п. 120¹.3 ПКУ за помилки, допущені в податковій накладній під час зазначення коду товарів відповідно до УКТ ЗЕД та / або коду послуг відповідно до ДКПП

Джерело: складено автором на основі Податкового кодексу України [43]

Одним із «вузьких» місць системи електронного адміністрування є певні ризики порушення строків реєстрації податкових накладних у селах і селищах міського типу внаслідок неякісного доступу до мережі інтернет. Через можливі технічні проблеми із сервером, платнику податку доведеться відстоювати свою позицію. Документом, який доведе своєчасне відправлення податкової накладної, може бути, наприклад: «повідомлення про прийняття звітності» (у ньому зазначена дата і час відправлення документа на сервер фіскальних органів); скріншот протоколу відправлення документа до фіскальних органів (за відсутності вищезгаданого повідомлення).

Платник ПДВ повинен: проглянути дані єдиного реєстру податкових накладних стосовно складених ним або його контрагентами податкових накладних через електронний кабінет у режимі реального часу; звернутися до Центру обслуговування платників податків за своїм місцезнаходженням або

на «гарячу лінію» з детальним описом ситуації; у випадку якщо протягом двох годин після відправлення на реєстрацію податкової накладної отримано квитанцію, а в електронному кабінеті відсутні дані про реєстрацію й інспектор по телефону підтвердив, що надходження документа не було, тоді необхідно направити документ повторно на реєстрацію.

Система електронного адміністрування ПДВ не є ідеальною, зокрема для платників досі невирішеним залишається питання раціональних інституційних меж встановлення фіскальними органами критеріїв ризиковості податкових накладних, що є підставою для блокування останніх. Згідно п. 10 Порядку зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі, затвердженого Постановою КМУ від 21 лютого 2018 року № 117, головній фіскальній інституції делеговано право детермінувати критерії ризиковості: а) платника; б) здійснення операцій; в) перелік показників визначення позитивної податкової історії платника ПДВ. Водночас це положення є практично та законодавчо неузгодженим, що суттєво погіршує практику справляння вказаного податку.

Серед недоліків електронного адміністрування ПДВ в Україні слід також відмітити покладання функції контролю за правильністю складання податкової накладної на покупця, складність для логічного розуміння підходу щодо детермінації реєстраційного ліміту, складність процедури бюджетного відшкодування ПДВ, численні зміни форм податкової звітності, відсутність можливості формування запиту для отримання податкової накладної за визначений період, а не лише на певну дату. У будь-якому разі, запровадження цифрового адміністрування податку на додану вартість є прогресивним заходом та важливою віхою в розвитку вітчизняної податкової системи, що значно посилило фінансову дисципліну та поліпшило якість податкового адміністрування.

2.3. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ

Як зазначалося в теоретичному розділі, податок на додану вартість є важливим інструментом стимулювання експорту. При цьому основними принципами справляння податку, що характерні міжнародній торгівлі, є:

- сплата продавцем, при здійсненні внутрішньої торгівлі, виходячи із суми реалізації товарів, робіт, послуг;
- відшкодування сплаченого постачальникам при покупках податку, без права кінцевого споживача на відшкодування;
- сплата податку при імпорті товарів імпортером, виходячи з митної вартості товару, коли імпортер також має право на податкове вирахування в еквівалентному розмірі.
- оподаткування експорту продукції за нульовою ставкою, коли експортер здобуває право на відшкодування суми податку, сплаченої при придбанні та / або виробництві експортованого товару [43].

Протягом останніх років в Україні суттєво удосконалився механізм бюджетного відшкодування ПДВ, що знайшло відображення у скороченні тривалості відповідних часових затрат економічних суб'єктів [18]. Проте необхідність трансформації вітчизняної податкової політики відповідно до вимог європейських стандартів є об'єктивною та незаперечною. До основних проблем адміністрування ПДВ, які необхідно вирішувати в контексті гармонізації з стандартами ЄС, є мінімізація масштабів ухилення від його сплати, підтримка транспарентних механізмів відшкодування тощо. Індикатором проблемності у вказаній сфері є часові затрати з моменту заповнення заявки на відшкодування до одержання платником коштів з бюджету, що відповідним чином обмежує фінансову маневреність платника.

Змінами до Податкового кодексу згідно відповідного Закону України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII передбачено формування уніфікованого Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, що безпосередньо спирається на інформаційні бази Державної казначейської і Державної фіскальної служб. Імплементация європейських практик дозволила скоротити затрати часу платників майже вдвічі з 28 тижнів у 2015 році до

14,3 тижнів у 2018–2019 роках [18]. Подальші зміни мають спрямовуватися на посилення дієвості податкового контролю в контексті глибокої інтеграції ризик-орієнтованого підходу, що асоціюється з поліпшенням інвестиційного клімату.

Основними перевагами системи електронного адміністрування ПДВ є: формування уніфікованої системи, що інтегрує інформацію стосовно всіх зареєстрованих у системі податкових накладних і коригувань щодо них, а також стосовно розрахунків всіх вітчизняних платників ПДВ; нормативне елімінування паперових форм податкової накладної і реєстрів отриманих й виданих документів, що ініціює економію часу платників на адміністрування даного податку; посилення дисципліни контрагентів стосовно своєчасного надання належно оформлених податкових накладних; унеможливлення видачі фіктивної податкової накладної, оскільки вона має бути в Єдиному електронному реєстрі й підкріплена чи сумою реєстраційного ліміту, чи «живими» коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ.

Відповідно її недоліками є: контроль за точністю складання податкової накладної залишається прямим обов'язком покупця; суттєве значення зберігають виписки, отримані з електронної системи адміністрування податку на додану вартість, а також обраний підхід до визначення реєстраційного ліміту; ускладненість процедури бюджетного відшкодування ПДВ; наявність змін у формах податкової звітності, зокрема податковій накладній і декларації з ПДВ; унеможливлення формування запиту для отримання податкової накладної за певний період, а тільки на партикулярну дату.

Податок на додану вартість, як різновид податку на споживання, має й неявну імпліцитну функцію інтенсифікації зовнішньоекономічної діяльності. Оскільки бюджетне відшкодування ПДВ стосується переважно господарюючих суб'єктів-учасників ЗЕД, доцільним видається співставлення частки бюджетного відшкодування у нарахованому ПДВ із часткою цього податку у валовому внутрішньому продукті. Обидва показники мають бути приблизно рівними. Допустиме розходження пов'язане зі звільненням

частини економічних суб'єктів від сплати податку на додану вартість та інституційними особливостями справляння даного податку.

Аналіз значення вагових показників бюджетного відшкодування та експорту товарів впродовж періоду 2011–2018 років доводить їх достатньо щільний зв'язок. Частка бюджетного відшкодування ПДВ у структурі нарахувань відповідного податку впродовж аналізованого періоду стійко перевищувала 50 %, із мінімальним значенням 55,58 % у 2012 році та максимальним значенням 67,68 % у 2016 році (розмах варіації 12,10 в. п.). Середнє значення індикатора за період склало 61,10 %, тобто з 2013 року, попри несприятливі соціально-економічні умови частка бюджетного відшкодування ПДВ у структурі податкових зобов'язань стійко перевищувала середнє значення.

Частка експорту у структурі валового внутрішнього продукту впродовж періоду щороку була незначно нижчою з попередньо проаналізованим індикатором. Загалом, середнє значення показника за період 2011–2018 років склало 49,05 %. Лише в 2011 і 2015-у роках частка експорту у ВВП перевищила 50 %, склавши, відповідно, 53,77 % та 52,84 %, що водночас свідчить про відкритість економіки України та її експортний потенціал.

Хоча в натуральному виразі у фактичних цінах обсяг бюджетного відшкодування зростав практично впродовж всього аналізованого періоду, крім 2011–2012 років, де відзначено спад показника на рівні 2,34 в. п., вказана динаміка для органів фіскального регулювання означає необхідність щодо посилення ефективності власної діяльності, зокрема в частині підвищення якості адміністрування податку на додану вартість, звуження інституційних меж щодо уникнення оподаткування, зниження рівня податкових ризиків та посилення фіскальної дисципліни.

