НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

На правах рукопису

МАТУХНО МАРИНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 336.225.2

СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ : СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник

Лісовий Андрій Васильович,

доктор економічних наук,

професор

ІРПІНЬ – 2015

ЗМІСТ

ВСТУП **3**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ **11**

1.1. Економічна сутність, еволюція і фіскальне значення податку в Україні 11

1.2. Особливості функціонування системи адміністрування податку 29

1.3 Європейські тенденції розвитку системи адміністрування податку 46

Висновки до 1-го розділу 59

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ТА ОЦНІКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ **63**

2.1. Аналіз фіскальної ефективності ПДВ в Україні 63

2.2. Оцінка ефективності системи податкових пільг з ПДВ 77

2.3. Оцінка ефективності системи адміністрування ПДВ в Україні 90

2.4. Аналіз практики бюджетного відшкодування ПДВ 114

Висновки до 2-го розділу 136

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ **144**

3.1. Оцінка останніх нововведень в системі адміністрування ПДВ в Україні 144

3.2. Напрями вдосконалення окремих складових системи адміністрування ПДВ в Україні 156

3.3. Перспективи розвитку системи адміністрування ПДВ в контексті європейської інтеграції України 169

Висновки до 3-го розділу 181

ВИСНОВКИ **185**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **197**

ДОДАТКИ **214**

ВСТУП

Актуальність теми. Проблеми, пов’язані з адмініструванням податку на додану вартість (далі ПДВ) в Україні, завжди були найбільш значущими і актуальними у сфері взаємовідносин держави і платників податків. Від моменту запровадження ПДВ у 1992 році і до теперішнього часу відбуваються численні дискусії з приводу як доцільності запровадження даного податку, так й щодо вдосконалення методів, інструментів його адміністрування. На нашу думку, абсолютно очевидно, що сам по собі ПДВ не містить стільки негативу як для платників податків, так й для системи державних фінансів, як іноді намагаються це представити окремі експерти. Адже, податок є об’єктивним явищем і може бути достатньо ефективним фіскальним і регулятивним інструментом для досягнення визначених цілей соціально-економічного розвитку. У формуванні дохідної частини державного бюджету України ПДВ відіграє основну роль, тобто цей податок є фіскально значущим. За даними Міністерства фінансів України у 2014 р. чисте сальдо надходжень зі сплати ПДВ у цілому до бюджету України становило 139 млрд грн. Це майже третина усіх доходів державного бюджету країни та 9 % ВВП.

Проблеми, пов’язані з функціонуванням і адмініструванням ПДВ, спричинені в основному впливом суб’єктивних чинників: корупція, лобіювання приватних інтересів, бюрократизація управлінських процедур тощо. У зв’язку з цим надзвичайно актуальним і практично значущим залишається питання як вдосконалення окремих елементів функціонування податку, так і підходів щодо його адміністрування.

Сучасні інформаційні технології надають надзвичайно широкий спектр можливостей, відкривають нові напрями розвитку і вдосконалення чинної системи адміністрування ПДВ в Україні. Наочним прикладом є досвід країн ЄС, які усвідомлюючи всі проблеми, пов’язані з цим податком, не відмовляються від нього, а навпаки намагаються вдосконалити технології та

процеси його адміністрування на основі новітніх інформаційних технологій. На пострадянському просторі взірцем може слугувати досвід Грузії, де протягом майже десяти років була сформована і ефективно працює абсолютно нова податкова система, система адміністрування податків, ефективність якої забезпечується використанням сучасних інформаційних технологій.

Проблеми удосконалення механізмів дії окремих податків, покращання якості податкового законодавства, оптимізації переліку податків, мінімізації негативних ефектів оподаткування, детінізації податкових відносин знайшли широке відображення у вітчизняній та зарубіжній науці. Вагомий внесок у розробку фундаментальних питань оподаткування зробили зарубіжні Е. Аткінсон, Д. Б'юкенен, М. Кін, Р. Масгрейв, Дж. Стігліц, А. Сандмо, Дж. Мірліз, Ф. Рамсей, В. Танзі, Дж. Шлемрод, Р. Холл та ін. Не менш значущий внесок у теорію оподаткування зробили такі вітчизняні вчені, як: В. Андрущенко, В. Вишневський, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванов, О. Іванишина, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, І. Лютий, Т. Мединська, В. Мельник, Т. Меркулова, С. Онишко, К. Проскура, Л. Сідельникова, А. Соколовська, В. Федосов, К. Швабій, І. Ящишина та ін.

Водночас, незважаючи на істотний науковий доробок, у вітчизняній науці залишаються малодослідженими питання, які б розкривали проблематику адміністрування в розрізі окремих податків, зокрема, це стосується ПДВ. Тому потребує окремого дослідження проблематика застосування сучасних інформаційних технологій, впровадження нових підходів управління, створення адекватних організаційно-комунікативних механізмів в практиці адміністрування ПДВ.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконувалась у рамках планових науково-дослідних робіт Національного університету ДПС України. Зокрема, тема: „Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного та приватного сектору економіки" (номер державної реєстрації 0114U002195), в якій автором розроблено методичні підходи до

визначення середньої величини сумнівного податкового кредиту, впровадження критеріально-фільтраційного відбору платників податків на основі інформації про подання уточнюючих податкових розрахунків; „Методика визначення оптимальної чисельності територіальних органів Міністерства доходів і зборів України”, що виконувалась на замовлення Міністерства доходів і зборів України за КПКВ 3507020 „Прикладні розробки у сфері оподаткування, фінансового права та діяльності податкової служби” (номер державної реєстрації 0114U002295), у межах якої автором проведена комплексна оцінка ефективності системи адміністрування ПДВ.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних засад дослідження системи адміністрування ПДВ на основі аналізу її стану, перспектив розвитку і розробка науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності її функціонування.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення наступних завдань:

– розкрити теоретичні основи дослідження системи адміністрування ПДВ;

– проаналізувати особливості процесу адміністрування ПДВ в Україні;

– відстежити європейські тенденції розвитку системи адміністрування податку, зарубіжний досвід та практику адміністрування ПДВ в інших країнах;

– проаналізувати та оцінити фіскальну ефективність ПДВ в Україні;

– проаналізувати та оцінити ефективності системи податкових пільг з ПДВ в Україні;

– оцінити в цілому ефективність системи адміністрування ПДВ в Україні;

– оцінити тенденції і практику відшкодування ПДВ платникам податків;

– визначити напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні за окремими складовими;

– розробити науково-практичні рекомендації та пропозиції щодо подальшого вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні.

Об'єктом дослідження є процес адміністрування податку на додану вартість.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти формування, функціонування і розвитку системи адміністрування ПДВ в Україні.

Методи дослідження. Теоретико-методологічна основа дослідження сформована на основі критичного аналізу фундаментальних праць з теорії податків і оподаткування, теорії управління, теорії суспільних фінансів, економіки суспільного сектору, поведінкової економіки. В основу дисертаційної роботи покладено сукупність методів загальнонаукового та спеціального характеру, зокрема: метод наукових абстракцій – при обґрунтуванні сутності і специфіки функціонування системи адміністрування ПДВ; методи аналізу та синтезу, порівняння, економіко-математичні методи – при аналізі тенденцій розвитку системи адміністрування, фіскальної і регулятивної ефективності податку, практики його бюджетного відшкодування. Крім цього у роботі використовувались спеціальні методи аналізу предметної сфери дослідження: методи міжнародної компаративістики, ретроспекції, групування, що використовувались для аналізу сучасної практики адміністрування податку. Методологія дослідження також ґрунтується на індуктивному методі як способу отримання висновків на основі аналізу наявного статистичного і фактологічного матеріалів.

Інформаційна база дослідження ґрунтується на чинному законодавстві та проектах нормативно-правових актів України, звітних і статистичних матеріалах Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної митної служби, Державного комітету статистики України, даних МВФ, Світового банку, ОЕСР, працях вітчизняних і зарубіжних учених і практиків.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні положення дисертаційної роботи, які визначають її наукову новизну, полягають у наступному:

удосконалено:

– систему адміністрування ПДВ в частині управління процесом його відшкодування з бюджету на основі визначення очікуваного середнього рівня показника відшкодування податку на макрорівні (цільове значення цього показника становить 30 % сум сплаченого до бюджету податку). Це дозволяє здійснювати ефективний, поточний моніторинг процесу відшкодування, що є важливим як з огляду на потреби планування бюджетних ресурсів і податкових надходжень, так і на упередження ризиків відшкодування податку за фіктивно сформованим податковим кредитом;

– систему інформаційно-аналітичного забезпечення процедури відшкодування ПДВ в Державній фіскальній службі України, зокрема, через визначення середньої величини сумнівного податкового кредиту при здійсненні критеріально-фільтраційного відбору платників податків на основі отриманої податкової інформації, що сприятиме зменшенню обсягів фіктивного податкового кредиту та збільшенню сум сплаченого до державного бюджету податку;

набули подальшого розвитку:

– наукові підходи до визначення поняття “система адміністрування податку” шляхом трактування її сутності як взаємовідносин між суб’єктами господарювання, платниками податків і контролюючими органами, що формують сукупність взаємопов’язаних управлінських процедур та дій функціонально-операційного характеру з приводу нарахування і сплати ПДВ до державного бюджету країни, а також його відшкодування з бюджету платникам. На відміну від існуючих підходів, враховується така важлива складова системи адміністрування ПДВ як повернення податку з бюджету платникам, що дозволяє здійснювати комплексну оцінку системи

адміністрування, аналіз ефективності управління з урахуванням дій держави в сфері відшкодування з бюджету податку платникам;

– розкриття і обґрунтування основної суперечності ПДВ, яка полягає у тому, що, з однієї сторони, цей податок в Україні є фіскально значущим, а з іншої – він характеризується незначною фіскальною ефективністю через суттєві втрати податкових надходжень внаслідок застосування пільг при сплаті податку, особливо через існування функціональних недоліків системи адміністрування, зокрема в частині відстеження та запобігання податковим правопорушенням з відшкодування податку. Це дозволяє розглядати податок як об’єктивне явище та обґрунтувати доцільність його збереження у вітчизняній податковій системі, що є особливо важливим в контексті євроінтеграційних процесів України;

– практичні рекомендації щодо підвищення ефективності функціонування системи відшкодування ПДВ на загальнодержавному рівні, а саме, запропоновано здійснювати відшкодування сум податку грошовими коштами не з загального фонду державного бюджету, як це відбувається сьогодні, а з сум надходжень саме сплаченого до бюджету ПДВ. Така цільова прив’язка сум надходжень до обсягів відшкодування податку з бюджету дозволяє підвищити якість планування показників бюджету та досягти вищої якості збалансування загального фонду державного бюджету за доходами і видатками;

– обґрунтування напрямів розвитку системи адміністрування ПДВ в контексті європейської інтеграції України, зокрема, в частині апеляційної роботи підрозділів Державної фіскальної служби України, а також запровадження електронної системи проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об’єктивні результати перевірок без порушення термінів їх проведення.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що основні положення дисертації, отримані висновки та рекомендації мають

практичну цінність для вирішення завдань, пов'язаних з підвищенням ефективності системи адміністрування ПДВ в Україні.

Окремі результати дисертаційної роботи знайшли своє практичне застосування, що підтверджується відповідними довідками про впровадження. Зокрема, пропозиції щодо формування податкової звітності, коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ у ТОВ „Кольчуга Плюс" (довідка № 19-0915 від 18.09.2015 р.), рекомендації щодо проведення перевірок суб'єктів господарювання – у робочому процесі управління податкового аудиту Державної податкової інспекції у Ленінському районі м. Дніпропетровська ГУ Міндоходів у Дніпропетровській області (довідка №487/04-67-22-02 від 14.10.2014 р.).

Результати дослідження також використовуються у навчальному процесі кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету ДПС України при викладанні курсу „Аудит великих платників податків" (довідка № 1404/01-12 від 08.05.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані в дисертації, отримані автором самостійно. Особистий внесок автора в працях, опублікованих у співавторстві, наведено окремо в списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дослідження доповідались і обговорювались на 4 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: „Інноваційні економічні технології для розвитку підприємств, регіонів, країн" (м. Дніпропетровськ, 2014), „Структурні трансформації національних економік в умовах трансформації" (м. Миколаїв, 2014), „Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів" (м. Ірпінь, 2014), „Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України" (м. Ірпінь, 2015).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 11 наукових праць загальним обсягом 4,1 друк. арк., з них: 6 статей у

наукових фахових виданнях України в тому числі 1 стаття у науковому виданні, що включено до міжнародних наукометричних баз; 5 – в інших виданнях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації становить 242 сторінки. Основний зміст роботи викладено на 195 сторінках. Робота налічує 29 таблиць і 17 рисунків (один з них займає 1 окрему сторінку), 23 додатки розміщено на 29 сторінках. Список використаних джерел налічує 147 найменувань і займає 17 сторінок.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ

1.1. Еволюція, економічна сутність та фіскальне значення ПДВ

Важливою складовою доходів державного бюджету будь-якої країни є податки. За допомогою податків держава здійснює загальний вплив на економіку, фінансово-господарську діяльність суб‘єктів господарювання, під впливом податків постійно змінюється структура економіки країни та її фінансової системи. З метою досягнення певного результату регулювання і контролю за фінансовою системою необхідно мати ефективний механізм регулювання податкових відношень, що забезпечує постійність надходжень у до бюджетів різних рівнів. Саме таким механізмом виступає система адміністрування податків, оскільки вона дозволяє реалізувати основні напрями податкової та бюджетної політики держави.

Реформування системи оподаткування в Україні з метою її адаптації до ринкових умов господарювання почалось із запровадження ПДВ. Однак, досі не вдалось сформувати оптимальний механізм цього податку, який би при високій фіскальній ефективності забезпечив позитивний регулюючий вплив на економічні процеси, а саме стимулював економічний розвиток, сприяв більш справедливому розподілу податкового тягаря серед виробників і споживачів і тому дуже гостро постає питання не лише щодо обрання економічної ефективної моделі податного, а також формування економічно і соціально ефективної системи адміністрування ПДВ у нашій державі.

Історія виникнення податків, формування системи, структури державних фінансів, а також її оптимальних властивостей досить ґрунтовно описані і представлені в науковій літературі [[1] – 3, 40].

З огляду на це немає потреби детально і глибоко занурюватись в історичні аспекти розвитку податків, становлення непрямого оподаткування. Разом з цим слід стисло зазначити, що в багатовіковій історії оподаткування ПДВ – порівняно новий вид податку. Система ПДВ вперше була запропонована в Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон Сименсом. Тоді цей податок мав назву «облагороджений податок з обігу» або «облагороджений обіговий податок». Теоретичне обґрунтування ПДВ було висунуте також деякими французькими професорами. Трохи пізніше, у 1921 р. Томас С. Адамс запропонував замість американського податку з доходів корпорацій запровадити ПДВ. Спочатку ці пропозиції не знайшли підтримки серед практиків та науковців, адже в той час необхідних передумов і реальної потреби у введенні цього податку ще не було. Однак, час від часу податкові органи різних країн світу, посилаючись на ідеї Вільгельма фон Сименса і Томаса С. Адамса, пропонували його в якості альтернативи і задля необхідності усунення недоліків податку з обороту. Зростання фіскальних потреб провідних країн світу спонукало до пошуку альтернативних видів непрямого оподаткування. При цьому англосаксонські країни застосовували систему ПДВ згідно з пропозиціями Томаса С. Адамса, в той час як на європейському континенті спостерігався незмінний інтерес до податку з обігу. Остаточна сучасна модель цього податку була розроблена і запропонована в 1954 р. французьким економістом М. Лоре.

Слід зазначити, що процес поширення цього податку був досить тривалим. Піонером у зміні структури податків на споживання стала 1954 році Франція, яка замінила податок з обороту на ПДВ. На початку 1967 р. 15 країн ОЕСР ще стягували різні види податку з продажу, а 8 - багатофазний податок

з обороту. Станом на сьогоднішній день ПДВ застосовується в якості одного з основних джерел доходів державного бюджету в 33-х з 34-х країн ОЕСР.

Від 1970-х років ПДВ набув широкого поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 1960-х – початок 1970-х рр.) і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Починаючи з 1970-х років минулого століття, з прийняттям у травні 1977 р. спеціальної директиви ЄС про уніфікацію правових норм, які регулюють стягнення ПДВ, цей вид податку затверджено як основний непрямий податок. З 1982 р. визначено його правовий статус обов’язкового податку для всіх країн – членів ЄС.

На початку 1990-х років близько 80-ти країн світу, серед яких практично всі індустріально розвинуті країни, використовували ПДВ як дієвий інструмент у фіскальній політиці завдяки високим фіскальним показникам та інноваційним стандартам оподаткування.

Після розпаду СРСР в процесі формування національних податкових системи країн східної Європи цей податок було запроваджено (Болгарія, Польща, Румунія, Словаччина, Угорщина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан, Україна, РФ). У деяких країнах світу ПДВ має іншу назву: споживчий податок – у Японії, податок на товари та послуги – у Канаді та Новій Зеландії. Фактично ПДВ існує в тій чи іншій формі майже у всіх розвинутих країнах світу.

Поряд з цим слід зазначити, що в Україні ПДВ є одним із найбільш суперечливих податків. З одного боку, він формує найпотужніше джерело доходів державного бюджету, а з іншого, - нестабільність правового регулювання і складність адміністрування дають підстави стверджувати, що ПДВ часто виступав загрозою для економіки України, системи державних фінансів. Це пов’язано головним чином з недосконалістю механізму його функціонування та системи адміністрування податку.

Оскільки ПДВ є непрямим податком, то це накладає відбиток на специфіку його адміністрування. Те, що податок непрямий означає, що сума

податкових зобов’язань входить до вартості товару (робіт, послуг) та сплачується споживачем при купівлі, але саму суму податкових зобов’язань державі сплачує продавець. Економічна сутність ПДВ полягає у тому, це податок споживання, оскільки за ланцюговим ефектом, врешті-решт, податкові зобов’язання перекладаються на кінцевого споживача товарів, робіт чи послуг [6, с. 170].

Отже, важлива властивість непрямих податків – це те, що вся повністю або частково сума податкового навантаження (зобов‘язання) лягає на покупця, який сплачує податок за рахунок власних коштів.

ПДВ як універсальний акциз може стягуватись у трьох формах: податку з обороту в однорівневій формі (податок з продажу або з покупок), податку з обороту в багаторівневій формі та, власне, ПДВ [97, с. 134 - 137].

Перша форма - податок з обороту в однорівневій формі справляється тільки на одній стадії руху товару: його виробництва, оптової або роздрібної торгівлі.

Друга форма - складніша, оскільки оподатковується валовий оборот на всіх стадіях руху товару. До нього включаються суми податків, сплачені при купівлі товарів виробничого призначення, послуг. Це зумовлює кумулятивний ефект: податок утримується не тільки з обороту товарів і послуг, а й з податків, сплачених раніше, що негативно впливає на поділ праці, ефективність різних стадій виробництва. Перевагу мають суб’єкти господарювання, у витратах яких переважає сировина, матеріали, напівфабрикати і послуги власного виробництва. А платники, які мають великі обсяги закупівлі товарів і послуг виробничого призначення, сплачують значні суми податку, оскільки тоді штучно збільшується оподатковуваний оборот. Більшість вчених визнають, що найважливішим недоліком податку з обороту є саме кумулятивний ефект [20, 97, 101]. Він вважається головною причиною відміни цього податку в більшості країн та головним аргументом проти його запровадження в Україні в теперішній час. Податок з обороту

широко застосовувався в СРСР. За ринкових умов цей податок стимулює вертикальну інтеграцію – об‘єднання технологічно пов‘язаних підприємств, що згодом призводить до монополізації виробництв і ринків. Поява монополій з мотивів оптимізації оподаткування, які не зацікавлені у співпраці з посередницькими структурами, малими та середніми підприємствами, призводить до погіршення умов конкуренції, втрати економічної ефективності господарської системи [20].

Необхідність переходу до ПДВ була зумовлена тим, що на певному етапі податок з обороту став заважати розвитку спеціалізації виробництва і конкуренції (через кумулятивний ефект). Як зазначалося, ПДВ належить до типу податків, які класифікують як непрямі податки на споживання. В європейських країнах його часто називають податком з продажу, податком з обігу (нетто - податком з обігу), часто використовують термін «універсальний акциз» [100, с. 251].

І нарешті третій випадок. ПДВ як модифікована форма податку з обороту в багаторівневій формі. Він зберігає переваги інших податків на споживання, однак позбавлений їх основних вад. Як і податок з обороту, ПДВ стягується на кожній стадії виробництва і реалізації продукції. Однак, оскільки оподатковується лише вартість, додана на кожній стадії, сума ПДВ залежить від реального внеску цієї стадії у вартість кінцевого продукту, яка дорівнює сумі доданих вартостей усіх стадій виробництва та обігу. Тому суто теоретично цей податок не впливає на кількість стадій виробництва чи обігу товарів, зміну організаційної структури економіки. Він також більш нейтральний з точки зору умов ринкової конкуренції, оскільки не має створювати стимулів до вертикальної інтеграції.

Отже, на відміну від податку з обігу чи податку з продажу ПДВ має перевагу, яка полягає у тому, що цей податок є економічно нейтральним. Іншими словами ПДВ не вносить спотворень в систему економічної мотивації суб‘єктів господарювання, не впливає на рішення щодо інвестицій,

організаційної структури суб’єктів господарювання тощо.

Виходячи з таких властивостей ПДВ цікавим є той факт, що база оподаткування даного податку може визначатися по різному. Так, Р. Масгрейв і П. Масгрейв зазначають, що можна виділити три типи податкової бази: валовий національний продукт, чистий національний продукт та видатки на споживання. З практичної точки зору, зазначають вони, важлива тільки споживча база [44, с. 463]. А в перших двох випадках база розширюється за рахунок або інвестицій або амортизаційних відрахувань, що з точки зору економічної ефективності є недоцільним. Так, професор А. Соколовська зазначає, що «об‘єкт оподаткування податком на додану вартість може відрізнятися від доданої вартості як такої внаслідок застосування ПДВ у різних формах та різних методик обчислення цього податку… найбільш наближеним до доданої вартості є об‘єкт оподаткування в продуктовій формі ПДВ. У дохідній формі, що передбачає вирахування з вартості реалізованої продукції не лише вартості використаних сировини і матеріалів, а й спожитого основного капіталу в обсязі амортизації, об‘єкт оподаткування є значно меншим» [100, с. 260].

На нашу думку, включення до бази оподаткування ПДВ амортизаційних відрахувань та інвестицій впливає на дії, рішення і стимули економічних агентів, оскільки в такому випадку він призводить до виникнення спотворюючих ефектів оподаткування. Тому в більшості країн світу базою ПДВ є фактично споживчі витрати населення. Загальновизнаним вважається той факт, що саме податок за такою базою є фіскально ефективним, економічно нейтральним і найбільш сприятливим для економічного зростання [115, 136].

Говорячи про фіскальну ефективність і значущість ПДВ для системи державних фінансів слід констатувати, що цей податок є важливим джерелом доходів для державних бюджетів різних країн світу. Так згідно з офіційними статистичними даними ОЕСР податки на споживання в країнах-членах цієї

організації забезпечують близько 20 % усіх податкових надходжень порівняно з 12 % усередині 1960 рр. При цьому експерти відзначають, що за цей період суттєвим чином зросла фіскальна значущість саме ПДВ за рахунок зменшення частки специфічних податків на споживання (акцизу і митних зборів). За період з 1965 р. по 2012 р. питома вага специфічних податків на споживання зменшилась майже удвічі. Це було пов'язано з такими чинниками як зростаюча фіскальна значущість універсальних податків на споживання і зменшення/скасування митних зборів у зв'язку з глобальною тенденцією усунення міжнародних торгівельних бар'єрів [134, с. 30].

Зростання обсягів податкових надходжень було пов'язано як зі збільшенням ставок ПДВ, зменшенням кількості пільг і відповідно розширення бази оподаткування. При цьому протягом останніх тридцяти років збільшення ставок ПДВ і розширення бази оподаткування було зумовлено тим, що надходження від сплати ПДВ виступали компенсаторами при зміни елементів інших податків. Зокрема, це стосується персонального прибуткового і корпоративного податків. Традиційно англосаксонські країни в структурі своє податкової системи мають високу питому вагу прямих податків. Але ці податки стосуються продуктивних і мобільних факторів виробництва (праця і капітал), тому з міркувань економічної ефективності і податкової конкуренції вони також були вимушені зменшувати податкове навантаження на ці фактори виробництва. У цьому випадку надходження від сплати ПДВ виступають своєрідним фіскальним компенсатором. Наприклад, у Великій Британії у 1979 р. новообраний уряд Консерваторів збільшив основну ставку ПДВ з 8% до 15% і одночасно зменшив стандартну і маржинальну ставку персонального прибуткового податку. Ставка ПДВ в цій країні збільшувалась і в подальшому. У 1991 р. до 17,5 % у відповідь на зменшення місцевих податків [122, с. 27].

На рис. 1.1 представлений показник податків на споживання по відношенню до ВВП для країн ОЕСР. Відповідний показник України

представлений для порівняння. Як бачимо, середнє значення даного показника для вибірки країн станом на 2012 р. складає 6,8 % ВВП. За цей же рік показник надходжень зі сплати ПДВ склав 9,8 % ВВП. Це означає, що фіскальна значущість ПДВ в нашій країні є високою і однією з найбільших навіть у порівнянні з країнами ОЕСР.

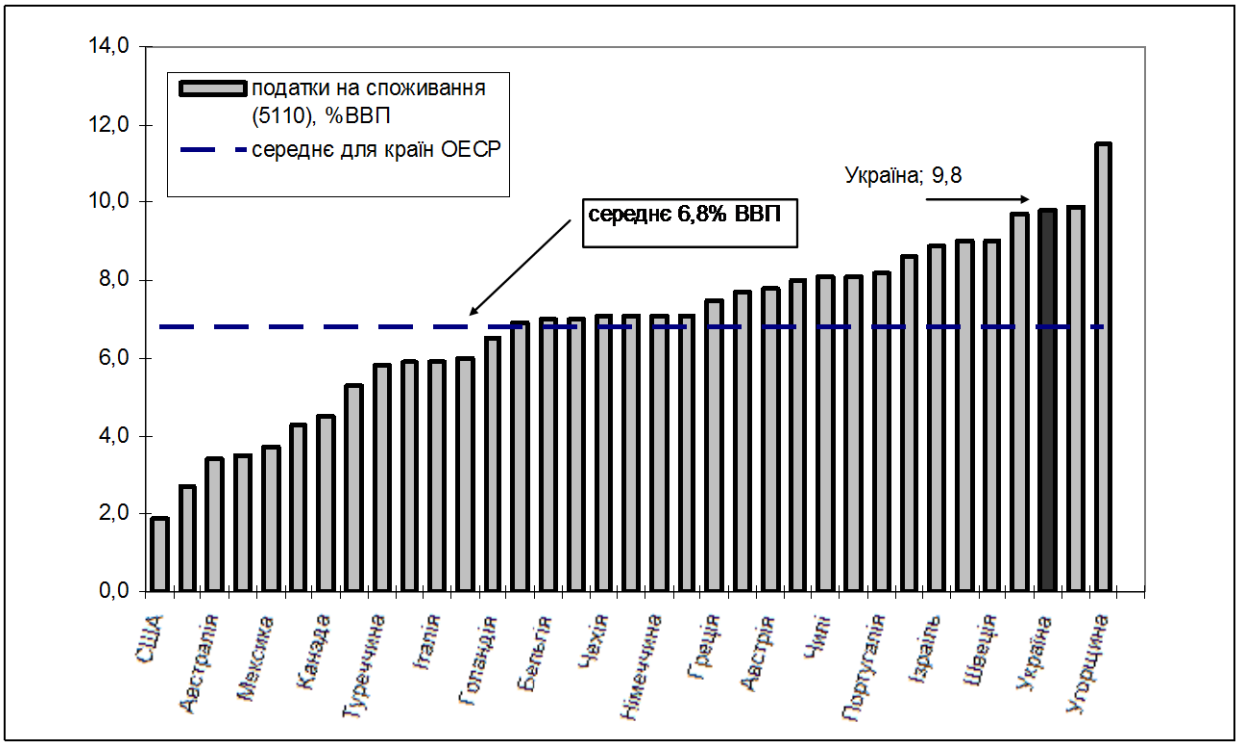


Рис. 1.1. Податки на споживання (% ВВП) у країнах ОЕСР, 2012 р.

Джерело : [134]

Якщо здійснювати більш коректні порівняння, наприклад, з країнами СНД, то можна констатувати, що у 2013 р. частка надходжень від сплати ПДВ у РФ становила близько 6 % ВВП, у Білорусі – 8 % ВВП. Менша частка ПДВ у структурі ВВП РФ пояснюється тим, що в цій країні значно більшу частину надходжень до державного бюджету у порівнянні з Україною чи Білорусією забезпечується оподаткування сировинних товарів (газ і нафта), відповідними митними зборами.

Характеризуючи фіскальну значущість ПДВ в нашій країні слід зазначити, що ПДВ як податок, основне призначення якого полягає у забезпеченні державний бюджет стабільними податковими надходженнями,

навпаки часто перетворюється на бюджетовитратний. Проблема полягає у тому, що у зв'язку з затримками відшкодування податкового кредиту сумлінним платникам цей податок «вимиває» з обігу значні суми обігових коштів. Для державного бюджету проблема полягає у тому, що через численні корупційні схеми ПДВ відшкодовується несумлінним платникам, фірмам-одноденкам. Це зі зрозумілих причин призводить до «вимивання» коштів державного бюджету. Деструктивною для державного бюджету України виявилася прогресивна динаміка відшкодування ПДВ «живими» грішми як щодо внутрішніх оборотів, так і щодо зовнішньоекономічних операцій і відсутність такого ж зростання коштів у бюджеті. Процедура відшкодування ПДВ має багато зловживань, проблем та неузгодженостей.

Незважаючи на існуючи в України проблеми функціонування механізму ПДВ, системи його адміністрування суто з фіскальної точки зору цей податок є достатньо ефективним.

На рисунку 1.2 представлена динаміка зростання ПДВ в абсолютному (млн грн) і відносному вимірі (% ВВП). Наочно можна побачити, що протягом зазначеного періоду спостерігається тенденція до зростання надходжень зі сплати ПДВ. Протягом останніх майже десяти років частка ПДВ в структурі ВВП становила в середньому 9 %.

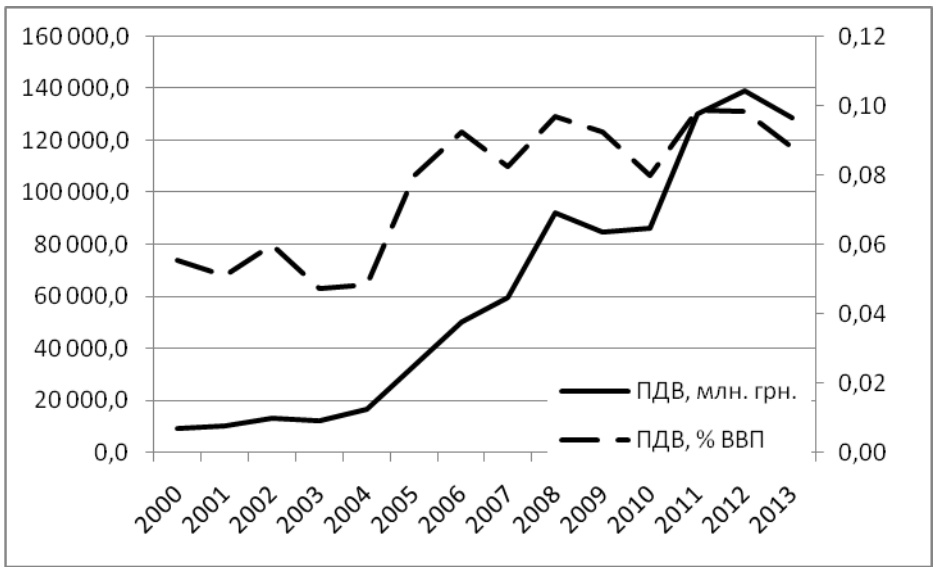


Рис. 1.2. Динаміка надходжень від сплати ПДВ в Україні, 2000–2013 рр.

Джерело: складено автором за даними [22, 67, 68]

Зростання надходжень як в абсолютному, так й у відносному виразі відбувалося за рахунок різних факторів: 1) економічного зростання, що спостерігалося в Україні протягом 2000–2008 рр.; 2) типу моделі економічного зростання; 3) зростання рівня заборгованості з відшкодування ПДВ суб'єктам господарювання.

Слід зазначити, що модель економічного розвитку, яка склалася в Україні, характеризується домінуванням споживчої складової. Споживання населення, що постійно зростало, за рахунок можливостей вітчизняного фінансового ринку (порівняно дешеві кредити, стрімке зростання обсягів споживчого кредитування) в значній мірі сприяло тому, що база ПДВ протягом минулого десятиріччя суттєвим чином збільшувалась. Це зумовило зростання обсягу надходжень від сплати ПДВ.

Враховуючи те, що нормативна ставка ПДВ протягом зазначеного періоду залишалася незмінною, то іншим достатньо важливим фактором фіскальної ефективності ПДВ був чинник зростання податкового боргу держави перед платниками податків. В Україні протягом тривалого періоду часу існувала практика затримки відшкодування внаслідок дефіциту коштів державного бюджету або вибіркового відшкодування ПДВ. І в багатьох випадках страждали від цього сумлінні платники податків. Це призвело до того, що сума боргу суттєвим чином зросла. Так, за останніми даними борг держави перед платниками податків із відшкодування ПДВ становить близько 17 млрд. грн [30]. Цей факт дозволяє стверджувати, що незважаючи на високу значущість ПДВ для державного бюджету його фіскальна ефективність під впливом як об'єктивних, так й суб'єктивних чинників залишається недостатньою. Так, О. Молдован стверджує, що «проблема бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ останніми роками стала одним із макроекономічних чинників охолодження економіки. Затримуючи повернення коштів з державного підприємствам, уряд фактично вилучає власні кошти корпоративного сектору до державного бюджету з метою фінансування

державних видатків» [56, с. 276]. Поділяючи цю думку слід констатувати факт, що ПДВ та існуючі проблеми, прогалини в системі його адмініструванням призвели до значної тінізації економічних відносин в Україні.

Характеризуючи фіскальне значення ПДВ слід також звернути увагу на показник частки податкових надходжень зі сплати ПДВ у порівнянні з іншими фіскально значущими податками. Як відомо, серед таких податків, крім ПДВ, є податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб і акцизний податок.

З наведеного рисунку 1.3 видно, що загальний обсяг надходжень зі сплати ПДВ майже удвічі більший відповідного показника інших податків. Складається досить парадоксальна ситуація: надходження зі сплати ПДВ є 3260,и для державного бюджету і системи державних фінансів в цілому, проте сам податок є фіскально неефективним.

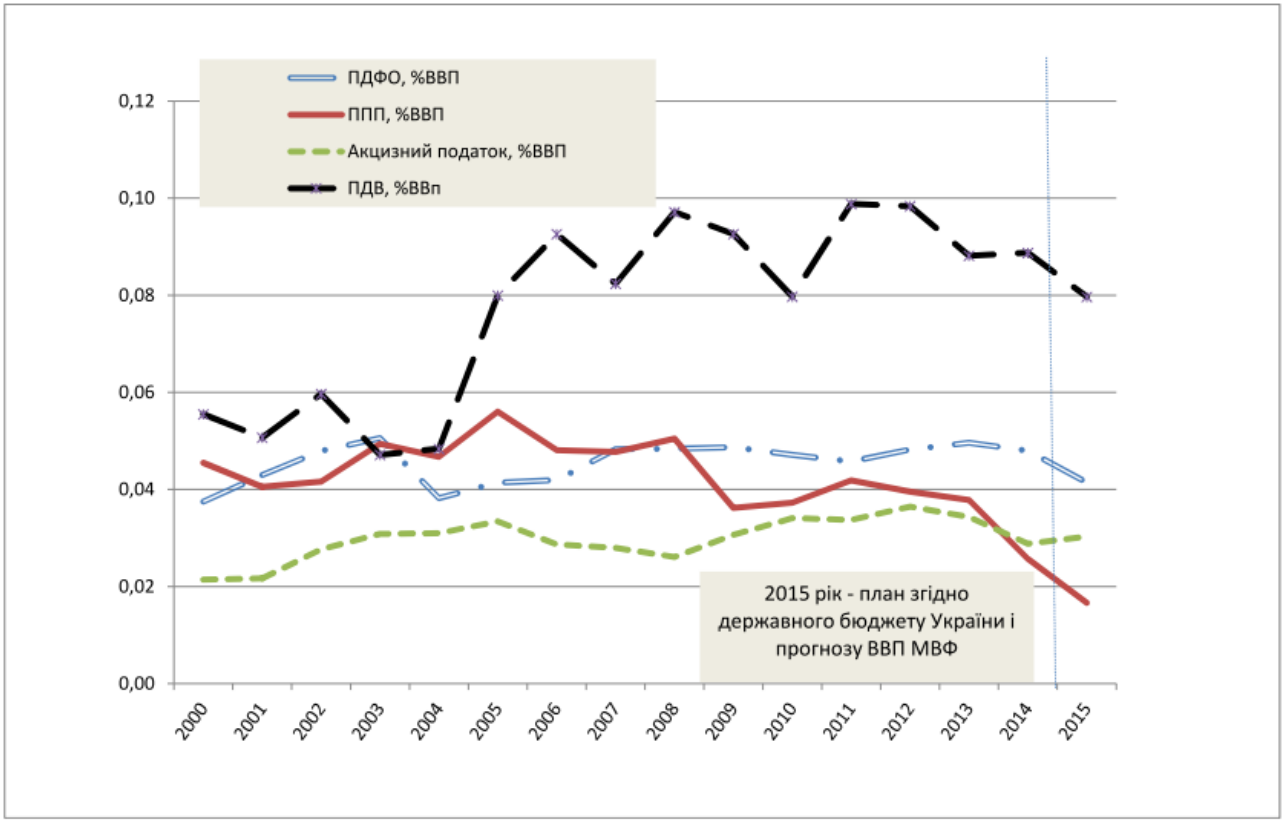


Рис. 1.3. Динаміка фіскально значущих податків в структурі ВВП України, 2000 – 2013 рр.