«Розрив» між наведеними вище індикаторами коливався від помірного 2,39–6,51 в. п. у 2011–2012 роках, до критичного, що наближався до 20,00 в. п., зокрема 18,32 в. п. у 2013-у, 18,34 в. п. у 2016-у, 18,61 в. п. у

2018 році. Навіть помірне скорочення розриву у 2017 році до 17,25 в. п. не виправило ситуацію докорінно. Державні фіскальні інституції вживають усіх необхідних заходів для ущільнення взаємодії з платниками, досягнення якісної та позбавленої інформаційних шумів комунікації. Так, протягом січня-серпня 2019 року платникам відшкодовано у грошовій формі 105485,5 млрд грн податку на додану вартість. Сума середньомісячного відшкодування ПДВ у 2019 році склала 13,2 млрд грн, при чому протягом року цей індикатор значно варіював, ставлячи в січні-квітні 14,3 млрд грн, що свідчить про спадну тенденцію протягом року. У минулому 2018 році сума середньомісячного відшкодування складала близько 11 млрд грн, тобто цей показник свідчить про зростання національного виробництва у поточному році.

Аналіз даних таблиці 2.3 дає змогу дійти висновку, що впровадження системи електронного адміністрування ПДВ вплинуло на зменшення зарахованих сум, заявлених на рахунки платників податку, у зменшення податкових зобов'язань.

Таблиця 2.3

**Обсяги відшкодування ПДВ з державного бюджету
в 2015–2018 роках, млн грн**

Показники	2015	2016	2017	2018	
Залишок сум, заявлених до відшкодування на початок періоду (року)	13499,7	12876,4	12172,2	15267,1	
Нові суми, заявлені до відшкодування на рахунок платника	71654,3	94857,6	121034,2	146361,3	
Відшкодування, виплачені у грошовій формі	68405,3	94405,4	120060,6	131659,4	
Зараховані суми, заявлені на рахунки платників, у зменшення податкових зобов'язань	2454,1	1963,0	1000,4	278,7	
Відхиленні суми, заявлені до відшкодування на поточний рахунок	855,4	1217,4	1061,7	1399,8	
Залишок сум, заявлених до відшкодування	усього	12876,4	12172,2	15267,1	28705,5
	у тому числі	818,8	493,7	476,7	651,1

я на кінець періоду	неврегульовані суми, заявлені до відшкодування ПДВ, які було подано раніше ніж за 74 дні до завершення періоду				
---------------------	--	--	--	--	--

Джерело: складено на основі даних Державної фіскальної служби України [35]

Крім того, у 2017–2018 роках порівняно з 2016-им. спостерігається збільшення відхилених сум, заявлених до відшкодування, на поточний рахунок платника податку. Позитивним є те, що внаслідок функціонування електронного адміністрування спостерігається суттєве зменшення неврегульованих сум, які заявлені до відшкодування. У 2018 році наведений показник скоротився на 20,5 % порівняно з 2015 роком при відповідному збільшенні обсягів відшкодування на 94,5 %. Якщо у 2016 р. 300,5 млн грн не відшкодовано на вимогу листів СБУ та інших правоохоронних органів, то наразі такий показник відсутній взагалі [35]. Станом на 1 вересня 2019 року зараховано 145,3 млн грн, що заявлені на поточні рахунки платників податку, у зменшення відповідних фіскальних зобов'язань майбутніх податкових періодів. 2045,9 млн грн склали відхилені суми, заявлені платниками до відшкодування на поточний рахунок. Реєстр заяв на відшкодування на кінець серпня поточного року нараховує 20 059,2 млн грн. Також 613,00 млн грн становлять неврегульовані активні вимоги щодо відшкодування податку на додану вартість, що було заявлено раніше, ніж за 74 дня до 31 серпня поточного року.

У результаті запровадження системи електронного адміністрування ПДВ обсяги ухилення від оподаткування скоротилися до 17%, а після введення в дію системи автоматизованого контролю господарських операцій (система моніторингу та аналізу ризиків), яка унеможливила формування ПДВ по ризикових угодах – до 0,9%. Наразі відсутні реальні можливості щодо маніпуляцій із бюджетним відшкодуванням ПДВ, оскільки зазначений процес є прозорим. Власне процедура відшкодування податку визначена у строках та формах. Згідно актуальної інформації фіскальним регулятором не

виявлено суттєвих порушень термінів здійснення перевірок. Для підвищення рейтингу країни щодо легкості ведення бізнесу доцільною є подальша програма заходів щодо удосконалення каналів взаємодії платників податків із фіскальними органами.

РОЗДІЛ ІІІ

НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми справляння ПДВ в Україні

Інтеграція України в глобальну економіку супроводжується імплементацією міжнародних правових норм, стандартів, узгодженням національного і міжнародного законодавства, запозиченням і адаптацією найкращої світової практики, зокрема у сфері контролю та аудиту розрахунків щодо ПДВ. Застосування податку на додану вартість в Україні пов'язане з практичним вирішенням низки прикладних проблем, зокрема: уникненням ймовірності заборгованості держави перед бізнесом в разі неповернення або неповного відшкодування ПДВ; необхідністю постійного податкового стимулювання розвитку виробництва; мінімізації негативного впливу цього податкового інструмента на високотехнологічні і наукоємні виробництва; недопущення ухилення від сплати податку [33].

Однією з визначальних проблем реформування податку на додану вартість в Україні є посилення ефективності контролю відповідних розрахунків з бюджетом, що отримує особливе значення з позицій оцінки виконання діючого законодавства і уникнення ситуацій, що змушують застосовувати встановлені фінансові санкції за неналежне нарахування й несвоєчасне перерахування податкових платежів до бюджету, що здатні дестабілізувати фінансовий стан суб'єкта господарювання, з одного боку, та погіршити рівень виконання бюджету за доходами, з іншого.

Окрему увагу фіскальних органів та державних інституцій, що відповідають за розроблення податкової політики країни приділено питанням підвищення точності прогнозування надходжень податкових надходжень та інституційної спроможності аналітичної роботи служби. Задля підвищення ефективності прогнозування потребує постійної актуалізації методологічна

платформа прогнозування надходжень податку на додану вартість, що викликано потребою розширення обсягу вихідних даних та обумовлено змінами у їх обліку та моніторингу. По-перше, важливо враховувати дані потенційного сукупного експорту товарів та послуг, за сучасних умов основна увага приділена експорту товарів. По-друге, алгоритм аналітичного прогнозу слід доповнити розрахунками показників, що визначають обсяг проміжного споживання та валового випуску експортоорієнтованих видів діяльності. По-третє, удосконалення потребують методи визначення бази розрахунку бюджетного відшкодування ПДВ за експортними операціями.

Важливо уніфікувати підходи уповноважених органів щодо детермінації податкових ризиків, ґрунтовному відпрацюванні ризикових операцій зі плати податку на додану вартість. Трансформація алгоритму зазначеного частково доводить свою ефективність, про що свідчить динамічні співвідношення темпів зростання обсягів надходжень ПДВ до державного бюджету та росту податкової бази. За офіційним повідомленням податкових органів при зростанні бази оподаткування на 3,5% у вересні 2019 року обсяги нарахувань зросли на 20,5 %. Разом з тим, існують певні ризики, що ускладнюють виконання плану по надходженням податку – це перевищення фактичного обсягу відшкодування від прогнозованого. Зазначене пов'язано з документальними перевітками заявлених сум в кінці 2018 року в рамках заходів з мінімізації зловживань та більшого урожаю зернових, ніж попередньо очікувалось [35].

Важливим є подальший розвиток механізму зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Належне забезпечення проведення автоматизованого моніторингу щодо попередження формування платниками податків ймовірно фіктивного податкового кредиту, а також сприяння покращення механізму досудового вирішення спірних питань дозволить покращити ділове середовище та інвестиційний клімат в країні. Крім того, метою подальших нововведень є мінімізація можливостей формування податкового кредиту сумнівного

походження та зменшення податкових зобов'язань з ПДВ, що сприятиме зростанню обсягу податкових надходжень і виконання плану.

Варто наголосити, що хоча запровадження контрольних процедур здійснюється на мікрорівні, удосконалення методик аналізу й контролю розрахунків в підприємницькому секторі взагалі, підвищення податкової культури та закладання інституційних традицій сумлінного справляння ПДВ матиме макроекономічний ефект [30].

Ефективність контролю розрахунків щодо податку на додану вартість залежить від обґрунтованості застосування контрольних процедур і прийомів. Основними завданнями державного фінансового контролю розрахунків за податком на додану вартість є: верифікація об'єкта оподаткування, з урахуванням чинних законодавчих вимог і пільг; оцінювання правильності порядку та своєчасності нарахування податкових зобов'язань та своєчасності сплати коштів до бюджету; перевірка правильності відображення розрахунків у фінансовій та податковій звітності.

Загалом, контроль розрахунків з бюджетом за досліджуваним податком за суб'єктами здійснення можна розділити на: податковий, ефективність здійснення якого гарантує виконання фіскальної функції податку на додану вартість; незалежний, т. з. аудит оподаткування, що полягає у зовнішній незалежній оцінці законності, транспарентності, правильності, повноті і своєчасності розрахунків за податком на додану вартість; внутрішній фінансовий, що здійснюється відділами або службами внутрішнього аудиту і контролю підприємств.

Через недостатню увагу, приділену внутрішньому фінансовому контролю, вітчизняні підприємства практично втрачають можливість щодо попередження правопорушень, моніторингу своєчасності реєстрації податкових накладних в Єдиному державному реєстрі та подачі декларації з ПДВ, верифікації визначення сум податку, що підлягають сплаті або бюджетному відшкодуванню [6].

Запровадження комплексного підходу до контролю розрахунків за

податком на додану вартість, в перспективі має покращити фінансовий стан бізнес-сегменту економіки через усунення значних порушень і відсутність нарахування відповідних санкцій. Здійснення підприємствами ефективного внутрішнього фінансового контролю має не лише зменшити кількість порушень, а й полегшити й раціоналізувати роботу державних фіскальних інституцій при проведенні документальних перевірок розрахунків за податком на додану вартість, яку можна в такому разі перевести в цифровий режим без виїзду інспектора на підприємство.

Комплексний підхід до реалізації контролю розрахунків за ПДВ передбачає, що результативність одного із видів контролю мультиплікативно посилює ефективність діяльності всіх економічних суб'єктів і суттєво знижує ризики невиявлення порушень, запобігає нарахуванню штрафних фінансових санкцій. У такому разі виконується логічний ланцюг: попередження → наступне підтвердження достовірності → податкова перевірка.

Загалом внутрішній аудит і контроль є взаємозалежними та взаємообумовленими компонентами уніфікованої системи внутрішнього фінансового контролю. Слід визначити завдання, функції, об'єкти та напрями удосконалення внутрішнього контролю ПДВ. Необхідно забезпечити пряме підпорядкування даної служби керівнику підприємства та незалежність від бухгалтерської та інших служб підприємства, що забезпечить ефективність її діяльності.

Порівняльна характеристика основних структурних елементів внутрішнього фінансового контролю – контролю та аудиту – розрахунків з бюджетом за ПДВ представлено у табл. 3.1.

Методика внутрішнього фінансового контролю розрахунків за ПДВ передбачає отримання інформації про відхилення; виявлення причин відхилень та відповідальних осіб; визначення подальших дій, виявлення резервів нормалізації діяльності. Внутрішній контроль є важливою функцією управління діяльністю підприємств. Організуючи систему внутрішнього контролю слід дотримуватися системного підходу, що забезпечує його

результативність та визначає раціональність діяльності. Ефективна організація внутрішнього контролю є заходом, спрямованим на удосконалення управління підприємством.

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика елементів внутрішнього фінансового контролю розрахунків щодо ПДВ

Структурний елемент	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Мета	Гарантування законності, достовірності, транспарентності і своєчасності проведення розрахунків щодо податку на додану вартість і попередження ймовірних порушень	Оцінювання якості інформації, що формується менеджментом підприємства; експертне оцінювання облікової політики фірми, оцінка функціонування внутрішнього контролю розрахунків щодо податку на додану вартість
Завдання	Попередження порушень в ході здійснення розрахунків за ПДВ на стадії прийняття адміністративних рішень (запобіжний контроль), ліквідація допущених недоліків на стадіях здійснення господарських операцій (поточний контроль), ідентифікація законності, економічної доцільності здійснених операцій, реалізованих управлінських рішень (наступний контроль)	Оцінювання організаційної діяльності фірми; експертне оцінювання економічної політики підприємства з використанням процедур аналітичного тестування під час розрахунків щодо ПДВ; забезпечення користувачів належною інформацією щодо реального фінансового стану фірми, достовірності обліку й звітності розрахунків за ПДВ; детермінація фінансової стратегії
Суб'єкти	Керівний персонал структурних підрозділів підприємства	Співробітники служби внутрішнього аудиту
Ризик	Відсутній	Аудиторський
Звітність	Не регламентовано	Аудиторські звіти та висновки
Користувачі інформації	Власник підприємства, дирекція, топ-менеджмент, менеджери структурних підрозділів	Власник підприємства, топ-менеджмент
Етапи	Постійний процес	Організаційний, методичний, результативний, інспекційний

Джерело: складено автором на підставі [41, 55, 56]

Суб'єктів здійснення обліку операцій щодо податку на додану вартість слід законодавчо зобов'язати виконувати контрольні процедури стосовно коректного облікового відображення розрахунків з бюджетом за ПДВ у первинних документах, реєстрах обліку, регламентованих і управлінських

звітах: перевірка дотримання законодавства стосовно коректного облікового відображення розрахунків з бюджетом щодо ПДВ; верифікація розрахунку сум податкових зобов'язань і кредиту за ПДВ, своєчасності реєстрації податкових накладних в Єдиному державному реєстрі; забезпечення універсальних теоретико-методологічних засад облікового відображення розрахунків з бюджетом за ПДВ, формування і подачу фіскальним органам фінансової, податкової, статистичної і управлінської звітності щодо даного об'єкту.

Завдання внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ включають:

а) стадію попереднього контролю щодо: правильності реєстрації суб'єкта господарювання як платника ПДВ; врахування пільг і операцій звільнених від оподаткування; відповідності розрахунків за ПДВ чинним нормам законодавства;

б) стадію поточного контролю щодо: своєчасності подання податкових декларацій з ПДВ і погашення кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом щодо ПДВ; правильності та повноти облікового відображення розрахунків за ПДВ у первинних документах, регістрах обліку, головній книзі, бухгалтерській та податковій звітності;

в) стадію наступного контролю щодо: достовірності відображення розрахунків за ПДВ в системі бухгалтерського обліку та звітності (фінансовій, податковій, управлінській); належного оформлення первинних документів, облікових регістрів та декларації з ПДВ з дотриманням встановлених вимог; виконання термінів реєстрації податкових накладних в ЄДРПН та розрахунків з бюджетом за ПДВ.

З метою забезпечення стійкого розвитку, рівних і конкурентних умов здійснення бізнесу, ліквідації фіскального тиску та нівелювання податкових ризиків у діяльності сумлінних платників ПДВ, провадження профілактичних заходів запобігання вчиненню податкових правопорушень, належної координації роботи органів фіскальних органів з упередження

необґрунтованого формування податкового кредиту у значних розмірах доцільно регламентувати порядок взаємодії підрозділів податкових інституцій при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ [15].

Етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ мають включати наступні складові: рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з податку на додану вартість); електронний контроль ризиків (по досягненні граничного терміну подання звітності з ПДВ); податковий контроль ризиків (по досягненні граничного терміну сплати фінансових зобов'язань з ПДВ).

Рання податкова діагностика являє собою щоденне виявлення, узагальнення та відпрацювання інформації щодо ймовірних ризиків платників ПДВ за допомогою Єдиного реєстру податкових накладних та інших ресурсів інформаційно-аналітичного забезпечення. Вона переслідує ціль виявлення фактів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі платниками податків, що формують податковий кредит з ознаками ризику, а також маніпулювання показниками в поданих деклараціях, уточнюючих та розрахунках коригування за попередні періоди. Ця діагностика здійснюється на підставі результатів автоматичного співставлення даних Єдиного реєстру податкових накладних, здійснення операцій за минулі податкові періоди і податкових декларацій з ПДВ, які подаються платником до граничного терміну подання та / або уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з корекцією самостійно виявлених помилок.

Електронний контроль ризиків являє собою автоматизоване виявлення податкових ризиків на підставі даних звітності. З наступного робочого дня після настання граничного терміну подання звітності, щоденно до граничного терміну сплати на рівні центрального фіскального органу країни формуються переліки «Платники ПДВ, які різко підвищують економічну активність» та платників, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю.

Податковий контроль ризиків здійснюється після граничного терміну сплати фінансових податкових зобов'язань. Протягом 5 робочих днів після

граничного терміну координаційно-моніторинговою службою фіскальної інституції відтворюються ймовірні схеми ухилення від оподаткування економічними суб'єктами, враховуючи показники уточнюючих розрахунків та поданої з порушенням граничних термінів звітності. Інформаційна база ознак фіктивності суб'єкта та підтвердження неспроможності здійснення ним господарських операцій має бути передана до відповідних підрозділів податкового і митного аудиту для оформлення матеріалів перевірок. Матеріали, що свідчать про вчинене фірмою кримінальне правопорушення мають передаватися до слідчих підрозділів для прийняття відповідних рішень в межах чинного законодавства.