Джерело: складено автором за даними [22, 67, 68]

Іншими словами існує досить значний податковий розрив, який визначається як різниця між фактично сплаченими податковими зобов'язаннями з ПДВ і сумою податкових зобов'язань, що має бути сплачена у відповідності до усіх норм та вимог податкового законодавства [137]. У зв'язку з поняттям податкового розриву слід зробити ремарку. У вітчизняній літературі під цим поняттям розуміють різницю між фактичними податковими надходженнями і потенціальними [71]. Це, на нашу думку, є не зовсім коректним визначенням податкового розриву, оскільки потенціал, за визначенням, це сума наявних ресурсів і резервів. Стосовно оподаткування, то можна говорити про те, що резерви, зокрема, бази оподаткування можуть відноситись до неї, а можуть й бути виключені згідно з чинним податковим законодавством. Наприклад, з бази оподаткування ПДВ з різних міркувань часто виключають вартість товарів, робіт і послуг, що мають статус соціальних, тобто товарів, робіт, послуг першої необхідності. Відповідно це не означає, що при оцінці податкового розриву з ПДВ ми маємо враховувати їх вартість. Коректним в даному випадку буде врахування лише тих податкових зобов'язань з даного податку, які мають бути нараховані, сплачені в повному обсязі і у зазначений строк відповідного до чинного податкового законодавства.

Повертаючись до характеристик фіскальної ефективності ПДВ в Україні слід зазначити, що недостатній рівень цього показника констатується різними дослідниками. Зокрема, аналізуючи динаміку ПДВ вітчизняні науковці зазначають, що «протягом 2000–2011 рр. фіскальна ефективність ПДВ в Україні зросла з 5,55 до 9,98 % ВВП, коливаючись від 4,71 % ВВП у 2003 р. до 9,98 % ВВП у 2011 р. (у 2010 р. тільки в одній країні ЄС – Данії – частка цього податку у ВВП була більшою (9,9 %), тоді як середній показник по ЄС становив 7,6 %). Починаючи з 2004 р. жоден інший податок в Україні не забезпечує більших надходжень до бюджету як частки ВВП» [26, с. 202 – 203]. З наведених фактів можна зробити парадоксальний висновок. З однієї

сторони, надходження від сплати ПДВ мають суттєве фіскальне значення для державного бюджету, а з іншої, - сам податок має недостатню фіскальну ефективність.

Так, О. Молдован зазначає, що «фіскальний потенціал відносно високої номінальної ставки ПДВ в Україні знижується неадекватно низькою реальною (імпліцитною) ставкою даного податку. ..вона склала у 2009 р. 15,8 %, що є досить значним показником, з іншого, якщо враховувати обсяг невідшкодованого ПДВ, то реальна ставка складе лише 11,5 %. У 2004 р. імпліцитна ставка ПДВ була дещо нижчою, що пояснюється відсутністю простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ. Після скасування численних пільг, реальна ставка у 2005-2006 рр. у середньому склала 14,6 % при помірній динаміці заборгованості бюджету з повернення ПДВ (1,5 млрд грн), проте вже з 2007 р. вона має тенденцію до зниження» [61].

Розрахована за даними Міністерства фінансів про сплату ПДВ до державного бюджету України і даними Державного комітету статистики України про кінцеві споживчі витрати середня ефективна ставка ПДВ в Україні становить близько 11-12 %. Це показник коливається в незначному інтервалі протягом останніх десяти років. В середньому чисті податкові надходження від сплати ПДВ складають 10 % ВВП і близько 30 % доходів державного бюджету України. Згідно з чинним законодавством нормативна ставка ПДВ складає 20%. Різниця між нормативною і середньої ефективною ставкою ПДВ формує значну частину податкового розриву (так звана дисперсія ставки податку), тому ця величина певним чином характеризує фіскальну ефективність ПДВ.

В умовах тотальної корупції можливості ухилення від сплати податку та зловживання за допомогою різноманітних схем та фіктивних ланцюгів постачання є необмеженими. Так, за даними Міністерства доходів і зборів тіньовий обіг ПДВ через «податкові ями» у 2013 р. склав близько 300 млрд. грн., а за попередні три роки - близько 600 млрд. грн. [29]. Насправді ці цифри

вражають, адже чисті надходження до державного бюджету від ПДВ у 2013 р. склали 128 млрд. грн. Співставлення цих величин дає можливість наочно проілюструвати наведену вище тезу про те, що в нашій країні ПДВ замість бюджетоутворюючого податку насправді перетворився на бюджетовитратний податок.

Слід зазначити, що достатньо великим цей податковий розрив є також в багатьох інших країнах світу, в яких запроваджено ПДВ. Зокрема, в країнах ЄС. Згідно з останніми дослідженнями в країнах ЄС надходження від сплати ПДВ становлять близько 21 % усіх податкових надходжень, у 2009 році ця величина становила в абсолютних цифрах 784 млрд. євро. Проте за оцінками експертів податковий розрив з ПДВ становить близько 12 % надходжень, тобто близько 100 млрд. євро [31]. Оновлена інформація по розширеній вибірці 26 країн ЄС за 2012 р. говорить про те, що податковий розвив з ПДВ збільшився і становив а цей рік 16 % надходжень, або 177 млрд. эвро. В 2012 р. найменший податковий розрив з ПДВ серед країн ЄС був зафіксований в Голландії (5 % надходжень зі сплати даного податку); Фінляндії (5 %) і Люксембуріз (6 %). Найбільший розрив було зафіксовано в Румунії (44 %), Словакії (39 %), Литві (36 %), Греції (33 %) [140]. Слід зазначити, що певною проблемою, принаймні з позицій соціальної справедливості системи оподаткування, є те, що ПДВ є регресивним податком на товари і послуги широкого вжитку. Такий податок на споживання як ПДВ призводить до виникнення надлишкового податкового тягаря для найменш забезпечених верств населення, оскільки споживання в їхній структурі витрат займаю значну більшу частку ніж у середнього класу чи багатих. Але ця регресивність проявляється не лише за критерієм шкали доходу, а й у часі. Якби весь дохід, отриманий платником протягом життя, використовувався виключно на споживання, ПДВ можна було б вважати пропорційним податком, рівномірним у часі. Але ж більша частина доходів накопичується і капіталізується. Це підтверджує тяжкість непрямих податків для бідних, так

як саме вони являються чистими споживачами, та робить ПДВ, що сплачується в молодості, більш регресивним, ніж в старості. Тому функціонування ПДВ в Україні породжує велику кількість проблем не лише для системи державних фінансів, а також призводить до певної соціальної напруги у суспільстві. Адже податкова культура, що проявляється через сплату податків, систему їх адміністрування є певним вираженням ставлення платників податків до держави і оцінкою ефективності податкової системи.

З огляду на це, слід зазначити наступне. Економічна сутність ПДВ полягає у тому, що це є податок на кінцеве споживання, який за умови застосування економічно виважених елементів податку (платники, база, ставки, адміністрування) може бути досить ефективним з регулятивної точки зору елементом податкової системи. Цей податок може бути і є фіскально значущим для системи державних фінансів, оскільки дозволяє акумулювати значні фінансові ресурси у вигляді податкових надходжень, адже економічна система багатьох країн світу є орієнтованою на споживання. Враховуючи цю специфіку даного податку, його застосування є бажаним з точки зору побудови національної системи оподаткування сприятливої для економічного зростання. Оскільки ПДВ є податком, який поширений в багатьох країнах світу, в умовах глобалізації, зростання масштабів міжнародної торгівлі та інтеграції економічних системи різних країн, застосування однакових механізмів оподаткування у виглядів ПДВ також сприятиме подальшому економічному зростанню та більшому рівню економічної конвергенції. Застосування ПДВ як замінника митних зборів сприяє гармонізації та спрощенню торговельних режимів у середині митних союзів та у торгівлі із іншими країнами – торгівельними партнерами.

Як зазначалося раніше ПДВ, на відміну від податку з обороту, є нейтральним з формальної точки зору. Переміщення податкових зобов‘язань від виробника до споживача відбувається шляхом їх передавання за ланцюговим ефектом. Але відомо, що величина переміщення податкових

зобов‘язань залежить від таких факторів як еластичність попиту і пропозиції на товар, коефіцієнту заміщення товарів, кількості стадій виробничого процесу. Зі збільшенням стадій виробництва надлишковий податковий тягар акумулюється, відповідно його величина зростає. Оскільки надлишковий податковий тягар характеризується сумарною величиною чистих втрат споживчого прибутку, то це означає, що економіка і суспільство в цілому втрачають альтернативні можливості збільшення суспільного добробуту через неефективне використання наявних ресурсів. М. Кін ґрунтуючись на теоретичних міркуваннях показав, що за певних абсолютно реалістичних припущень реальна ефективна ставка ПДВ може бути удвічі більшою нормативної ставки цього ж податку для процесу з чотирма виробничими ланцюгами [131, с. 19]. Це питання стосується більш широкої сфері рішень і дій економічних агентів ніж предмет нашого дослідження. Разом з цим воно має абсолютно прикладні наслідки на практиці, коли у відповідь на такі особливості податку платники можуть приймати рішення про зміну юридичної форми господарських зв‘язків. Прикладом тут може бути штучна вертикальна інтеграція підприємств з метою економії на сплаті податків. Не надаючи ніяких оціночних суджень щодо таких рішень ми хочемо лише показати, що модель податку та ефекти, які ним породжуються, все одно впливають на діяльність суб‘єктів господарювання. В свою чергу це змінює механізми і підходи до адміністрування податків. Так, виникає необхідність особливого ставлення і контролю за діяльністю так званих «великих платників податків». Значна частина контрольно-перевірочної роботи тут повинна бути спрямована не лише на перевірку достовірності даних обліку, а також на верифікацію безпосередньо виробничих, технологічних процесів.

Для повноти розгляду даного аспекту теми дослідження треба згадати також про те, що ПДВ є досить ефективним інструментом в переліку наявних фінансових механізмів державного регулювання задля досягнення цілей фіскальної девальвації і фіскальної консолідації, що в більш широкому

контексті можна інтерпретувати як необхідність стабілізації економіки, а також системи державних фінансів.

Актуалізація застосування механізму ПДВ для цілей фіскальної девальвації відбулася відносно нещодавно і пов‘язана з Великою рецесією 2008 року. З моменту початку останньої світової кризи в багатьох країнах світу, і ЄС зокрема, постала необхідність зменшення рівня накопиченого державного боргу, зниження рівня дефіциту державних бюджетів, зростання рівня зайнятості. Як з‘ясувалося за результатами проведених численних теоретичних і практичних досліджень саме механізм ПДВ слугує тим фіскальним інструментом, який дозволяє досягти позитивного ефекту на економіку подібного до ефекту девальвації національної валюти. Ця ідея не є абсолютно новою, оскільки ще Дж. М. Кейнс передбачав, що протекційні тарифи на імпорті і субсидії на експорт товарів, мають подібний ефект до монетарної девальвації, оскільки зростають відносні ціни імпорту та зменшуються відносні ціни експорту [123, с. 5]. В результатів дії цього механізму й досягається позитивний вплив на економіку, оскільки в глобальному економічному середовищі вона стає більш конкурентоздатною. Хоча цей ефект досягається у сукупності з іншими механізмами та інструментами, зокрема, зменшення внесків до фондів соціального страхування, втім механізм ПДВ в даному випадку є основною складовою результату, адже лише цей податок дозволяє перекладати податковий тягар на споживача, до того ж при експорті виробнику повертається податковий кредит. Цей елемент податку слугує додатковим фінансовим інструментом посилення конкурентоздатності виробника.

Важливість ПДВ в контексті досягнення цілей фіскальної консолідації також не потрібно недооцінювати. Під час та в період після світової фінансово-економічної кризи 2008 р. ПДВ був інструментом, який використовувався урядами різних країн для стабілізації економіки, системи державних фінансів та в подальшому для збалансування доходів і видатків

державного бюджету, зменшення державного боргу (фіскальна консолідація). Не в усіх країнах подібні заходи були однаково успішними, але фактично всюди ПДВ відігравав ключову роль. При цьому, у зв'язку з властивостями податку, це можна було зробити швидко і, що головне, також оперативно отримати реакцію соціально-економічної системи на запропоновані зміни. З 2007 р. у 18 країнах ОЕСР було підвищено нормативну ставку ПДВ у середньому на 1 %. У більшості випадків перевага була надана саме зміні ставок податку перед зміною бази оподаткування [147, с. 30–31].

З цих та інших міркувань загальновизнаним є той факт, що більш сприятливою для економічного зростання є податкова система, де більша частина податкового навантаження покладається не споживання, нерухомість, природні ресурси та, відповідно, менша - на працю і капітал. З позицій досягнення стійких і збалансованих темпів економічного зростання саме така структура податкової системи є найбільш бажаною. Це висновок підтверджується не лише теоретичними, а також емпіричними дослідженнями науковців різних країн [54, 115, 136]. Це означає, що податки на споживання і ПДВ, зокрема, мають значну перспективу не лише з точки зору їх фіскального значення, а також як елемента такої складної часто суперечливої системи, якою є системи оподаткування.

З огляду на ці особливості ПДВ, механізму його функціонування не потрібно нехтувати фіскальними і регулятивними можливостями даного податку, адже при розумному підході можна досягти вагомих позитивних ефектів. Ще раз потрібно виділити тезу, що проблеми функціонування ПДВ, пов'язані в першу чергу з недоліками його адміністрування, та аж ніяк з механізмом дії даного податку. Цей механізм є об'єктивною даністю, що можна використовувати задля досягнення тих чи інших цілей соціально-економічного розвитку країни.

1.2. Особливості функціонування системи адміністрування податку

Адміністрування як управлінська категорія передбачає наявність таких складових функції управління як планування, організація, керівництво, облік, контроль. Вітчизняні науковці формулюють наступним чином поняття адміністрування податків: «це процедура реалізації прав і обов‘язків суб‘єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов‘язань» [75, с. 185].

При цьому, говорячи про адміністрування податків часто йдеться про податковий менеджмент, що в окремих випадках вважається тотожними поняттями лише з поділом на державний і корпоративний податковий менеджмент [15]. Ми не будемо вступати в дискусію з приводу того застосування якого поняття є більш доречним, адже важлива не сама назва, а що мається на увазі під тим чи іншим терміном. Вважаємо, що адміністрування як й менеджмент є управлінськими категоріями, що характеризуються тотожним змістом. В нашій роботі вживається поняття адміністрування податків з огляду на те, що є законодавчо встановлені терміни й поняття, а таким чином й сформована нормативно-правова база, юридична практика і наукова традиція використання саме цього поняття.

Так, ІІ розділ Податкового кодексу (далі ПК) України «Адміністрування податків, зборів, платежів» визначає всі складові процесу. Норми цього розділу кодексу стосуються загального порядку адміністрування податків і зборів та порядку контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства. Нормами розділу ІІ ПК фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників та контролюючих органів при справлянні податків і зборів. Йдеться про облік платників податків, організацію стосунків з ними (у тому числі в частині листування), визначення

суми податкових чи грошових зобов’язань платника податку, порядок подання-приймання податкової звітності, сплати податків та зборів, погашення податкового боргу платників, податковий контроль, оскарження рішень контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства [62, с. 115].

Адміністрування податків є системним процесом, оскільки всі елементи і процедури адміністрування, як відзначають різні науковці, мають ознаки системного явища: об‘єкт, суб‘єкт, мета, принципи, складові, архітектура, взаємозв‘язки [20, 38]. Згідно з різними критеріями в межах загальної системи адміністрування податків виділяють різні складові системи. Наприклад, за організаційно-інфраструктурним критерієм розрізняють макро- та мікрорівень системи адміністрування податків [73, с. 238]. За критерієм організаційно-правового забезпечення – суб’єкт, принципи, механізми, об’єкт, мета [15, с. 39]. Не заперечуючи такого підходу до класифікації і визначення суті системи, ми вважаємо, що найперше з чого складається система адміністрування податків в цілому – це підсистеми адміністрування окремих податків. Принаймні в такому контексті доречно вести мову про основні податки, а саме: ПДВ, акцизний податок, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб. Для кожного з цих податків система адміністрування визначає організацію і регулювання податкових відносин, здійснює планування, прогнозування й аналіз податкових надходжень, забезпечує податковий контроль. Загальні засади податкового адміністрування визначено у II розділі ПК, окремо специфіка адміністрування кожного податку визначена у відповідному розділі ПК, в якому описується механізму функціонування даного податку.

У зв’язку з цими обставинами можна вважати, що загальна система адміністрування податків складається з фрагментарних підсистем адміністрування усіх чинних на теперішній момент податків і зборів. На сьогоднішній день контролюючі органи України здійснюють адміністрування

в частині нарахування і сплати також єдиного соціального внеску, що до певного часу було компетенцією Пенсійного фонду України.

У цьому контексті під системою адміністрування ПДВ слід розглядати взаємовідносини між суб'єктами господарювання, платниками податків і контролюючими органами, що формують сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур та дій функціонально-операційного характеру з приводу нарахування і сплати ПДВ до державного бюджету країни, а також його відшкодування з бюджету платникам.

Таке трактування поняття система адміністрування ПДВ, на нашу думку, дозволяє по новому розглядати сутність системи адміністрування в декількох аспектах.

По-перше, найчастіше адміністрування будь-якого податку розглядається лише в контексті нарахування і сплати податку до бюджету, це стосується як добровільної, так й примусової форми стягнення податку. Так, визначення поняття адміністрування податків, зборів в ПКУ говорить нам про те, що це сукупність рішень та процедур в сфері організації, обліку та контролю за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку встановленого законом [74]. Вважаємо, що такий підхід у розумінні сутності адміністрування ПДВ є обмеженим, оскільки не враховує таку важливу складову адміністрування цього податку як відшкодування його з бюджету платникам. Але в механізмі функціонування ПДВ відшкодування є не менш важливою складовою ніж сплата податку, тому оцінка системи адміністрування, аналіз ефективності управлінських дій має здійснюватися комплексно в тому числі з урахуванням дій держави щодо повернення платникам податку з бюджету.

По-друге, вважаємо, що адміністрування податку це, в першу чергу, сукупність управлінських дій і процедур функціонально-операційного характеру, а не рішень, адже більша частина поточних робіт з адміністрування податків має рутинний характер. Поле ж оперативних рішень в сфері

адміністрування чітко врегульовано податковим законодавством, підзаконними нормативно-правовими актами. Крім того, прийняття рішень є ближчим до сфери формування і реалізації податкової політики.

Підсистеми адміністрування кожного окремого податку і ПДВ у тому числі є невід'ємними складовими загальної системи адміністрування податків.

Слід зазначити, що з практичної точки зору система адміністрування податків як в цілому, так й за кожним окремим податком є змішаною, тобто немає чіткого поділу процесу адміністрування податків ні за функціональним критерієм, ні за операційним. Так згідно з типовою структурою державних податкових інспекцій у районах, містах, чисельність яких (без урахування чисельності відділень та підрозділів податкової міліції) становить від 31 до 100 одиниць поділ управлінь здійснено за функціональним критерієм, а в межах управлінь відділи упорядковано за операційним критерієм [57]. Згідно з такою організацією структури податкової інспекції системи адміністрування ПДВ стосується щонайменше п'ять відділів (юридичний, обслуговування платників податків, контролю за виконанням документів, контролю за декларуванням податку на додану вартість, перевірок платників податків тощо) різних управлінь. Якщо до цього додати, що в структурі контролюючих органів існують інспекції по роботі з великими платниками податків, регіональна ієрархія управлінь та апарату, то система адміністрування кожного окремого податку стає складною, в межах якої не виключається можливість дублювання управлінських функцій.

Цікавим в цьому контексті є досвід Швейцарії, де Федеральна податкова адміністрація, тобто фіскальний орган національного рівня здійснює адміністрування лише одного податку і цим податком є ПДВ. Решту податків, зокрема, персональний прибутковий і корпоративний прибутковий податок, адмініструють окремі агенції різних кантонів [145, с. 186].

Отже, одним з найбільш важливих фактором, що визначає в цілому ефективність системи адміністрування ПДВ є чинник обраної функціонально-

організаційної моделі державної фіскальної служби. Теоретично виділяють декілька основних типів такої моделі: 1) організація і структуризація діяльності фіскальної служби за «типом податків» (пр., відділ прямих податків, відділ непрямих податків, відділ місцевих податків тощо); 2) функціональна моделі організації діяльності податкових органів, коли організаційна структура зумовлена в першу чергу функціями управління (планування, організація, керівництво, облік, контроль тощо); 3) модель за видами платників (пр., в Україні спеціалізовані державні податкові інспекції по обслуговуванню великих платників податків) [144, с. 59-60]. Кожна із зазначених моделей має як свої переваги, так й недоліки, тому здебільшого на практиці функціонально-організаційна модель часто буває змішаною і з часом вона змінюється на вимогу зміни об‘єктивних потреб часу і умов діяльності фіскальних органів. Зокрема, ефективність третьої моделі досягається лише за умови її поєднання з іншими моделями.

З огляду на це, цілком очевидно, що система адміністрування ПДВ у разі організації діяльності фіскальної служби за першою моделлю буде сконцентрована фактично в одному структурному підрозділі, який виконує щодо даного податку весь спектр управлінських функцій. У випадку другої моделі – управлінські функції розпорошені по окремих відділах. Тому на практиці, ще разі підкреслюємо залежно від обставин місця і часу, в чистому вигляді не застосовується жодна з описаних моделей, а здебільшого – фактична структура фіскальних органів є певним конструктивним поєднанням переваг та, часто недоліків, цих моделей.

З метою усунення дублювання функцій, підвищення ефективності системи адміністрування податків був реалізований досить амбіційний проект з упорядкування структури фіскальних органів України шляхом реорганізації та об‘єднання Державної митної служби України з Державною податкової службою.

В контексті задекларованої адміністративно-правової реформи наприкінці 2012 року Указом Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» було утворено нове міністерство в системі центральних органів виконавчої влади внаслідок реорганізації Державної митної служби (ДМС) та Державної податкової служби України (ДПС) [80].

Даний орган було названо Міністерством доходів і зборів України. Положення про центральний орган виконавчої влади було розроблено та ухвалено 18 березня 2013 року, воно визначає правовий статус органу, його завдання та функції [93].

До компетенції Міністерства доходів і зборів було включено три основні категорії питань:

1) формування та реалізація податкової, митної політики в частині адміністрування податків, зборів та митних платежів;

2) формування та реалізація політики у сфері адміністрування єдиного внеску;

3) формування та реалізація політики у сфері боротьби з податковими та митними правопорушеннями, а також правопорушеннями законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Відомо, що подібна політика об’єднання в одному органі функцій податкових, митних органів а також функцій збору соціальних платежів має місце у багатьох країнах ОЕСР.

Реорганізація одних із найважливіших інститутів в державі призвела до великої кількості дискусій з приводу доцільності формування такого органу.

Однак, незважаючи на невеликий час існування Міністерства доходів і зборів України, об’єднання ДМС та ДПС призвело до певних позитивних результатів.

По-перше, усунено значну кількість бюрократичних процедур, а також дублювання функцій ДМС і ДПС, що, в свою чергу, позитивно вплинуло на

ступінь ефективності роботи Міністерства. По-друге, здійснено уніфікації податкового і митного аудиту, завдяки чому зменшено кількість виїзних перевірок суб'єктів господарювання, удосконалено контрольно-перевірочну роботу. По-третє, відбулася активізація роботи із формування пропозицій до законодавства щодо удосконалення відповідальності за податкові і митні правопорушення, а також правопорушення законодавства з питань сплати єдиного соціального внеску.

Ці та інші заходи дозволили досягти певного прогресу в сфері адміністрування податків і зборів. Так, рейтинг України щодо складності ведення бізнесу Doing Business, що складається Світовим банком, на 2014 рік покращився порівняно з показником 2013 року на 28 позицій (з 140 до 112 пунктів), у т.ч. за складністю сплати податків інтегрована складова показника покращився лише на 4 пункти (з 168 по 164 місце) [124]. При цьому варто зауважити, що рейтинг на 2014 рік визначався на основі досягнутих показників у 1 кварталі 2013 року. Тобто, об'єктивно, зміни, що пов'язані із реорганізацію митної та податкової служб не встигли знайти своє відображення на показник рейтингу Doing Business.

При цьому основним резервом у покращені показника рейтингу Doing Business для України є зменшення часу, що витрачається платниками на сплату податків шляхом наближення до усередненого показника країн Європи та країн ОЕСР. Тому саме напрям спрощення процедур, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків визначено стратегічним та пріоритетним Міністерством доходів і зборів України. Об'єднання в складі Міністерства доходів і зборів України функцій з адміністрування податкових, митних та соціальних платежів дозволило реалізувати заходи з уніфікації, спрощення та зменшення форм звітності. Реорганізація податкової та митної служб призвела до об'єднання інформаційних ресурсів цих відомств, що сприяло виведенню системи моніторингу за діяльністю платників податків на більш якісний рівень та дозволило оперативніше встановлювати податкові ризики, ризикові

операції. Відповідно реакція на виклики є більш оперативною. Врешті-решт бажаний і давно очікуваним є результат мінімізації перевірок сумлінних платників податків, створення реальних можливостей для розширення бази оподаткування за рахунок детінізації економічних процесів.

В цьому ж контексті, а також з позицій політичної доцільності, слід розглядати подальшу реорганізацію вітчизняної системи адміністрування податків шляхом ліквідації Міністерства доходів і зборів Україні і створення Державної фіскальної служби України [78].

Функції і завдання Державної фіскальної служби не досить суттєво відрізняються від повноважень Міністерства доходів і зборів. Так, в Положенні про ДФС йдеться, що основними завданнями служби є:

1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства;

2) розробка та надання пропозицій при формування державної податкової і митної політики;

3) формування і реалізація політики адміністрування податків і зборів.

Фактично ДФС, за окремими незначними виключеннями, є правонаступником Міністерства доходів і зборів України. Ключова відмінність між повноваженнями Міністерства доходів і зборів і повноваженнями ДФС полягає у тому, що фіскальна служба здійснює реалізацію податкової і митної політики в той час як міністерство було наділено самостійним правом законодавчої ініціативи щодо формування змісту податкової політики.

У зв’язку з чим треба констатувати, що необхідність зазначених змін в системі адміністрування була зумовлена більше політичним чинником, ніж будь-якими іншими факторами. Зміни в системі адміністрування податків на державному рівні характеризують загальні тенденції і напрями розвитку

системи адміністрування податків. Разом з цим треба зазначити, що протягом всього періоду функціонування ПДВ в Україні постійно відбувалися зміни в системі адміністрування саме цього податку. Можна стверджувати, що протягом майже 22 років система адміністрування ПДВ здійснила суттєву еволюцію.

Сучасна система адміністрування ПДВ згідно з класифікацією представленою вище є змішаною. При цьому слід зазначити, що в Україні існують Спеціалізовані державні податкові інспекції по роботі з великими платниками податків (третя модель - за видами платників), які надають своїм клієнтам весь перелік адміністративних послуг в тому числі й послуги щодо адміністрування ПДВ. Основний організаційний принцип побудови Спеціалізованих державних податкових інспекцій – це галузева специфікація управлінь і департаментів відповідно до галузей економіки (металургія, машинобудування, нафтопереробна і газові галузі тощо).

На відміну від цього структура місцевих та районних податкових інспекцій фактично є поєднанням першого і другого типу функціонально-організаційної моделі. Так, якщо функціональні підрозділи (департаменти, управління) податкових інспекцій побудовані за моделлю «тип податку», то загальна структура державної податкової інспекції відповідає функціональній моделі організації діяльності. Основна управлінська функція відповідного підрозділу інспекції є контроль за своєчасністю, повнотою нарахування та сплати ПДВ. Вона містить такі процедури :

– забезпечення контролю за своєчасністю сплати ПДВ;

– організація та контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ та/або від’ємного значення;

– організація контрольної роботи з визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ;

– використання інформаційно-аналітичних баз ДПІ, інших джерел інформації для пошуку додаткових джерел надходжень ПДВ та підготовка пропозицій щодо розширення бази оподаткування;

– проведення з платниками податків роботи щодо упередження подання платниками податків податкової звітності з ПДВ з порушенням установлених термінів та недопущення виникнення податкового боргу з поточних нарахувань з ПДВ;

– виявлення неврегульованих питань з адміністрування ПДВ та внесення пропозицій регіональній ДПС щодо удосконалення нормативно-правових актів та розпорядчих документів з цих питань.

В цілому для ефективності адміністрування будь-якого податку велике значення має те скільки людей займаються обслуговуванням його сплати. У додатку А представлена структура Дніпродзержинської об’єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Дніпропетровській області.

На рисунку 1.4 типова структура податкової інспекції, що зумовлена покладеними на неї функціями. З представленого рисунку зрозуміло, що до адміністрування ПДВ має відношення декілька управлінь і відділів. Оперативне адміністрування ПДВ в основному полягає у таких управлінських функціях як облік, контроль, аудит і стягнення. Функція обліку стосується реєстрації та обліку платників, функція контролю – робота з платниками, функція аудиту – правильності обрахування бази оподаткування і дотримання термінів та процедур сплати податку, функція стягнення – примус і сплата податкового боргу. На рисунку 1.4 сірим кольором виділено управління і відділи в типовій структурі, які мають безпосереднє відношення до адміністрування ПДВ.

КЕРІВНИЦТВО													
					Управління реєстрації платників та електронних сервісів		**Управління оподаткування юридичних осіб**	**Управління доходів і зборів з**				**Управління податкового аудиту**	
Відділ інфраструктури	**Відділ персоналу**	**Відділ фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку**	**Відділ комунікацій**	**Юридичний відділ (5)**		**Організаційно-розпорядчий відділ**			**Відділ ІТ**	**Координаційно-моніторинговий відділ**	**Відділ контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів**		**Відділ погашення заборгованостей (10)**
					- відділ звітності та надання адміністративних послуг (5)		*- відділ контролю за декларуванням ПДВ (9)*					*- відділ перевірок платників податків (7)*	
							- відділ відшкодування ПДВ (4)					*- відділ перевірок платників податків ризикових категорій (6)*	
Планування і організація					**контроль**								
			облік									**аудит**	**стягнення**
УПРАВЛІНСЬКІ ФУНКЦІЇ													

Рис. 1.4. Типова структура податкової інспекції та розподіл управлінських функцій

Джерело : складено автором

Цифри у дужках є норматив штатної чисельності працівників у цих відділах. Виходячи з цього можна зробити розрахунок середньої чисельності працівників типової податкової інспекції, що займаються адмініструванням податку. Згідно з даними представленими на рисунку 1.4 кількість штатних одиниць, до функціональних обов'язків яких входить компетенція адміністрування ПДВ, складає 46 осіб. Це майже чверть штатної чисельності податкової інспекції.

Таким чином на адміністрування ПДВ витрачається досить вагомий трудовий, часовий, організаційний ресурс. Але такий стан справ зумовлений об'єктивними обставинами.

В незалежній Україні ПДВ був запроваджений в рамках вітчизняної податкової системи після прийняття Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість», прийнятий 20.12.1991 р. Однак вже 26.12.1992 р. Декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» нормативні засади нарахування і стягнення були істотно змінені (зміни вступали в дію з червня 1993 р.). Згодом, 03.04.1997 р. було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності з 01.07.1997 р. На даний момент нормативне регулювання механізму оподаткування ПДВ здійснюється на підставі ПК України, прийнятого 02.12.2010 р.

Із запровадження ПДВ в Україні не була запроваджена класична система і правила адміністрування. Від початку в Україні був введений в дію дещо спрощений варіант класичного ПДВ, оскільки не було спеціального податкового обліку, не існувало механізму бюджетного відшкодування та спеціальних рахунків – фактур. Сума податку, що підлягала сплати до бюджету визначалася за звичайними платіжними документами, а сам податок не додавався до ціни, а включався до неї [37, с. 58].

У такій формі ПДВ функціонував до 1997 року, коли було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість» і фактично тільки цим законом був запроваджений механізм і система адміністрування ПДВ, що є

наближеними до світових стандартів. Хоча існували окремі виключення і правила, наявність яких була зумовлена вітчизняною специфікою.

Вже на той період були зрозуміли недоліки механізму і системи адміністрування ПДВ, тому з метою підвищення ефективності процедур контролю за сплатою цього податку з 1997 року запроваджена спеціальна реєстрація платників ПДВ, яка відбувається окремо від загальної реєстрації платників в органах податкової служби країни. Кожний платник отримує свідоцтво про реєстрацію, номер якого є головним ідентифікаційним критерієм платника і використовується у всіх первинних документах.

Важливою новацією того часу в механізмі адміністрування ПДВ було запровадження нових правил відшкодування, які передбачали матеріальну відповідальність держави у випадку невиконання (або неналежного виконання) своїх зобов’язань перед платниками податків. Разом з цим платникам податків була представлена можливість віднесення суму ПДВ, що містяться у вартості основних фондів відразу, не чекаючи часу їх введення в експлуатацію [60, с. 258]. Однак найбільш принциповим нововведенням, яке тривалий період часу було каменем спотикання для платників податків полягало у тому, що були запроваджені нові правила визначення доходів і витрат господарських суб’єктів, згідно з якими визначались податковий кредит і податкові зобов’язання зі сплати ПДВ у певному податковому періоду. Так, стосовно виникнення податкових зобов‘язань використовувалося правило «першої події» - або дата зарахування коштів на банківський рахунок, або дата відгрузки товару, для податкового кредиту – дата списання коштів з банківського рахунку або дата отримання податкової накладної. Таке «або - або» призвело до виникнення в численних випадках спірних, неоднозначних ситуацій не лише між суб‘єктами господарювання, між платниками податків і податковими органами. Суперечливі моменти в односторонньому порядку часто вирішувались на користь державного бюджету, адже дефіцит коштів вітчизняна система державних фінансів мала

завжди. Як наслідок цього ПДВ має статус найбільш суперечливого і корупційного податку протягом тривалого періоду часу.

Багато проблем в системі адміністрування вітчизняного ПДВ пов’язані з недосконалістю і вадами відшкодування податку з бюджету. Загальновідомо, що у випадку тривалої затримки відшкодування, неправомірності дій фіскальних органів щодо відшкодування це податок з теоретично нейтрального перетворюється на обтяжливий і шкідливий податок на виробника.

Проблема полягає у тому, що при визначенні бази оподаткування ПДВ, яка формується як різниця між сумою податкових зобов’язань і податкового кредиту, застосовується правило «першої події». Дата виникнення податкового зобов’язання є або дата відвантаження товарів, або дата отримання коштів (в банк чи в касу). Дата виникнення податкового кредиту є або дата отримання товарів, що має обов’язково буде підтверджено податковою накладною, або дата списання коштів з банківського рахунку платника на оплату товарів чи послуг. З огляду на такий підхід щодо визначення бази оподаткування у підприємств, які здійснюють інвестиційну діяльність, є новоствореними, збитковими або мають сезонну специфіку виробництва, з об’єктивних причин податковий кредит перевищує податкові зобов’язання щодо ПДВ.

До інших проблем у сфері адміністрування ПДВ слід віднести:

– значний обсяг перевірок платників податку, які проводяться у ручному режимі, потребують значних людських ресурсів та часу, що нерідко перевищує встановлені законодавством граничні терміни;

– переважне спрямування зусиль контролюючих та правоохоронних органів на розкриття вже скоєних правопорушень у сфері ПДВ, а не на їх профілактику та запобігання; можливість прийняття суб’єктивних рішень державними органами щодо відшкодування ПДВ на користь окремих платників податку; невідповідний рівень технічного забезпечення, що дуже

гальмує роботу системи та не дає можливості використання принципово нових технологій;

– кваліфікація працівників не завжди відповідає належному рівню, що призводить до неякісного контролю при адмініструванні ПДВ та здійсненні контрольно перевірочної роботи.

Аналіз схем ухилення від оподаткування ПДВ свідчить про те, що практично всі схеми спеціалізуються на отриманні бюджетного відшкодування шляхом проведення сумнівних операцій з використанням «фіктивних фірм». Даними схемами користуються як експортери продукції, так і ті, що реалізують продукцію власного виробництва на внутрішньому ринку, з метою мінімізації своїх податкових зобов’язань.

Тому важливим аспектом у вдосконаленні системи адміністрування ПДВ є використання інформаційно-технічних систем задля покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застуванням сучасних технологій.

Отже, на жаль, протягом усього періоду функціонування ПДВ в Україні масштаби зловживань і шахрайства, пов’язані з цим податком набули таких масштабів, що зазначених вище заходів контролю виявилось явно недостатньо. Контроль було посилено не лише в розрізі сум сплаченого податку, за суб‘єктами оподаткування, а також за податковими документами. Так, із введенням в дію ПК України щодо системи адміністрування ПДВ було запроваджено таку новацію як обов‘язкове подання електронних даних щодо розрахунку податкових зобов‘язань та кредиту з ПДВ до податкових органів [26, с. 206-207]. Це означає, що платник разом з податкової декларацією має надати копію реєстрів виданих і отриманих податкових

накладних. Вся інформація акумулюється в єдиному державному реєстрі і дозволяє здійснювати адміністрування даного податку більш ефективно. Цей захід виявився достатньо ефективним, що відзначається науковцями, в експертному середовищі. Саме тому спостерігався певний прогрес в міжнародних рейтингах [135], адже застосування цього інструменту адміністрування дозволяє фактично в режимі реального часу відстежувати формування «податкових ям». Завдяки цьому фактично стало можливим запровадження автоматичної системи відшкодування ПДВ платникам цього податку. Згідно з офіційними звітами обсяги автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету мають тенденцію до збільшення. Наприклад, вже протягом 2012 р. відшкодування близько 50 % всіх сум податкового кредиту було здійснено в автоматичному режимі [12].

Коротко представлена практика адміністрування податків в Україні, генезис органів державного управління в сфері податків засвідчує важливість впливу об’єктивних процесів, змін в житті країни і суспільства на ефективність управління окремими процесами в межах сформованих тенденцій. Поряд з цим специфіка адміністрування ПДВ визначається не тільки реаліями життя, а також досить певними специфічними чинниками, наприклад, обов’язково треба брати до уваги такий чинник як модель податку. Для пошуку відповіді на питання про ефективність системи адміністрування податку, напрями вдосконалення потрібно здійснити не лише ретельний аналіз практики адміністрування, а також з‘ясувати які особливості цього процесу існують виходячи зі специфіки самого податку.

В цьому контексті слід прислухатись до думки вітчизняних науковців, які зазначають, що «одним з найбільш значущих факторів, що впливають як на фіскальну ефективність системи оподаткування, так й системи адміністрування податку є такий чинник як модель податку. Кожен податок характеризується своїми специфічними характеристиками як концепція податку, механізм податку, елементи податку (об‘єкт, база, ставка, порядок

обчислення, податковий період тощо), що в сукупності представляють модель податку. Зрозуміло, що модель податку визначає специфіку формування бази оподаткування, а також специфіку адміністрування податку» [110, с. 107].

Характерними особливостями ПДВ є наявність, як правило, основної і зменшеної ставки податку, а також каскадний ефект переміщення податкових зобов'язань.

Наявність основної і зменшеної ставки, часто навіть нульової, цього податку зумовлена тим, що даний податок є податком на споживання, що призводить до його регресивності. Це означає, що зі збільшенням рівня доходів податковий тягар зменшується, адже зменшується частка споживання в силу об'єктивних особливостей, фізичних обмежень суб'єкта споживання. На відміну від доходів платників податків – фізичних осіб, що можуть суттєвим чином варіюватися у часі з різних причин, споживання є певною константою. Варіативність споживання є не такою високою, водночас в доходах найменш заможних верств населення воно може займати значну частку, іноді обсяги споживання дорівнюють доходам. Тобто на найменш заможних громадян лягає більша частина податкового тягаря порівняно із заможними. Питома вага споживання в доходах багатих є не такою високою, до того ж заощадження, з міркувань стимулювання інвестиційної активності, можуть взагалі не оподатковуватися. В основному з цих причин в багатьох країнах світу використовується зменшена або нульова ставка податку на товари першої необхідності : продукти харчування, медикаменти тощо.

В останній час з міркувань підвищення фіскальної ефективності ПДВ сформувалась тенденція або взагалі скасування зменшених ставок або звуження сфери їх дії. В таблиці 1.1 представлені дані, що характеризують зазначену тенденцію. З наведеної таблиці можна побачити, що протягом першого десятиріччя 2000-х років у більшості випадків запроваджувалися ПДВ з єдиною ставкою, що більш як утричі більше у період до 1990 рр.

Уніфікації ставки ПДВ є ефективним засобом підвищення фіскальної ефективності і спрощення процедур адміністрування даного податку.

Таблиця 1.1

Кількість ПДВ з єдиною ставкою під час запровадження податку

Період	Кількість нових ПДВ	Відсотків ПДВ з єдиною ставкою
До 1990 р.	48	25
1990 – 1999 рр.	75	71
1999 – 2011 рр.	31	81

Джерело : [131, с. 5]

Адже у такому випадку усуваються як теоретичні можливості для ухилень і зловживань, також підвищується ефективність моніторингу і контролю за оподатковуваними операціями. Водночас нульова ставка ПДВ зберігається для експортерів, адже сплата податкових зобов’язань відбувається за принципом країни призначення, резидентства споживача. Саме завдяки наявності нульової ставки для експортерів головним чином і досягається ефект фіскальної девальвації. Навіть якщо зменшена чи нульова ставка ПДВ для товарів і послуг першої необхідності буде взагалі скасована, то залишається нульова ставка для експортерів. Для відкритих економік, одних з яких є Україна, наявність такої норми закону за умови прагнення платників податків мінімізувати свої податкові зобов’язання може призводити до ускладнення, зростання вартості процедур адміністрування, виникнення великих податкових розривів.

Підсумовуючи викладене стосовно особливостей функціонування системи адміністрування ПДВ слід зазначити наступне. Основні проблеми адміністрування даного податку не лише в Україні, а у світі полягають в особливостях визначення об’єкта оподаткування, встановлених принципах утримання податку та методу обчислення податкових зобов’язань. Певні

ризики пов’язані й з утриманням ПДВ за принципом призначення. Зокрема, в разі його застосування додана вартість продукції, що експортується, є складовою податкової бази країни – імпортера. Іншими словами додатне сальдо торговельного балансу зумовлює звуження податкової бази та зниження фіскальної ефективності ПДВ. Крім того, стягнення податку характеризується відсутністю прозорого механізму здійснення бюджетних відшкодувань ПДВ, наявністю великої кількості пільг, які часто замість виконання функції саме пільгового оподаткування стимулюють окремих вітчизняних суб’єктів підприємництва. наявність можливості користуватися пільгами зі сплати й одночасно отримувати з бюджету відшкодування ПДВ дозволяє суб’єктам господарської діяльності створювати й активно використовувати різні схеми ухилення від його сплати, зокрема, – з використанням іноземних контрагентів.

З огляду на це, основним напрямом розвитку та вдосконалення системи адміністрування ПДВ в усьому світі є перехід в роботі фіскальних органів до електронних процесів і процедур адміністрування податку, зміни на вимогу потреб часу функціонально-організаційної структури фіскальних органів, координації взаємодії фіскальних служб різних країн.

1.3. Європейські тенденції розвитку системи адміністрування податку

Запровадження ПДВ в Україні було обумовлене переходом до ринкової економіки та прагненням нашої держави до інтеграції з країнами ЄС, однією з умов набуття членства в якому є наявність даного податку в податковій системі країни. З часу свого введення він став основним непрямим податком, який є одним з найбільш вагомих джерел поповнення доходів України. Однак

дотепер не вдалося сформувати оптимальний механізм цього податку, який би при високій фіскальній ефективності забезпечив би максимально позитивний регулюючий вплив на економічні процеси у вітчизняній економіці, а саме: стимулювання економічного розвитку, сприяння більш справедливому розподілу податкового тягаря серед споживачів. Пов'язано це з тим, що у нинішній редакції, на думку окремих економістів, ПДВ не підкріплює фінансову стійкість платників податків та не робить пріоритетним розвиток міжнародних економічних відносин через те, що сума податку обчислюється непрямим методом вирахування податкового кредиту із суми податкових зобов'язань. Додатковим чинником є часта зміна податкового законодавства, що не дає можливості платникам податків належним чином спланувати свою діяльність в довгостроковій перспективі.

На сучасному етапі свого розвитку Україна прагне максимально гармонізувати ПДВ відповідно до вимог європейського законодавства. У цьому контексті важливим є врахування сучасних тенденцій розвитку ПДВ в рамках ЄС.

На сьогодні ПДВ є основним непрямим податком у державах - членах ЄС. Крім того, наявність ПДВ у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до ЄС, тому що фінансові надходження від ПДВ становлять одне з основних джерел формування бюджету ЄС.

ПДВ є достатньо ефективним не лише з точки зору значущості для системи державних фінансів, а також з огляду на існуючи тенденції зростання масштабів глобалізації, міжнародної торгівлі, поглиблення економічної інтеграції різних країн.

Так, переваги ПДВ поряд з іншими типами податку з обороту виявилися очевидними зі зростанням транскордонної торгівлі у Західній Європі. Зауважимо, що при транскордонній торгівлі податок на споживання передбачає оподаткування імпорту, тоді як за експорту податок, сплачений експортером постачальникам, повинен відшкодовуватися. Однак це є

практично неможливо за більшості систем непрямого оподаткування, оскільки вимагає точного визначення податкової складової вартості, що підлягає відшкодуванню, що дуже ускладнюється у зв'язку з ефектом каскаду. Разом з цим, стосовно ПДВ ці проблеми не виникають, оскільки на будь-якій ланці ланцюгу операцій, внаслідок яких товар надходить від виробника до кінцевого споживача, можна точно визначити податкову складову в ціні товару.

Слід зауважити, що саме корегування податкових зобов'язань при транскордонних операціях, швидко стало однією з основних проблем, яка мала бути вирішена для забезпечення функціонування спільного ринку. Для розроблення шляхів вирішення цього питання у 1960 році Комітетом з фіскальних та фінансових питань було створено комісію, яку очолив професор Ф. Н'юмарк. Згідно з висновками зазначеної комісії країни-члени повинні відмовитися від каскадної системи непрямого оподаткування, однак чіткої рекомендації застосовувати саме ПДВ комісією надано не було.

Однак вибір на користь ПДВ як єдиного непрямого податку, що застосовується в ЄС, був остаточно зроблений у першій (67/227/ЕЕС) та другій (68/227/ЕЕС) Директиві з ПДВ від 11 квітня 1967 року. До початку 1970 року країни-члени були зобов'язані замінити існуючі в них системи податків з обороту на спільну систему з ПДВ (Третьою директивою з ПДВ, прийнятою у 1969 році, крайній строк був відкладений до 1972 року). Директивами чітко встановлювалося, що ПДВ має застосовуватися на всьому ланцюгу постачання, включаючи етап роздрібної торгівлі, хоча тимчасово дозволялося застосовувати також окремий податок на роздрібні продажі. При цьому в преамбулі зазначалося, що застосовування ПДВ як загальної системи непрямого оподаткування у Співтоваристві дозволить забезпечити нейтральність з точки зору конкуренції, навіть незважаючи на те, що ставки оподаткування та звільнення від ПДВ не будуть гармонізованими одразу. Так, внаслідок застосування ПДВ можна буде відслідковувати податкову складову експортних цін.

Таким чином, з прийняттям зазначених директив в Європі була створена так звана традиційна система ПДВ. Ця система мала такі переваги.

По-перше, механізм використання спеціальних інвойсів, що надавав право на податковий кредит (вирахування ПДВ, що сплачувався постачальникам, з податкових зобов'язань), застосовувався на кожному етапі виробництва кінцевого продукту. Цей механізм допомагає уникнути каскадного ефекту, внаслідок якого спеціалізовані фірми знаходяться в менш сприятливих конкурентних умовах порівняно з вертикально інтегрованими фірмами. По-друге, зарахування у рахунок зобов'язань з ПДВ податку, сплаченого постачальникам, забезпечує, що кінцевий споживач несе саме той економічний тягар зі сплати цього податку, який передбачає встановлена ставка оподаткування, незалежно від того, за якою ставкою податок застосовується на проміжних ланках виробництва. По-третє, застосування нульової ставки оподаткування до експорту в країні, з якої походить товар, та справляння ПДВ у країні імпорту забезпечує ефективне функціонування цієї системи також щодо транскордонних поставок. Всі товари та послуги при поставці кінцевим споживачам оподатковуються за однією ставкою, незалежно від того, де виробляються такі товари (чи звідки надаються послуги) – в країні споживача чи закордоном. Таким чином забезпечується дотримання принципу оподаткування в країні, де товар або послуга споживається. По-четверте, європейська система ПДВ дозволяє одержувати більші податкові надходження за менших адміністративних та економічних витрат у порівнянні з іншими загальними податками на споживання. Так, один процент ставки ПДВ дозволяє акумулювати приблизно 0,4 % ВВП [126, с. 2].

Світова фінансово-економічна криза, призвівши до зростання бюджетних дефіцитів, змусила ряд країн – нових членів ЄС підвищити ставки окремих податків. У бік зростання переглядалися переважно ставки ПДВ (в Естонії, Литві, Латвії, Чехії та Угорщині) та акцизів на лікеро-горілчані і тютюнові вироби (в Естонії та Латвії). Литва збільшила також ставку податку

на прибуток підприємств, тоді як Чехія її знизила. Подальшого зниження в окремих країнах (Латвія, Литва) під час кризи зазнали також ставки податку на доходи фізичних осіб. В цілому в 2009 році середній рівень ставок ПДВ в нових країнах – членах ЄС зріс до 19,9 відсотків порівняно з 18,8 відсотків у 2006 р., тоді як податків на прибуток і на доходи фізичних осіб – зменшився відповідно з 19,5 та 29,8 до 18,9 та 24,4 відсотків. Згідно з останніми офіційними даними європейської комісії зростання податкового навантаження за рахунок збільшення ПДВ відбувається в ЄС вже протягом 5 років. У 2012 р. для 28 країн ЄС оподаткування споживання забезпечує 28 % всіх податкових надходжень [143]. Це означає, що ПДВ не лише не скасовується, а розглядається в цих країнах в якості основного податкового інструменту.

Нині Європейська Комісія наголошує на необхідності перегляду системи ПДВ з метою підвищення її узгодженості з внутрішнім ринком та зростання фіскального потенціалу через вдосконалення ефективності і міцності, а також зменшення витрат на її утримання. У цьому контексті реформування системи ПДВ може відіграти ключову роль у підтримці стратегії «Європа 2020» і забезпеченні зростання через власний потенціал надання нових імпульсів внутрішньому ринку та підтримки бюджетної консолідації в державах-членах ЄС. Будь-які подібні зміни вимагають єдиної системи ПДВ, яка може адаптуватись до змін в економічному і технологічному середовищі, та є достатньо стійкою для того, щоб витримувати випадки шахрайства, яке набуло значного поширення останніми роками.

Підписання угоди про асоціацію з ЄС є надзвичайно важливим кроком для України в багатьох аспектах: економічному, політичному, соціальному, законодавчому та інших. Вектор розвитку економіки і суспільства нашої країни спрямований на запровадження саме європейських стандартів до реалій нашого життя. Європейські стандарти ведення бізнесу, державного управління, умов та якості життя поза всяким сумнівом можна вважати

найкращими у світі, оскільки вони є відпрацьованими протягом десятків років та запровадженими в законодавство і практику всіх країн – членів ЄС. Угода про асоціацію з ЄС є багатосторонньою. Вигоди, ризики і наслідки її підписання досить ґрунтовно описані і здебільшого досліджені [28]. Зрозуміло, що зміни, які мають відбуватися в нашій державі у зв‘язку з підписанням цієї угоди стосуються й сфери оподаткування, оскільки обидві сторони – ЄС та Україна – взяли на себе домовленості співпрацювати також у сфері оподаткування з метою зближення структури податкового законодавства задля підвищення ефективності управління податкової сферою з наголосом на подальше вдосконалення відносин між економічними агентами, розвиток торгівлі, стимулювання інвестицій та забезпечення чесної конкуренції [28, с. 99]. Як виявляється ПДВ і його адміністрування є проблемним не лише в Україні, а також й в ЄС. Раніше зазначалося про значний податковий розрив ПДВ в ЄС [137]. Значна частина цього розриву сформована за рахунок трансакцій з фіктивними підприємствами, тобто формування нікчемних угод і штучного податкового кредиту, заниження бази оподаткування шляхом приховування оподатковуваних операцій. Тому проблеми з адмініструванням ПДВ в ЄС є аналогічними проблемам, з якими стикаються держава і платники в Україні. Хоча основна відмінність може полягати лише в масштабах явища, а його економічна природа однакова.

З огляду на ці обставини дослідження світового досвіду адміністрування ПДВ, визначення основних тенденцій і змін у цій сфері необхідно конкретизувати саме на практиці ЄС.

Незважаючи на істотний рівень гармонізації правил ПДВ в державах-членах ЄС, все ж на національному рівні уряди мають значні операційні та адміністративні можливості, використання яких призводить до ситуацій, в яких компанії, які функціонують на внутрішньому ринку, зіштовхуються з комплексними і не завжди узгодженими правилами щодо ПДВ в окремих державах-членах ЄС (див. додаток Б). Така ситуація, в свою чергу, негативно

відображається на розвитку транскордонної торгівлі та обсягах прямих інвестицій у внутрішньому ринку відповідного інтеграційного об’єднання. Крім того, глобальна фінансова криза гостро поставила питання про необхідність перегляду загальноєвропейської системи ПДВ з метою підвищення її узгодженості з внутрішнім ринком та зростання фіскального потенціалу через вдосконалення ефективності і міцності, а також зменшення витрат на її утримання.

Серед основних причин, які зумовлюють необхідність реформування системи ПДВ, Комісія ЄС насамперед виокремлює наступні:

– надмірна складність існуючої системи ПДВ, яка має наслідком створення адміністративних перешкод для бізнесу;

– підвищення ефективності функціонування внутрішнього ринку ЄС;

– збільшення податкових надходжень та поліпшення стійкості системи ПДВ до випадків шахрайства;

– технологічні зміни та еволюція економічного середовища, що викликано повільним розвитком системи ПДВ у контексті швидких змін бізнес-моделей, вдосконалення нових технологій, зростання ролі послуг та глобалізацією [128, с. 4 - 6].

З метою вирішення поставлених завдань Комісія ЄС рекомендує цілий ряд заходів, окремі з яких могли б бути запроваджені і в рамках вітчизняної правової системи в цілях оптимізації системи ПДВ та підвищення рівня гармонізованості податкового законодавства відповідно до вимог ЄС.

Порядок оподаткування державних установ створює відмінності в режимі ПДВ для схожих видів діяльності, в залежності від правового статусу того, хто надає послуги. Поглиблення процесів приватизації і дерегуляції видів діяльності, які традиційно були закріплені виключно за публічним сектором, в державах-членах ЄС лише збільшило таку різницю. Нові форми співпраці між державними установами і приватним сектором (публічно-приватні партнерства) отримали широке застосування в таких стратегічних і

важливих сферах урядування як дороги, залізничний транспорт, шкільна освіта, медицина, тюрми, водопостачання і прибирання сміття.

Якщо державні установи звільнені або перебувають поза сферою дії ПДВ, то вони намагаються обмежити аутсорсинг з метою запобігання сплаті ПДВ, який вони не можуть вирахувати. ПДВ за таких обставин перетворюється на фактор, який впливає на інвестиційні потоки. Одним з варіантів вирішення цієї проблеми Комісія ЄС вважає включення всіх видів економічної діяльності державних установ в сферу дії ПДВ та запровадження реєстру тих видів відповідної діяльності, які виключатимуться з-під сфери дії ПДВ. Альтернативним варіантом може стати визначення умов, за яким державні установи не можуть розглядатись як такі, що перебувають поза сферою дії ПДВ.

Звільнення з-під оподаткування є такими, що суперечать засадничим принципам ПДВ як податку з широкою базою, тому тривале використання відповідних звільнень потребує перегляду. Зменшення кількості відповідних звільнень дозволить розширити базу оподаткування, підвищити ефективність ПДВ, його нейтральність та становить реальну альтернативу підвищенню ставок цього податку. Особливу увагу пропонується звернути на ті звільнення, які держави-члени продовжують застосовувати, оскільки вони використовували їх станом на 1 січня 1978 р. чи на час приєднання. Прикладом у даному випадку можуть бути послуги пасажирських перевезень, в залежності від використаного транспортного засобу. Продовжуються також дискусії щодо доцільності збереження звільнень для послуг пошти і послуг у фінансовій сфері та сфері страхування.

Як правило, відповідно до правил ЄС вхідний ПДВ вираховується з суми податкових зобов’язань платника ПДВ. У тих випадках, де подібна схема передбачає право платника податків на відшкодування, податкові відомства використовують різні підходи з метою запобігання зловживанням.

При чому такий ризик не повинен використовуватись як підстава для неналежного відкладення реалізації права на вирахування.

Схеми відшкодування, що використовуються у підприємницькій діяльності на території різних держав-членів ЄС, є доволі складними і дозволяють відкласти вирахування ПДВ. У такому випадку вирішення може полягати у використанні механізму «one-stop-shop», за допомогою якого платники податків можуть вирахувати вхідний ПДВ, який виник у державі-члені ЄС, з податкових зобов'язань за ПДВ у цій же країні.

Зростаюча важливість транскордонних послуг, як результат глобалізації, дерегуляції та розвитку технологій зв'язку, має прямі наслідки для ПДВ. У зв'язку з цим ведеться активна робота в рамках ОЕСР для запобігання уникненню подвійного оподаткування чи неоподаткування відповідних послуг. Разом з тим, окрім проблеми забезпечення належних правових засад оподаткування в країні споживання, виникають проблеми, пов'язані з перевіркою правильності застосування правил ПДВ у таких випадках, як, наприклад, надання послуг за схемою B2C через електронні засоби (програмне забезпечення чи музика, які завантажуються он-лайн тощо), за якими стягнення ПДВ в значній мірі залежить від добровільного узгодження з правилами ЄС постачальників таких послуг з держав, що не є членами ЄС. У зв'язку з цим виникає необхідність оцінки доцільності такої ситуації з огляду на її вплив на нейтральність ПДВ, вплив на конкурентоспроможність європейських постачальників та надходження до бюджету в довгостроковій перспективі.

З метою спрощення механізму подання електронної звітності відповідно до ст. 213, 250, 263 Директиви Ради ЄС 2006/112/ЕС від 28 листопада 2006 р. ряд заходів пропонуються в рамках досліджень Програми кращого регулювання, виконаних на замовлення Комісії ЄС [141]. Одним з таких заходів стала автоматизація системи подання звітності з ПДВ. За результатами проведеного дослідження в державах-членах ЄС було встановлено, що

автоматизація подання звітності може мати значний вплив на рівень адміністративних витрат, при цьому авторами дослідження проаналізовано кращі приклади реалізації таких ініціатив та здійснено обчислення рівня зниження витрат у випадку запровадження автоматизованих систем подання звітності з ПДВ за окремими їх видами з урахуванням національної специфіки.

Найбільш перспективним тут є досвід Бельгії, оскільки він є одним з кращих прикладів того, як можна знизити рівень адміністративних витрат у процесі подання і обробки податкових декларацій та перевірки правильності їх заповнення.

Ключовими у зазначеному контексті є такі характеристики адміністрування ПДВ в Бельгії:

1) відсутня обов’язкова попередня реєстрація для подання податкових декларацій з ПДВ та надання додаткової інформації про внутрішньоєвропейські операції;

2) відсутня необхідність у спеціальному програмному забезпеченні. Платнику ПДВ необхідно мати лише доступ до Інтернет-мережі та стандартний браузер, який дозволить працювати на сайті Міністерства фінансів. Коли платник вперше заходить на сайт, він може в автоматичному режимі завантажити необхідне програмне забезпечення;

3) з метою забезпечення конфіденційності поданих через Інтернет декларацій відповідна інформація шифрується за допомогою засобів електронного підпису. Тому платники ПДВ мають отримати відповідні сертифікати від Органу сертифікації або отримати електронний ID кардрідер;

4) істотною перевагою бельгійської системи є те, що необхідні дані для податкових органів щодо зобов’язань з ПДВ, можуть бути або внесені вручну у необхідних формах, або завантажені в якості окремого файлу з облікового програмного забезпечення;

5) безпосередньо перед початком заповнення (надсилання) податкової декларації та подання іншої інформації за встановленою формою система здійснює певні спеціальні види перевірок, що забезпечує можливість подання лише тих декларацій та інших документів, які не мають аномалій;

6) у випадку правильного подання належної інформації система електронного підтвердження надсилає відповідне повідомлення платнику ПДВ.

За підрахунками дослідників електронний формат подання даних лише про початок, зміну чи припинення діяльності платника ПДВ, у порівнянні з паперовим, дозволить знизити рівень адміністративних витрат відповідно на 34, 28 та 21 відсотки [144]. При цьому запровадження систем електронної подачі звітності з ПДВ передбачає: 1) інтеграцію відповідних механізмів подання звітності в звичайну господарську діяльність платника податків через забезпечення їх сумісності з використовуваним платником звичайним бухгалтерським програмним забезпеченням; 2) гармонізацію підходів держав-членів ЄС до систем подання звітності з ПДВ; 3) спрощення всієї системи подання звітності з ПДВ, а не лише її окремих елементів через повноцінне використання можливостей XBRL та XBRL Global Ledger taxonomy як стандартів подання звітності.

Не менш важливими є і зміни, які пропонуються до ст. 220, 232, 234, 235, 242, 244, 245, 246, 247 Директиви Ради ЄС 2006/112/ЕС від 28 листопада 2006 р., якими передбачено можливість подання електронних рахунків та їх зберігання. Їх необхідність обумовлена нерівністю режимів паперових рахунків та рахунків, поданих електронними засобами, недостатній рівень недостатнім рівнем гармонізованості правил щодо електронних рахунків в рамках ЄС, їх невизначеним в окремих аспектах правовим статусом та технічною складністю їх застосування для певних категорій платників, особливо з суб’єктів малого бізнесу. Зокрема, пропонується відміна ст. 233, 234, 235, параграфу 2 ст. 245, п. 2 ст. 246, п. 2 ст. 247, зміна ст. 232 та 247.

Усунення відповідних правових бар'єрів для використання електронних рахунків та їх зберігання в електронному форматі розглядається як необхідна умова зростання масштабів використання електронних рахунків. Використання можливостей відповідних заходів призведе до зменшення адміністративних витрат з ПДВ в середньому на 47,67 %.

Зацікавлені особи вказують, що відмінності в ставках ПДВ призводять до додаткових витрат на забезпечення відповідності нормативним вимогам. За підрахунками зменшення на 50 % відмінностей в структурі ставок ПДВ між державами-членами ЄС матиме наслідком зростання внутрішньо європейської торгівлі на 9,8 % та зростання реального ВНП на 1,1 % , однак такі підрахунки можуть бути завищені. До того ж, використання знижених ставок не завжди є найбільш раціональним інструментом для досягнення поставлених цілей, особливо в частині забезпечення перерозподілу на користь бідних домогосподарств або зростання споживання товарів, які є соціально значимими. Актуальною проблемою поступово стає забезпечення рівного і справедливого режиму для оподаткування продуктів, які доступні в традиційному чи електронному форматі.

Зрозуміло, що використання існуючих зменшених ставок трансформується в доволі вагомі субсидії. Їх масштаб помітно відрізняється в рамках держав-членів ЄС. Наприклад, серед 9 держав-членів ЄС (Бельгія, Великобританія, Греція, Італія, Іспанія, Франція, Німеччина, Польща, Угорщина) такі субсидії становлять від 8.2 до 53,3 % доходів від ПДВ в таких країнах. Відміна зменшених ставок теоретично може призвести до зниження стандартної ставки до рівня між 1,9 та 7,5 відсоткові пункти [120, с. 11].

Застосування стандартної ставки є базовим принципом і тому держави-члени ЄС відповідають за максимальне обмеження сфери використання таких ставок у випадках їх неефективності. Поточний економічний і фінансовий контекст, який вимагає чіткої фіскальної консолідації національних бюджетів,

є ще однією причиною для обмеження рівня використання зменшених ставок ПДВ в рамках розумного і необхідного.

Таким чином, Комісія ЄС наполягає, що перегляд ставок ПДВ повинен базуватись на врахуванні таких наступних важливих положень:

1) відміна зменшених ставок, які становлять перешкоду на шляху належного функціонування внутрішнього ринку ЄС;

2) відміна зменшених ставок на товари і послуги, споживання яких не підтримується в рамках інших політик ЄС. Особливо це стосується продуктів і послуг, які є шкідливими для навколишнього середовища, здоров'я і добробуту;

3) подібні товари і послуги мають підпадати під однакові ставки ПДВ, при цьому повинен враховуватись прогрес в технологіях для забезпечення рівності електронних та традиційних продуктів.

У відповідь на існуючі проблеми з ПДВ, які є багато в чому подібними до вітчизняних, у 2006 році було ініційовано створення стратегії боротьби з шахрайством в податковій сфері, в результаті чого сформовано цілий перелік заходів на шляху досягнення поставленої мети [121]. При цьому слід звернути увагу, що розробка пропозицій щодо протидії боротьби з шахрайством і вдосконалення механізму ПДВ здійснювалась на основі проведення громадських обговорень із залучення широкого кола експертів і зацікавлених осіб. Серед основних заходів протидії шахрайству є наступні : створення Єврофіску – автоматизованої системи обміну податковою та іншою релевантною інформацією між фіскальними органами різних країн ЄС; запровадження механізму швидкої реакції на податкові шахрайства; утвердження стратегії сприяння добровільності сплати податків; заходів у сфері ефективної адміністративної взаємодії фіскальних органів різних країн, а також з третіми особами.

Що стосується податкових пільг, то вони наявні і в європейських країнах, але там вони мають переважно соціальну спрямованість і надаються

кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Система пільг щодо цього податку в Україні спрямована переважно на виробників. У країнах ЄС, крім безпосередньо звільнення від оподаткування ПДВ та застосування нульової ставки, як своєрідну пільгу використовують знижені ставки податку. Про обсяги поширення даної пільги свідчить те, що частка податкової бази, яка оподатковується за зниженими ставками, становить у Греції 37 % загальної податкової бази з ПДВ, в Іспанії – 57 %, Італії – 41 %, Люксембурзі – 53 %, Нідерландах – 26 %, Франції – 29 %. Але слід також пам’ятати, що існування зменшених ставок податку призводить до зростання можливостей мінімізації податкових зобов‘язань.

Тому основна проблема, на якій зосереджено на теперішній час увага експертів щодо вдосконалення системи адміністрування ПДВ в ЄС, полягає як в оптимізації сфери дії ставок ПДВ, так і в тому, що поступово при оподаткуванні послуг, які є базою ПДВ, будуть запроваджуватися нові підходи і принципи оподаткування.

Досвід ЄС цікавий для розгляду в контексті теми нашого дослідження тому, що саме тут проявляються найбільш наочно як всі переваги, так й недоліки ПДВ. Незважаючи на існуючі недоліки, пов’язані саме з характерними властивостями ЄС (структура ринків, надзвичайно висока мобільність факторів виробництва, необхідність гармонізації податкових систем різних країн), питання про скасування ПДВ не піднімається.

Висновки до розділу 1

Проведене вивчення окремих аспектів досліджуваної наукової проблеми дозволяє зробити наступні висновки.

1. ПДВ є одним із найбільш суперечливих в податковій системі України. Разом з його запровадженням в Україні у 1992 році почався етап формування вітчизняної податкової системи наближеної до світових стандартів і головним чином європейських. З одного боку, це один з найпотужніших джерел формування доходів бюджету, а з іншого, - нестабільність правового регулювання і складність адміністрування дають підстави стверджувати, що ПДВ часто виступав загрозою для економіки України, системи державних фінансів як через недосконалості його механізму функціонування, так й системи адміністрування. Економічна сутність ПДВ полягає у тому, що це є податок на кінцеве споживання, який за умови застосування економічно виважених елементів податку (платники, об‘єкт, база, ставки) може бути досить ефективним з регулятивної точки зору елементом податкової системи. Так, ПДВ містить вбудований механізм фіскальної девальвації, який дозволяє досягати позитивних стимулюючих ефектів для національної економіки. Цей податок може бути і є фіскально значущим для системи державних фінансів, оскільки дозволяє акумулювати значні фінансові ресурси у вигляді податкових надходжень, адже економічна система багатьох країн світу є орієнтованою на споживання.

2. В системі державних фінансів України ПДВ є одним з чотирьох фіскально значущих податків для державного бюджету країни. Так, за даними Міністерства фінансів України у 2014 р. чисте сальдо надходжень за сплати цього податку до Зведеного бюджету України становило більше 139 млрд. грн. Це майже третина усіх доходів зведеного бюджету України. Протягом останніх майже 10 років середнє значення надходжень до державного бюджету зі сплати ПДВ становили в середньому 9 % ВВП. Загальний обсяг надходжень зі сплати ПДВ майже удвічі більший відповідного показника інших фіскально значущих податків (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок). Разом з цим складається досить парадоксальна ситуація: надходження зі сплати ПДВ є фіскально

значущими для державного бюджету і системи державних фінансів в цілому, проте сам податок є фіскально неефективним. Ця неефективність зумовлена тим, що надзвичайно недосконалою є система адміністрування даного податку. З огляду на ці обставини існує значний податковий розрив зі сплати ПДВ, який певним чином характеризує недосконалість системи адміністрування даного податку. Значний податковий розрив ПДВ існує не лише в Україні, а також й в інших країнах світу. Згідно з останніми дослідженнями в країнах ЄС надходження від сплати ПДВ становлять близько 21 % усіх податкових надходжень. За оцінками експертів податковий розрив з ПДВ у 2012 р. становив близько 16 % надходжень або 177 млрд. євро.

3. Систему адміністрування ПДВ слід розглядати як сукупність взаємовідносин між суб'єктами господарювання, платниками податків і контролюючими органами, що формують систему взаємопов'язаних управлінських процедур та дій функціонально-операційного характеру з приводу нарахування і сплати ПДВ до державного бюджету країни, а також його відшкодування з бюджету платникам. На відміну від існуючих підходів, враховується така важлива складова системи адміністрування ПДВ як повернення податку з бюджету платникам, що дозволяє здійснювати комплексну оцінку системи адміністрування, аналіз ефективності управління з урахуванням дій держави в сфері відшкодування з бюджету податку платникам.

4. Вітчизняна система адміністрування ПДВ протягом усього періоду функціонування даного податку зазнала суттєвих змін. Ці зміни були зумовлені в основному спробою наближення практики адміністрування до кращих світових стандартів, з однієї сторони, а з іншої – необхідністю відповідності процесам розвитку інформаційних технологій та економічної глобалізації. Важливим аспектом у вдосконаленні системи адміністрування ПДВ є використання інформаційно-технічних систем задля покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та

використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застуванням сучасних технологій.

5. Наочним прикладом подальшого розвитку і вдосконалення системи адміністрування ПДВ є досвід країн ЄС. Розвиток системи адміністрування ПДВ у цих країнах зумовлений в першу чергу тим, що задля цілей адміністрування відбувається широке застосування новітніх цифрових технологій. Процес «оцифровки» адміністрування відбувається не лише на етапі контролю, подання декларацій та здійснення перевірок, а на всьому ланцюгу руху товарів, робіт, послуг, від виробництва до кінцевого споживання. Це зводить до мінімуму можливості для шахрайства, зловживань, знеособлення відносин між платниками і податковими органами мінімізує корупційний чинник. Тому вітчизняна система адміністрування ПДВ має рухатися саме в цьому напрямку, оскільки ефективність такого підходу перевірена і доведена практикою інших країн.

Основні положення даного розділу роботи викладені в авторських працях [49, 51-53].