3.2. Діяльність фіскальних органів щодо боротьби з шахрайством стосовно ПДВ

Щодо шахрайських схем із ПДВ, найпоширенішими у підприємницькій практиці є три наступні:

- заповнення декларації недостовірними даними;
- завищення чи заниження цін на товари (роботи, послуги);
- формування податкових накладних фіктивними підприємствами.

У загальному випадку перевірку дійсності даних податкової декларації фіскальні органи виконують шляхом співставлення з відповідною податковою накладною, отриманою за запитом у підприємства.

Схема маніпулювання ціною на товари (роботи, послуги) розроблена з метою мінімізації сплачених сум ПДВ і мита при здійсненні імпортерських операцій. Заниження цін досягається завдяки постачанню товарів через офшорні підприємства. Імпортер, який отримує товари (роботи, послуги), надалі реалізує їх собі ж через низку фіктивних підприємств, що завищують їх вартість до рівня, властивого вказаній групі товарів на внутрішньому ринку. Пізніше імпортер заявляє претензії на відшкодування ПДВ на суму маржі між податковим кредитом від придбання товарів у фейкових фірм і

податкових зобов'язань зі здійсненої імпорتنій операції. Аналогічно шахраї створюють псевдоекспортні операції для свідомого завищення сум податкового кредиту.

Найпоширенішою формою податкового шахрайства із ПДВ є т. з. «карусельне» шахрайство. Найпростішим його прикладом є ситуація, коли певна фірма А здійснює в країну звільнену від податку на додану вартість поставку товарів фірми Б, т. з. «зниклого продавця». Фірма Б, не сплачуючи ПДВ, постачає товари на території своєї країни фірмі В, брокеру. Фірма Б не сплачує отриманий від фірми В податок до бюджету і фіктивно «зникає». Фірма В формує податковий кредит з власного придбання товару у фірми Б. Часто товари постачаються від Б до В за допомогою буферних компаній-посередників, частина з яких втягнуті у шахрайство без власного відома.

На практиці карусельне шахрайство може мати складнішу конфігурацію, включаючи операції купівлі-продажу між кількома країнами і кількома фірмами у кожній державі. Наприклад, на рис. 3.1 представлено типову карусельну схему шахрайства щодо ПДВ із залученням трьох реальних підприємств та п'яти фіктивних суб'єктів господарської діяльності. При чому всі три реально існуючі фірми здійснюють протиправну та шахрайську діяльність. Підприємство А не сплачує ПДВ, оскільки існує на папері. Підприємство З заявляє про своє право на одержання бюджетного відшкодування. Підприємство Д – організовує контрабанду.

Специфічним українським видом податкового шахрайства із незаконним відшкодуванні ПДВ є т. з. «податкові ями» – підприємства з ознаками фіктивності, що не декларує проведених господарських операцій та не сплачує податки. «Податкові ями» мають мінімальний статутний фонд, не мають основних засобів на балансі та фактичної адреси місцезнаходження.

Засновником, директором і головним бухгалтером у таких підприємств здебільшого є одна особа. Часто здійснюється реєстрація зазначених «податкових ям» на осіб, що зареєстровані за межами України. Завдяки цьому організатори незаконних схем створюють перешкоди для фіскальних

органів щодо проведення контрольних заходів. «Податкові ями» спеціально створюються в межах сфери діяльності певної фінансово-промислової групи для реалізації схем ухилення від сплати податків, контрабандного товароруху [5, 7]. Через них фірми-замовники реального сектора економіки намагаються необґрунтовано сховатися від сплати ПДВ або безпідставно отримати заявлене бюджетне відшкодування ПДВ.

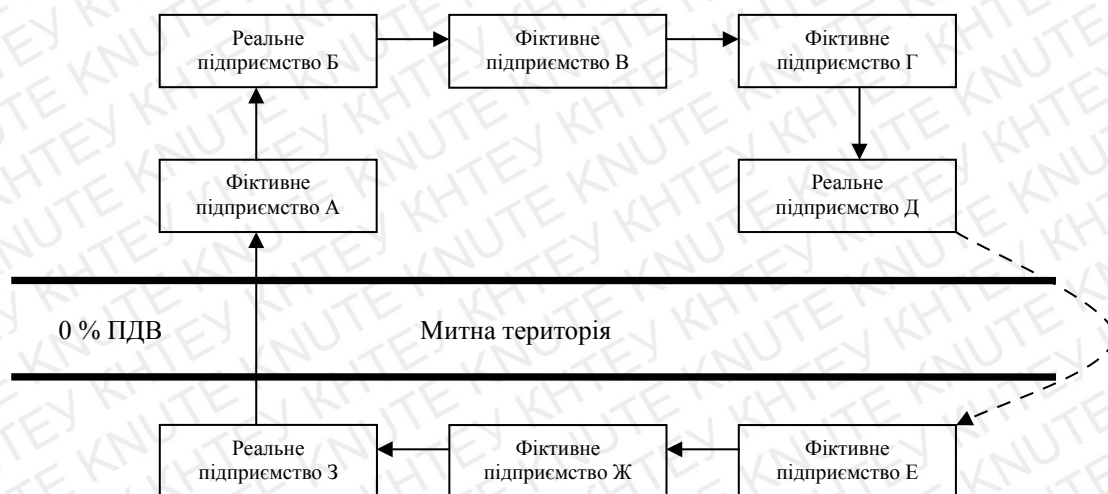


Рис. 3.1. Схема «карусельного» шахрайства щодо ПДВ

Джерело: складено автором на основі [35, 56]

Діяльність фіскальних органів у сфері боротьби із шахрайством щодо ПДВ є пріоритетним напрямком роботи даних інституцій, незалежно від основної фінансової доктрини країни. Податок на додану вартість, як форма універсального акцизу, є надзвичайно поширеним фіскальним інструментом з широкою базою, що зумовлює його суттєву роль у кожній національній податковій системі. Хоча досвід справляння даного податку в Україні становить майже 30 років, у вітчизняній податковій системі залишилось чимало «вузьких місць», що знижують ефективність адміністрування податку на додану вартість. З огляду на сказане, особливого значення набуває узагальнення та адаптація позитивного зарубіжного досвіду в контексті протидії несумлінній сплаті та шахрайству щодо ПДВ, враховуючи особливості української податкової системи.

Оцінити прямі та непрямі втрати від існування таких «карусельних» схем доволі важко, але приблизні підрахунки посвідчують, що ці втрати є значними. Лише у Великобританії, що активно бореться з правопорушеннями у сфері ПДВ, річний обсяг бюджетних втрат через «карусельні» схеми сягає 1,73 млрд фунтів. Адміністрація однієї британської компанії була засуджена до 57 років позбавлення волі за відшкодування ПДВ при фіктивному імпорті мобільних телефонів в Україну. Відповідно до прес-релізу податкової адміністрації Великобританії, впродовж липня-жовтня 2003 року податкова адміністрація виплатила компанії *Virgini Ltd* 7 млн фунтів стерлінгів відшкодування. За даними фіскального регулятора, ця оплата здійснена після закупівлі мобільних телефонів, нібито експортованих компанією *Virgini Ltd* в Україну [22].

Окремі держави-члени ЄС оцінюють втрати від махінацій з ПДВ у 10 % від загального обсягу відповідних надходжень. Вивчення проблеми шахрайства в сфері відшкодування ПДВ та шляхів її розв'язання ведеться як на рівні ЄС, так і в межах фіскальної політики окремих його членів.

Практично значимим є досвід Нідерландів у протидії шахрайству з ПДВ, де кожний економічний суб'єкт зобов'язаний пройти реєстрацію та одержати свідоцтво платника податку. Після реєстрації податкова адміністрація надсилає такому суб'єкту декларації про прибуток. Декларації надсилаються фірмам в три періоди, що залежить від їх розміру. Для великих підприємств період складає місяць, середніх – квартал, малих – рік. Усі декларації надсилаються централізовано, декларації, що повертаються до фіскальних органів, заносяться в електронну базу даних. Якщо фірми сплатили більше ПДВ до бюджету, ніж отримали від контрагентів, вони мають право на бюджетне відшкодування ПДВ. Нідерландська податкова адміністрація розглядає понад 12,5 тис зв'язок у рік на бюджетне відшкодування ПДВ. Генеральне завдання фіскального органу – забезпечити достатню кількість перевірок із метою виявлення потенційно ризикових відшкодувань податку з бюджету без залучення додаткового персоналу. Для

ефективної оцінки заявок на бюджетне відшкодування ПДВ в Нідерландах існує багаторівнева система відбору.

До власне відшкодування ПДВ з бюджету фіскальні органи обробляють ризики, залежно від сфери діяльності компанії, репутації адміністрації тощо. Кожен власник свідоцтва платника ПДВ окремо одержує стандарт відшкодування ПДВ, тобто суму, яку платник автоматично одержує на рахунок за заявкою. Стандарт одержують всі нові платники, з часом він може бути переглянутий, при чому мають значення тип та розмір фірми-платника, відомі ризики, контрагенти, наявність систем внутрішнього фінансового контролю і аудиту тощо. Як правило, стандарт відшкодування змінюють за умов збільшення статутного капіталу, розширення експорту, виявлення фінансових проблем.

У податкових адміністраціях на місцевому рівні кожна фірма закріплена за експертом з оподаткування, який контролює фіскальні нарахування конкретного платника, визначає області ризику, провадить роз'яснювальну роботу, періодично спілкується з платником. Експерт з оподаткування не має права одноосібно приймати рішення щодо змін стандарту відшкодування для компанії, а лише на основі досягнення консенсусу з фахівцем із питань ПДВ щодо внутрішнього контролю. Якщо заявка на відшкодування перевищує стандарт, активізується місцева податкова інспекція, що здійснює перевірку. Крупні підприємства-шахраї, зокрема суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, здебільшого користуються недоліками фіскального законодавства, малі та середні шахраї вдаються до фальсифікації інформації щодо податкових зобов'язань.

При формуванні стратегії розвитку фіскальних органів у контексті посилення ефективності їх боротьби з шахрайством щодо податку на додану вартість, доцільною є адаптація прогресивного зарубіжного досвіду у вказаній сфері, зокрема досвіду країн ЄС. Система адміністрування ПДВ у Європі не позбавлена певних недоліків, що спричиняють появу так званих ПДВ-розривів, для боротьби з якими відповідно до Податкової програми ЄС

2020 створено проектну групу, якою розроблено і опубліковано звіт стосовно найважливіших показників, методології оцінювання ПДВ-розривів та необхідних заходів боротьби із податковим шахрайством. Більшість із заходів спрямовані на ущільнення співробітництва між платниками ПДВ та фіскальними органами країн-членів ЄС у сфері інформаційного обміну.

Рекомендовані проектною групою заходи можна віднести до однієї з трьох груп: а) ті, що спрямовані на посилення співробітництва у межах ЄС та з третіми країнами; б) такі, що спрямовані на оптимізацію організації роботи фіскальних інституцій держав-членів ЄС; в) ті, які спрямовані на підвищення рівня добровільного дотримання законодавства.

До першої групи можна віднести:

- проведення постійного оцінювання ПДВ-розривів у країнах ЄС, зокрема тих, що виникають через податкове шахрайство;
- організація досліджень для розробки систем автоматизованого перехресного співставлення первинних документів податкової звітності, поданих кожною із сторін певної транзакції, що надало б можливість виявити факти шахрайства, зокрема «карусельного», на ранній його стадії;
- пошук варіантів посилення ролі і впливу EUROFISC всередині ЄС шляхом розширення сфери використання наявної в базах інформації із допомогою цифрової мережі аналізу транзакцій та класифікації методів;
- усунення об'єктивних недоліків чинних Правил ЄС № 904/2010 щодо адміністративної співпраці й боротьби з шахрайством у сфері ПДВ шляхом запровадження спільного аудиту;
- розширення меж співпраці між фіскальними, митними та правоохоронними інституціями, зокрема в частині обміну інформацією.
- співпраця Єврокомісії з фіскальними органами третіх країн у сфері обміну інформації стосовно суб'єктів господарювання, що виступають сторонами міжнародних поставок;
- ущільнення координації та надання взаємодопомоги у сфері

стягнення податкового боргу, адміністративної співпраці і сприяння обміну інформацією, а також міжнародного застосування попереджувальних заходів, що гарантують сплату ПДВ;

- посилення співпраці між третіми країнами у сфері адміністрування ПДВ шляхом укладення відповідних угод з ЄС з метою отримання фіскальними органами більшого обсягу інформації;

- взаємодія з міжнародними організаціями, зокрема Внутрішньоєвропейською організацією податкових адміністрацій (ІОТА), МВФ, ОЕСР щодо дотримання податкового законодавства.

До другої групи включено заходи щодо:

- розробки спільного плану дій податкових і митних органів держав ЄС щодо координації дій у сфері управління податковою системою;

- виконання угоди стосовно мінімальних стандартів якості і оцінювання опорних функцій податкових органів, заснованих на прогресивній практиці у різних країнах, аналізу зауважень відносно названих стандартів;

- сприяння розробці й імплементації Рамкових вимог до компетенції персоналу податкових органів, подібних до тих, що діють для митних органів;

- розробки платформи для швидкого і якісного обміну знаннями й досвідом фіскальних інституцій держав ЄС, а також взаємного надання технічної допомоги із виконання спільних програм;

- обміну прогресивною практикою застосування нових інструментів подання податкової звітності і проведення перевірок;

- виконання моніторингу здійснення фіскальними органами діяльності у сфері збору і контролю за адмініструванням ПДВ;

- взаємного надання технічної допомоги із дотримання порядку адміністрування податків та боротьби з шахрайством із ПДВ.

Третя група рекомендацій включає:

- улагодження ймовірних суперечностей між суб'єктами

господарювання, в першу чергу, мікро-, малими та середніми підприємствами, і фіскальними органами, досягнення відкритого діалогу сторін, реалізації спільних проектів;

- генерування достатніх бюджетних коштів для реалізації важливих для податкової системи проектів, зокрема у сфері ефективного попередження виникнення спорів й інституційного удосконалення механізмів їх розв'язання;

- моделювання впливу адміністративних заходів на дотримання вимог фіскального законодавства та конкуренцію;

- підвищення фінансової грамотності та поліпшення комунікації.

Для протидії шахрайству з ПДВ у ЄС застосовують процедури обміну інформацією між платниками податків та контролюючими органами, зокрема «Дізнайся про свого контрагента» (Know Your Counteragent, далі – KYC) і «Дізнайся про свого платника податків» (Know Your Taxpayer, далі – KYT).

KYC являє собою сукупність методів, спрямованих на мінімізацію комерційних ризиків економічних суб'єктів, зокрема кредитних, репутаційних, корупційних тощо, шляхом ідентифікації контрагентів-клієнтів до початку правовідносин із ними. Фіскальні органи зобов'язані надавати платникам всю необхідну інформацію для розробки останніми унікальних KYC-процедур, призначених для перманентного застосування у всіх бізнес-процесах. На практиці виділяють низку прикладів індикаторів ймовірного шахрайства, які платникам слід брати до уваги при перевірці контрагентів за процедурами KYC [6]. Типовими шахраями можуть бути:

- новостворені або нещодавно реорганізовані компанії, у яких відсутні фінансова історія та / або історія реорганізації;

- компанії, які нещодавно були продані новим власникам, у яких практично відсутній попередній досвід і знання у тому виді діяльності придбаної фірми;

- фірми, керівниками яких є особи без попереднього досвіду та / або знань у профільному виді діяльності;

- підприємства, бізнес-моделі яких неконкурентоспроможні;
- фірми, що здійснюють незвичну господарську діяльність або укладають аномальні угоди, що характеризуються низькою конкурентоспроможністю у порівнянні з традиційною ринковою поведінкою;
- підприємства із короткостроковими договорами оренди приміщення для здійснення господарської діяльності.

КУТ об'єднує методичні прийоми перевірки фіскальними органами платників податків, що, зокрема, передують процедурам реєстрації чи перереєстрації. За подібними процедурами виконується аналіз ризику, корпоративної політики дотримання норм законодавства тощо. Процедури КУС і КУТ формально не мають стандартизованого протоколу для всього підприємницького середовища чи якогось його сегменту, вони можуть різнитися залежно від платника, його діяльності, обсягу й вартості угод тощо.