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ СТАНУ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз фіскальної ефективності ПДВ в Україні

Важливим показником ефективності функціонування як самого податку, так й системи його адміністрування є фіскальна ефективність податку. Тому розглядаючи аналіз практики адміністрування ПДВ в Україні, в першу чергу, необхідно визначити його фіскальну ефективність. У розрізі інших податків вже проведено багато досліджень, а от залежності ПДВ від макро- показників приділено недостатньо уваги. Це надасть змогу опосередковано оцінити практику адміністрування ПДВ, визначити стан партнерських відносин між платником і державою.

В роботах, що присвячено дослідженню ефективності ПДВ зазначається, що ПДВ є одним із основних джерел наповнення державного бюджету, на виконання його планових показників впливає процес відшкодування, який, у свою чергу, залежить від політичних ризиків і корумпованості органів влади. Так, виділяють і проводять детальний аналіз видів ефективності: економічної, фінансової, фіскальної ефективності та ефективності адміністрування ПДВ [73, 69, с. 41–42].

Більш детально проаналізуємо фіскальну ефективність ПДВ із врахуванням показників сьогодення. У міжнародній практиці використовують показники ефективності стосовно споживання (С-ефективність) та ефективність надходжень ПДВ. Ефективність надходжень ПДВ (*BE*) визначається як частка надходження ПДВ у ВВП, поділена на стандартну ставку і використовується як сумарний індикатор ефективності ПДВ [124, с. 84–85]:

$$BE = \frac{ПДВ}{ВВП} \cdot \frac{100\%}{0,2} \qquad (2.1)$$

При цьому ця оцінка спрацьовує у разі наявності тільки однієї ставки ПДВ.

Більш прийнятною є оцінка С-ефективності (*CE*), визначеної як відношення надходження від ПДВ до споживання (визначеної як частка надходження ПДВ у споживанні поділену на ставку ПДВ):

$$CE = \frac{ПДВ}{Кінцеві\ споживчі\ витрати} \cdot \frac{100\ \%}{0,2} \qquad (2.2)$$

У цьому випадку основна відмітка для плоскої шкали дорівнює 100 %. Інше значення, вище чи нижче, вимірює відхилення від єдиної ставки на все споживання. Вихідні дані подані для розрахунку фіскальної ефективності за вісімнадцять років подані в додатку В.

Аналізуючи динаміку показників можна стверджувати, що щорічно протягом вісімнадцяти років: ВВП зростав у середньому на 87 183 млн грн (y = 87183x – 248298, R^2 = 0,916), темп щорічного росту споживчих витрат складає 76 844 млн грн. (y = 76844x – 246457, R^2 = 0,888), а ПДВ – 8 347,5 млн грн (у = 8347,5x – 29464, R^2 = 0,859). При цьому необхідно враховувати, що значення цих показників суттєво завищенні за рахунок інфляційної складової.

Розраховані показники фіскальної ефективності з 2005 року відповідають рівню більшості країн ЄС. Якщо порівняти їх динаміку, то можна відмітити, що вони між собою тісно пов’язані, адже кінцеві споживчі витрати є складовою ВВП. При цьому С-ефективність за значенням дещо вища за ефективність надходжень (рис. 2.1). До 2003 року простежувалася спадаюча тенденція обох показників, у 2006 році ситуація кардинально змінилася на зворотну. З того часу відбуваються стабільні коливання і якби не

кардинальні зміни в політичній ситуації країни, можна було б передбачати чергове підвищення цих показників.

Рис. 2.1. Фіскальна ефективність за 1996-2014 рр.

Джерело: розраховано автором

Дослідимо реальний ріст ВВП і ПДВ за останні вісімнадцять років (за цінами 1995 р.), тобто вилучимо інфляційну складову із ряду динаміки (табл. 2.1). Середній темп зростання реального ВВП становить 106,7 %, що на 13,9 % менше від номінального показника.

При цьому темпи зростання ПДВ вищі за попередній показник і складають відповідно 109,9 % і 123,4 %, тобто номінальний показник завищений за рахунок інфляційної складової на 13,5 %.

Таблиця 2.1

Динаміка обсягів ВВП і надходжень ПДВ за 1995–2014 рр.

Рік	Показник, млрд грн				Темп зростання, %				Приріст, млрд грн			
	ВВП		ПДВ		ВВП		ПДВ		ВВП		ПДВ	
	н.	р.	н.	р.	н.	р.	н.	р.	н.	р.	н.	р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1995	54,5	-	4,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1996	81,5	45,2	6,2	3,4	149,5	-	137,8	-	27,0	-	1,7	-
1997	93,4	44,7	8,2	3,9	114,6	98,9	132,3	114,1	11,9	-0,5	2,0	0,5
1998	102,6	44,4	7,5	3,2	109,9	99,3	91,5	82,7	9,2	-0,3	-0,7	-0,7
1999	130,4	46,0	9,0	3,2	127,1	103,6	120,0	97,8	27,8	1,6	1,5	-0,1
2000	170,1	46,8	9,1	2,5	130,4	101,8	101,1	78,9	39,7	0,8	0,1	-0,7
2001	204,2	50,1	10,4	2,6	120,0	107,2	114,3	102,0	34,1	3,4	1,3	0,1
2002	225,8	55,0	13,5	3,3	110,6	109,7	129,8	128,8	21,6	4,9	3,1	0,7
2003	267,3	61,9	12,6	2,9	118,4	112,5	93,3	88,7	41,5	6,9	-0,9	-0,4

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
2004	345,1	73,3	16,7	3,5	129,1	118,4	132,5	121,6	77,8	11,4	4,1	0,6
2005	441,5	82,7	33,8	6,3	127,9	112,7	202,4	178,3	96,4	9,3	17,1	2,8
2006	544,2	93,4	50,4	8,6	123,3	113,0	149,1	136,7	102,7	10,7	16,6	2,3
2007	720,7	109,6	59,3	9,0	132,4	117,4	117,7	104,3	176,5	16,3	8,9	0,4
2008	948,1	115,2	92,1	11,2	131,6	105,1	155,3	124,1	227,4	5,6	32,8	2,2
2009	913,3	95,7	84,6	8,9	96,3	83,1	91,9	79,3	-34,8	-19,5	-7,5	-2,3
2010	1082,6	103,7	86,3	8,3	118,5	108,4	102,0	93,2	169,3	8,0	1,7	-0,6
2011	1302,1	115,5	130,1	11,5	120,3	111,4	150,8	139,6	219,5	11,8	43,8	3,3
2012	1411,2	124,5	138,8	12,2	108,4	107,7	106,7	106,1	109,1	8,9	8,7	0,7
2013	1454,9	128,7	128,3	11,3	103,1	103,4	92,4	92,7	43,7	4,2	-10,5	-0,9
Сер.	579,9	79,8	49,8	6,4	120,6	106,7	123,4	109,9	77,8	4,9	6,9	0,5

Джерело: складено автором на основі даних Державного комітету статистики України та Міністерства фінансів України [22, 68].

Динаміка експорту і імпорту має подібні коливання, при цьому щорічний приріст експорту (44,5 млрд грн) на 6,8 млрд грн менший за імпорт (51,3 млрд грн), що вказує на імпортну залежність України (рис. 2.2).

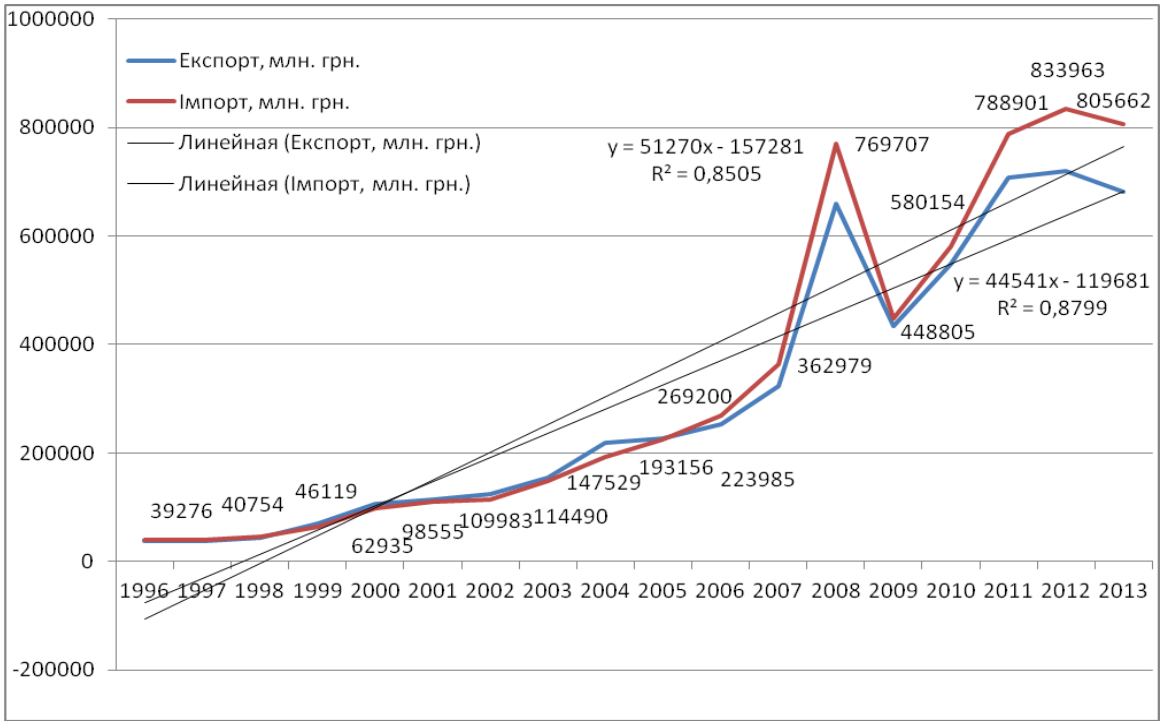


Рис. 2.2. Динаміка експорту та імпорту за 1996–2014 р.

Джерело: розраховано автором за даними [22]

Побудуємо кореляційну матрицю для визначення зв’язків між вказаними параметрами (табл. 2.2). Отриманий результат вказує на наявність

тісного лінійного зв'язку між деякими факторами (наявність мультиколінеарності), а саме між імпортом і експортом, між ВВП і кінцевими споживчими витратами. Тому побудовані однофакторні рівняння регресії (табл. 2.3). Отримані результати вказують на побудову якісних моделей, всі показники вищі за норму. Аналіз показників рівняння показав, що збільшення економічного росту України, а саме ВВП на 1 млн грн. призведе до збільшення надходжень від ПДВ на 0,098 млн грн. Збільшення купівельної спроможності громадян, а саме зростання кінцевих споживчих витрат на 1 млн грн, призведе до зростання ПДВ на 0,1092 млн грн., що на 11 % більше. Збільшення імпорту на 1 млн грн. збільшить надходження ПДВ на 0,1587 млн грн.

Таблиця 2.2

Кореляційна матриця основних макроекономічних показників і ПДВ

Показники	**Експорт, млн грн**	**Імпорт, млн грн**	**Кінцеві споживчі витрати млн грн**	**ВВП, млн грн**	**ПДВ, млн грн**
Експорт, млн грн	1				
Імпорт, млн грн	0,997	1			
Кінцеві споживчі витрати, млн грн	0,971	0,971	1		
ВВП, млн грн	0,981	0,978	0,997	1	
ПДВ, млн грн	0,978	0,980	0,989	0,991	1

Джерело : розраховано автором за даними додатка В.

Але найбільший вплив має експорт, його зростання на одиницю виміру збільшить надходження на 0,1855 млн грн. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Регресійний аналіз основних макроекономічних показників і ПДВ

№	Рівняння регресії	Коефіцієнт детермінації	Критерій Дарбіна-Уотсона	t-статистика Ст'юдента
1	$Y_{ПДВ} = -6451{,}95 + 0{,}1855x_{експорт}$	$R^2 = 0{,}96$	$DW = 1{,}92$	$t_0 = -1{,}67$, $t_1 = 18{,}76$,
2	$Y_{ПДВ} = -2510{,}82 + 0{,}1587x_{імпорт}$	$R^2 = 0{,}96$	$DW = 2{,}40$	$t_0 = -0{,}71$, $t_1 = 19{,}65$,
3	$Y_{ПДВ} = -2977{,}7 + 0{,}1092x_{КСВ}$	$R^2 = 0{,}98$	$DW = 1{,}77$	$t_0 = -1{,}13$, $t_1 = 26{,}52$,
4	$Y_{ПДВ} = -6987{,}11 + 0{,}098x_{ВВП}$	$R^2 = 0{,}98$	$DW = 1{,}90$	$t_0 = -2{,}84$, $t_1 = 29{,}79$,
Норма для $\alpha = 0{,}05$, $\gamma = 18 - 2 = 16$		$0{,}7 \le R^2 \le 1$	$1{,}54 \le DW \le 2{,}46$	$t_{табл} = \lvert 2{,}12 \rvert$

Джерело : розраховано автором в пакеті Statgraphics.

Так, на основі інструментарію математичного моделювання було показано, що зростання експорту, за умови сталого ВВП, призведе до зменшення частки надходжень від цього податку у ВВП, оскільки показник еластичності з експорту від'ємний та більший за абсолютною величиною, ніж додатні показники з імпорту і ВВП. Відповідно розвиток України як експортно-орієнтованої країни негативно впливає на фіскальну ефективність ПДВ, оскільки при цьому зростають суми відшкодування суб'єктам підприємницької діяльності, а оподаткування здійснюється за нульовою ставкою [69, с. 89–110].

Значний вплив на фіскальну ефективність податку справляє фактор бюджетного відшкодування. Тому спробуємо пояснити отриманий результат за допомогою дослідження бюджетного відшкодування та експорту, який суттєво зменшує надходження з ПДВ, адже згідно законодавства експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою. В середньому щорічно протягом вісімнадцяти років бюджетне відшкодування зростало на 3,8 млн грн (рис. 2.3).

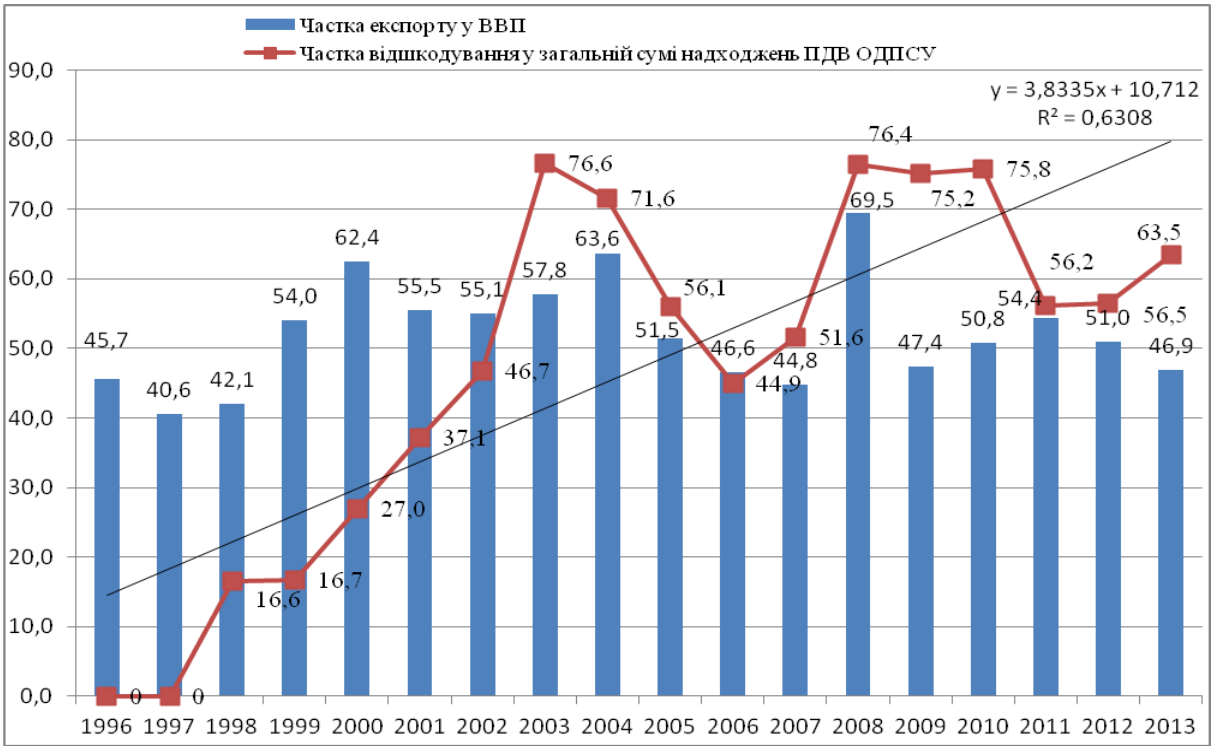


Рис. 2.3. Частка експорту та відшкодування ПДВ за 1996–2013рр.

Джерело: складено автором за даними [22, 67]

Слід зауважити, що надходження аналізуються без ПДВ, що акумулюються Митною службою України. Критичними були 2003, 2008–2010 рр., коли частка відшкодування у загальних надходженнях з вироблених в Україні товарів була найвищою і коливалася від 75,2–76,6 %. Відповіддю уряду на це були заходи щодо реформування адміністрування ПДВ, які нижче детально розглянуті. Логічним було б синхронне повторення динаміки частки експорту у ВВП та суми відшкодування в надходженнях ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт/послуг). Але такої тенденції не спостерігається. Очевидно, що рівень податкової культури на дає змоги будувати чесні партнерські відносини платників з державою, кожний раз після державних реформ платники залучають нові схеми зменшення податкового навантаження і відображення фіктивного відшкодування. Визначимо рівень залежності розміру бюджетного відшкодування ПДВ від експорту і загального балансу зовнішньоекономічної діяльності України (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Регресійний аналіз основних макроекономічних показників і ПДВ

№	Рівняння регресії	Коефіцієнт детермінації	Критерій Дарбіна-Уотсона	t-статистика Ст'юдента
1	$Y_{відшкод} = -2535{,}56 + 0{,}07x_{експорт}$	$R^2 = 0{,}95$	$DW = 2{,}07$	$t_0 = -1{,}37$, $t_1 = 15{,}72$,
2	$Y_{відшкод} = 12020{,}47 - 0{,}31x_{сальдо}$	$R^2 = 0{,}73$	$DW = 1{,}02$	$t_0 = 4{,}28$, $t_1 = -6{,}19$,
Норма для $\alpha = 0{,}05$, $\gamma = 16 - 2 = 14$		$0{,}7 \le R^2 \le 1$	$1{,}35 \le DW \le 2{,}65$	$t_{табл} = \lvert 2{,}14 \rvert$

Джерело : розраховано автором в пакеті Statgraphics.

Отримані результати підтверджують кореляційну залежність між обраними показниками. Так збільшення експорту на 1 млн грн призведе до зростання бюджетного відшкодування на 0,07 млн грн, але за умови повної сплати бюджетного відшкодування платникам ПДВ цей показник повинен наближатися до 0,2 млн грн. Аналізуючи зовнішньоекономічну діяльність України в цілому необхідно відзначити, що збільшення сальдо торгівельної діяльності на 1 млн грн. призведе до зменшення розміру бюджетного відшкодування ПДВ на 0,31 млн грн. Пояснення необхідно шукати в імпортній залежності нашої держави, відбувається збільшення надходжень ПДВ із товарів ввезених на територію країни і зменшені експортних операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою і збільшують бюджетне відшкодування.

Хоча платниками ПДВ є пересічні громадяни, суб'єкти господарювання акумулюють і перераховують ПДВ за результатами фінансово-господарської діяльності, тому бюджетне відшкодування напряму залежить і від обсягів реалізованої продукції. Проаналізувати цей показник за вісімнадцять років неможливо із-за відсутності даної статистичної інформації. З 1996–2003 рр. надавалася офіційна статистична інформація щодо обсягу промислової продукції, тому розглянуті ці два показника (рис. 2.4).

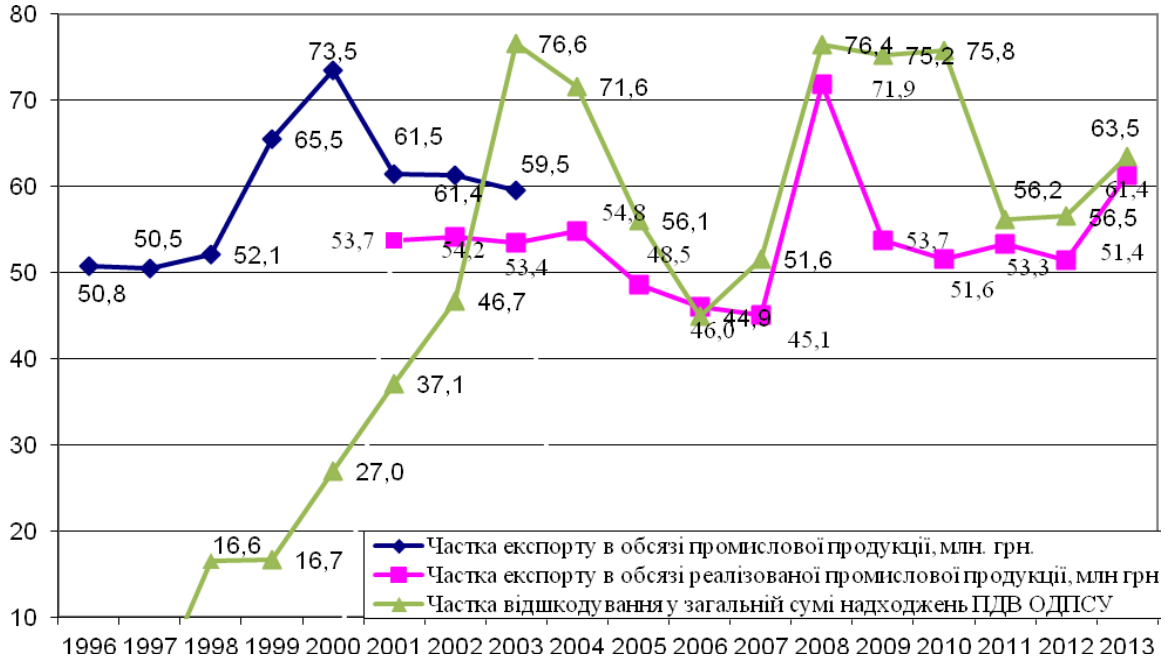


Рис. 2.4. Частка експорту в обсязі промислової та реалізованої продукції за 1996 - 2013 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [22]

Розглядаючи динаміку частки відшкодування у загальній сумі надходжень із вироблених товарів (робіт/послуг) необхідно відмітити, що з 1999 по 2002 рік відбувається стабільне прирощення показника – в середньому майже на 10 % щорічно. За чотири роки платники податків оволоділи всіма навиками адміністрування ПДВ, розробили схеми мінімізації і у 2003 році сума відшкодування зростає на 30 %, досягаючи максимального значення за всі шістнадцять років існування. При цьому для такого різкого стрибка немає підстав: з 2001 року частка експорту в обсязі промислової і реалізованої продукції має незначні коливання (розмах варіації від 0,8–2 %).

Про фіктивне відшкодування вказує і динаміка за 2009 і 2010 рр. В які спостерігається різке падіння частки експорту в обсязі реалізованої продукції до 53,7 і 51,6 % відповідно, що на 18 і 20 % менше від 2008 р. При цьому частка відшкодування зменшилася лише на 1 і 0,6 % від 2008 р. Лише три останні роки відмічається подібність тенденцій, на жаль враховуючи

політичну нестабільність в Україні у 2014 р. ситуація ймовірніше не збережеться.

На жаль, відсутня офіційна інформація про заборгованість бюджетного відшкодування з ПДВ, але за оцінками Федерації роботодавців заборгованість із відшкодування ПДВ на поточні рахунки платників станом на 1.06.2014 р. перевищує 19 млрд грн., ще 15 млрд – заявлений до повернення ПДВ за рахунок майбутніх платежів, 10 млрд грн – перевищення податкового кредиту над зобов'язаннями. А якщо додати сюди ще й суми переплат, які до початку місяця вже становили 36,3 млрд грн., то виходить, що бізнес безоплатно кредитує бюджет на суму понад 80 млрд грн. Тільки з початку 2014 року обсяг сплачених наперед податків виріс на 23 мрлд грн. При цьому борги уряд планує гасити ПДВ-облігаціями на суму більшу ніж 16 млрд грн [63].

Вагомою складовою бюджетного відшкодування є запровадження нульової ставки на експорт. З одного боку цей захід збільшує інтеграцію на світові ринки, а з іншого зростання експорту веде до автоматичного зростання імпорту, адже ці величини тісно між собою пов'язані. Цей захід збільшує конкуренцію на внутрішньому ринку України і, відповідно як мінімум, зменшує доходи вітчизняних виробників, а як максимум, підприємства банкрутують. Необхідно переглянути на які саме експортні операції надавати пільгу, адже експорт є різний (від сировини до високотехнологічних продукції). Основні коди бюджетної класифікації по ПДВ подані в таблиці 2.5.

Коди класифікації протягом років змінюються з врахуванням вимог сьогодення, остання класифікація має дев'ять пунктів. Перший пункт – це фактична сума ПДВ, яка надходить до Зведеного бюджету зі сторони органів державної податкової служби (бюджетне відшкодування вже відраховане). Розглянемо основні складові в регіональному розрізі (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Коди бюджетної класифікації ПДВ на 01.01.2014 р.

№	Код	Назва	Сума, тис. грн
1	14010000	Податок на додану вартість	31 727 962, 8
2	14010100	ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	84 224971,7
3	14010101	Надходження від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого	322 027,3
4	14010200	Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами	–53 447576,6
5	14010300	ПДВ із ввезених на територію України товарів	2 249,38
6	14010400	Реструктурована сума заборгованості ПДВ	0,00
7	14010500	ПДВ із імпортованих на територію України робіт, послуг	865,8
8	14010600	Надходження ПДВ від підприємств по операціях, пов'язаних з виконанням інноваційних проектів	4,84
9	14010700	ПДВ, що сплачується до бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молока та молочні продукти тощо	625 420,3

Джерело : складено автором за даними ДФС України [67].

Всі коди бюджетної класифікації регіонів, що увійшли до першої п'ятірки, мають більше 50 % питомої ваги від загальної суми (табл. 2.6).

На першому місці знаходиться бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами зі значенням 81,2 %. Фактично лише п'ять регіонів отримують відшкодування, а саме 61,3 % – великі платники податків, а це майже 33 млрд грн., м. Київ – 8,2 %, інші три місця з незначним розривом розділили Полтавський (4,4 %), Івано-Франківський (3,9 %) і Донецький (3,4 %) регіони.

Вони отримали більше відшкодування ніж перерахували до бюджету ПДВ. При цьому за 2013 р. найбільшими експортерами є Донецький регіон – 12,41 млрд дол. США, м. Київ – 12,34 млрд дол. США і Дніпропетровський регіон – 9,80 млрд дол. США.

ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на другому місці, вміст п'яти регіонів складає 75,1 %, а саме: основним платником ПДВ є центральний офіс – 47,8 %, на другому місці м. Київ – 16,2 %, наступні три

місця із незначним розривом розділили Донецький (4,8 %), Київський (3,2 %) і Дніпропетровський (3,1 %) регіони.

Найбільші надходження від погашення податкового боргу за 2013 рік показали Київський (11,6 %), Центральний офіс (10,4), Львівський (10,4 %), Дніпропетровський (10,1 %), Луганський (8,6 %) регіони і АР Крим (6,4 %), а це 186 млн грн. Фактично Центральний офіс займає першу або другу позиції по бюджетній класифікації, крім ПДВ, що сплачується до бюджету переробними підприємствами усіх форм власності (14010700).

Таблиця 2.6

П'ять регіонів – лідерів з надходжень ПДВ по бюджетній класифікації на 01.01.2014 р.

П-к	1 місце	2 місце	3 місце	4 місце	5 місце	Інші
14010000	м. Київ 20,3 % 9 287 млн грн	Центральний офіс 16,7 % 7 619 млн грн	Донецький 4,9 % 2 260 млн грн	Одеський 4,7 % 2 148 млн грн	Дніпропетровський 4,6 % 2 097 млн грн	48,8 %
14010100	Центральний офіс 47,8 % 40 269 млн грн	м. Київ 16,2 % 13 635 млн грн	Донецький 4,8 % 4 081 млн грн	Київський 3,2 % 2 674 млн грн	Дніпропетровський 3,1 % 2 605 млн грн	24,9 %
14010101	Київський 11,6 % 37 млн грн	Центральний офіс і Львівський по 10,4 % 34 млн грн	Дніпропетровський 10,1 % 32 млн грн	Луганський 8,6 % 28 млн грн	АР Крим 6,4 % 21 млн грн	42,5 %
14010200	Центральний офіс 61,3 % 32 739 млн грн	м. Київ 8,2 % 4 357 млн грн	Полтавський 4,4 % 2 350 млн грн	Івано-Франківський 3,9 % 2 109 млн грн	Донецький 3,4 % 1 838 млн грн	18,8%
14010700	Київський 21,4 % 134 млн грн	Полтавський 12,5 % 78 млн грн	Центральний офіс 8,6 % 54 млн грн	Вінницький 7,3 % 46 млн грн	Тернопільський 5,0 % 31 млн грн	45,2 %

Джерело : розраховано автором за даними ДФС України [67].

Проведемо рейтингову оцінку всіх регіонів для визначення регіонів що мають найбільшу фіскальну ефективність щодо збору ПДВ, а саме взято три стимулятора: ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (14010100), надходження від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (14010101), ПДВ, що сплачується до бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молока та молочні продукти (14010700) і один дестимулятор – бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами (14010200). Стандартизація показників була проведена за допомогою варіаційного розмаху (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Спосіб стандартизації показників

Спосіб стандартизації	**Стимулятори ($\max$)**	**Дестимулятори ($\min$)**
Стандартизація варіаційним розмахом	$z_{ij} = \dfrac{x_{ij} - x_{\min}}{x_{\max} - x_{\min}}$	$z_{ij} = \dfrac{x_{\max} - x_{ij}}{x_{\max} - x_{\min}}$
Інтегральна оцінка	$G_j = \dfrac{1}{m}\sum_{1}^{m} z_{ij}$, де z_{ij} – експертні оцінки, стандартизовані варіаційними розмахом, m – кількість стандартизованих рядів спостереження	

Джерело : складено за даними [32, с. 88 - 90].

Визначено інтегрований показник, який розподілений на п’ять інтервалів (табл. 2.8). Київський регіон зайняв першу позицію (0,753), на другому місці Центральний офіс (0,577) в третій інтервал потрапили три регіони, а саме Дніпропетровський (0,507), Полтавський (0,484) і Львівський (0,483) регіони.

Звертає на себе увагу м. Київ, в табл. 2.6 по окремим бюджетним кодам він займав одні з перших позицій, а за інтегральним показником розміщений на дванадцятому місці.

Таблиця 2.8

Рейтингова оцінка регіонів щодо надходження з ПДВ станом на

№	Інтервал		Кількість	Назва регіону
	від	до		
1	0,654	0,753	1	Київський
2	0,553	0,653	1	Центральний офіс
3	0,453	0,552	3	Дніпропетровський, Полтавський, Львівський
4	0,352	0,452	6	Луганський, АР Крим, Харківський, Кіровоградський, Запорізькій, Тернопільській
5	0,251	0,351	17	інші

Джерело: розраховано автором на основі даних ДФС України [67].

У четвертому інтервалі шість регіонів, а в п’ятому сімнадцять. Відсутній нормальний розподіл, більшість регіонів увійшли в п’ятий інтервал (рис. 2.5).

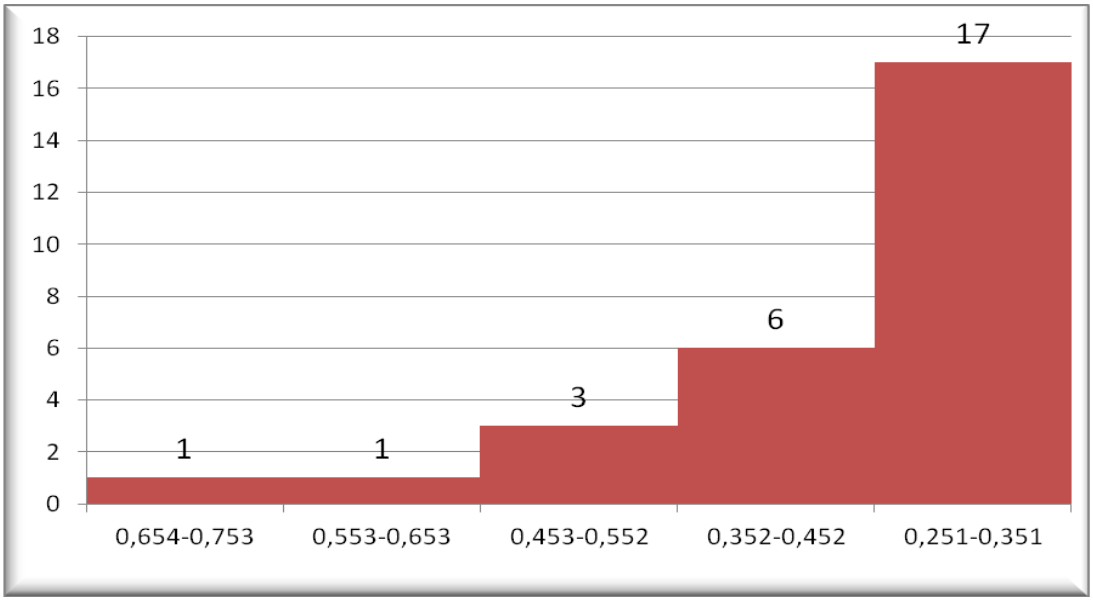


Рис. 2.5. Розподіл регіонів за інтегральним показником

Джерело: розраховано автором в Statgraphics

За даними статистичного аналізу інтегрального показника середнє значення інтегрального показника 0,371, розмах варіації 0,502, присутня сильна правостороння асиметрія ($\bar{x} > M_e$, $|A_S| > 0{,}5$), гостровершиний ексцес ($E_к > 3$).

Отже, останніх вісім років Україна імпортно-залежна країна, середній щорічний темп росту імпорту за вісімнадцять років на 15 % більший ніж експорту. Лише шість років поспіль з 1999–2005 рр. Україна носила статус експортно-орієнтованою, при цьому необхідно пам’ятати, що вміст доданої вартості в реалізованій продукції незначний. Але рівняння регресії показує, що на надходження до бюджету ПДВ більший на 17 % вплив має експорт ніж імпорт. Це можна пояснити заборгованістю держави перед платниками, щодо бюджетного відшкодування ПДВ. Споживчі витрати населення на 11 % мають більший вплив на надходження з ПДВ ніж ВВП.

З проведеного аналізу зрозуміло, що ПДВ залишатися одним із найбільш корумпованих податків в Україні. У 2003, 2009 та 2010 рр. спостерігається збільшення сум фіктивного відшкодування, адже для цього не було економічних підстав (частка експорту у ВВП і обсязі реалізованої продукції мала зворотну тенденцію). Проведені реформи дають короткостроковий результат. Необхідно проводити періодичне (кожні три роки) реформування адміністрування ПДВ із врахуванням вимог сьогодення, для руйнації схем ухилення від оподаткування. Можна стверджувати, що основні платники ПДВ (Центральний офіс і м. Київ) і є основними отримувачами бюджетного відшкодування. При цьому інтегральний розподіл по основних наповнювачам з ПДВ виділяє Київський регіон і Центральний офіс.

2.2. Оцінка ефективності системи податкових пільг з ПДВ

Принцип соціальної справедливості передбачає рівномірне податкове навантаження на суб’єктів господарювання, при цьому застосування пільгового оподаткування в Україні напряму суперечить йому. Конкретно розглянемо суть цього поняття. Податкові пільги – переваги, що надаються окремим платникам податків, включаючи можливість не сплачувати податок

або сплачувати його у меншому розмірі. Норми законодавства, що визначають підстави, порядок і умови застосування пільг з податків і зборів, не можуть мати індивідуального характеру [11, с. 42]. Згідно з ст. 30 п. 30.1 Податкового кодексу податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Податкова пільга надається шляхом [74, с. 54]:

– податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

– зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

– звільнення від сплати податку та збору;

– встановлення зниженої ставки податку та збору.

Спроба оцінити втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування вже була здійснена. Протягом одинадцяти років (2000–2010 рр.) лідери по пільговому оподаткуванню суттєво не змінювалися: м. Київ займав першу позицію щодо втрат бюджету (в середньому 34 %), на другому місці в основному Дніпропетровська область (13 %), на третьому – Донецька (10 %). Наступними розміщувалися Запорізька (max значення у 2001 р. – 7,8 %), Харківська (max значення у 2007 р. – 6 %), Київська (max значення у 2008 р. – 6,2 %), Одеська (max значення у 2010 р. – 5,5 %) області. Вони мали значно меншу частку втрат від загальних.

У середньому за одинадцять років інші двадцять регіонів займали лише 31 % від загальних втрат [70, с. 197–204]. Але за останні роки виділено великих платників податків окремою категорією із загального регіонального списку – це дає змогу об'єктивніше оцінити пільгове оподаткування в Україні.

Із-за відсутності інформації проаналізувати надання податкових пільг з ПДВ у динаміці складно. Тому пропонується дослідити наступні етапи пільгового оподаткування в Україні (рис. 2.6):

Оцінка регулятивної ефективності пільгового оподаткування ПДВ

1. Етап. Місце ПДВ серед загального рівня пільгового оподаткування в Україні:
– кількість пільговиків у розрізі податків і зборів;
– суми втрат бюджету у розрізі податків і зборів;
– суми втрат бюджету у регіональному розрізі;
– кількість пільговиків у регіональному розрізі;
– аналіз пільгового оподаткування великих платників податків.

2. Етап. Основні складові втрат бюджету від оподаткування ПДВ за бюджетною класифікацією

3. Етап. Аналіз втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування великих платників податків у розрізі кодів пільг та видів платежів щодо ПДВ

4. Етап. Аналіз втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування фізичних осіб – суб'єктів господарювання у розрізі кодів пільг та видів платежів щодо ПДВ

Рис. 2.6. Поетапний аналіз пільгового оподаткування ПДВ в Україні

Джерело: складено автором

На першому етапі дослідження доцільним є визначення структури пільгового оподаткування в Україні, а саме його основних складових у розрізі податків і зборів. Місце ПДВ Загальна кількість пільговиків на 01.01.2013 р. складає 48 169 платників податків, при цьому лідером є ПДВ – 30 418, а це 59 % від загальної кількості, на другому місці знаходиться плата за землю – 16 982 (33 %), податок на прибуток підприємств займає третю позицію – 4 334 (8 %) (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Кількість пільговиків станом на 01.01.2013 р.

Податок на прибуток підприємств	Плата за землю	ПДВ	Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів/ продукції	Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів/ продукції	Збір за місця для паркування транспортних засобів	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу
4 334	16 982	30 418	27	4	2	1
8 %	33 %	59 %	0 %	0 %	0 %	0 %

Джерело: розраховано автором за даними ДФС України [67].

При цьому необхідно зазначити, що це фактично лише юридичні особи, фізичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності складають лише 1 %, тобто 502 платника.

Два роки назад ситуація була іншою, станом на 1.01.2011 р. кількість пільговиків становила 155 071. При цьому із податку на прибуток підприємств була найбільшою і становила 36 % від загальної кількості платників, а це 55 678 суб’єктів господарювання. ПДВ займав другу позицію – 44 329 платників, а це 28,6 %, плата за землю на третій позиції – 33 647 (21,7 %).

Щодо втрат бюджету внаслідок пільг, то зведений бюджет недоотримав 48,66 млдр грн, з них 48,11 млрд грн. недоотримав державний бюджет, а 0,55 млрд грн – місцевий. Втрати від господарювання фізичних осіб – складають 111,6 млн грн., а це тільки 0,2 % від загальних. У розрізі податків наступна ситуація: втрати від ПДВ становлять 30,27 млрд грн, від податку на прибуток підприємств – 15,11 млрд грн, від плати за землю 0,36 млрд грн.

Але більш повну картину пільгового оподаткування дає розмір втрат бюджету у розрахунку на одного платника, тут розподіл зовсім інший, так першу позицію займає акцизний податок із вироблених в Україні товарів – 102 млн грн. на одного платника, другу – податок на прибуток підприємств – 3,5 млн грн., третю ПДВ – 1 млн грн. і лише четверту – плата за землю із

сумою 21 тис. грн. відповідно. Звертає на себе увагу акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів, загальна кількість пільговиків незначна – лише 27 платників, а втрати бюджету від пільг становлять 2,77 млрд грн. Чотири області мають пільги з акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів на суму 0,15 млрд грн – це Івано-Франківська (153,8 млн грн) і Дніпропетровська (0,3 млн грн) області. Вони отримують пільгу на легкі (код 2710 11 11 00 згідно з УКТ ЗЕД) та важкі дистиляти (код 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД), які можуть ввозитися в Україну в якості сировини для виробництва етилену без сплати акцизного податку. В останні роки із регіонального переліку виділено великих платників податків окремою категорією – Центральний офіс, що дає можливість детальніше проаналізувати даний розподіл (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Структура втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування по регіонам України станом на 01.01.2013 р.

П-к	1 місце	2 місце	3 місце	4 місце	5 місце	Інші
Податок на додану вартість 30 271 млн грн	Центральний офіс 15,6 % 4 720 млн грн	м. Київ 10,8 % 3 255 млн грн	Київський 5,8 % 1 754 млн грн	Полтавський 5,7 % 1 729 млн грн	Черкаський 5,7 % 1 726 млн грн	56,4 %
Податок на прибуток підприємств 15 109 млн. грн	Центральний офіс 68,0 % 10 272 млн грн	м. Київ 11,2 % 1 693 млн грн	Київський 6,3 % 957 млн грн	Полтавський 3,8 % 580 млн грн	Івано-Франківський 2,0 % 295 млн грн	8,7 %
Акцизний податок із вироблених в Україні товарів 2 766 млн грн	Закарпатський 26,5 % 732 млн грн	Хмельницький 17,5 % 483 млн грн	Сумський 15,8 % 437 млн грн	Київський 11,7 % 324 млн грн	Харківський 8,7 % 240 млн грн	19,8 %
Плата за землю 359 млн. грн	Центральний офіс 26,8 % 96 млн грн	Харківський 10,1 % 36 млн грн	Одеський 9,2 % 33 млн грн	Львівський 8,6 % 31 млн грн	м. Київ 6,0 % 22 млн грн	39,3 %

Джерело : розраховано автором за даними Державної ДФС України [67].

Основні втрати внаслідок пільгового оподаткування несе бюджет за рахунок великих платників податків, а саме 68 % від загальних втрат з податку на прибуток підприємств, а це 10 272 млн грн на 354 зареєстрованих платників, 15,6 % – з ПДВ, а це 4 720 млн грн на 270 суб'єктів господарювання, 26,8 % – плати за землю, а це 96 млн грн. на 17 платників (рис. 2.7).

Лише із акцизного податку із вироблених в Україні товарів центральний офіс не займає першого місця (7 місце зі значенням 7 % , а це 185 млн грн на 5 платників). Аналіз структури великих платників податків показав, що на одного великого платника податку на прибуток підприємств припадає 29 млн грн втрат пільгового оподаткування, на другому місці ПДВ – 17,5 млн грн, на третьому плата за землю з сумою 5,6 млн грн відповідно.

Рис.2.7. Кількість пільговиків по регіонам станом на 01.01.2013 р.

Джерело: складено автором за даними [67]

ПДВ і податок на прибуток підприємств мають однакових лідерів по чотирьох позиціях, а саме на другому місці м. Київ (10,8 і 11,2 % відповідно), на третьому – Київська область (зі значенням 5,8 і 6,3 % відповідно), четверте

займає Полтавська область (зі значенням 5,7 і 3,8 % відповідно) (див. табл. 2.10). Податок на прибуток підприємств за кількістю платників має (відносно інших двох податків) рівномірний розподіл (рис. 2.7), при цьому фактично п’ять регіонів є основними пільговиками на них припадає 91,3 % від загальних втрат.

Інша ситуація з ПДВ: на п’ять лідерів припадає 43,6 % від загальних втрат з податку, при цьому за кількістю платників присутні найбільші коливання, лідерами по кількості є м. Київ, Дніпропетровська, Харківська, Донецька Запорізька області (див. рис. 2.7). Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів на 80,2 % (а це 2 216 млн грн) розподілений між Закарпатською (26,5 %), Хмельницькою (17,5 %), Сумською (15,8 %), Київською (11,7 %) і Харківською (8,7 %) областями, хоча пільговиками є п‘ятнадцять областей України.

Плата за землю є четвертим податком за сумою втрат від пільгового оподаткування – це додаткові 359 млн грн. Основні п’ять лідерів містять 60,7 % від загальної суми бюджетних втрат, при цьому звертає на себе увагу розподіл за цим податком по кількості платників (табл. 2.9). По суті податку розподіл повинен бути більш рівномірним, а він має чотирьох лідерів, які суттєво вирізняються з ряду спостереження – це Дніпропетровська (2 565 платників), Миколаївська (1 561), Запорізька (1 434) і Івано-Франківська (1153) області (див. рис. 2.7).

На другому етапі дослідження ефективності пільгового оподаткування ПДВ необхідно проаналізувати їх структуру. Перелік пільг з ПДВ містить 73 коди станом на 01.01.2013 р. і він постійно змінюється. Розглянемо його основні складові із вагомим вмістом суми втрат бюджету від оподаткування (додаток Г). Одинадцять пунктів переліку визначають 90,3 % від загальної суми втрат бюджету від пільгового оподаткування, а це відповідно 27,3 млрд грн. З них левова частка в 46,1 % припадає на спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських підприємств; 10,5 % – операції з постачання лікарських засобів (дозволених для виробництва і застосування в

Україні); 6,2 % – операції з постачання товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету; 6,1 % – операції з постачання освітніх послуг навчальними закладами, що мають ліцензію; 3,2 % – операції з постачання (передплати) періодичних та навчальних видань вітчизняного виробництва.

Операції з постачання виробів медичного призначення складають 3,6 %, а постачання послуг з охорони здоров'я – 2,0 %. Вміст втрат бюджету від пільгового оподаткування переробних підприємств, щодо діяльності з постачання власно виробленої продукції переробки тварин складають 2,7 % .

Більш детальніше розглянемо перелік тимчасових пільг з ПДВ, а це 13 пунктів станом на 01.01.2013 р. (додаток Д). Складається враження, що перелік пільг і терміни їх застосування змінюються з врахуванням інтересів певних фракційних груп, необхідно було закупити деревину або здійснити постачання необроблених шкур – звільнили від оподаткування. А проведення Євро-2012, організація якого призвела до будівництва комплексів, які на сьогоднішній день ми не в змозі підтримувати. При цьому уряд звільняє від ПДВ операції з постачання УЄФА квитків. З 13 тимчасових пільг у 2015 р. будуть діяти лише чотири, три з яких лише один рік (звільняються від оподаткування: суб'єкти літакобудування, вартість операції з постачання національних та іноземних фільмів, дубльованих державною мовою), але це не означає, що на той час не з'явиться новий перелік, адже до влади прийдуть нові політики. Підтримка національної атрибутики не повинна проводитися за рахунок рішень уряду і втрат бюджету, це повинно «працювати» на підсвідомості українців.

На третьому етапі доцільно провести аналіз великих платників податків вони використовують 43 коди пільгової класифікації щодо ПДВ. Дванадцять з них мають питому вагу в 97 % від загальної суми втрат бюджету (4,7 млрд. грн) від оподаткування великих платників податків. Лідерами є п'ять операцій з постачання: товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці

між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету – 28,2 %; лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні – 16,8 %; безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям державної форми власності – 14,2; оподатковуються за нульовою ставкою з 1.07.2011 р. до 31.12.2012 р. операції з постачання природного газу, ввезеного на митну територію України ПАТ «НАК «Нафтогаз України»» – 13,6 %; періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та посібників вітчизняного виробництва на митній території України – 7,4 % (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Розподіл великих платників податків за кодом пільг з ПДВ

Код	Сума, тис грн	Питома вага
14010439	1 329 507,0	28,2%
14010437	793 721,1	16,8%
14010420	668 744,8	14,2%
14010477	639 916,3	13,6%
14010435	347 331,1	7,4%
14010417	199 684,1	4,2%
14010408	152 329,6	3,2%
14010	121 737,3	2,6%

404		
14010480	108 792,4	2,3%
14010438	87 955,6	1,9%
14010432	65 759,5	1,4%
14010458	57 456,3	1,2%
Інші	147 551,1	3,0%
Сума	4 720 486,4	100 %

Джерело : складено автором за даними ДФС України [67].

Реформування системи адміністрування ПДВ призвели до часткового руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань підприємств реального сектору економіки. Так, у результаті цього НАК «Нафтогаз України» протягом першого півріччя 2011 року сплатило 10,0 млрд. грн ПДВ, що більше ніж у два рази порівняно з 2010 роком (4,8 млрд. грн).

Таблиця 2.12

Втрати бюджету від пільгового оподаткування ПДВ великих платників станом на 01.01.2013 р.

Код	Звільняються від оподаткування ПДВ	Сума, тис. грн	Питома, %
14010417	Операції з постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку, крім оренди (прокату)	199 684,1	4,2
14010408	Операції з постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню на всіх етапах доставки	152 329,6	3,2
14010404	Операції з постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках	121 737,3	2,6
14010480	Позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного періоду та сумою податкового кредиту, визначена переробним підприємством щодо діяльності з постачання власно виробленої продукції (молока,	108 792,4	2,3

	молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин), виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками, визначеними розділом V Кодексу		
14010438	Операції з постачання виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України	87 955,6	1,9
14010432	Операції оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує бюджетні кошти	65 759,5	1,4
14010458	Не пізніше 1.01.2015 р., операції з постачання результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України для фінансування Договору між Україною та ФР Бразилія про довгострокове співробітництво щодо використання ракети-носія «Циклон-4», на користь резидентів - суб'єктів космічної діяльності, які отримали ліцензію на право її здійснення	57 456,3	1,2

Джерело : складено автором за даними ДФС України [67].

Поряд з тим, у зв'язку із запровадженням з 1 липня та продовженням до кінця 2012 року, оподаткування за нульовою ставкою ПДВ операцій з постачання імпортованого природного газу, ввезеного на митну територію України «Нафтогаз України»», втрати від недонадходження ПДВ до бюджету в другому півріччі 2011 року склали 1,5 млрд. грн. (у грудні підприємством сплачено лише 315 млн. грн. ПДВ) [67].

Наступні сім мають незначний вміст від 4,2 до 1,2 %, при цьому їх питома вага складає майже 17 % (табл. 2.12), а всі інші лише 3 %, що складає 147551,1 тис. грн.

Розглянемо питому вагу отриманих пільг великими платниками від загальних втрат бюджету з пільгового оподаткування ПДВ (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Питома вага втрат бюджету від пільгового оподаткування великих платників податків у розрізі кодів пільг, станом на 01.01.2013 р.

Код	Сума втрат бюджету, тис. грн		Питома великих платників, %	Ранг
	Загальні по Україні	у тому числі Центральний офіс		
14010439	1 873 963	1 329 507,0	70,9 %	4
14010437	3 188 007	793 721,1	24,9 %	8
14010420	668 745	668 744,8	100,0 %	1

14010477	1 463 645	639 916,3	43,7 %	5
14010435	968 089	347 331,1	35,9 %	7
14010417	538 125	199 684,1	37,1 %	6
14010408	152 590	152 329,6	99,8%	2
14010404	1 835 487	121 737,3	6,6 %	12
14010480	805 048	108 792,4	13,5 %	10
14010438	1 095 147	87 955,6	8,0 %	11
14010432	300 423	65 759,5	21,9 %	9
14010458	5 9014	57 456,3	97,4 %	3

Джерело : складено автором за даними ДФС України [67].

Аналіз отриманих результатів вказує, що фактично три пільги застосовані тільки для великих платників податків, а саме операції з: безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям державної форми власності (100 %); постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню на всіх етапах доставки (99,8 %) та постачання результатів науково-дослідних робіт, для фінансування Договору щодо використання ракети-носія «Циклон-4», на користь резидентів – суб’єктів космічної діяльності (97,4 %).

Четверту позицію займають операції великих платників податків з постачання товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами у вигляді виробничої дотації з бюджету мають 70,9 % від загальних по Україні. На п’ятому місці із питомою вагою в 43,7 % знаходиться ПАТ «НАК «Нафтогаз України»», що оподатковується за нульовою ставкою по операціям із постачання природного газу, ввезеного на митну територію України.

На рисунку 2.8 показано, що чотири пільги запроваджені тільки для великих платників податків, наступні п’ять вони використовують більше ніж на 80 %.

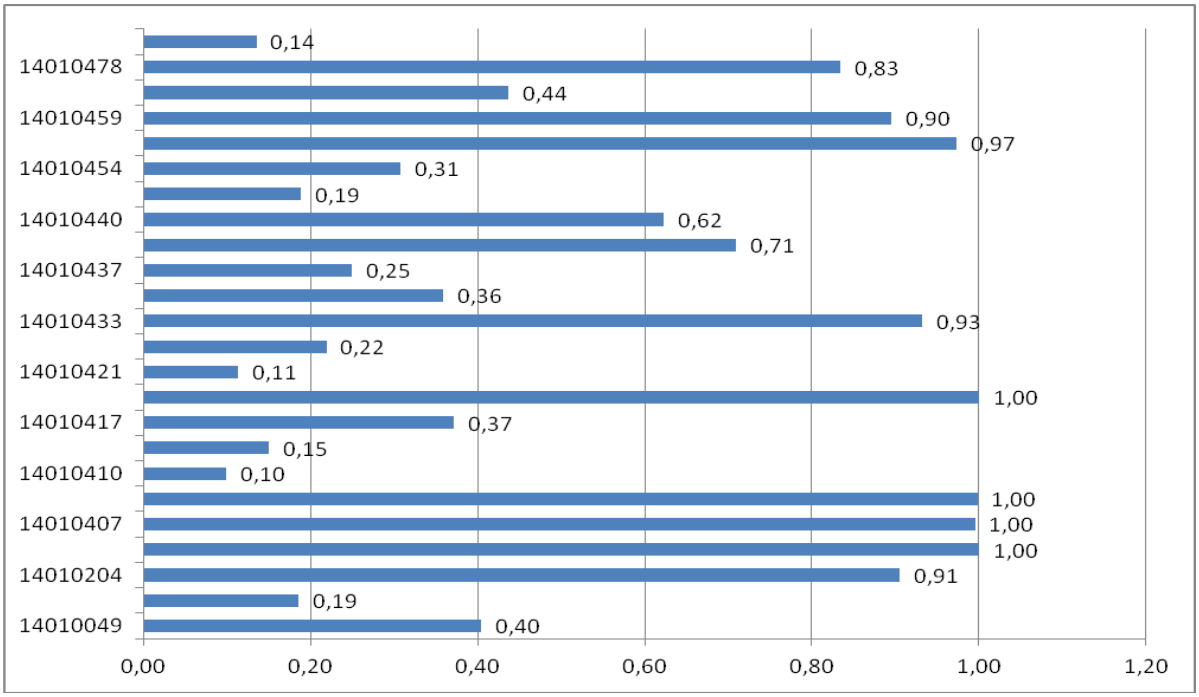


Рис. 2.8. Частка великих платників податків у загальній сумі втрат бюджету в розрізі кодів пільг та видів платежів, станом на 01.01.2013 р.

Джерело: [67]

На четвертому етапі визначимо місце малого бізнесу у системі пільгового оподаткування ПДВ. Щодо втрат бюджету з пільгового оподаткування ПДВ від діяльності суб'єктів господарювання – фізичних осіб, то вини використовують тільки шістнадцять кодів, основними з яких є лише шість (табл. 2.14). Першу позицію по кількості платників (30,1 %) і сумі втрат (28,9 %) займають операції з постачання деревини, на другому місці – операції з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні згідно реєстру (21,9 і 28,2 % відповідно); третю позицію по кількості платників (20,5 %) займають операції з постачання періодичних видань друкованих засобів масової інформації та інших видань (крім еротичних), а по сумі втрат цей код займає четверте місце (15,8 %).

Таблиця 2.14

Кількість платників фізичних осіб-суб'єктів господарювання та сума втрат бюджету від пільгового оподаткування ПДВ, станом на 01.01.2013 р.

		Кількість	Питома		Сума втрат,	Питома

Ранг	Код	платників	вага, %	Код	тис грн	вага, %
1	14010468	151	30,1	14010468	32 200,7	28,9
2	14010437	110	21,9	14010437	31 481,3	28,2
3	14010435	103	20,5	14010417	21 849,8	19,6
4	14010438	72	14,3	14010435	17 601,9	15,8
5	14010417	41	8,2	14010438	4 464,6	4,0
6	14010414	17	3,4	14010414	2 920,4	2,6
Інші	Х	8	1,6	Х	1 071,6	0,9
Всього		502	100		111 590,3	100

Джерело : складено автором за даними ДФС України [67].

По сумі втрат на третьому місці операції з постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі) (19,6 %), при цьому по кількості платників цей показник займає п’ятий ранг (8,2 %). П’ятий ранг, зі значенням 4 % від загальних, за сумою втрат бюджету – по операціям з постачання виробів медичного призначення. На шостій позиції операції з постачання послуг з харчування дітей у навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров’я.

Отже, за два роки (від 01.01.2011 р. до 01.01.2013 р.) більше ніж у три рази скоротилася загальна кількість платників, а саме: за рахунок податку на прибуток підприємців (у 13 разів менше), плати за землю (майже в 2 рази) і ПДВ (у 1,5 рази менше). Основними пільговиками є юридичні особи і великі платники податків за рахунок останніх бюджет недотримав 15,3 млрд грн., а це 31 % від загальних втрат (48,7 млрд грн). ПДВ і податок на прибуток підприємств є основними податками за рахунок яких бюджет втрачає додаткові кошти від пільгового оподаткування, а це 62 і 31 % відповідно.

2.3. Оцінка ефективності системи адміністрування ПДВ в Україні

Ефективність системи податкового адміністрування може оцінюватися на мікро- і макрорівні. Розглядається стан адміністрування в регіональному розподілі, в межах України, і визначається місце України серед країн

міжнародної спільноти. На жаль, хоча Україна і прямує до європейської інтеграції, проводити оцінку на рівні країн Євросоюзу ще зарано. Актуальним є оцінка України з країнами які мали подібний соціально-економічний розвиток протягом тривалого часу. Проаналізуємо податкове навантаження в країнах пострадянського простору за оцінкою Світового банку (табл. 2.15). Існує інша сторона взаємовідносин, аналіз якої дасть нам зрозуміти причини, які спонукають платника використовувати легальні і нелегальні заходи по мінімізації податкових платежів.

Серед країн пострадянського простору Україна, Білорусь, Таджикистан і Узбекистан мають найвищі показники податкового навантаження. Найменший податковий тиск на платників податків у Грузії, Естонії і Казахстані. Україна має значно вищі показники від середнього рівня чотирнадцяти держав за всі п’ять років. Так сукупна податкова ставка вища на 6 % у 2013 р. (мінімальне коливання) та на 13 % у 2014 р. (максимальне), час на виконання податкових обов’язків – на 40 % у 2014 р. і на 53 % у 2012 р., кількість платежів – на 76 % у 2012 р. та 18 % у 2013 р. відповідно.

Таблиця 2.15

Оцінка системи адміністрування податків в країнах пострадянського простору за рейтингом Світового банку за 2010-2014 рр.

Країна	**Сукупна податкова ставка, %**					**Кількість платежів**					**Час на виконання податкових обов‘язків, годин на рік**				
	2010	2010	2010	2010	2010	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Азербайджан	40,9	22	22	22	22	22	18	18	18	18	376	306	225	214	214
Білорусь	99,7	107	107	107	107	107	82	18	10	10	900	798	654	338	319
Вірменія	36,2	50	50	50	50	50	50	34	13	10	958	581	500	380	380
Грузія	15,3	18	18	18	18	18	18	4	5	5	81	81	85	85	81
Естонія	49,1	10	10	10	10	10	7	8	8	7	387	387	387	280	280
Казах стан	35,9	9	9	9	9	9	9	7	7	7	271	271	188	188	188
Киргизька Республіка	59,4	75	75	75	75	75	48	52	51	51	202	202	210	210	210
Латвія	33	7	7	7	7	7	7	7	7	7	279	293	290	264	264
Литва	42,7	12	12	12	12	12	11	11	11	19	166	175	175	175	175
Молдова	31,1	48	48	48	48	48	48	48	48	31	228	228	228	220	181
Російсь	48,3	11	11	11	11	11	11	9	7	7	320	320	290	177	177

ка Федерація															
Таджикистан	85,9	54	54	54	54	54	54	69	69	69	224	224	224	224	224
Узбекистан	94,9	106	106	106	106	106	44	41	41	41	356	205	205	205	205
Україна	57,2	147	147	147	147	147	135	135	28	28	736	657	657	491	390
Середнє значення	52,1	48,3	48,3	48,3	48,3	48,3	38,7	32,9	23,1	22,1	391,7	337,7	308,4	246,5	234,9

Джерело : складено автором за даними [142].

Рівень податкового навантаження у 2012 р. був для платників найбільшим. При цьому найгірше становище в Україні по двом останнім показникам, а саме майже в два рази більше часу витрачають платники в Україні на виконання податкових обов’язків і за кількістю платежів перші три роки вона була на першому місці. Ситуація змінилася кардинально у 2014 р. – кількість платежів в п’ять разів менша ніж у 2010 р., при цьому зменшення показника витрачання часу на виконання податкових зобов’язань не відбулося. Такий рівень податкового навантаження призводить до навмисного ухилення від сплати податків, приховування власних доходів платниками податків, посилення тінізації економіки тощо. При побудові дійсно партнерських відносин необхідно враховувати інтереси не тільки держави а й звичайних платників.

Складовими загальної системи адміністрування податків в країні є підсистеми адміністрування окремих податків.

Систему адміністрування ПДВ регулює значний масив нормативно-правових актів, який постійно змінюється (додаток Е). Аналіз зазначених документів дав змогу детально проаналізувати всі етапи адміністрування ПДВ в тому числі оцінити процес здійснення бюджетного відшкодування.

Положення про реєстрацію платників ПДВ від 16.01.14 р. № 26 детально аналізує етапи та строки добровільної чи обов’язкової реєстрації, перереєстрації чи її анулювання, які проводяться за ініціативою платника ПДВ чи податкового органу (додаток Ж). Результати, відповідно до п. 183.13 ст. 183 розділу V Кодексу фіскальна служба щоденно оприлюднює на

єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних та фізичних осіб-підприємців та власному офіційному веб-сайті, а саме [87, с. 36]:

– дані з Реєстру із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платника ПДВ, дати податкової реєстрації, індивідуального податкового номера та терміну дії реєстрації платника податку;

– інформацію про осіб, реєстрацію яких як платників податку анульовано, із зазначенням індивідуальних податкових номерів, дати анулювання, причин та підстав анулювання реєстрації;

За запитом платника податку контролюючий орган надає безоплатно, протягом двох робочих днів, що настають за днем отримання такого запиту, витяг з Реєстру. Запит про отримання витягу з реєстру платників ПДВ за формою № 1-ЗВР подається особисто платником або уповноваженою на це особою, або надсилається поштою до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків. Витяг з реєстру формується за формою № 2-ВР. За запитом у електронній формі платників податку, які подають декларації засобами електронного зв’язку контролюючі органи надають безоплатно протягом 5 робочих днів від дати надходження запиту. Запит про отримання довідки з реєстру платників ПДВ за формою № 1-ЗДР надсилається на офіційний веб-портал ДФС [87, с. 37–38]. Наявність даної інформації дає змогу формувати прозорі відносини платнику податків як зі своїми партнерами по бізнесу, так і з податковими органами.

Методичні рекомендації щодо взаємодії органів ДПСУ при проведенні перевірок податкових декларацій з ПДВ від 18.04.08 № 266 дають змогу застосовувати інформацію податкових кредитів і зобов’язань з ПДВ у розрізі контрагентів, детально проаналізуємо цей документ. Перевірка податкових декларацій з податку на додану вартість, отриманих органами державної податкової служби за відповідний звітний період, здійснюється у три етапи: до приймання звітності; під час приймання звітності; після приймання звітності.

Перший етап проведення перевірки – узагальнення інформації щодо можливих податкових ризиків платника податку на додану вартість (вивчення наявної в органах державної податкової служби інформації з інших джерел, а саме з: Реєстру платників податку на додану вартість, АРМ «Митниця», АІС «Оголошення про банкрутство», Системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України). З метою посилення контролю за правомірністю декларування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість проводиться первинний автоматизований розподіл податкових декларацій та розрахунків з податку на додану вартість на дві групи за такими однорідними ознаками, як:

– перша група – податкові декларації та розрахунки з податку на додану вартість суб'єктів господарювання, які декларують від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ та/або заявляють суму бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

– друга група – податкові декларації та розрахунки з податку на додану вартість суб'єктів господарювання, які не декларують від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ та/або не заявляють суму бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Друга група за результатами аналізу одержаної звітності поділяється на три категорії ризику (див. табл. 2.16).

Податкова звітність другої групи первинного автоматизованого розподілу податкових декларацій та розрахунків з податку на додану вартість, яка прийнята підрозділом ведення та захисту податкової звітності та пройшла арифметичний контроль за допомогою програми «Бест-Звіт» без помилок та з урахуванням автоматичного розподілу платників податку на додану вартість за системою податкових ризиків, підлягає опрацюванню відповідно до категорії уваги платників.

Щодо сумлінних платників (категорія уваги 1) та платників податків помірного ризику (категорія уваги 2) інспектором підрозділу оподаткування

юридичних (фізичних) осіб проводиться методологічний контроль поданої звітності та за відсутності можливих податкових ризиків здійснюється моніторинг сплати задекларованих сум. При цьому необхідно враховувати, що при віднесені платника ПДВ за результатами автоматизованого співставлення до першої категорії існує ризик маніпулювання сумами ПДВ, тому така інформація береться до уваги та врахування при відпрацюванні виявлених відхилень у даних розшифровок наступних періодів [94, с. 12].

У разі якщо звітність сумлінного платника (категорія уваги 1) або платника податків помірного ризику (категорія уваги 2) за результатами Системи автоматизованого співставлення даних розшифровок віднесено до другої категорії, то працівник підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб проводить невиїзну документальну перевірку. У разі наявності ризику здійснення платниками, віднесеними до 2 категорії уваги, нереальних (удаваних) операцій працівник підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб проводить моніторинг показників діяльності такого платника (додаток З) та, за необхідності, передає матеріали до підрозділу податкової міліції.

Таблиця 2.16

Розподіл платників ПДВ за трьома категоріями уваги

Категорія уваги 1	Сумлінні платники податків	До цієї категорії платників належать суб’єкти господарювання – платники податку на додану вартість, що оцінюються позитивно, мають високий рівень значення фіскальної важливості та більший за середній у групі (галузі) рівень сплати податків і зборів (обов’язкових платежів) (податкове навантаження).
Категорія уваги 2	Платники податків помірного ризику	До цієї категорії платників належать суб’єкти господарювання – платники податку на додану вартість, що мають низьке значення фіскальної важливості.
Катего рія	Платники податків високого ризику, поділяються на підкатегорії:	До цієї категорії платників належать суб’єкти господарювання – платники податку на додану вартість, що оцінюються негативно в частині податкової поведінки

	– платники реального сектору економіки, які мінімізують податкові зобов'язання шляхом використання в ланцюгу постачання чи придбання послуг вигодоформуючих суб’єктів, тобто потенційно мають резерви для збільшення надходжень до бюджету	Мають: – високий рівень значення фіскальної важливості, але рівень визначення податкового зобов’язання до сплати до бюджету (податкове навантаження) є середнім чи нижчим від середнього по галузі; – факти здійснення господарської діяльності, наявність основних виробничих фондів, достатня кількість трудових ресурсів для здійснення такої діяльності; – ймовірне використання схем ухилення від оподаткування (у ланцюгах постачання та придбання товарів наявні вигодотранспортуючі та вигодоформуючі суб’єкти)
	– вигодоформуючі та вигодотранспортуючі суб’єкти господарювання	Мають: – високий рівень значення фіскальної важливості, але рівень сплати податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів у групі (галузі) є нульовим або значно меншим за середні показники; – відсутність (недостатність) основних виробничих фондів чи недостатня кількість трудових ресурсів для здійснення такої діяльності; – наявність ознак серйозних порушень податкового законодавства, на які вказують фактори ризику; – наявність ризику здійснення нереальних (удаваних) операцій з наданням послуг із безпідставного формування податкового кредиту третім особам відповідно до наказу ДПА України від 12.11.2009 № 631 «Про відпрацювання суб'єктів господарювання, що мають ризик здійснення нереальних (удаваних) операцій» (критерії відбору таких суб’єктів визначені в додатку до зазначеного наказу)

Джерело інформації: складено автором за даними [94].

Щодо платників податків високого ризику (категорія уваги 3), а саме по платниках реального сектору економіки, віднесених до 3 категорії уваги, інспектором підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб здійснюється попередня оцінка достовірності окремих звітних показників, відпрацьовуються дані Системи автоматизованого співставлення податкових зобов’язань та податкового кредиту у розрізі контрагентів, системи ризиків щодо наявності сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства, шляхом формування ймовірної схеми ухилення від оподаткування (додаток И). Якщо за результатами камеральної перевірки податкової декларації з урахуванням результатів автоматизованого співставлення розшифровок податкових зобов’язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів порушень не

виявлено та з’ясовано, із достатнім рівнем обґрунтування, причини низького податкового навантаження, то інспектор органу державної податкової служби, який проводив перевірку, у розділі IV декларації робить відмітку «порушень (помилок) не виявлено», начальник структурного підрозділу візує звітну декларацію. У разі подання податкової звітності в електронному вигляді відмітки про результати камеральної перевірки проставляються у відповідному режимі програмного забезпечення з приймання та обробки податкової звітності [94, с. 8–9].

Якщо за результатами камеральної перевірки виявлені порушення (помилки), працівник підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб запрошує платника ПДВ для складання Акта документальної невиїзної (камеральної) перевірки податкової декларації з податку на додану вартість та направляє повідомлення-рішення. Якщо за результатами камеральної перевірки виявлені податкові ризики або встановлено проведення операцій з поставки з контрагентами, які використовують для ухилення від оподаткування вигодоформуючі суб’єкти (не декларують та не платять податкові зобов’язання або декларують не в повному обсязі), або які використовуються для передачі податкового кредиту, сформованого вигодоформуючим суб’єктом, то висновок за результатами перевірки звітності таких платників за підписом керівника підрозділу та з відповідною резолюцією начальника податкової інспекції передається до підрозділу податкового контролю, відділу контрольно-перевірочної роботи підрозділу оподаткування фізичних осіб для організації проведення документальних перевірок. У разі якщо за результатами співставлення даних розшифровок звітність платника реального сектору економіки віднесено до другої категорії, то податковий інспектор формує ймовірну схему ухилення від оподаткування з визначенням вірогідного вигодонабувача та готує висновок, який крім зазначених вище підрозділів подається ще і до підрозділу податкової міліції – для оперативного супроводження.

По вигодоформуючих і вигодотранспортуючих суб’єктах господарювання, віднесених до 3 категорії уваги, інспектором підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб проводиться камеральна перевірка поданої звітності з використанням даних Системи автоматизованого співставлення податкових зобов’язань та податкового кредиту контрагентів, системи ризиків. За результатами камеральної перевірки податковий інспектор формує ймовірну схему ухилення від оподаткування з визначенням вірогідного вигодонабувача та готує висновок, який згідно правил оформлення передається до підрозділу податкового контролю, відділу контрольно-перевірочної роботи підрозділу оподаткування фізичних осіб для організації проведення документальних перевірок та до підрозділу податкової міліції – для оперативного супроводження.

На етапі приймання податкової звітності з ПДВ працівники здійснюють візуальний контроль поданого документа. Документи, за результатами візуального контролю яких виявлено недоліки в оформленні, не визнаються як податкова декларація з ПДВ. Працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності податкова звітність приймається та пропонується платнику ПДВ доопрацювати подані документи, враховуючи виявлені недоліки (додаток К). У разі якщо за результатами візуального контролю податкової звітності з ПДВ недоліків у її оформленні не встановлено, така звітність реєструється як податкова звітність, яка вважається прийнятою і підлягає перенесенню інформацію до електронної бази податкової звітності органу ДПС. Після чого працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності проводиться: автоматизована перевірка документів податкової звітності автоматично засобами «Бест-Звіт», верифікація даних податкової звітності та передача інформації податкової звітності з ПДВ до центральної бази даних податкової звітності державної податкової служби. З 1.01.2014 р. запроваджено Електронний сервіс для платників податків з метою надання інформаційного повідомлення щодо зроблених ними помилок в електронній звітності [83]:

Подання платником податків податкової звітності з використанням електронного сервісу електронний кабінет платника податків здійснюється в два етапи: на першому платник проходить авторизацію за допомогою особистого електронного ключа, заповнює показники податкової звітності та підписує податкову звітність електронним цифровим підписом; на другому – система одразу перевіряє правильність показників податкової звітності та видає повідомлення про прийняття податкової звітності, при виявленні системою помилки у податковій звітності платник не зможе зареєструвати звітність без їх виправлення.