4 лютого 2016 року відбувся Форум ЄС із податку на додану вартість, за результатами проведення якого розроблені Положення щодо адміністративної співпраці між країнами-членами і бізнесом. Ними встановлюються взаємні зобов'язання між економічними суб'єктами і фіскальними регуляторами, що повинні відповідати принципам юридичної визначеності, нейтральності, пропорційності й прозорості, які стосуються алгоритмів обміну інформацією, необхідних для результативної боротьби з карусельним шахрайством. Пропонується посилення співпраці платників податків та фіскальних інституцій у частині інформаційного обміну для ідентифікації і розслідування справ карусельного шахрайства на основі:

- вчасного надання суб'єктами господарювання фіскальним органам усієї відомої їм інформації щодо становища на ринку, безвідносно того, чи була така інформація запрошена одноразовим запитом або в ході перевірки;
- попередження економічними суб'єктами господарювання й торговельними асоціаціями податкових органів про відомі їм факти й моделі шахрайства у конкретній сфері діяльності;
- обов'язкового надсилання фіскальними органами попереджень

безпосереднім платникам чи всім суб'єктам певного сектору господарювання щодо можливих шахрайських дій із податком на додану вартість згідно чинного національного податкового законодавства.

У ЄС фіскальні органи кожної країни-члена зобов'язані вчасно надавати релевантну інформацію фіскальним інституціям інших держав-членів, безвідносно того, чи була ця інформація отримана випадково, або ж за результатами офіційного запиту чи в ході здійснення перевірок.

Економічні суб'єкти при здійсненні статутної діяльності мають оперувати КУС-процедурами, перевіряючи дотримання вимог фіскального законодавства. У разі виявлення податковими органами певних операцій, що відповідають критеріям, які можуть посвідчувати ризики податкового шахрайства, вони мають застосовувати весь доступний їм функціонал попередження подібних дій, зокрема: процедури КУТ-аналізу, попередження можливого шахрайства тощо. Фіскальні органи створюють рамкові умови для того, щоб всі зобов'язання платників відповідали принципу легальної визначеності, а отримана податковими інституціями інформація від платників використовувалася виключно з метою кооперування і боротьби із шахрайством щодо податку на додану вартість. При цьому фіскальні інституції позбавлені права повідомляти платника щодо способу використання наданої їм інформації. Вони гарантують заходи непрямої зворотної комунікації відносно того, що сталося з одержаною інформацією та яких конкретних результатів за її допомогою було досягнуто.

Запровадження в Україні для боротьби з податковим шахрайством у сфері справляння ПДВ системи електронного адміністрування ПДВ є прогресивним кроком у питанні оптимізації вітчизняного фіскального простору. Однак без відчутного удосконалення каналів та механізмів обміну інформацією між суб'єктами господарювання і контролюючими органами, а також якісного розслідування виявлених епізодів податкового шахрайства, ущільнення співпраці й координації дій правоохоронних і податкових органів, підвищення стандартів роботи й компетенцій посадових осіб

фіскальних інституцій, а також залучення безпосередніх платників податків до попередження шахрайства із ПДВ, результативність запровадження електронного адміністрування є обмеженою.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження теоретико-методологічних засад справляння податку на додану вартість зроблені наступні висновки:

1. Податок на додану вартість є податком на споживання, що інтегрується в ціну товару і залучає до бюджету частину створеної доданої вартості, що виникає на кожній стадії виробництва й обігу, та визначається різницею між вартістю реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) й вартістю матеріальних затрат, включених до витрат виробництва і обігу. Цей інструмент є різновидом універсальних акцизів, характеризується широкою базою, гарантує стійкі бюджетні надходження, що практично не залежать від споживчого вибору і асортименту товарів, що реалізуються. Економічні перетворення потребують посилення дієвості системи непрямого оподаткування, зокрема посилення фіскальної ролі ПДВ.

2. Справляння ПДВ в Україні запроваджено в 1992 році; наразі відповідні взаємовідносини врегульовано вимогами Податкового кодексу. ПДВ є одним з основних бюджетоутворюючих податків держави, його питома вага у податкових надходженнях зведеного бюджету впродовж 2011–2018 роках становила близько 35–45 %, при цьому частка валовому внутрішньому продукті складала близько 9,66 %. За умов оптимального механізму функціонування ПДВ забезпечується висока фіскальна ефективність, позитивна регуляція економічних процесів, зокрема зовнішньоекономічних, стимулювання розвитку, сприяння справедливому розподілу податкового навантаження серед категорій економічних суб'єктів.

3. Досвід застосування ПДВ у розвинених економіках дає підстави для позитивної оцінки його ролі в забезпеченні доходів бюджету та інструменту фіскального регулювання економічного розвитку. До переваг ПДВ належить нейтральність відносно господарюючих суб'єктів, реальність, стабільність і прогнозованість відповідних надходжень. Податок забезпечує сприятливі умови для експортерів через можливість імплементації пільгових ставок, сприяє розвитку охорони здоров'я, освіти та культури. Водночас ПДВ потенційно має змогу стримувати споживання предметів розкоші й

запобігати надмірному майновому розшаруванню суспільства. Особливістю застосування ПДВ у ЄС є диференціація ставок податків, їх поступове зростання протягом останніх десятиліть. Механізм справляння ПДВ у розвинених економіках ілюструє поєднання фіскальної і стимулюючої функцій.

4. Фіскальна роль податку на додану вартість визначається низкою вагових і структурних показників. Частка даного податку у валовому внутрішньому продукті протягом 2011–2018 років коливалась у межах від 8,82 % у 2013 році до 10,53 % у 2017 році. Питома вага надходжень податку з імпортованої продукції у ВВП була вищою, середнє значення даного показника становило 7,42% ВВП. У той же час, відповідний показник для ПДВ з виробленої в країні продукції становив 2,25 ВВП%. У загальній структурі податкових надходжень частка даного податку була найвищою. Підходи до посилення фіскальної ролі ПДВ мають забезпечувати відповідні можливості для вдосконалення податкового адміністрування, посилення фінансової стабільності та створення сприятливих умов для стійкого економічного зростання.

5. Електронне адміністрування податку дозволяє уникнути механічних помилок при заповненні звітності за допомогою вбудованих інструментів оцінювання й калькуляторів. Застосування онлайн-сервісів адміністрування ПДВ надає можливість одержати практичну консультацію щодо заповнення відповідних податкових форм, дізнатися інформацію щодо стану податкового рахунку платника. Запровадження електронної системи адміністрування ПДВ в Україні привело до формування єдиного реєстру податкових накладних; безповоротного скасування паперової форми податкових накладних, реєстру отриманих і виданих податкових накладних тощо; посилення дисципліни контрагентів стосовно вчасного складання й надання належним чином оформлених податкових накладних; відкриття на безоплатній основі персоніфікованого електронного рахунку для кожного платника податку; унеможливлення видачі фіктивних податкових накладних; створення уніфікованого та публічного Реєстру заяв на бюджетне відшкодування податку на додану вартість.

6. Протягом останніх років в Україні суттєво удосконалився механізм бюджетного відшкодування, що знайшло відображення у скороченні тривалості відповідних часових затрат економічних суб'єктів на одержання коштів із бюджету. Внаслідок функціонування електронного адміністрування спостерігається суттєве зменшення неврегульованих сум, які заявлені до відшкодування. У 2018 році наведений показник скоротився на 20,5% порівняно з 2015 роком при відповідному збільшенні обсягів відшкодування на 94,5%. Обсяги ухилення від оподаткування скоротилися до 17%, а після введення в дію системи автоматизованого контролю господарських операцій (система моніторингу та аналізу ризиків) до 0,9%.

7. Важливим є постійне удосконалення методології прогнозування надходжень податку на додану вартість, що викликано потребою розширення обсягу вихідних даних та обумовлено змінами у їх обліку та моніторингу. Доцільно більш поглиблено враховувати дані потенційного сукупного експорту товарів та послуг, адже за сучасних умов основна увага інституцій приділена експорту товарів. Алгоритм розробки прогнозу слід доповнити розрахунками показників, що визначають обсяг проміжного споживання та валового випуску експортоорієнтованих видів діяльності. Подальшого розвитку потребують методи визначення бази розрахунку бюджетного відшкодування ПДВ за експортними операціями. Важливим є покращення інституційної взаємодії платників і фіскальних органів, що має посилити податкову дисципліну платників.

8. Запровадження в Україні для боротьби з податковим шахрайством щодо ПДВ системи електронного адміністрування є прогресивним кроком у питанні оптимізації фіскального простору. Ця інновація має доповнитися відчутним удосконаленням каналів та механізмів обміну інформацією між суб'єктами господарювання і контролюючими органами, результативним розслідування виявлених епізодів податкового шахрайства, ущільненням співпраці та координації дій правоохоронних і податкових органів, підвищенням стандартів роботи й компетенцій посадових осіб фіскальних інституцій, залученням платників податків до попередження шахрайства щодо ПДВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. Особливості обліку і звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих змін. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 1. С. 26–33.
2. Безверхий К. Схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 8–9. С. 44–51.
3. Безверхий К. В. Особливості відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість в розрахунках з покупцями та замовниками. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Сер. Економічні науки. 2015. № 3 (87). С. 19–26.
4. Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Ужгород. 2018. Вип. 20. Ч. 1. С. 51–55.
5. Білобровенко Т. В. Проблеми відображення розрахунків за ПДВ та шляхи їх вирішення. Бізнес – навігатор. 2018. № 3–2 (46). С. 120–124.
6. Білобровенко Т. В., Кітченко М. І. Методи визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ: вітчизняний та зарубіжний досвід. Інтелект ХХІ. 2017. № 4. С. 48–53.
7. Білобровенко Т. В., Осмятченко В.О. Ефективність оподаткування податком на додану вартість на макро- та мікрорівнях. Управління розвитком. 2018. № 2 (192). С. 51–55.
8. Василевська Г. Практика застосування пільгових податкових преференцій в Україні. Вісник ТНЕУ. 2013. №1. С. 108–121.
9. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України. URL: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp> (дата звернення 25.05.2018).

10. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
11. Десятнюк О. М. Реформування механізму адміністрування ПДВ з врахуванням європейського досвіду. Світ фінансів. Тернопіль. 2015. Вип. 3. С. 46–57
12. Десятнюк О. М. Ризики фіскальної політики як загроза макроекономічній стабільності держави. Світ фінансів. 2012. Вип. 4. С. 23–32.
13. Десятнюк О. М., Гузела І. А. Проблеми і напрямки модернізації податкового регулювання в Україні. Світ фінансів, 2019. № 3 (56). С. 58–68.
14. Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість». URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928/page (дата звернення 20.11.2017).
15. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. Економіка і суспільство. 2016. №2. С. 689–693.
16. Замасло О. Т. Аналіз переваг та недоліків впровадження диференційованих ставок ПДВ в Україні. Формування ринкової економіки. 2014. № 31. С. 98– 104.
17. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 444 с.
18. [Звіт «Doing Business 2019»](https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2019) URL : <https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2019>.
19. Інформація про виконання Державного бюджету України. Державна казначейська служба України URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>.
20. Кириленко О. П. Досягнення стратегічних орієнтирів удосконалення міжбюджетних відносин в Україні. Фінанси України. 2013. №. 8. С. 19–28.
21. Козарезенко Л.В. Фінансова політика розвитку людського потенціалу: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2016. 412 с.
22. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. Економіка України. 2016. № 1. С. 35–51.

23. Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: монографія. Одеса : Астропринт, 2011. 176 с.
24. Луніна І. О. Бюджетна децентралізація: цілі та напрями реформ. Економіка України. 2014. №. 11. С. 61–75.
25. Луніна І. О., Білоусова О. С., Булана О. О. Бюджетно-податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні. Економіка і прогнозування. 2016. № 1. С. 41–56.
26. Макконнелл К. Р. Політична економія. Принципи, проблеми і політика: Макроекономіка / пер.з англ. Кемпбелл Р. Макконнелл, Стенлі Л. Брю. Львів: Просвіта, 1997. Ч.1. 672с.
27. Макогон В. Д. Бюджетна стратегія держави : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2018. 364 с.
28. Малишкін О. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №11. С. 27–41.
29. Манків Г. Н. Макроекономіка / пер. з. англ.; наук. ред. пер. С. Панчишин та ін. Київ: Основа, 2000. 588 с.
30. Мединська Т. В., Черевата Р. Ю. Податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні та Польщі в умовах європейського вибору. Економіка та суспільство. 2017. № 13. С. 1149–1156.
31. Мельник, В. М., Кошук, Т. В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Фінанси України. 2016. № 7. С. 7–25.
32. Надал С. Доходи місцевих бюджетів у контексті децентралізації в Україні. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2016. №. 2. С. 102–112.
33. Нікітішин А. О. Індикатори інституційних змін у податковій системі України. Вісник КНТЕУ. 2017. № 1. С.93–108.
34. Нікітішин А. О. Податкове регулювання у механізмі фінансової стратегії та тактики розширення фіскального простору. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 21. С. 137–145.

35. Офіційний портал Державної фіскальної служби України URL : <http://sfs.gov.ua/>.
36. Пасічний М.Д. Податкова політика України в сучасних умовах. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2016. 21, Вип. 7 (2), 123–128.
37. Пасічний М. Д. Фіскальна результативність податкової системи України. Вісник КНТЕУ. 2018. № 3. С. 116–130.
38. Петраков Я. В. Оцінка фіскальних імпульсів від застосування податкових інструментів. Фінанси України. 2016. № 1. С. 57–79.
39. Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів. Фінанси, облік і аудит. Київ: КНЕУ, 2014. Вип. 24. С. 79–94.
40. План BEPS в Україні URL : <http://bakertilly.ua/news/id45106>.
41. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської. Київ, 2017. 448 с.
42. Податкова політика держави: теорія формування та практика реалізації : монографія / [Тарангул Л. Л. та ін.] ; Нац. ун-т держ. податк. служби України, Н.-д. центр з пробл. оподаткування. Ірпінь : ВЦ НУ ДПС України, 2013. 405 с.
43. Податковий кодекс України від 20.09.2011 р. № 3741-VI URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
44. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість: наказ МФУ від 16.10.2014 року № 569. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14/print1389887254397445> (дата звернення 25.05.2018).
45. Рейтинг глобальної конкурентоспроможності URL : <http://www3.weforum.org/docs/GCR2018/05FullReport/The-GlobalCompetitivenessReport2018.pdf>
46. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири : монографія / [Пашко П. В. та ін.] ; за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. Київ : Новий друк, 2015. 569 с.

47. Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому під комплексі України. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. 2014. №1 (25). С. 213–216.
48. Сидоренко Р. В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. 2014. № 5. С. 234–240.
49. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку : монографія / М. І. Крупка [та ін.]. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 446 с.
50. Сиченко В. В., Мареніченко В. В. Механізми державного регулювання інноваційного розвитку малого та середнього бізнесу. Вісник Академії митної служби України. Серія : Державне управління. 2015. № 1, С. 52–57.
51. Соколовська А. М. Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. Фінанси України. 2016. № 12. С. 21–44.
52. Соколовська А. М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки. Фінанси України. 2014. № 11. С. 17–32.
53. Статистична інформація Державної служби статистики України URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
54. Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2016. № 1. С. 206–223.
55. Тимошенко А. О. Фіскальна політика України в умовах євроінтеграції: теорія, методологія та практика : монографія. К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2018. 386 с.
56. Трансформаційні процеси у податковій системі України : монографія / [І. С. Волохова та ін.] ; за ред. І. С. Волохової. Одеса : Атлант, 2018. 382 с.
57. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248387631.

58. Фінансова політика інвестиційно-інноваційного розвитку України: монографія / [В. Г. Дем'янишин та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. В. Г. Дем'янишина ; Терноп. нац. екон. ун-т. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 463 с.
59. Фінансово-бюджетне регулювання економічних процесів у системі антикризових заходів України : [монографія] / Біляцький С. Д. [та ін.] ; за заг. ред. Гальперіної Л. П. - Київ : ІСЕМВ НАН України, 2011. 242 с.
60. Ходикіна А. А. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 8. С. 196–199.
61. Чирва А. А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. Облік і фінанси. 2015. № 4 (70). С. 67–71.
62. Чугунов І.Я., Козарезенко Л.В. Державне фінансове регулювання розвитку людського потенціалу. Вісник КНТЕУ. 2017. № 3. С. 116–132.
63. Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень. Вісник КНТЕУ. 2014. № 4. С. 79–91.
64. Чугунов І. Я., Павелко А. В., Канєва Т. В. та ін. Державне фінансове регулювання економічних перетворень : монографія ; за заг. ред. А. А. Мазаракі. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2015. 376 с.
65. Чугунов І. Я., Пасічний М. Д. Фінансова політика України в умовах глобалізації економіки. Вісник КНТЕУ. 2016. № 5. С. 5–18.
66. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави. Фінанси України, 2015. № 10. С. 90–103.
67. Ясенова І. Б., Калінчак О. В. Закордонний досвід застосування податкового регулювання в інноваційно-орієнтованій економіці. Економічні інновації. 2015. № 59. С. 334–339.
68. Arestis, P. (2012). Fiscal policy: a strong macroeconomic role. *Review of Keynesian Economics*, 1(1), pp. 93–108.
69. Bahl, R., Bird, R. (2008). Subnational taxes in developing countries: The way forward. *Public Budgeting & Finance*, 28(4), pp.1–25.