Підрозділи ведення та захисту податкової звітності на наступний день після проведення автоматизованої перевірки податкової звітності з податку на додану вартість передають до підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб реєстри поданої податкової звітності з податку на додану вартість, а копії реєстрів поданої податкової звітності з податку на додану вартість із заявленими до бюджетного відшкодування сумами ПДВ передають до підрозділу податкової міліції. На наступний день після настання граничних термінів подання податкових декларацій з податку на додану вартість підрозділи ведення та захисту податкової звітності передають до підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб та податкової міліції реєстри неподаної податкової звітності з податку на додану вартість.

Інформація податкової звітності з ПДВ, надіслана до центральної бази даних податкової звітності, розподіляється засобами системи автоматизованого співставлення податкових зобов’язань та податкового кредиту у розрізі контрагентів на рівні ДПА України. Працівники підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб, податкового контролю та податкової міліції у той же день отримують доступ (екранні форми) до інформації (у розрізі звітних періодів) автоматизованого співставлення про платників ПДВ, що перебувають на обліку в органі ДПС (додаток К).

На третьому етапі проведення перевірки податкових декларацій, а саме після приймання звітності проводиться камеральна перевірка, яка також

складається з трьох етапів. На першому – отримані результати автоматизованого співставлення на центральному рівні податкової звітності з ПДВ підлягають перевірці органами ДПС на місцях. У разі виявлення працівником підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб під час проведення камеральної перевірки податкової звітності помилок, допущених працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності при введенні податкової звітності до електронної бази податкової звітності з паперового носія така інформація передається до підрозділу ведення та захисту податкової звітності, шляхом направлення службової записки, з метою усунення помилки (додаток Л). За наслідками перевірки отриманої інформації працівниками органу ДПС:

– усуваються помилки, допущені працівником підрозділу ведення та захисту податкової звітності при введенні податкової звітності до електронної бази податкової звітності органом ДПС з паперового носія;

– ураховуються уточнюючі розрахунки (у разі їх подання платником ПДВ). Обмін інформацією з платником податків у межах здійснення органами Міндоходів камеральної (електронної) перевірки проводиться в електронному вигляді за допомогою електронного кабінету платників податків та з використанням електронного цифрового підпису: створюється електронне повідомлення про результати електронної обробки (звірки) податкової інформації з ПДВ; повідомлення направляється в електронному вигляді платнику податків для врахування розбіжностей при формуванні та уточненні показників податкової звітності з податку на додану вартість [83];

– складаються акти перевірки платника ПДВ (камеральної, документальної невиїзної, планової, позапланової перевірки) із обов’язковим зазначенням у розрізі контрагентів донарахованих сум ПДВ. Підсумки перевірок за результатами автоматизованого співставлення податкової звітності з ПДВ на центральному рівні відображаються в додатку до акта перевірки або довідки у розрізі періодів та операцій з одним контрагентом та фіксуються в АС «Аудит». По мірі підписання актів перевірки та узгодження

податкових зобов'язань, визначених податковим повідомленням-рішенням, прийнятим за результатами таких перевірок, уточнюються результати автоматизованого співставлення на центральному рівні податкової звітності з ПДВ за поданням підрозділу, яким завершено процедуру такого узгодження та яким прийнято таке повідомлення-рішення. У разі якщо результати такої перевірки оскаржуються платником у адміністративному порядку, мотивувальна частина рішення про результати розгляду скарг платників, яка змінює суми ПДВ, визначені за результатами перевірки, складається у розрізі періодів, операцій з одним контрагентом та сум ПДВ. Підрозділ апеляції передає структурному підрозділу, що здійснював перевірку платника ПДВ, копію рішення, прийнятого за розглядом скарги платника податків, для підготовки податкових повідомлень-рішень та реєстрації в АС «Аудит». У разі оскарження у судовому порядку, юридичний підрозділ передає структурному підрозділу, що здійснював перевірку платника, копії рішень судових органів, якими змінено суми ПДВ, визначені за результатами перевірки. Структурний підрозділ, що здійснював перевірку платника ПДВ, на наступний день після отримання вказаних рішень складає Довідку про зміну результатів перевірки платника ПДВ за наслідками оскарження у судовому порядку у розрізі періодів, операцій з одним контрагентом і сум ПДВ та реєструє в АС «Аудит» [94, с. 6].

Другий етап – безпосереднє проведення камеральної перевірки.

Працівники підрозділів оподаткування юридичних і фізичних осіб проводять перевірку податкової звітності із застосуванням подвійної системи контролю податкових декларацій з податку на додану вартість. Усі податкові декларації та розрахунки з податку на додану вартість, що подаються платником ПДВ до ДПІ, підлягають обов'язковій камеральній перевірці (безпосередньо у державній податковій інспекції) протягом 30 днів, наступних за останнім днем граничного строку подання звітної податкової декларації до органу ДПС або днем фактичного подання уточнюючого розрахунку

(додаток И). Виділяють п’ять основних завдань камеральної перевірки (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Завдання камеральної перевірки ПДВ

Завдання камеральної перевірки	1.	Перевірка своєчасності надання звітності до органу ДПС; логічний контроль	Перевірка логічного зв’язку між окремими звітними і розрахунковими показниками, порівняння звітних показників з показниками попереднього звітного періоду
	2.	Виявлення методологічних помилок	Перевірка обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, правильності відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування
	3.	Перевірка за змістом	Перевірка узгодженості показників, що повторюються в податкових деклараціях і розрахунках
	4.	Зустрічна перевірка	Співставлення даних податкової звітності з ПДВ з інформацією, отриманою від митних органів та інших джерел
	5.	Попередня оцінка податкових декларацій і розрахунків	Оцінка щодо достовірності окремих звітних показників, наявності сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства

Джерело інформації: складено автором за даними [94].

Третій етап – формування обґрунтованих висновків та відповідна передача їх до підрозділів податкового контролю юридичних осіб, відділів контрольно-перевірочної роботи підрозділів оподаткування фізичних осіб та податкової міліції із застосуванням системи подвійного контролю.

Після закінчення строку, наданого платнику податків в інформаційному (електронному) повідомленні для самостійного виправлення помилок, проводиться камеральна (електронна) перевірка, за наслідками якої складається [83]:

– у разі встановлення помилок (порушень) у податковій звітності або неподання (несвоєчасне подання) податкової звітності – Акт про результати камеральної перевірки;

– у разі відсутності помилок (порушень) у податковій звітності – до впровадження в промислову експлуатацію АС «Камеральна електронна

перевірка» інспектор у тій частині перевіреної звітності, що заповнюється службовими особами Міндоходів, робить відмітку у графі «порушень (помилок) не виявлено» (якщо інше не визначено Кодексом), вказує дату проведення камеральної перевірки і ставить підпис; після впровадження в промислову експлуатацію АС «Камеральна електронна перевірка» складається

Довідка про результати камеральної перевірки для платників податку, які надали декларацію в електронному виді з визначеною IP-адресою. До впровадження в промислову експлуатацію АС «Камеральна електронна перевірка» зазначений Акт роздруковується, підписується інспектором, який проводив перевірку, та направляється платнику податку поштою у порядку, передбаченому ст. 42 гл. 1, п. 58.3 ст. 58 гл. 4 р. II Кодексу.

Після впровадження у промислову експлуатацію АС «Камеральна електронна перевірка» по реєстру платників податку, які надали декларацію в електронному виді з визначеною IP-адресою та накладанням електронного цифрового підпису, проводиться електронна камеральна перевірка та формується Акт (Довідка) про результати камеральної перевірки. Зазначений Акт (Довідка) підписується посадовою особою Міндоходів з накладанням цифрового підпису та направляється платнику податку в електронному вигляді.

За реєстром платників податку, які надали декларацію на паперових носіях та в електронному виді (без застосування IP-адреси) з накладанням електронного цифрового підпису, та реєстром платників податку, які надали декларацію з IP-адреси масової відправки податкової звітності, проводиться електронна камеральна перевірка та формується Акт про результати такої перевірки. Зазначений Акт роздруковується, підписується інспектором, який проводив перевірку, та направляється платнику податку поштою у порядку, передбаченому ст. 42 гл. 1, п. 58.3 ст. 58 гл. 4 р. II ПКУ.

У разі відсутності помилок (порушень) у податковій звітності податковий інспектор у тій частині перевіреної звітності, що заповнюється

службовими особами Міндоходів, робить відмітку у графі «порушень (помилок) не виявлено» (якщо інше не визначено Кодексом), вказує дату проведення камеральної перевірки і ставить підпис. Акт/Довідка про результати камеральної перевірки у день складання реєструється у окремому журналі реєстрації актів/довідок про результати камеральних (електронних) перевірок. Після отримання платником податку Акта/Довідки в електронному вигляді формується повідомлення про вручення Акта/Довідки.

До впровадження у промислову експлуатацію АС «Камеральна електронна перевірка» за результатами проведеного аналізу та зіставлення даних автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел формується Висновок про наявність значної кількості ризиків після проведеної камеральної перевірки, які будуть підставою для прийняття рішення про проведення планової/позапланової документальної виїзної/невиїзної перевірки. Після впровадження в промислову експлуатацію АС «Камеральна електронна перевірка» Висновок формується в електронному вигляді разом з Актом/Довідкою про результати електронної камеральної перевірки. У день складання висновків формується їх реєстр. Щоденно або у день формування Висновку службовою запискою реєстри висновків передаються керівникам підрозділів податкового та митного аудиту / доходів і зборів з фізичних осіб, а також підрозділу, який здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ, для надання пропозицій щодо організації та проведення планової/позапланової документальної виїзної/невиїзної перевірки.

Начальником територіального органу Міндоходів протягом трьох робочих днів з дня отримання реєстрів висновків шляхом накладання резолюції приймається рішення про організацію та проведення планової/позапланової документальної виїзної/невиїзної перевірки та визначається відповідальний підрозділ. Крім того, при проведенні камеральних (електронних) перевірок підрозділи податкового та митного аудиту / доходів і зборів з фізичних осіб по платниках податку на додану

вартість, які декларують бюджетне відшкодування податку на додану вартість, впродовж 15 календарних днів, наступних за граничним терміном подання податкової декларації (граничний термін до 5 числа місяця, наступного за звітним), надають підрозділам, які здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ, інформацію та копії матеріалів по платниках із заявленими сумами бюджетного відшкодування [83].

Підставою для проведення позапланової перевірки є [86, с. 2]:

1. Порушення справи про банкрутство стосовно платника ПДВ та/або його постачальників.

2. Наявність у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців записів (стосовно платника та/або його постачальників) про:

1) відсутність підтвердження відомостей, внесених до зазначеного Реєстру;

2) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

3) прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

4) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

5) припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, стосовно яких відсутні рішення або відомості, які є підставою для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця.

3. Існування розбіжностей між сумою податкового кредиту, сформованого платником за операціями з придбання товарів/послуг, та сумою податкових зобов’язань його контрагентів за операціями з постачання таких товарів/послуг, які не усунуто за результатами проведення камеральної перевірки.

4. Відсутність даних у податковій звітності платника про здійснення протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів) операцій з постачання товарів/послуг, до яких застосовується нульова ставка податку на додану вартість, або наявність даних про те, що обсяг таких операцій становить менш як 50 відсотків загального обсягу постачання.

5. Невідповідність платника жодному з таких критеріїв:

1) у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), установлених розділом IV Податкового кодексу України, чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з платником, перевищує 20 осіб та середня заробітна плата усіх працівників не менше ніж у 2,5 рази перевищує мінімальний установлений законодавством рівень;

2) має основні фонди для провадження задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;

3) рівень визначення податкового зобов’язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), установлених розділом III Податкового кодексу України.

6. Відсутність протягом попередніх 24 послідовних звітних податкових періодів (місяців) (для платників податку з квартальним звітним періодом - протягом попередніх восьми послідовних звітних періодів) документальних планових перевірок.

7. Наявність документально підтвердженої інформації про порушення платником норм податкового законодавства відповідно до пункту 78.1 статті 78 розділу II Податкового кодексу України.

Підрозділами податкового контролю на підставі матеріалів, переданих підрозділом оподаткування юридичних та фізичних осіб, проводиться позапланова виїзна перевірка платника ПДВ (постачальника, отримувача). Позапланова виїзна перевірка проводиться в порядку та терміни, визначені наказами ДПА України № 441, № 253, № 327. Підрозділами податкового контролю юридичних осіб (оподаткування фізичних осіб) першочергово вживаються заходи для опрацювання обсягів розбіжностей у показниках податкових зобов’язань та податкового кредиту з ПДВ підприємств-контрагентів у сумі понад 1 млн. грн. (для суб’єктів господарювання-фізичних осіб понад 100 тис. грн.) шляхом організації та проведення позапланових виїзних або невиїзних документальних перевірок платників.

Розбіжності у показниках ПДВ у сумі менше 1 млн грн. для юридичних осіб (менше 100 тис. грн. для суб'єктів господарювання-фізичних осіб) опрацьовуються під час проведення планових виїзних перевірок, позапланових виїзних перевірок за всіма видами зобов’язань, а також позапланових виїзних перевірок з питань достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ [94, с. 13].

Планова перевірка проводиться в наступні терміни: платники податків із незначним ступенем ризику включається до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік. Платники податків – юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 Податкового кодексу, та у яких сума сплаченого до бюджету ПДВ становить не менше 5 % від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також само зайняті особи, сума сплачених податків яких становить не менше 5 % від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки. Зазначена норма не поширюється на платників у разі порушення ним ст. 45, 49, 50, 51, 57 Податкового кодексу [85].

Аналізуючи особливості практики адміністрування ПДВ після реформи 2010 р. можна відмітити наступне – позитивним є [84, с. 2, 13]:

– створення координаційних робочих груп, що беруть участь в організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок платників. Вони включають групу Податкового контролю (фахівці підрозділів податкового контролю, оподаткування фізичних осіб та боротьби з відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом) та Інформаційно-аналітичну групу (фахівці підрозділів податкового контролю, оподаткування фізичних осіб, юридичного, оподаткування юридичних осіб, погашення податкового боргу, прогнозування, аналізу, обліку та звітності, боротьби з відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, інформатизації та обліку платників податків, контролю за обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, податкової міліції). Підгрупа Податкового контролю за галузевим розподілом складається із підгрупи з проведення перевірок великих та середніх платників та підгрупи з проведення спеціальних перевірок (проводять зустрічні, електронні перевірки тощо). Інформаційно-аналітичні підгрупа за функціональним розподілом складається з Аналітичної та Інформаційної підгрупи;

– створення постійних комісій із розгляду спірних питань у складі досвідчених фахівці відповідних підрозділів органів ДПС. Якщо в ході проведення перевірки виникають спірні питання, то на засіданні вказаної комісії приймається обґрунтований висновок щодо вирішення кожного спірного питання до підписання акту перевірки. За результатами розгляду спірних питань складається протокол, який підписується всіма членами комісії, в якому по кожному спірному питанню повинно бути чітко визначено: суть питання, перелік документів, які надано платником податків при проведенні перевірки та їх зміст, інші документи та факти, встановлені в ході проведення перевірки структурними підрозділами органів ДПС, норми податкового та іншого законодавства, що регулюють це питання, результати обговорення та позицію кожного із членів комісії, які брали участь у засіданні,

висновок комісії щодо сум розрахованих занижень податкових зобов'язань та виявлених перевіркою порушень податкового законодавства, достатності наявних доказів чи необхідності додаткового дослідження фінансово-господарських операцій платника податків (його контрагентів) із визначенням відповідних структурних підрозділів, відповідальних за таке дослідження, вжиття інших заходів тощо. Висновки комісії в обов'язковому порядку враховуються при подальшому проведенні перевірки та складанні акта (довідки) перевірки.

Розподіл платників за категоріями дає можливість: планувати перевірки від одного до трьох років, при цьому інспектор більш ефективно використовує свій робочий час і приділяє більшу увагу платникам із більшим ступенем ризику. Розширено і деталізовано перелік підстав для проведення підрозділами контрольно-перевірочної роботи позапланової виїзної перевірки. Раніше підставою було:

1. Неподання платником ПДВ для перевірки копій первинних документів і копії реєстрів отриманих і виданих податкових накладних; встановлення факту того що постачальник товарів не є платником ПДВ. Зараз ці норми усунені.

2. Заява платником ПДВ бюджетного відшкодування яке в двічі і більше перевищує вартість власних основних фондів або яке з урахуванням проведеного бюджетного відшкодування попередніх періодах за результатами документальної невиїзної перевірки в четверо і більше перевищує вартість власних основних фондів. Зараз вже підставою є коли залишкова балансова вартість основних фондів на звітну дату за даними податкового обліку не перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців. Уточнено термін – 12 календарних місяця і спрощено визначення критерію. При цьому ця норма може бути не обов'язковою, адже передбачає ще два критерію, щодо чисельності працівників (яка повинна перевищувати 20 осіб із середньою заробітною платою не меншою ніж у 2,5 рази більшою від мінімальної. Раніше було зазначено лише без достатньої

наявності трудових ресурсів для здійснення діяльності) або податку на прибуток підприємств.

Звертає на себе увагу норма застосування позапланової перевірки для платників у яких відсутня документальна планова перевірка протягом попередніх 24 послідовних звітних податкових періодів (місяців), (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх восьми послідовних звітних періодів) а це відповідно два роки. Це суперечить Наказу ДПАУ від 01.04.11 № 190, в якому зазначено, що платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки. Необхідно усунути ці розбіжності**.**

Для оцінки рівня ефективності адміністрування використовують різні критерії, але трактувати однозначно їх не можна.

У загальному визначені показник ефективність адміністрування – розглядається як співвідношення витрат, понесених на адміністрування податку до величини надходжень (вартість збору 100 грошових одиниць). Але враховуючи інфляційні процеси, політичну нестабільність у країні і без розрахунків буде зрозуміло, що вартість збору буде зростати. Запропонована [69, с. 53] маргінальна ефективність адміністрування (МЕА – відношення приросту надходжень за рахунок покращання адміністрування до витрат на покращання адміністрування) є більш теоретичною оскільки розрахувати її доволі складно із-за відсутності інформації про витрати на покращення адміністрування.

Більш детально розглянемо деякі показники ефективності адміністрування. Рівень передплат фактично вказує суми, на які платники безвідсотково кредитують бюджет, при чому не за власним бажанням. Ці кошти вилучаються із обігу створюючи додаткове навантаження на платника в цих і так складних для бізнесу умовах. При веденні рівноправних партнерських відносин цей показник повинен бути рівний нулю, тоді він буде показником якості адміністрування (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Показники загальної ефективності системи адміністрування ПДВ

	Показник	Періодичність	Формула розрахунку
1	Рівень переплат	Рік	Надміру сплачені платежі (переплата) / Фактичні надходження платежів до бюджетів та державних цільових фондів
2	Рівень бюджетної заборгованості ПДВ, заявленого до відшкодування	Квартал	Суми бюджетної заборгованості по ПДВ на кінець кварталу / Сума ПДВ, заявлена до відшкодування протягом попереднього кварталу
3	Рівень дохідності витрат, пов'язаних із господарською діяльністю	Квартал	Загальний обсяг поставки (р. 5) / Придбання товарів (послуг) на митній території України (р. 10-11) + Імпортовані товари та послуги (р. 12-13)
4	Рівень покриття податкового кредиту податковим зобов'язання	Квартал	(Податкові зобов'язання – Імпорт товарів, оформлений податковим векселем (р. 6)) / Податковий кредит
5	Навантаження на 1 податкового інспектора, в розрізі регіонів України	Рік	Кількість платників податків (юридичних осіб) / Кількість податкових інспекторів в органах ДПС
6	Коефіцієнт збирання	Рік	Кількість податків фактично отриманих ОДПСУ / Кількість планових податкових надходжень за аналогічний період

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними ДФС України [67].

Це стосується і наступного показника – рівня бюджетної заборгованості ПДВ, заявленого до відшкодування. Рівень дохідності витрат і покриття податкового кредиту податковим зобов'язанням пов'язаних із господарською діяльністю необхідно порівнювати із розрахованим середньогалузевим показником, тоді він може бути використаний як критерій розподілу платників за категоріями уваги. Навантаження на 1 податкового інспектора не повинно бути в розрізі регіонів. Їх чисельність повинна бути розподілена згідно загальних середніх норм по Україні із встановленням верхньої і нижньої межі (адже кількість платників змінюється).

Таблиця 2.19

Показники ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПІ при адмініструванні ПДВ

№	Показник	Періодичність	Формула розрахунку
1	Рівень донарахувань	Квартал	Сума донарахувань за матеріалами перевірок з урахуванням фінансових санкцій, пені / Надходження платежів до бюджетів та державних цільових фондів
2	Рівень сплати донараховано сум	Рік	Сума фактичних надходжень за матеріалами перевірок з урахуванням фінансових санкцій, пені / (Сума донарахувань за матеріалами перевірок з урахуванням штрафних санкцій, пені протягом періоду + Сума донарахувань, пені та фінансових санкцій, не погашена станом на початок періоду)
3	Упередження незаконного відшкодування ПДВ	Квартал	Сума виявленого та зменшеного необґрунтовано заявленого ПДВ до відшкодування / сума ПДВ, заявлена до відшкодування
4	Частота перевірок	Рік	Загальна кількість здійснених перевірок / Кількість платників податків (юридичних осіб)
5	Рівень оскарження результатів перевірок	Рік	Кількість прийнятих судами рішень на користь платників поданих на оскарження повідомлень-рішень / Кількість перевірок, якими встановлено порушення Сума прийнятих судами рішень на користь платників / (Донараховано платежів та фінансових санкцій + Зменшено заявлений до відшкодування ПДВ)

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними ДФС України [67].

Коефіцієнт збирання вказує на якість прогнозування податкових надходжень, він повинен бути рівний 1. Якщо значення більше одиниці, то в результаті планування показники були занижені, якщо нижче – то відбувається невиконання фактично отриманих податків.

Показники ефективності контрольно-перевірочної роботи найбільш суперечливі, оскільки не можуть мати бази порівняння в принципі (табл. 2.19).

Оскільки ще раз наголошую, що будуються чесні прозорі партнерські відносини, за яких рівень донарахувань, сплати донарахованих сум, упередження незаконного відшкодування ПДВ повинно бути мінімальними і наближатися до нуля. За цих умов не може бути сумнівів щодо компетенції інспектора. Частота перевірок, у першу чергу, буде залежати від кількості позапланових ревізій, адже планові встановлюються у розрізі критеріїв уваги.

Цей показник опосередковано вкаже на проблемність адміністрування. Рівень оскарження результатів перевірок має двояке трактування і його не можна однозначно характеризувати як непрофесійність інспектора – це напряму залежить від недосконалості законодавчої бази.

Таблиця 2.20

Показники ефективності роботи юридичного підрозділу ДПІ

№	Показник	Періодичність	Формула розрахунку
1	Кількість справ на 1 000 платників податків	Квартал	Кількість справ, порушених протягом періоду за позовами податкових органів та платників податків (юридичних осіб) / Кількість платників податків (юридичних осіб)
2	Рівень вирішення справ на користь податкових органів	Квартал	Сума по судових рішеннях, прийнятих на користь податкових органів / Загальна сума по справах, розглянутих за позовами платників податків та податкових органів
3	Рівень задоволення апеляцій на користь податкових органів	Квартал	Сума по апеляціях, задоволених на користь податкових органів / Сума по апеляціях, поданих на розгляд до органів ДПС платниками податків

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними ДФС України [67].

Виявлення фіктивних фірм у ланцюжку поставки, не на першому етапі, значно ускладнює зменшення сум бюджетного відшкодування. Як показує практика, в цьому випадку ймовірність судового оскарження платником зменшеної суми бюджетного відшкодування дуже велика. За кожним рівнем оскарження результатів перевірок необхідно проводити детальний аналіз і вносити пропозиції щодо усунення двоякості трактування нормативних актів та вимагати їх прийняття. Теж саме стосується і роботи юридичного підрозділу (табл. 2.20). Якщо кількість справ на 1000 платників податків буде зменшуватися – це необхідно сприймати як позитивне явище в процесі адміністрування ПДВ, а не бажання працівників відкривати судові справи.

Показники ефективності адміністрування податкового боргу мають найбільш прямолінійне трактування – їх наближення до нуля позитивно характеризуватиме стан адміністрування, але необхідно враховувати галузеву

специфіку діяльності суб'єкта господарювання, адже, наприклад, будівельна промисловість в основному функціонує за рахунок залучених фінансових ресурсів, що напряму вплине на податкові платежі (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Показники ефективності роботи підрозділу супроводження податкового боргу ДПІ

№	Показник	Періодичність	Формула розрахунку
1	Індикатор скорочення податкового боргу	Квартал	Надходження в рахунок погашення податкового боргу / (Податковий борг на початок періоду + Розстрочені (відстрочені) платежі на початок періоду – Списання податкового боргу)
2	Індикатор створення податкового боргу	Квартал	Новостворений податковий борг / Фактичні надходження платежів до бюджетів та державних цільових фондів
3	Рівень надійності податкового боргу	Квартал	Активний податковий борг на кінець періоду / Податковий борг на кінець періоду
4	Рівень динамічності податкового боргу	Рік	Новостворений податковий борг / (Податковий борг на кінець періоду + Списання податкового боргу протягом періоду)

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними ДФС України [67].

Провести аналіз зміни відношення платників до рівня сплати податків дає змогу індикатор профілактичного ефекту, він розраховується як:

$$Ine = \frac{ТВП}{ТФН}, \qquad (2.3)$$

де *ТВП* – темп обсягів виявлених порушень, *ТФН* – темп фактичних надходжень платежів до бюджетів та державних цільових фондів; або

$$Ine = \frac{ОВП}{ОФН} \qquad (2.4),$$

де *ОВП* – обсяг виявлених порушень, *ОФН* – обсяг фактичних надходжень платежів до бюджетів та державних цільових фондів.

Якщо показник буде прямувати до нуля, то це позитивна зміна, якщо до рівня одиниці – ситуація без змін, якщо більше одиниці негативна тенденція.

Отже, камеральна перевірка податкової звітності виявляє та упереджує на першому етапі можливі порушення податкового законодавства за рахунок застосування окремих методів контролю та аналізу діяльності суб'єктів господарювання. Планова і позапланова перевірка розширює можливості працівників із проведення якісного контролю. Запровадженні нововведення покращують роботу працівників ПДІ, але на жаль, несумлінні платники намагаються застосовувати різні шляхи мінімізації податкових зобов'язань та отримання фіктивних сум бюджетного відшкодування.

2.4. Аналіз практики бюджетного відшкодування ПДВ

Невід'ємним складовим елементом механізму ПДВ, практики функціонування податку є відшкодування податку з державного бюджету платникам, сума податкового кредиту яких перевищує суму податкових зобов'язань. Як зазначалося у попередньому розділі багато проблем в системі адміністрування вітчизняного ПДВ пов'язані з недосконалістю і вадами відшкодування податку з бюджету, адже у випадку тривалої затримки відшкодування, неправомірності дій фіскальних органів щодо відшкодування цей податок з нейтрального перетворюється на обтяжливий і шкідливий податок на виробника. Так званий «каскадний» ефект переміщення податкового навантаження, що формується за рахунок ПДВ, потребує функціонування відпрацьованого механізму відшкодування податку з бюджету. Але у вітчизняній системі державних фінансів з цього приводу спостерігаються значні проблеми. Так, згідно з офіційними даними Міністерства фінансів України станом на першу половину 2014 р. сума невідшкодованого платникам податків ПДВ складала 16,7 млрд грн, а ще 14

млрд. грн. знаходяться на оскарженні і перевірках в судах [35]. Динаміка залишку невідшкодованого ПДВ представлена на рис. 2.9.

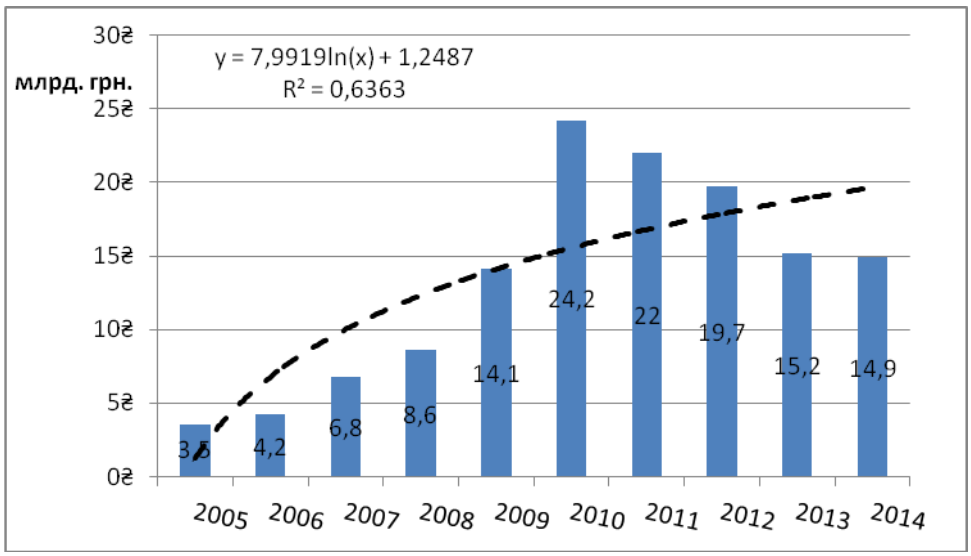


Рис. 2.9 Динаміка залишку невідшкодованого ПДВ, млрд. грн.

Джерело: [68]

Такі обсяги заборгованості перед платниками податків зумовлені різними причинами. Протягом останнього часу домінуючими стали політичний та військовий фактори.

З представлених даних на рис. 2.9 можна побачити дві середньострокові різноспрямовані тенденції. Перша спостерігається з 2005 по 2010 роки, коли відбувалося поступове нарощування залишку невідшкодованого ПДВ. Друга тенденція триває з 2010 року і по теперішній час. Протягом цього періоду можна побачити поступове зменшення залишку невідшкодованого ПДВ. Злам тренду нарощування невідшкодованого залишку на його поступове зменшення відбувся у зв‘язку з тим, що наприкінці 2010 р. в практику адміністрування ПДВ в Україні було запроваджено Єдиний реєстр податкових накладних з ПДВ [91]. Основне призначення цього реєстру полягало в тому, що цілеспрямованим чином має відбуватися боротьба з «податковими ямами», а також електронний реєстр дає можливість здійснювати відшкодування ПДВ в автоматичному режимі.

Незважаючи на запровадження реєстру податкових накладних залишок сум невідшкодованого податку залишається досить великим. З огляду на ці обставини урядом прийнято рішення про реструктуризацію цього боргу шляхом емісії державних ПДВ - облігацій. Перші спроби запровадження такого інструменту відшкодування сум податкового кредиту за ПДВ була здійснена ще у 2010 році, коли було здійснено конверсію заборгованості шляхом емісії ПДВ – облігацій на суму 16,4 млрд. грн. Проте весь ринок державних цінних паперів на той період знаходився в стані спаду, оскільки і економіка України, і фінансовий ринок ще переживали наслідки глобальної фінансово-економічної кризи 2008 р. З наведеного рисунку 3.1 видно, що найбільший обсяг невідшкодованих сум ПДВ був зафіксований у 2010 році. Це саме той період, коли система державних фінансів України переживала найбільший дефіцит коштів внаслідок поширення кризових явищ.

Ситуація з відшкодуванням ПДВ платникам податку залишається складною протягом останніх чотирьох років, адже сума заборгованості сягає в середньому 10 % суми податкових надходжень зі сплати даного податку.

Слід зазначити, що держава намагається вирішувати цю проблему доступними способами. Так, у травні 2014 р. у черговий раз була прийнята постанова КМУ «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» [79]. Основні умови емісії ПДВ – облігацій : форма емісії – бездокументарна, номінал - 1000 грн, строк обігу - 5 років, виплата процентів – купонні платежі кожні 6 місяців і сплата відсотків за ставкою дохідності, ставка дохідності – облікова ставка НБУ. Поступове погашення основної суми боргу за облігаціями здійснюється шляхом проведення кожні шість місяців протягом строку обігу облігацій виплат у розмірі 10 відсотків номінальної вартості облігації. Різниця між номінальною вартістю облігації та загальною сумою виплат з поступового погашення основної суми боргу становить амортизаційну вартість облігації. Нарахування відсоткового доходу за облігаціями здійснюється кожні шість місяців протягом строку обігу облігацій виходячи з їх амортизаційної вартості

одночасно з проведенням виплати доходів виходячи з фактичної кількості днів у купонному періоді.

Треба зазначити, що емісія державних ПДВ – облігацій є вимушеним кроком як для держави, так й для платників податків. Необхідно визнати, що платників податків поставили перед вибором, за якого взагалі не існує альтернативи, тобто або щось, або нічого. Такий стан справ засвідчує аналіз умов емісії цих паперів. Реальна ставка дохідності складає всього 6 % річних, це при тому, що прогнозований рівень інфляції протягом останніх років та на найближчий майбутній період становить більше 10 % на рік. Незважаючи на ці обставини платники податків вимушені погоджуватись й на такі пропозиції, оскільки, як вже зазначалося, вони не мають права вибору.

Бюджетне відшкодування ПДВ в Україні здійснюється з дотримання законних підстав і процедур бюджетного відшкодування.

Процедура відшкодування ПДВ з державного бюджету України здійснюється відповідно до статті 200 ПКУ. Терміни, порядок та умови відшкодування визначені Порядком взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість, що затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2011 №39 [89] та Порядком формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість [90].

Згідно із даними нормативно-правовими актами органи казначейства здійснюють бюджетне відшкодування ПДВ платникам на підставі отриманих від контролюючих органів висновків та узагальненої інформації щодо визначених у висновках обсягів бюджетного відшкодування. При цьому якщо сума відшкодування становить більше 100 тис. грн, то інформація формується центральним апаратом ДФС України. У випадку, коли сума відшкодування складає менше 100 тис. грн, то така інформація подається органам казначейства України територіальними органами ДФС.

За наявності всіх законних підстав і дотримання законних процедур відшкодування ПДВ органи Казначейства відшкодовують платнику податку відповідну суму ПДВ шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом:

– трьох операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку має право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ;

– п’яти операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку не має права на автоматичне відшкодування ПДВ.

Процедурні моменти відшкодування ПДВ є досить прозорими та ефективними чого не можна сказати про нормативні підстави бюджетного відшкодування. З однієї сторони вони також є досить однозначно визначеними і зрозумілими, але з іншої сторони є проблема суб’єктивізму при класифікації платників податків для цілей відшкодування податку.

Слід зазначити, що сьогодні впроваджені досить чіткі критерії, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, значно спростили його отримання сумлінними платниками. Основними серед таких критеріїв є наступні [88, с. 1–4]:

– платники не перебувають у судових процедурах банкрутства відповідно до законодавства;

– платники включені до Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб-підприємців, стосовно яких відсутні записи про: відсутність підтвердження відомостей; відсутність за місцезнаходженням; прийняття рішень про припинення підприємницької діяльності; визнання повністю або частково недійсними установчих документів; припинення державної реєстрації та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких вона проводиться;

– платники здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка, при цьому питома вага яких протягом попередніх 12-ти послідовних звітних періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 % загального обсягу

поставок (якщо звітний період квартал – протягом 4-х попередніх періодів), розраховується коефіцієнт обсягу поставок;

– загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами, та податковими зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання, що виникла протягом попередніх 3-х послідовних календарних місяців не перевищує 10 % заявленої суми бюджетного відшкодування, розраховується коефіцієнт розбіжностей;

– платники не мають податкового боргу;

– великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за підсумками останнього звітного року.

На сьогодні визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям проводиться в автоматичному режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності. За результатами проведення автоматизованої звірки ДФС формує два переліки платників податку: перелік платників, що відповідають критеріям, визначеним ст. 200 ПКУ, та мають право на автоматичне відшкодування ПДВ, та перелік платників, які не відповідають таким критеріям. Платникам останнього переліку територіальний контролюючий орган протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності повідомляє платника шляхом надсилання письмового повідомлення про невідповідність критеріям з наданням пояснення.

Для того, щоб оцінити тенденції змін процесу відшкодування ПДВ детально проаналізуємо терміни отримання бюджетного відшкодування ПДВ сумлінними платниками до податкової реформи 2010 р.

Так, податкові декларації з ПДВ приймалися без попередньої перевірки зазначених у них показників. Наступного дня за днем здійснення комп'ютерної обробки одержаної податкової декларації (але не більше 3-х робочих днів з дати одержання декларації) передавалися до відділу

оподаткування юридичних (фізичних) осіб ДПІ, що здійснювали адміністрування податку на додану вартість декларації (як основні, так і уточнюючі) із заявленим бюджетним відшкодуванням (додаток Л). Відділ оподаткування юридичних (фізичних) осіб ДПІ здійснював адміністрування ПДВ протягом 30 днів наступним за днем надходження податкової декларації до ДПІ, проводив документальну невиїзну перевірку. З метою проведення такої перевірки одержував від платника ПДВ завірені копії первинних документів, що підтверджували факт оплати ним товарів (послуг) основним постачальникам і копії реєстрів отриманих і виданих податкових накладних, за попередній податковий період, в якому фактично було сплачено суму ПДВ у вартості придбаних товарів і податковий період, в якому заявлено бюджетне відшкодування ПДВ.