70. Downes, R., Moretti, D., & Nicol, S. (2017). Budgeting and performance in the European Union. *OECD Journal on Budgeting*, 17 (1), 1–60.
71. Eurostat – European Commission URL : <https://ec.europa.eu/eurostat/home>
72. Gechert, S. (2015). What fiscal policy is most effective? A meta-regression analysis. *Oxford Economic Papers*, 67(3), 553–580.
73. Gemmell, N., Kneller, R., & Sanz, I. (2013) Fiscal decentralization and economic growth: spending versus revenue decentralization. *Economic Inquiry*, 51 (4), 1915–1931.
74. Kaplanova, P. (2016). Public goods as factors of a local economic development in Slovakia. *Administrative Management Public*, 26, 6–24.
75. Oates, W. E. (2008). On the evolution of fiscal federalism: Theory and institutions. *National Tax Journal*, 61(2), 313-334.
76. Tanzi, V. (2004). Fiscal policies in economies in transition. Washington DC : International Monetary Fund, 2004. 359 p.
77. Taxation and Customs Union URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/home_en.
78. Truel, C., & Maganaris, E. (2015). Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions. *World customs journal*, 9(2), 12–23.
79. Teles, V. K., & Mussolini, C. C. (2014). Public debt and the limits of fiscal policy to increase economic growth. *European Economic Review*, 66, 1–15.
80. Tomljanovich, M. (2004). The role of state fiscal policy in state economic growth. *Contemporary Economic Policy*, 22(3), 318–330.
81. Williamson, J. (1993). Democracy and the “Washington consensus”. *World development*, 21(8), 1329–1336.
82. World Economic Outlook. October 2018. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2018/09/24/world-economic-outlook-october-2018#Chapter%203>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А1

Переваги та недоліки податку на додану вартість в Україні

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none">– відсутнє подвійне оподаткування і кумулятивний (каскадний) ефект;– платниками є всі учасники товару;– рівні умови серед економічних суб'єктів щодо сплати;– ритмічність і стабільність надходжень;– широка база оподаткування;– регуляція процесів споживання– збалансування фіскальних потреб уряду і необхідності створення умов для розвитку бізнесу, ліквідація зайвих ланок управління;– внутрішній «вбудований» механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань;– нейтральність стосовно переміщення товарів і послуг, розміщення ресурсів;– податкове навантаження на товар не залежить від числа операцій купівлі-продажу	<ul style="list-style-type: none">– складність порядку нарахування і сплати, прихована форма оподаткування;– можливість ухилення від сплати податку за рахунок неузгодженості законодавчих актів, недосконалої системи бухгалтерського та податкового обліку;– за відсутності прозорої системи надходжень до бюджету можлива наявність заборгованості, використання незаконних схем відшкодування;– масовий регресивний характер;– втрати бюджету від його мінімізації та проблеми з відшкодуванням;– потреба підготовки громадської думки, просвітницької роботи з платниками, додаткової професійної підготовки персоналу податкових органів

Джерело: сформовано та узагальнено автором



Рис. Б1. Класифікація універсальних акцизів

Джерело: складено автором на основі [39, 77]

Додаток В**Таблиця В1****Хронологія впровадження ПДВ в деяких державах світу**

Країна	Рік
Франція	1954–1968
Данія	1967
Німеччина	1968
Нідерланди	1969
Швеція	1969
Великобританія	1973
Ізраїль	1976
Австралія	2000
Нова Зеландія	1986
Канада	1991
Україна	1992
Росія	1992
Індія	2005

Джерело: складено автором на основі [77].

**Динаміка надходжень податку на додану вартість
у 2011–2018 роках, млрд грн**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Податкові надходження	334,69	360,57	353,97	367,51	507,64	650,78	828,16	986,35
ПДВ	130,10	138,83	128,27	139,03	178,45	235,50	313,98	374,51
– з вироблених в країні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	33,40	37,22	31,73	31,74	39,69	54,05	63,45	79,13
– з імпортованих товарів (робіт, послуг)	96,70	101,61	96,54	107,29	138,76	181,45	250,53	295,38

Джерело: складено на підставі даних Державної казначейської служби України [19]

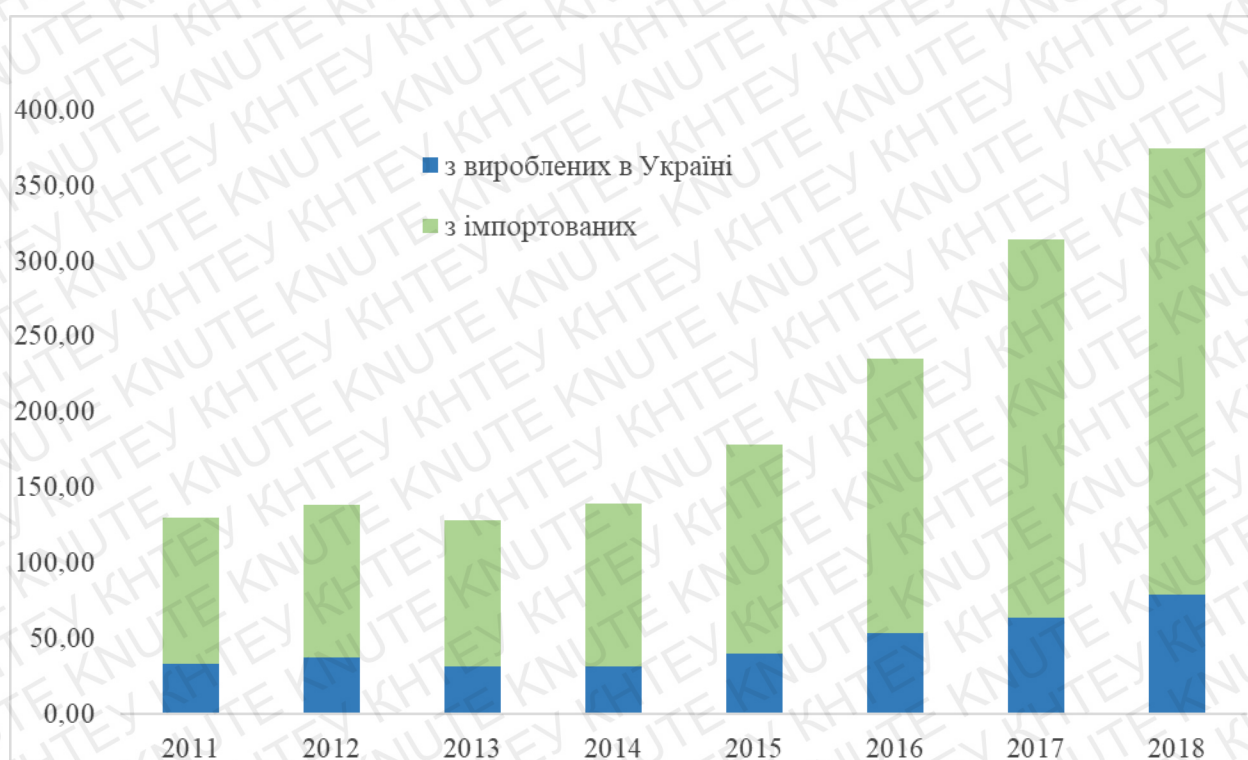


Рис. Д1. Динаміка надходжень податку на додану вартість у 2011–2018 роках, млн грн

Додаток Д

Таблиця Д1

**Декларування ПДВ по Офісу великих платників податків
у 2016–2018 роках, млн грн**

Кількість платників в на обліку в Офісі	Період	Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %	Операції з вивезення за межі митної території України	Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи	Позитивне значення різниці між сумою податковою зобов'язання та податковою кредиту	Податкова віддача, %
2199	2016	2851028,7	559830,1	101275,9	97415,1	3,42
2816	2017	3648783,8	703029,8	173244,9	108430,0	2,97
1685	2018	3959527,4	753758,1	152090,8	120379,5	3,04

Джерело: складено на основі даних Державної фіскальної служби України [35]