На суму, підтверджену до відшкодування, підрозділами адміністрування ПДВ у 2-х примірниках складали довідку про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами документальної невиїзної перевірки. Перший примірник довідки в день її складання, але не пізніше останнього робочого дня тридцяти денного строку, встановленого для проведення такої перевірки, передавався до відділу обліку та звітності ДПІ для проведення підтвердження сум бюджетного відшкодування в картках особових рахунків платників ПДВ, а другий знаходився в матеріалах перевірки у відділі оподаткування юридичних (фізичних) осіб ДПІ. Реєстр складених довідок про підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки одержаних декларацій у попередньому звітному періоді не пізніше 25 числа кожного місяця передавався до відділу контрольно-перевірочної роботи для вирішення питання про включення таких платників до планів – графіків документальних перевірок (додаток Л).

Порівнюючи практику відшкодування існуючу з тієї, що була раніше можна стверджувати, що автоматизовані перевірки дозволили усунути людський фактор впливу на рішення щодо відшкодування конкретного

платника, що зменшує рівень корумпованості. Поряд з цим удвічі скоротилися терміни перевірки платників податків щодо бюджетного відшкодування ПДВ [88, с. 1–4]. При цьому за Наказом Міндоходів України № 891 визначено критерії за якими платник ПДВ вважається таким, що має позитивну податкову історію, і вказано що термін його камеральної перевірки становитиме 5 календарних днів з дня подання податкової декларації, в шість разів менше від дореформеного [81]. З іншого боку Наказом Міндоходів України № 165 зазначено, що камеральна перевірка податкової звітності з ПДВ, поданої платниками податку, які мають право на автоматичне бюджетне відшкодування податку, проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном подання податкової декларації. Необхідно уточнити строки і усунути ці розбіжності, адже такий захід стимулює платників податків сумлінно виконувати свої зобов’язання.

Позитивний момент автоматичних перевірок полягає у тому, що вони дозволили проводити перевірку всіх контрагентів платника, а не тільки основних. Основними постачальниками вважалися суб’єкти підприємницької діяльності, яким платником ПДВ, що перевіряється фактично сплачував у попередньому податковому періоді суму ПДВ у вартості придбаних товарів, що дорівнює 5 % і більше від загальної суми сплаченого ПДВ у такому періоді для юридичних осіб і 3 % – для фізичних осіб. Напрацьована автоматизована база дає більше можливостей працівникам ДПС при проведені перевірки контрагентів без їх залучення, що збільшує ефективність їх роботи при проведені зустрічних перевірок.

Зменшується пряма взаємодія платника ПДВ та інспектора при проведені камеральної перевірки. Адже чинним законодавством передбачено, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платники податку зобов’язані не пізніше п’ятнадцяти календарних днів зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкові накладні з сумою податку понад 10 тис. грн та податкові накладні, виписані при здійсненні операцій з постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію

України, незалежно від розміру ПДВ у такій податковій накладній [82, с. 2]. А щомісяця, в строки визначені для подання податкової звітності (календарний місяць, чи квартал), подати контролюючому органу копії записів у Реєстрах за такий період в електронному вигляді. Копії записів у Реєстрах подаються за допомогою телекомунікаційних мереж загального користування з використанням надійних засобів електронного цифрового підпису (за умови отримання їх у визначеному законодавством України порядку) у затвердженому форматі [92]. Вирішення спірних питань проводиться із застосуванням електронних мереж.

Аналізуючи деталізовані показники відшкодування ПДВ з бюджету протягом останніх років можна побачити, що досить суттєвим чином відшкодування податку зменшилося впродовж 2014 р. (див. деталізовану інформацію у додатку Н). Це наочно видно на рис. 2.10.

Як зазначалося раніше, основні фактори, що призвели до такого падіння обсягів відшкодування, на жаль, є фактор політичної нестабільності в країні і проведення військових дій.

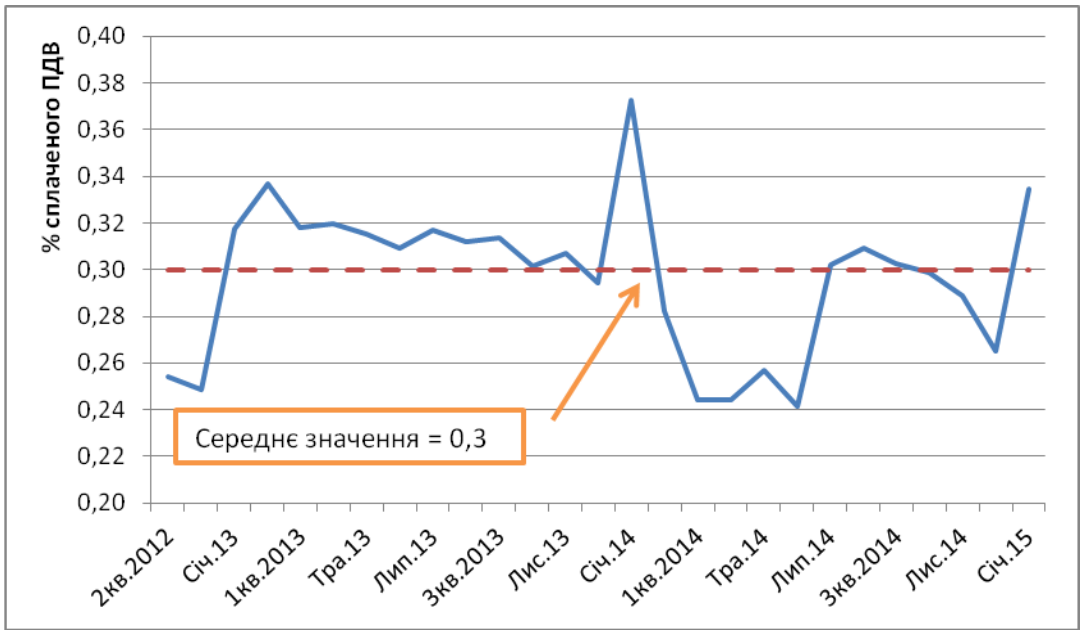


Рис. 2.10 Динаміка відшкодування ПДВ з бюджету, % сплаченого податку.

Джерело [76]

Відшкодування ПДВ значно скоротилося з початку червня і до кінця 2014 р. у таких регіонах як Донецька і Луганська області, що було зумовлено початком масштабних військових дій на значній частині цих регіонів і особливо в тих їхніх частинах, де розташовані великі промислові підприємства таких галузей як металургія, машинобудування, добувна промисловість тощо. Якщо ще на початку 2014 р. середня чисельність суб‘єктів господарювання, яким відшкодовувався податок становило в середньому 1,5 тис. на місяць, то до кінця року вона впала втричі. Зрозуміло, що найбільше скоротилася кількість таких платників в Донецькій і Луганській області. Для прикладу слід сказати, що якщо у Донецькій області ще у травні ПДВ було відшкодовано 40 платникам, то у червні – лише 4, а в Луганській, відповідно, така кількість платників склала 37 і 9. Оскільки саме в цих регіонах розташовані великі промислові експортоорієнтовані підприємства, тому і спостерігається значне падіння обсягів відшкодування в першій половині 2014 р. Значне скорочення відшкодування спостерігалося також у грудні 2014 р. У цей період обсяг відшкодування порівняно з попередніми місяцями року впав майже утричі і платники недоотримали більш як 2 млрд грн. Це явище, на нашу думку, було спричинено іншими причинами, суто фінансовими, зокрема, необхідністю виконання річного плану з ПДВ, тому платникам фактично значна сума коштів була вчасно не сплачена (див. додаток М). у зв’язку з цим вірогідно, що сума невідшкодованого платникам залишку з ПДВ за результатами 2014 р. збільшиться.

З наведеного рис. 2.10 можна також побачити, що середнє значення показника відшкодування протягом останніх трьох років (2-й квартал 2012 р. – 2014 р.) складає в середньому 30 % сплачуваного до бюджету ПДВ. Слід відзначити, що значення цього показника збільшилося порівняно з аналогічним показником за період з 1998 р. по 2001 рік, коли він складав, згідно з раніше проведеними дослідженнями, 24,1 % сплаченого до бюджету ПДВ [129, с. 9]. В цілому тут простежується доволі чітка залежність значення

показника відшкодування податку з бюджету від рівня розвитку економіки. Так, в дослідженні Гр. Харісона та Р. Крілова вказується на те, що рівень відшкодування податку є значно вищим у розвинених країнах і, порівняно з ними, меншим е країнах з перехідною економікою чи у країнах, що розвиваються. Так, показник середнього рівня відшкодування податку за період з 1998 по 2001 р. у таких країнах як Канада і Голландія складав більше 50 % сплаченого до бюджету ПДВ, Щвеція – 48,6 %, Велика Британія – 40,9 %. Водночас в країнах з транзитивною економікою : Болгарія – 21,5 %, Угорщина – 48,2 %, Латвія – 49,1 %, Росія - 44,6 %, Україна – 24,1 %. В так званих країнах «третього світу» цей показник є зовсім незначним : Камбоджа – 2,8 %, Камерун – 8,8 % Сальвадор – 9,6 %, Кенія – 7,2 % [129,с. 9]. По Україні, інших країнах колишнього СРСР та окремих країнах ЄС деталізовані дані з цієї роботи представлені у таблиці 2.22.

У зв’язку з такою, досить суттєвою диференціацією податкового відшкодування як в регіональному, так й у часовому вимірах виникає логічне запитання: які фактори визначають обсяги відшкодування ПДВ з бюджету.

Таблиця 2.22

Показники відшкодування ПДВ в окремих країнах у 1998 – 2001 рр., % сплаченого ПДВ до бюджету

Країна	1998	1999	2000	2001
Болгарія	20,3	21,0	20,1	24,7
Угорщина	50,0	48,5	47,0	47,2
Польща	33,3	32,8	38,2	38,3
Румунія	24,3	27,5	24,9	22,1
Словаччина	56,6	53,1	50,3	55,6
Казахстан	16,9	10,9	23,1	17,3
Латвія	нд	нд	нд	49,1
РФ	47,1	43,9	40,6	47,0

Україна	16,6	15,8	27,0	37,1

Джерело : складено автором за даними [129]

Цілком очевидно, що основний фактор, який визначає обсяг відшкодування податку з бюджету, це структура економіки і особливості законодавчо визначених елементів самого податку : коло платників, встановлені ставки, визначена база та пільги. Ця теза знаходить своє підтвердження в роботах інших дослідників. Зокрема, експерти ОЕСР відзначають, що особливості економічної системи і дизайн ПДВ є основними факторами прямої, безпосередньої дії на показник відшкодування [145, с. 200]. В роботі Гр. Харісона та Р. Крілова дається більш широке визначення факторів, які ці автори класифікують за декількома групами чинників. Найперше, що вони називають, це також специфіка економіки (наприклад, ступінь з якою інвестиції генерують надлишковий податковий кредит, масштаби оподаткування експортних галузей економіки, пропорція між продажами, що оподатковують за стандартною ставкою та зменшеною). Серед інших факторів виділяють, і це є на нашу думку дуже важливим, загальна схильність платників до сплати податків і масштаби зловживань з фіктивним кредитом. Іншими словами цю групу факторів можна визначити як рівень податкової культури платників податків [129, с. 8]. Але тут не менш важливим є також ефективність системи адміністрування ПДВ з боку держави, в якій податкова культура фіскальних органів (наявність/відсутність корупції, бюрократизація процесу адміністрування, можливості та бажання протидії податковим правопорушенням), в свою чергу, знаходиться на одному з перших місць по важливості впливу на показник відшкодування податку.

Раніше ми звернули увагу на те, що сьогодні в Україні ситуації є надзвичайно складною не лише з соціально-економічної, а й з військово-політичної точок зору. Ми зазначили, що зараз саме політична нестабільність та військові дії мають суттєвий вплив на обсяги відшкодування податку в нашій державі. Разом з тим абсолютно очевидно, що це фактори є факторами

непередбачуваної дії. Крім цих чинників існують й інші суто економічні фактори, які визначають обсяги відшкодування податку. Таким важливим фактором є розміри тіньової економіки, що конкретно у випадку з ПДВ проявляється у масштабах поширення «податкових ям».

Розміри тіньового сектору економіки і обсяг відшкодування ПДВ, як виявляється, є взаємопов'язаними показними і знаходяться між собою в зворотній функціональній залежності. Ми дійшли такого висновку на основі проведеного регресійного аналізу між зазначеними показниками. Для аналізу була обрана вибірка з 28 країн (в тому числі й Україна), за якими сформовано базу показників про розмір тіньової економіки, що оцінено у процентах до офіційного ВВП, і обсяги відшкодування ПДВ, відповідно, у процентах до сплаченого ПДВ до бюджету.

Інформаційним джерелом для показника тіньової економіки були оцінки її розміру проведені Ф. Шнайдером на основі моделі MIMIC для 162 країн світу [138, 139]. Інформацію про показник відшкодування за відповідними країнами взято з роботи Гр. Харісона та Р. Крілова [129]. Дані про тіньову економіку є середніми по кожній країні за 2001–2002 рр., а дані про відшкодування ПДВ є середніми по кожній країні за 1998–2001 рр.

Наша вибірка була розширена до 37 об'єктів спостережень, оскільки повторно було додано дані про розмір відшкодування ПДВ з бюджету в таких країнах як Фінляндія, Франція, Угорщина, Словаччина, ПАР, Іспанія, Швеція, Велика Британія і Україна за інший більш пізніший період. В основному це період за 2010 – 2012 рр. взято з роботи експертів ОЕСР [144]. Розширення кількості об'єктів спостережень збільшує коректність такого аналізу і достовірність отриманих висновків. Наочно результати аналізу представлено на рис. 2.11.

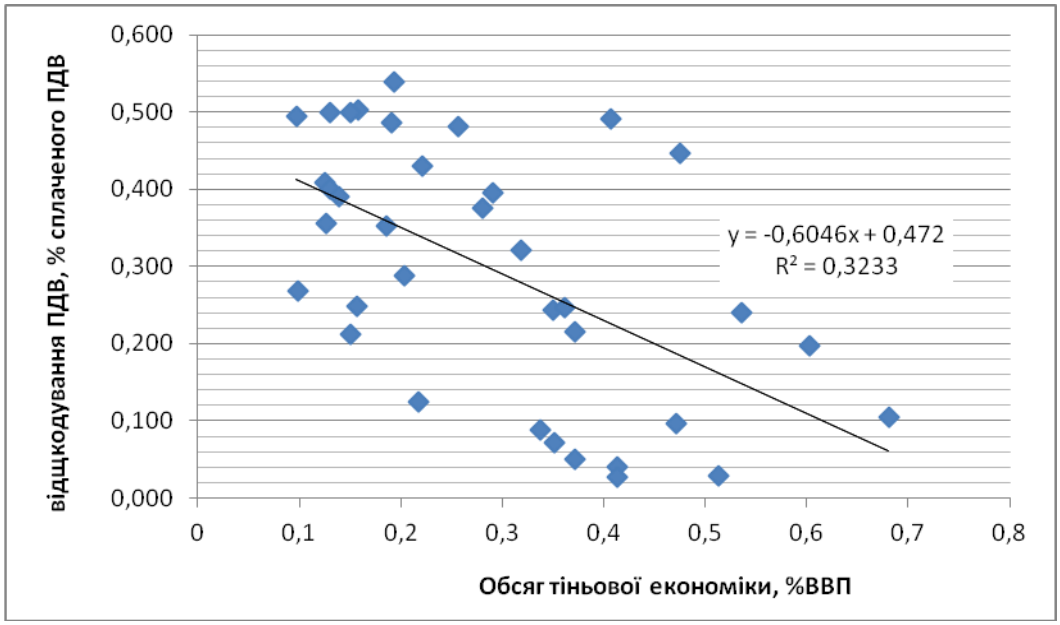


Рис. 2.11 Залежність відшкодування ПДВ від обсягів тіньової економіки

Джерело: розраховано автором

З наведеного рисунку простежується зворотна лінійна функціональна залежність між зазначеними показниками. Параметри рівняння регресії дозволили розрахувати значення коефіцієнту еластичності, яке дорівнює – 0,57. Отже, при збільшенні розміру тіньової економіки на 1 % відшкодування ПДВ зменшується на 0,57 % від суми сплаченого в сукупності до бюджету країни податку і навпаки.

Таким чином, теза про те, що обсяги відшкодування також зумовлюють масштабами тіньової економіки підтверджується. Цікавим є те, що залежність є не прямою, а зворотною, адже логічно було припустити, що схемний кредит і фіктивне відшкодування знаходяться в прямій залежності з обсягами тіньової економіки. Як з’ясувалося, це зовсім не так і обсяги відшкодування зростають по мірі зменшення тіньової економіки. Але ці макропараметри, які у короткостроковому періоді змінюються повільно. Для кожної країни, як засвідчує проведений аналіз, є характерним певний середній показник бюджетного відшкодування податку, який у середньостроковому періоді є сталим. Це означає, що фіскальний орган кожної країни має очікувану

величину відшкодування ПДВ чи по країні чи в розрізі регіонів, що важливо як з точки зору планування бюджетних ресурсів, так й з огляду на можливості шахрайства.

Проведений аналіз показав, що в Україні середній очікуваний рівень відшкодування ПДВ з бюджету складає 0,3 або 30 % щомісячного показника податкових надходжень від сплати ПДВ платниками до державного бюджету (див. рис. 2.10). В такому випадку тенденція до зростання або суттєвого відхилення від середнього значення в більшу сторону можуть бути сигналом про ризик фіктивного відшкодування ПДВ з бюджету і навпаки. Коли значення показника стає значно меншим від середнього, то це означає, що держава не відшкодовує платникам податок в достатньому обсязі, що також є негативним моментом, оскільки призводить до зростання залишку невідшкодованого ПДВ, а сам податок породжує кумулятивний ефект податкового навантаження на платника. Приклад такого суттєвого зростання залишку невідшкодованого ПДВ спостерігався у грудні 2014 р. (додаток М).Постійне вдосконалення системи адміністрування ПДВ, що відбувалося в Україні протягом останніх років, на жаль, не дозволило подолати таке негативне явище вітчизняної практики оподаткування як «податкові ями». Так, в системі адміністрування ПДВ контролюючими органами, як зазначалося раніше, третя категорія уваги – це платники податків високого ризику, які використовують схеми ухилення від оподаткування.

З огляду на це, доречно розглянути кількість підприємств вигодонабувачів, транзитерів і вигодоформуючих суб’єктів («податкових ям») та їх структуру в регіональному розрізі України. Дані взяті за календарний місяць 2013 р., розраховано відносну величину структури суми податкового кредиту та їх кількості.

Вигодоформуючий суб’єкт («податкова яма») – суб’єкт господарювання, який значиться у розшифровках податкового кредиту контрагента та формує податкову вигоду вигодонабувачу (виробнику, отримувачу), у тому числі через вигодотранспортуючих суб’єктів [94, с. 2]

(додаток П). Лідером серед регіонів України є м. Київ, кількість вигодоформуючих підприємств від загальної кількості (майже 650 підприємств) становить 34,11 %, при цьому розмір податкового кредиту 26,05 % (загальна сума більше 1,2 млрд). Це не типовий показник, він суттєво вирізняється серед інших показників, для того щоб якісно побудувати розподіл його вилучено з ряду спостережень (табл. 2.23). Дніпропетровський регіон за кількістю підприємств у розподілі знаходиться на першому місці його питома вага складає 19,29 %, на другому місці Донецький регіон – 12 %, третю позицію поділяють між собою чотири регіони: Одеська, Харківська, Київська, Луганська з питомою вагою 36,24 %, четвертий інтервал займають три регіони (Херсонська, Запорізька, Кіровоградська) з питомою вагою 12,94 %. Більше 65 % всіх показників (17 регіонів) знаходиться в останньому інтервалі, їх питома вага від загальної кількості становить лише 19,53 %. Частка податкового кредиту в Дніпропетровському регіоні фактично рівна питомій вазі 21 регіону із п’ятого інтервалу, на другій позиції розподілу знаходиться Донецька і Луганська обл., їх вміст – 33,33 %, Одеська і Харківська відповідно займає третій і четвертий інтервал з вмістом 13,26 і 5,56 % відповідно.

Таблиця 2.23

Розподіл вигодоформуючих підприємств за їх кількістю та сумою податкового кредиту

№	**Частка підприємств до загальної кількості**				**Частка податкового кредиту в загальній сумі**			
	Інтервал,%	К-ть	Регіон	П.в.,%	Інтервал, %	К-ть	Регіон	П.в.,%
1	15,45-19,29	1	Дніпропетров-ський	19,29	19,12-23,89	1	Дніпропетров-ський	23,89
2	11,59-15,44	1	Донецький	12,00	14,34-19,11	2	Донецький, Луганський	33,33
3	7,73-11,58	4	Одеський, Харківський, Київський,	36,24	9,57-14,33	1	Одеський	13,26

			Луганський					
4	3,87-7,72	3	Херсонський, Запорізький, Кіровоградський	12,94	4,79-9,56	1	Харківський	5,56
5	0-3,86	17	Всі інші	19,53	0-4,78	21	Всі інші	23,96
Всього		26		100	Всього	26		100

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними Державної фіскальної служби України [67].

Статистичний аналіз ряду розподілу обох показників показав, що присутня сильна правостороння асиметрія ($\bar{x} > M_e > M_0, |A_S| > 0{,}5$), гостровершинний ексцес ($E_x > 3$), у середньому в кожному регіоні 16 «податкових ям», тобто фіктивних підприємств, які заявили про майже 35 млн грн податкового кредиту.

Вигодотранспортуючий суб’єкт (транзитер) – суб’єкт господарювання (платник ПДВ), що здійснює посередницьку функцію між вигоформуючим суб’єктом та вигодонабувачем, у якого відповідно до податкової звітності податкові зобов’язання на рівні податкового кредиту за всіма операціями чи по окремих операціях або різниця між податковими зобов’язаннями та податковим кредитом незначна (близько 5 %), економічна вигода від діяльності, що ними здійснюється, чи від окремих операцій, що вони здійснюють, – відсутня [94, с. 2] (додаток П). Щоб отримати інтервальний розподіл, із ряду спостереження вилучено лідерів, які суттєво вирізняються із загальної маси – це м. Київ (кількість підприємств-транзитерів 25,64 %, сума податкового кредиту складає 23,49 % від загального значення), Дніпропетровський (17,89 і 15,99 % відповідно) та Донецький регіони (14,71 і 21,18 % відповідно). Фактично ці три регіони мають більше половини підприємців-транзитерів від усі інших по Україні, що мінімізують податкові зобов’язання, а це 58,24 % (що складає більше 660 підприємств) від загальної кількості підприємств, вони відображають суму на 0,98 млрд грн., що

становить 60,67 % від загальної. Тобто, в середньому у кожному регіоні близько 220 підприємців-транзитерів. Інтервальний розподіл інших регіонів подано в табл. 2.24.

Таблиця 2.24

Розподіл вигодотранспортуючих підприємств за їх кількістю та сумою податкового кредиту

№	Частка підприємств до загальної кількості				Частка податкового кредиту в загальній сумі			
	Інтервал, %	К-ть	Регіон	П.в.,%	Інтервал, %	К-ть	Регіон	П.в.,%
1	13,51-16,88	3	Луганський, Харківський, Одеський	47,47	18,36-22,94	2	Луганський, Львівський	44,14
2	10,14-13,50	1	Київський	12,87	13,77-18,35	0	–	0
3	6,76-10,13	0	–	0	9,18-13,76	3	Київський, Харківський, Одеський	29,95
4	3,39-6,75	4	Запорізький, Полтавський, Автономна Республіка Крим, Миколаївський	17,72	4,60-9,17	1	Закарпатський	7,64
5	0-3,38	16	Всі інші	21,94	0-4,59	18	Всі інші	18,28
Всього		24		100		24		100

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними Державної фіскальної служби України [67].

У перший інтервалі увійшли три регіони із питомою вагою в 47,47 % по кількості транзитерів – це Луганська (16,88 %), Харківська (16,46 %), Одеська (14,14 %). При цьому, 44,14 % питомої ваги суми податкового кредиту, в першому інтервалі, мають лише два регіони – Луганський (22,94 %) і Львівський (21,20 %). Особливу увагу привертає Львівський регіон – за кількістю підприємств-транзатерів займає десяте місце зі значенням 3,16 %, а за сумою податкового кредиту друге – 21,20 %. Закарпатському регіону також властива така риса двадцять третє місце за кількістю підприємств (0,21 %) і шосте за сумою податкового кредиту (7,64 %). У середньому в кожному із 24 регіонів майже 20 вигодотранспортуючих підприємств, що в 11 разів менше від основних трьох лідерів, які не увійшли до розподілу.

Відсутній нормальний розподіл, наявна сильна правостороння асиметрія, плосковершинний ексцес.

Вигодонабувач – суб'єкт господарювання (платник ПДВ) – виробник або отримувач (товарів/послуг) що здійснює господарські операції з використанням вигодоформуючих суб'єктів (у тому числі по ланцюгу поставки товару), діяльність яких спрямовано на отримання податкової вигоди [94, с. 2] (додаток П).

При аналізі ряду спостереження знову виділено три регіони, які вирізняються із загального масиву – це м. Київ (кількість підприємств вигодонабувачів 25,99 %, сума податкового кредиту складає 25,80 % від загального значення), Донецький (13,60 і 18,79 % відповідно) та Дніпропетровський регіони (10,84 і 11,07 % відповідно). Загальна сума по трьом показникам 50,43 і 55,66 % відповідно.

Знову Львівський регіон виділяється серед інших – маючи 6,48 % підприємств вигодонабувачів (це п'ята позиція), він займає перше місце по сумі податкового кредиту – 26,27 % (табл. 2.25).

Щодо кількості підприємств вигодонабувачів, то в першу (Харківський, Одеський), другу (Київський) і третю (Луганський) позиції попали регіони, які мають загальну питому вагу податкового кредиту в розмірі 32,7 % і знаходиться в четвертому інтервалі. В середньому в кожному із 24 регіонів 36 підприємств є вигодонабувачами, розмір їх фіктивного відшкодування складає більше 30 млн грн.

Таблиця 2.25

Розподіл підприємств вигодонабувачів за їх кількістю та сумою податкового кредиту

№	**Частка підприємств до загальної кількості**				**Частка податкового кредиту в загальній сумі**			
	Інтервал, %	К-ть	Регіони	П.в.,%	Інтервал, %	К-ть	Регіони	П.в.,%
1	11,77–14,70	2	Харківський, Одеський	27,20	21,03–26,27	1	Львівський	26,27

2	8,83–11,76	1	Київський	10,53	15,77–21,02	0	-	0
3	5,89–8,82	2	Луганський, Львівський	13,43	10,52–15,76	0	-	0
4	2,95–5,88	7	Запорізький, Полтавський, Автономна Республіка Крим, Вінницький, Сумський, Черкаський, Чернігівський	28,01	5,26–10,51	4	Київський, Харківський, Одеський, Луганський	32,70
5	0–2,94	12	Всі інші	20,83	0-5,25	19	Всі інші	41,03
Всього		24		100		24		100

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними Державної фіскальної служби України [67].

Проведемо статистичний аналіз даних по Дніпропетровському регіону за цей же період, щодо найбільших підприємств – «вигодонабувачів» (великих платників податків та підприємств, що перебувають на обліку в СДПІ по роботі з ВПП) згідно «системи співставлення податкового кредиту та зобов’язань» із сумою сумнівного податкового кредиту більше 10 тис. грн (табл. 2.26).

Проаналізовано 411 господарських операцій по трьом показникам, а саме ланцюгу фіктивної поставки, сумі поставки по конкретній ямі та загальному сумнівному податковому кредиту. В середньому фіктивне податкове зобов’язання виявляється майже в третьому коліні (2,86), хоча 5-е є максимальним ланцюгом. Незначна правостороння асиметрія, плосковершиний ексцес, що вказує на нормальний розподіл показників, тобто більшість операцій знаходяться в середині ряду розподілу. Середня сума поставки по конкретній ямі складає майже 106 тис. грн., а загальне її значення по 411 показникам більше 43 млн грн., при цьому розмах варіації в 7,1 млн

грн. Показник має дуже великий середній квадрат відхилень, що вказує на неоднорідність розподілу показників, присутня сильна правостороння асиметрія, гостровершиний ексцес.

Таблиця 2.26

Статистичний аналіз підприємств – «вигодонабувачів» по Дніпропетровській області

Статистичні показники	Коліно	Сума поставки по конкретній ямі, грн	Сумнівний ПК всього, грн
Середнє	2,86	105671,96	461196,20
Стандартна похибка	0,05	23676,61	49228,66
Медіана	3,00	10361,00	131295,57
Мода	2,00	14580,44	92467,59
Стандартне відхилення	0,97	479999,16	998019,23
Дисперсія вибірки	0,93	230399189436,91	996042389411,23
Ексцес	-0,63	131,54	31,99
Асиметричність	0,18	10,49	5,01
Інтервал	4,00	7120756,89	8435507,25
Мінімум	1,00	257,81	11265,60
Максимум	5,00	7121014,70	8446772,85
Рахунок	411	411	411
Найбільший (1)	5,00	7121014,70	8446772,85
Найменший (1)	1,00	257,81	11265,60
Рівень надійності (95,0%)	0,09	46542,70	96772,06

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними Державної фіскальної служби України [67].

Середній сумнівний податковий кредит по конкретній операції складає 461 тис грн. Показники також вказують про відсутність нормального розподілу.

Органами ДПС розроблена та впроваджена система критеріально-фільтраційного відбору платників податків, що дозволяє визначити підприємства, які приховують свій прибуток із залученням «податкових ям» (додаток Р), транзитних груп (додаток С), конвертацій них центрів, тощо. Зруйнувати побудовану схему (додаток Т) і змусити несумлінних платників із реального сектору економіки повернути кошти в бюджет є головною метою діяльності податкових служб. Оперативна інформація щодо сум упередженого схемного кредиту по підприємствах реального сектору економіки (додаток У)

містить етапи відбору, а також інформацію про подання уточнюючих розрахунків на зменшення схемного податкового кредиту або збільшення податкових зобов'язань, результатів контрольно-перевірочної роботи, а також кількості суб'єктів господарської діяльності, які знаходяться у стадії відпрацювання та які залишились не відпрацьованими.

Отже, абсолютним лідером по отриманню фіктивного відшкодування є м. Київ, Дніпропетровський регіон займає другу позицію по вигодоформуючим і вигодотранспортуючим суб'єктам, а третє місце – по вигодонабувачам. Донецький регіон знаходиться на третьому місці по «податковим ямам» і транзитним операціям і на другому – по вигодонабувачам. Розподіл показників нерівномірний, присутня сильна правостороння асиметрія, що вказує на те, що більшість регіонів не задіяні у схемах мінімізації ПДВ. Але це пов'язано не із свідомістю платників, а скоріше за все – із розташуванням промислових секторів економіки в Україні.

Узагальнена інформація щодо стану відпрацювання підприємств, задіяних у схемах руху сум ПДВ – підводить підсумки роботи по комплексному відпрацюванню підприємств, які потрапили у зону посиленої уваги податкових органів, відображає ефективність та узгодженість дій працівників на усіх відповідних напрямках, дає можливість керівництву ДФС оцінити реальний стан організації роботи обласного апарату та підпорядкованих інспекцій.

Таким чином, проведений аналіз практики відшкодування ПДВ платникам податків, аналіз за регіонами України «податкових ям» дозволяє нам сформулювати наступну пропозицію. На нашу думку, необхідно удосконалити систему адміністрування ПДВ в частині управління процесом відшкодування податку з бюджету на основі визначення очікуваного середнього рівня показника відшкодування податку на макрорівні, тобто на рівні центрального апарату ДФС України. Це дозволяє здійснювати ефективний, поточний моніторинг процесу відшкодування, що є важливим як

з огляду на потреби планування бюджетних ресурсів і податкових надходжень, так і на упередження ризиків відшкодування податку за сформованим фіктивним податковим кредитом.

Висновки до розділу 2

Проведений аналіз стану та оцінка ефективності системи адміністрування ПДВ в Україні дозволяє зробити наступні висновки.

1. Незважаючи на корумпованість ПДВ, складність адміністрування, бюджетне відшкодування, схеми ухилення і мінімізації він залишається основним джерелом наповнення бюджету і його фіскальна ефективність з 2005 р. відповідає рівню більшості країн ЄС. Надходження ПДВ зростають незважаючи на інфляційну складову, а саме за сімнадцять років середній приріст реального ПДВ складає 9,9 %, при цьому середній номінальний показники завищений за рахунок інфляції на 13,5 %. Регресійний аналіз показав, що найбільший приріст надходжень ПДВ відбудеться за рахунок зростання експорту, на другому місці за рахунок імпорту, на третьому від кінцевих споживчих витратах і тільки на четвертому від приросту ВВП. Експортні операції по своїй природі не є операціями, які збільшують надходження ПДВ, так як оподатковуються за нульовою ставкою і мають право на бюджетне відшкодування, тому пояснити отриманий результат можна за рахунок заборгованості держави перед платниками-експортерами. Але варто відмітити, що зміна частки експорту у ВВП і частки відшкодування у загальній сумі надходжень ПДВ за останні шістнадцять років не мають подібних коливань. Це вказує на відображення платниками фіктивного відшкодування, до того ж частка експорту в обсязі реалізованої продукції підтверджує цей висновок.

Отже, до підвищення фіскальної ефективності ПДВ можна віднести наступні заходи:

– кожні три роки необхідно проводити реформування адміністрування ПДВ, з метою руйнування схем мінімізації і ухилення від сплати податкових зобов’язань;

– посилити контроль щодо експортних операцій, залучати митну службу до комплексних перевірок несумлінних платників ПДВ;

– збільшувати рівень реальних доходів населення (не за рахунок інфляційної складової), що напряму збільшить рівень кінцевого споживання і, відповідно, рівень надходжень ПДВ;

– враховувати інтереси вітчизняних товаровиробників при збільшенні рівня імпортованих товарів (адже зменшення рівня підтримки вітчизняного виробника призведе до зменшення надходжень від податку на прибуток підприємств);

– політичної і економічної стабілізації в державі, припинення війни та побудова прозорих партнерських відносин на всіх рівнях;

– зменшення тиску на платників (вимагання кредитувати бюджет за рахунок сплачених наперед податків, зменшення сукупної податкової ставки, часу на виконання податкових обов’язків та кількості платежів) призведуть до перегляду використання незаконних шляхів ухилення від оподаткування;

– справедливий розподіл бюджетного відшкодування у регіональному розрізі.

За цих умов фіскальна ефективність ПДВ буде стабільно зростати

2. Оцінка регулятивної ефективності пільгового оподаткування ПДВ на першому етапі показала, що найбільша кількість пільговиків по ПДВ, хоча ще у 2010 році лідером був податок на прибуток підприємств, який перемістився на третю позицію. На другому місці знаходиться плата за землю. Простежується зменшення кількості платників що мають пільгове оподаткування по всіх видах, а саме: у 13 разів менше стало пільговиків з

податку на прибуток підприємств, у 2 рази менше з плати на землю і в 1,5 рази менше з ПДВ. Зменшення кількості пільговиків призводить до рівномірного розподілу загального податкового навантаження – це в першу чергу стосується податку на прибуток підприємств і ПДВ. Щодо плати за землю, то зменшення їх кількості вказує на зменшення рівня оброблення земельних угідь, що негативно впливає на забезпечення населення власними сільськогосподарськими продуктами.

При цьому якщо аналізувати втрати бюджету, то розподіл податків дещо інший: першу позицію займає ПДВ, на другому податок на прибуток підприємств, акцизний податок із вироблених в Україні товарів на третьому місці, а плата за землю на четвертому. Але більш повну картину пільгового оподаткування дає розмір втрат бюджету у розрахунку на одного платника, тут розподіл зовсім інший, так першу позицію займає акцизний податок із вироблених в Україні товарів – 102 млн грн на одного платника, другу – податок на прибуток підприємств – 3,5 млн грн, третю ПДВ – 1 млн грн і лише четверту – плата за землю із сумою 21 тис. грн відповідно. Аналіз структури великих платників податків показав, що на одного великого платника податку на прибуток підприємств припадає 29 млн грн втрат пільгового оподаткування, на другому місці ПДВ – 17,5 млн грн, на третьому плата за землю із сумою 5,6 млн грн. відповідно.

Результати аналізу другого етапу вказують, що пільги по ПДВ мають 73 коди, при цьому найбільші втрати бюджет несе лише по одинадцяти пунктам, це 90,3 % від загальної суми втрат. З них левова частка припадає на спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських підприємств – 46,1 % і 10,5 % – на операції з постачання лікарських засобів. Щодо пільгового оподаткування останньої операції виникає багато суперечностей, адже як пересічні громадяни ми можемо стверджувати, що ціни у наших аптеках коливаються в межах від 0 до 50 грн при найнижчій ціні за товар у

130 грн. Виникає питання щодо взагалі застосування цієї пільги, якщо суб'єкти господарювання дозволяють таку цінову надбавку на товар.

Тимчасове оподаткування окремих видів діяльності стало носити масовий характер, складається враження про лобіювання політиками своїх власних інтересів, а вони, в першу чергу, повинні підтримувати головну функцію податків справедливість і слідкувати про рівномірність розподілу податкового навантаження. Нічого в країні не зміниться поки не змінитися влада, вона повинна показати бажання будувати чесні партнерські відносини з усіма платниками податків, а не створювати парникові умови для власного бізнесу.

Результати третього етапу вказують, що великі платники податків є лідерами пільгового оподаткування по основним трьом податкам, а саме ПДВ, ПДВ, податку на прибуток підприємств та платі за землю. За рахунок цього по сплаті ПДВ займають лише друге місце після м. Києва. Проведений аналіз показав, що деякі пільги створені тільки для великих платників податків.

Результати четвертого етапу дають підставу стверджувати, що уряд, в першу чергу, відстоює інтереси великих платників. Пільгове оподаткування не направлена на підтримку малого бізнесу, ним використано лише шістнадцять кодів, з яких основними є лише шість.

З метою збільшення регулятивної ефективності пільгового оподаткування необхідно:

– переглянути загальний перелік пільг, він не повинен містити 73 різновиди (перелік постійно змінюється) – це, в першу чергу, ускладнює адміністрування ПДВ;

–переглянути перелік пільг наданих великим платникам податків, проаналізувати доцільність їх застосування і ефект від їх відміни, в першу чергу, на діяльність суб'єкта господарювання.

3. Сьогодні платники податків самі зацікавлені у ведені прозорого, партнерського бізнесу – сумлінним держава обіцяє автоматичне

відшкодування ПДВ і мінімальне втручання у ведення бізнесу (проведення планової перевірки не більше ніж раз в три роки). На першому етапі підписання договорів про поставку товарів чи послуг, ними проводиться моніторинг партнерів по бізнесу, вивчається їх податкова історія, а саме місце реєстрації платника ПДВ на дату здійснення господарських операцій (повинні не знаходитися за адресами масової реєстрації), наявність достатніх трудових ресурсів, офісних і складських приміщень, час функціонування на ринку, зміна керівного складу фірми. При оцінці платоспроможності партнерів по бізнесу необхідно уникати відносин із платниками по яких до ЄДР внесено інформацію про відсутність за місцезнаходженням, прийнято рішення про припинення діяльності, чи по яких змінено податкову адресу. Вимогами часу є будування трьохсторонніх, прозорих, відповідальних відносин: між партнером по бізнесу, ДПІ і платником податку. В першу чергу, важливим для платників і їхніх контрагентів є своєчасність, безпомилковість реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, наявність підтверджуючих первинних документів щодо здійснених господарських операцій, дозвільних документів на здійснення певних видів діяльності, повнота подання ними податкової звітності з ПДВ і реєстрів отриманих та виданих податкових накладних до податкових інспекцій та інше.

Після проведення податкової реформи значно розширилися можливості податкового інспектора, щодо інформаційного забезпечення супроводження платника ПДВ (за рахунок організації електронної звітності з ПДВ). Створення координаційних груп і постійних комісій дають змогу приймати експертні рішення щодо спірних питань, і інспектор не несе суцільної відповідальності щодо свого суб’єктивного рішення. Ефективність цих рішень значно результативніша, із-за включення фахівців-експортів різних сторін супроводження платника ПДВ. Розподіл платників за категоріями дозволяє інспектору ефективніше використовувати свій час і приділяти увагу ризиковим категорія. Планові перевірки для платників з високим ступенем

ризику здійснюється раз у рік, а для тих що мають позитивну історію раз у три роки. Щодо позапланової перевірки, то розширені можливості виходу на неї для недобросовісних платників. Але необхідно вилучити із переліку підставу застосування позапланової перевірки для платників у яких відсутня документальна планова перевірка протягом попередніх 24 послідовних звітних податкових періодів (місяців), (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх восьми послідовних звітних періодів) а це відповідно два роки. Адже платники ПДВ, що мають позитивну історію і незначний ступінь ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки.

Будуючи державу без корупцію урядовці повинні, в першу чергу почати із перебудови власних підходів щодо прозорості ведення бізнесу, відстоювання інтересів держави, захищати державні економічні інтереси. Тільки власним прикладом можна привернути увагу інших, зацікавити і об’єднати промисловий потенціал країни.

Показники ефективності адміністрування податкової системи, як і будь-які інші фінансові показники, повинні мати рекомендовані значення (або бази для порівняння) та тенденції їх змін, як для окремих регіонів, так і для окремих податків. Але більший аналітичних ефект можна отримати порівнюючи їх у галузевому розрізі. Розраховуючи їх необхідно зважено трактувати отримані результати і проводити детальний аналіз, адже їх зміна може вказувати як на негативні так і на позитивні зміни одночасно.

4. Основні втрати від пільгового оподаткування ПДВ (90 %) несе бюджет за: сільськогосподарські підприємства спеціального режиму оподаткування та переробні підприємства щодо діяльності з постачання власно виробленої продукції переробки тварин; операції з постачання лікарських засобів і виробів медичного призначення за переліком; виробнича дотація з бюджету; операції з постачання освітніх послуг навчальними закладами; постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів

масової інформації, книжок, видань навчального призначення вітчизняного виробництва на митній території України; операції з безкоштовної передачі рухомого складу залізничного транспорту підприємствами державної форми один одному; операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами і реабілітаційними установами для інвалідів, що мають ліцензію. При цьому загальна сума втрат по-пільговому оподаткуванню ПДВ сягає 30,3 млрд грн., з них лише 15,5 % є втратами від діяльності великих платників податків, а це 4,7 млрд грн і лише 0,1 млрд грн – від діяльності фізичних осіб – суб'єктів господарювання.

Введена значна частина пільг є результатом лобіювання інтересів певних груп, при цьому 18 % від загального переліку носить тимчасовий характер. Оподатковуються за нульовою ставкою операції з постачання природного газу ПАТ «НАК «Нафтогаз України»» призвели до втрат бюджету на загальну суму майже в 1,5 млрд грн, при цьому великі платники не заплатили 0,64 млрд грн. Економічно обґрунтованими пільгами, які в майбутньому принесуть вигоду, є підтримка суб'єктів: господарювання, які запроваджують в Україні використання альтернативних видів палива та літакобудування, щодо результатів науково-дослідних і конструкторських робіт.

Підрозділи органу ДПС усіх рівнів отримують доступ до статистичної інформації результатів автоматизованого співставлення на рівні ДПА України даних податкової звітності з податку на додану вартість контрагентів (розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту контрагентів, розрахунків коригування сум ПДВ контрагентів) у розрізі звітних періодів. Статистична інформація щодо кількості, суми відхилень ПДВ та результатів їх опрацювання органом ДПС формується за підпорядкованими органами ДПС, категоріями платників ПДВ (або категоріях записів), звітними періодами, що значно збільшує ефективність проведення контрольно-перевірочної роботи працівниками ДПСУ.

Зазначені нормативні акти удосконалюють адміністрування ПДВ, руйнують схеми мінімізації податкових зобов’язань, ліквідують віртуальний податковий кредит з ПДВ, забезпечують повноту декларування податкових зобов’язань та забезпечують своєчасне відшкодування податкового кредиту в умовах запровадження системи подвійного контролю перевірки податкової звітності з ПДВ та подання платниками розшифровок податкового кредиту та зобов’язань у розрізі контрагентів.

Основні положення даного розділу роботи викладені в авторських працях [49, 52, 133].

РОЗДІЛ 3
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

3.1. Оцінка останніх нововведень в системі адміністрування ПДВ в Україні

Основна проблема, яка залишається невирішеною в системі адміністрування ПДВ, є застосування схемного фіктивного кредиту з метою отримання незаконного відшкодування податку з бюджету. Слід зазначити, що ця проблема на початку 2000-х років набула такого масштабу, що й до теперішнього часу, не зважаючи на суттєвий прогрес в адміністрування ПДВ, вона справляє суттєвий вплив на фіскальну ефективність податку, бажання сумлінних платників виконувати свої зобов‘язання перед державним бюджетом. Можна зазначити, що значні та вагомі зусилля реформаторів ПДВ протягом останніх 15-років були здебільшого спрямовані на подолання саме цієї проблеми. З цією метою було запроваджено перелік критеріїв та умов, згідно з якими платники можуть претендувати на відшкодування податку, далі було впроваджено камеральні перевірки і звірки та, врешті-решт, електронний реєстр податкових накладних. Останній крок, як було показано у попередньому розділі роботи, виявився досить ефективним, але проблема фіктивного відшкодування залишається актуальною.

З метою протидії незаконним способам відшкодування податку з бюджету, боротьби з «податковими ямами» стало прийняття закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 № 1621-VII, згідно з яким в Україні запроваджується повністю електронне адміністрування ПДВ.

Головним елементом електронного адміністрування є рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість (електронні рахунки з ПДВ).

Слід зазначити, що існує міжнародна практика застосування електронних рахунків з ПДВ. Так, що позитивний досвід з запровадження ПДВ - рахунків напрацьовано у Болгарії, де частка надходжень від зовнішньоекономічних операцій становила 90% від всіх доходів ПДВ, що стало об'єктивною передумовою таких змін. Запроваджувалися ПДВ - рахунки з 1 липня 2002 р. по 1 липня 2003 р. Вони відкривались в комерційних банках, і на банки було покладено обов'язок інформування податкових органів про відкриття/закриття рахунків і рух коштів по них.

Це було позитивно сприйнято платниками податків тому, що при переході на цю систему вони звільнялись від відповідальності за третіх осіб, тобто для них норми стали менш жорсткими. Окрім того, варто відмітити технічну готовність до змін, адже ступінь автоматизації облікових процесів на всіх підприємствах був високий і подача звітності до податкових органів відбувалась в електронному вигляді. Такі нововведення супроводжувались суттєвим скороченням сум відшкодування податку з бюджету [21].

У Азейбарджані така система працює за принципом «розщеплення» (при купівлі товару чи послуги кошти діляться на дві частини: одна зараховується на електронний рахунок ПДВ, а інша – на розрахунковий рахунок). Формування податкового кредиту відбувається шляхом зняття з електронного рахунку ПДВ тільки тих коштів, які були внесені платником податку раніше, що унеможливлює використання схем з «компаніями-одноденками» [34]. Ще однією характерною ознакою функціонування ПДВ - рахунку в Азейбарджані є те, що необхідний депозитний рахунок відкривається в казначействі [17].

Відповідно до комплексного плану протидії тіньовій економіці в Республіці Казахстан на 2014 - 2015 рр. передбачено перехід на електронні

рахунки-фактури, запровадження спеціальних ПДВ-рахунків [64]. Ця ідея активно обговорювалася з 2002 р., але 2013 р. було ініційовано пілотний проект, направлений на вирішення проблем з фіктивним підприємництвом. З 1 липня 2014 р. діє лише Постанова Уряду Республіки Казахстан «Про затвердження правил документообороту рахунків-фактур, що виписуються в електронному вигляді». Законопроект по введенню спеціальних ПДВ - рахунків ще розробляється Міністерством фінансів.

Міжнародні експерти проаналізувавши Болгарії щодо запровадження банківських спецрахунків з ПДВ дійшли висновку, що така система не дозволяє повністю виключити ризики податкового шахрайства. Наприклад, система рахунків не дозволяє визначити приховані обсяги товарообороту і відповідно бази оподаткування, фіктивний експорт, формування фіктивного схемного кредиту, зловживання і хабарництво посадовців в середині системи. Крім цього, суттєво зростають трансакційні витрати на сплату податку в основному через дві речі : перша - це зростання вартості обігового капіталу для підприємства і друга – адміністративні витрати на управління, банківські послуги, бухгалтерські послуги тощо. Так, вони нагадують, що свого часу в РФ намагалися запровадити подібний проект, але з огляду саме на значне підвищення витрат на адміністрування ПДВ відмовилися від такої ідеї [129, с. 32-33].

Більш цього з усього переліку наявних підходів, які спрямовані на підвищення ефективності системи адміністрування ПДВ запровадження спеціальних рахунків є одним із самих неефективних. Принаймні такий висновок можна зробити з таблиці 3.1. Насправді запровадження спецрахунків немає жодних переваг порівняно з іншими методами підвищення якості адміністрування. Як слідує з таблиці 3.1 найбільш ефективним виявляється метод диференціації платників за групами ризику і запровадження для самих сумлінних певних преференцій в процесі адміністрування податку. Всі інші

методи адміністрування, крім цього, призводять до підвищення витрат адміністрування податку як з боку платників, так і для держави.

Отже, основна новація стосовно адміністрування ПДВ в Україні з 1 січня 2015 року полягає у тому, що запроваджуються електронні рахунки через які будуть здійснюватися розрахунки платників податків з державним бюджетом по сплаті та відшкодуванню ПДВ. При цьому ці розрахунки будуть відбуватися через спеціальний уповноважений банк, визначений Кабінетом Міністрів України для впровадження електронного адміністрування («ПДВ - Банк»).

Таблиця 3.1

Оцінка ефективності окремих підходів адміністрування ПДВ за критеріями функціонування

	Критерії функціонування системи адміністрування				
	Зменшення або усунення затримок відшкодування	Зменшення кількості заявок на відшкодування	Підвищення захисту податкової бази ПДВ	Зменшення витрат на сплату податку платників	Зменшення витрат на адміністрування податку держави
1. Нульова ставка податку для постачальників експортерів	ТАК	ТАК	НІ	НІ	НІ
2. Звірка «великих» податкових накладних	НІ	НІ	ТАК	НІ	НІ
3. Перевірка відшкодування сертифікованими аудиторами	ТАК	НІ	ТАК	НІ	ТАК
4. Преференції для сумлінних платників	ТАК	НІ	ТАК	ТАК	ТАК
5. Заявка до відшкодування сум сплачених виключно через банківські рахунки	ТАК	НІ	ТАК	НІ	НІ
6.ПДВ – рахунки	НІ	НІ	Не доведено	НІ	НІ
7. Відстрочка ПДВ за капітальними	ТАК	ТАК	НІ	НІ	НІ

вкладеннями					

Джерело : [129, с. 34]

Ця установа автоматично відкриває рахунки («ПДВ - рахунки») всім існуючим та новоствореним платникам ПДВ. В Єдиному реєстрі податкових накладних (далі ЄРПН) додається додаткова умова реєстрації податкових накладних: постачальник має право зареєструвати видані податкові накладні лише в межах суми його «вхідного» ПДВ (ПДВ за отриманими податковими накладними та «імпортний» ПДВ) та суми поповнень ПДВ – рахунку.

При цьому гранична сума ПДВ, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні, обчислюється за формулою:

$$\sum ПН = \sum ПН(о) + \sum Митн + \sum Поповнення - \sum Пн(в) - \sum Відшкодування - \sum Перевищення \quad (3.1)$$

де:

∑ПН(о) - загальна сума ПДВ за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН;

∑Митн - загальна сума ПДВ, сплаченого при імпорті товарів;

∑Поповнення - загальна сума поповнення ПДВ-рахунку з власного поточного рахунку платника ПДВ;

∑ПН(в) - загальна сума ПДВ за виданими податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН;

∑Відшкодування - загальна сума ПДВ, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

∑Перевищення - загальна сума перевищення податкових зобов’язань, зазначених у податкових деклараціях, над сумою податку, що міститься в виданих податкових накладних за відповідний період (тобто, сума податкових зобов’язань за «нестандартними» операціями, наприклад використання товарів/ послуг в неоподатковуваних операціях).

Розрахунок такої граничної суми ведеться наростаючим підсумком з дня набрання чинності новими правилами (1 січня 2015 року).

Якщо проаналізувати рівняння 3.1, то можна побачити, що величину податку, що теоретично може бути відшкодований платнику знаходиться в додатній залежності від загальної суми поповнення ПДВ - рахунку з власного поточного рахунку платника ПДВ. Це є не зовсім логічним кроком, адже сума відшкодування має залежати виключно від результатів і показників фінансово-господарської діяльності суб‘єкта господарювання. У випадку застосування правила розрахунку сум податку, що відшкодовується за формулою 3.1, ця величина залежить від трьох штучно встановлених показників. Крім (1) загальної суми поповнення ПДВ - рахунку з власного поточного рахунку платника ПДВ на величину суми податку до відшкодування впливають з від‘ємним знаком показники (2) загальної суми перевищення податкових зобов’язань, зазначених у податкових деклараціях, над сумою податку, що міститься в виданих податкових накладних за відповідний період, та (3) граничної суми ПДВ, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні.

Всі три показники є не об‘єктивними показниками, а суб‘єктивно-нормативними і пов’язаними між собою, що, на нашу думку, теоретично може призводити до певних суперечностей і недоліків з адмініструванням ПДВ. Крім цього, згідно з формулою 3.1 фактично впроваджується практика штучного коригування бази оподаткування, що у вітчизняних реаліях є нездоровою практикою адміністрування податків.

Разом з цим замість створення умов, які унеможливлюють махінації з ПДВ, введення ПДВ - рахунків вводить солідарну відповідальність платників податків, що перекладає тягар щодо збору податків з контролюючих органів на сумлінних платників податків і фактично забороняє здійснення угод за передоплатою. Це зумовлено тим, що сумлінний платник ПДВ має своїми коштами, що резервуються на ПДВ - рахунку, ризикувати у випадку якщо

угода укладена з несумлінним контрагентом. Це однозначно підвищує вартість адміністрування ПДВ саме для платників, оскільки має відбуватися певна робота по вивченню ділової репутації контрагента.

Як визначається статтею 200^1 ПКУ порядок електронного адміністрування податку на додану вартість встановлюється окремим нормативним актом Кабінету Міністрів України. Цей має визначати:

– механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

– особливості складання податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних в умовах дії системи електронного адміністрування ПДВ;

– механізм проведення розрахунків з бюджетом із застосуванням рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ.

Треба зазначити, що на даний момент ці розрахункові і технічні процедури не впорядковано, очевидно, що запуск цього механізму адміністрування ПДВ може виявитися і тривалим, і дороговартісним.

В Україні свого часу вже була невдала спроба запровадження такого механізму адміністрування ПДВ.

Так, 2 квітня 2002 р. в Україні були запроваджені рахунки для перерахування ПДВ зі спеціальним режимом використання. Нормативно-правовою базою запровадження таких новацій адміністрування ПДВ стали: постанова № 270 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 5 червня 2000 року № 892», розпорядження Кабінету Міністрів України № 105-р «Про заходи щодо забезпечення надходжень до державного бюджету податку на додану вартість від учасників оптового ринку електроенергії», розпорядження Кабінету Міністрів України № 106-р «Про заходи щодо забезпечення надходження до державного бюджету податку на додану вартість за спожитий природний газ». Таким чином, ряд компаній (підприємства вугільної промисловості, ДП «Енергоринок», дочірня компанія

«Торговий дім «Газ України» НАК «Нафтогаз України») зобов’язали здійснювати відокремлення еквівалентних коштів суми ПДВ і перерахування на відкритий рахунок у банку для розрахунків з податку на додану вартість [41].

Як зазначають Л. П. Скалозуб та В. І. Василинчук, за перший рік дії цих вищезазначених нормативно-правових актів надходження до бюджету по даним платникам зросли на 53,1 % і склали 3,5 млрд. грн. При цьому 200 платників податків (підприємств електроенергетики та вугільної промисловості) забезпечують 10 % загальних надходжень ПДВ до бюджету і застосування до них такого механізму адміністрування ПДВ є досить ефективним [99].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 № 1621-VII внесено суттєві зміни до системи адміністрування ПДВ. Цим нормативно-правовим актом запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ. Це є його основною новацією, але також запроваджено ряд інших змін, що докорінно змінюють систему адміністрування ПДВ.

ПКУ визначено зобов’язання платників податків, що належать до великих та середніх підприємств подавати податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі. З 1 січня 2015 р. податкову звітність з ПДВ будуть зобов’язані подавати всі платники податків з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Це є позитивним кроком з огляду на необхідність переходу від здачі звітності в документальному вигляді до електронного. Але направлений він не на забезпечення системи «електронного урядування», а на супроводження системи електронного адміністрування ПДВ.

Необхідність удосконалення системи адміністрування ПДВ практиками та теоретиками констатувалась останні 15 років.

Спроба ввести окремі поточні рахунки для справляння ПДВ була здійснена ще Л. Д. Кучмою. У Указі Президента України «Про окремі поточні рахунки для справляння податку на додану вартість та обороту коштів податку» визначалась необхідність введення таких рахунків спочатку з 1 липня 2004 р., а з внесення змін Указом Президента України від 5 березня 2004 року №281/2004, – з 1 квітня 2004 р. Також було затверджено постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 23 березня 2004 р. № 359 «Порядок справляння до державного бюджету податку на додану вартість та обороту коштів податку через окремі поточні та/або реєстраційні рахунки платників цього податку із спеціальним режимом їх використання».

Варто відзначити, що справляння до державного бюджету ПДВ та оборот коштів податку планувався через окремі поточні та/або реєстраційні рахунки платників, відкриті в установах банків, де й були відкриті їх поточні рахунки. Також було передбачено, що у разі недостатності (відсутності) коштів на цьому рахунку для здійснення розрахунків з державним бюджетом або з іншим платником податку, платник податків може поповнити ці рахунки з інших рахунків або готівкою. Окремим пунктом було зазначено, що суми ПДВ, які підлягають до відшкодування платниками податку з бюджету до 1 червня 2004 р., за бажанням платника можуть бути зараховані на його поточні та/або реєстраційні рахунки. При цьому з цих рахунків планувалось перераховувати кошти тільки на ПДВ – рахунки інших підприємств, до державного бюджету та Пенсійного фонду України.

Було передбачено специфічну систему відшкодування ПДВ для підприємств-виробників, що здійснюють експорт за прямими договорами і обсяг експортних операції яких за минулий рік становила не менше 250 млн грн, а балансова вартість основних фондів – не менше 100 млн грн. Процедурно передбачалась подачі другого примірника податкової декларації, що поверталася платнику податків з відміткою органу державної податкової

служби про прийняття декларації не пізніше ніж наступного робочого дня і виступала підставою для відшкодування податку на додану вартість. Але на практиці ця постанова так і не запрацювала через втрату чинності від 29.04.2004 [77].

Удосконалення адміністрування ПДВ через запровадження спецрахунків не підтримують М. Ярославцева та Б. Бурлуцький. Вони зазначають, що це призводить до збільшення накладних витрат (особливо для дрібного бізнесу). Також негативним аспектом є скасування правила першої з подій [114].

Для вирішення проблеми пов'язаних з відшкодуванням ПДВ експортерам В. Конторович пропонував у комерційних банках відкривати спецрахунок для розрахунків по ПДВ. Перевагами цього були добровільність платників податків, а також відсутність адміністративних затрат з боку контролюючих органів [39]. Але при такому ліберальному підході сумнівною є ефективне існування системи, адже не всі компанії-експортери можуть відкрити спецрахунки, і спектр їхніх операцій може бути дуже широким, тому неефективним буде відшкодування ПДВ.

Не зважаючи на відволікання обігових коштів як запровадження спецрахунків, Т. Єфиметко та А. Соколовська вбачали запровадження «універсального бюджетного» спецрахунку як механізм мінімізації негативних наслідків [33].

Особливої уваги заслуговує питання впливу спецрахунків на тіньову економіку. А. Грицюк вважає, що механізм ПДВ - рахунків не може спровокувати поширення тіньового обігу та активнішому використанню бартерних операцій [16]. На нашу думку, за умови прозорого механізму функціонування механізму спецрахунків, це може сприяти певній детінізації економіки.

Так, С. Брєхов і В. Коротун пропонували запровадити «податкові спецрахунки» підприємств в обслуговуючих комерційних банках, на яких

повинна акумулюватися частина грошових коштів від реалізації товарів та послуг (не більше 2–3 %). Перевагами такого механізму є рівномірне розподілення податкового навантаження, уникнення значного виведення обігових коштів, можливість нарахування відсотків на залишок коштів на рахунку платника податків. Також акцентувалася увага на необхідності повернення надміру перерахованих коштів [8].

Н. Бодряга та Б. Кривоберець розробили схему функціонування спецрахунків з ПДВ (рис. 3.1). А також виділили ряд переваг та недоліків спецрахунків.

Основними перевагами електронних рахунків з ПДВ є наступні:

– зростання надходжень з ПДВ до державного бюджету;

– підвищення прозорості адміністрування податку;

– спрощення процедури контролю;

– підвищення ефективності адміністрування ПДВ;

– зниження неправомірних вимог щодо відшкодування ПДВ;

– скорочення строків відшкодування.

Разом з тим значними недоліками є заморожування обігових коштів суб’єктів підприємницької діяльності, додаткові витрати платників податків, а також ускладнення звітності. Як наслідок, це може гальмувати розвиток бізнесу. А тому із запровадженням електронних рахунків ПДВ доцільно здійснити перехід на касовий метод розрахунку податкових зобов’язань [7].

Таким чином, у найближчий час система адміністрування ПДВ в Україні очікують кардинальні зміни. Система електронних рахунків зі сплати ПДВ до державного бюджету має як переваги, так і недоліки. До основних переваг слід віднести створення дієвого механізму запобіганню шахрайству і зловживанням при сплаті та отриманню відшкодування сум податку з державного бюджету. На відміну від цього основний недолік полягає у тому, що значна частина обігових коштів підприємств буде заморожуватись на цих

рахунках, що за ланцюговим ефектом призводить до пригнічення фінансово-господарської діяльності через дефіцит обігових коштів, які необхідні для розрахунків між економічними агентами.

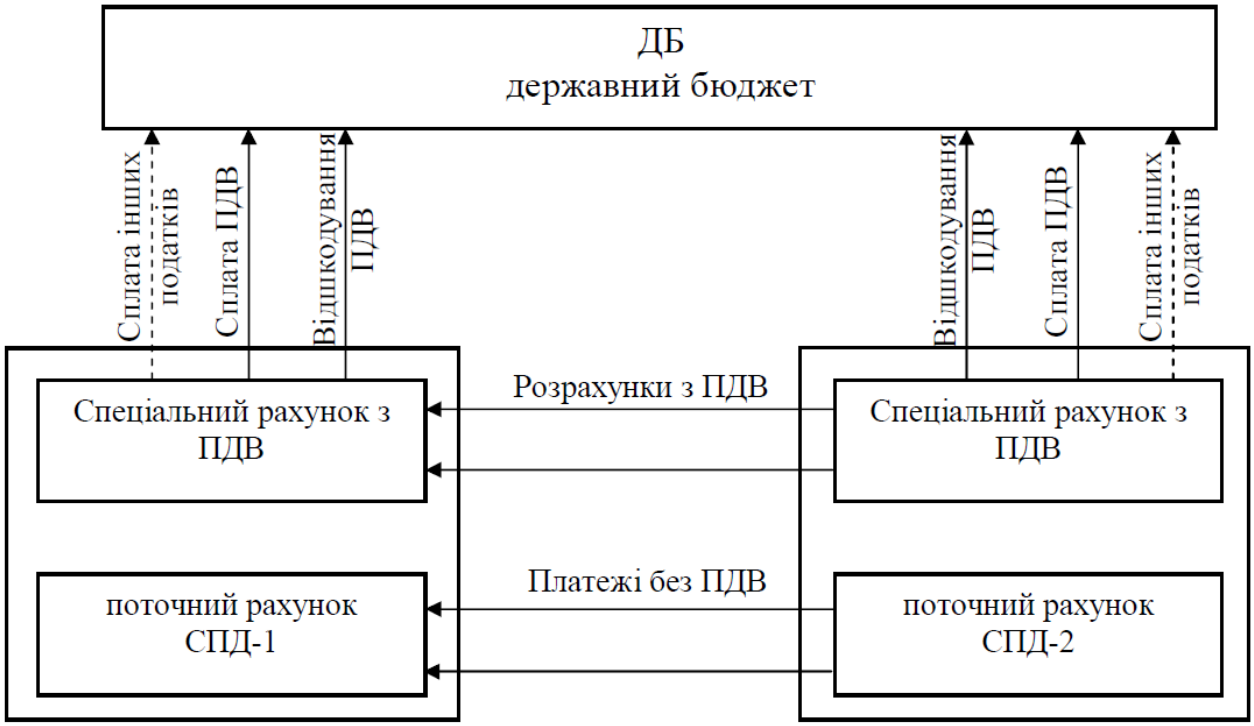


Рис. 3.1. Схема функціонування спецрахунків з ПДВ.

Джерело : [7]

Запровадження ПДВ – рахунків значно збільшує вартість адміністрування даного податку в частині трансакційних витрат, навіть незважаючи на те, що ідея створення спеціального банку вже відхилена, а обслуговування ПДВ – рахунків буде здійснювати Державна казначейська служба України. Ця служба по суті вже є такою структурою, яка здійснює обслуговування державного бюджету як за доходами, так й за видатками, зокрема, і відшкодування ПДВ. Казначейство має відпрацьовану систему управління і розгалужену регіональну структуру, яка, у разі остаточного запровадження ПДВ – рахунків, може обслуговувати фінансові трансакції по електронних рахунках.

На разі важко передбачити, за яким сценарієм будуть розвиватися події в подальшому, адже можливий як позитивний, так й негативний варіант розвитку ситуації. До того ж не слід забувати про те, що дуже часто рішення в сфері податкової політики приймаються виходячи не суто з економічних міркувань і логіки, а з мотивів політичної доцільності, кон‘юнктури. На нашу думку, ефективність новацій буде залежати в першу чергу від того наскільки вдало будуть застосовані сучасні інформаційні технології в процесі їх імплементації в практичну діяльність контролюючих органів та платників податків.

3.2. Напрями вдосконалення окремих складових системи адміністрування ПДВ в Україні

Система адміністрування ПДВ в Україні залишається недосконалою як в частині поточного податкового контролю, так й здійснення перевірок, юридичної підтримки апеляційних процесів тощо. Незважаючи на запровадження електронного реєстру податкових накладних з ПДВ проблеми «податкових ям», корупційних схем при відшкодуванні податкового кредиту не усунені.

З огляду на це, на нашу думку, основні напрями подальшого вдосконалення системи адміністрування ПДВ є наступні:

1) визначення справедливої вартості ціни товарів, робіт і послуг, що є базою оподаткування ПДВ;

2) процедури відстеження і визнання угод недійсними, які укладаються виключно з метою формування фіктивного податкового кредиту;

3) вдосконалення системи податкового контролю через підвищення ефективності електронних камеральних і документальних перевірок.

Останнім часом посилився комплекс серйозних проблем, пов’язаних з адмініструванням цього податку та викривленням його економічної сутності. ПДВ хоч і забезпечує значну частину доходів бюджету, однак фіскальна ефективність цього податку, що підтверджує наше дослідження, є недостатньо високою. Така неефективність в значній мірі зумовлена практикою вимивання коштів з державного бюджету через неадекватну систему ціноутворення. Оскільки ПДВ є податком на кінцевого споживача, то існує можливість завищення ціни на проміжному етапі формування вартості товару або послуги, заниження ціни при імпорті тощо. Тому надзвичайно важливим є питання визначення справедливої вартості товарів (робіт, послуг), нематеріальних активів тощо.

У зв’язку з цим у п. 1 ст. 188 Податкового кодексу України зазначається, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості (у разі здійснення контрольованих операцій - не нижче звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. Крім того, до складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв‘язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

У зв’язку з цими обставинами виникає питання визначення як звичайної ціни товару/послуги, так й її окремих складових, особливо, це стосується вартості нематеріальних активів.

Слід зазначити, що питання визначення вартості нематеріальних активів взагалі є неоднозначним. Методологічно можуть використовуватися різні підходи. Наприклад, оцінка на основі врахування споживчої вартості, чи оцінка на основі врахування калькуляції затрат. Ці підходи можуть давати в підсумку результати, які мають суттєві розбіжності. Але якщо такі розбіжності виникають, то як можна встановити звичайну ціну товару чи

послуги. Проілюструвати цю тезу можна на основі простого прикладу. Вартість однієї одиниці у фізичному еквіваленти «Кока-коли» і «Живчика» будуть зовсім різними. Навіть не дивлячись на те, що заводи по виробництву цих напоїв знаходяться в одному регіоні і мають приблизно однаковий технологічний процес.

Вартість однієї й тієї ж аудиторської послуги, яка надається, наприклад, провідною світовою аудиторською компанією та звичайною української компанією, навіть за абсолютної рівності та ідентичності якостей будуть істотно відрізнятися між собою. Різниця в ціні може сягати декількох порядків. Подібних прикладів із практики фінансово-господарського життя можна навести багато.

З огляду на це, з новою силою актуалізується фундаментальне теоретичне питання визначення справедливої (ринкової, звичайної тощо) ціни товару/послуги. Як було зазначено, навіть теоретично це питання є неоднозначним. Не говорячи вже про те, що воно має бути чітко сформульовано і визначено в податковому законодавстві. Тому, на нашу думку, на сьогоднішній день одним із основних критеріїв звичаєвості ціни при визначенні бази оподаткування ПДВ є критерій її структури, що може визначатися за різними елементами, зокрема, за елементами витрат.

Наступне важливе завдання при вирішення проблеми підвищення ефективності системи адміністрування ПДВ є процедури визнання угод недійсними (фіктивними, нікчемними), внаслідок здійснення яких відбувається формування необґрунтованого податкового кредиту з ПДВ.

З огляду на це, одним з пріоритетних напрямів, який повинен враховуватися при реорганізації ДФС є зменшення кількості податкових спорів на розгляді у судах різних інстанцій. За січень-лютий 2015 р. на розгляді перебувало більше 62 тис. справ (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Окремі показники розгляду податкових спорів з 01.01.2015 по 01.03.2015

	Кількість справ, що перебували у розгляді, шт.	Загальна сума за позовами, млн. грн.	Середня сума за позовом, тис. грн.	Кількість справ, що вирішені на користь позивача/ органу ДФС	Загальна сума за справами, що вирішені на користь платника податків/ органу ДФС, млн грн	Середня сума за справами, що вирішені на користь платника податків/ органу ДФС, тис грн
Позивач – платник податків	44738	123700	2765	1181	1744,9	1477
Позивач – орган ДФС	22458	22400	997	2304	516,7	224
Всього	67196	146100	–	–	–	–

Джерело: [67].

У кожній третій справі позивачем виступав орган ДФС. При цьому середня сума за позовами, ініціатором яких виступав орган ДФС, була майже у тричі менша від справ, в яких позивачем виступав платник податків. Також варто відмітити, що загальна сума за позовами платників податків у 5,5 разів перевищувала аналогічний показник органів ДФС (123700 млн грн проти 22400 млн грн). Це може свідчити про достатньо високий рівень незадоволення платників податків діючими податковою, митними системами та процесом адміністрування податків, зборів і платежів.

Незважаючи на те, що платники податків подали вдвічі більше позовів, показник кількості виграних ними справ набагато нижчий, ніж у органів ДФС. Більш детальний аналіз показує, що платники податків виграли лише 2,6 % поданих ними справ, або ж кожну 38-му справу. При цьому органи ДФС виграли 10,3 % справ, в яких виступали позивачами (кожна 10-та справа).

Загальна сума за справами платників податків, які були виграні – 1,7 млрд. грн, що більш ніж у три рази перевищує аналогічне значення органів ДФС. Варто зазначити, що середня сума за виграними справами, у яких позивачем виступав платник податків, у 6,6 разів перевищує аналогічний показник органів ДФС: у випадку, коли позивач був платник податків, середня сума за справами становила 1477 тис. грн; у разі, якщо позивачем виступав орган ДФС, середня сума складала 244 тис. грн.

На сьогодні відсутня практика застосування грошового порогу для передачі справи до суду, що лягає тягарем на платників податків. При цьому є цінним досвід США, Грузії та інших держав, що використовують медіацію при вирішенні податкових конфліктів. При цьому цей інструмент часто допомагає повністю вирішити конфлікт, а не лише врегулювати спір і не потребує значних бюджетних витрат.

Подібна ситуація, на нашу думку, стала можливою завдяки тому, що недостатньо ефективною є робота податкових органів в частині юридичної практики.

У відповідності до ст. 67 Конституції України кожен зобов’язаний сплачувати податки та збори в порядку та розмірах, встановлених законом, тобто кожен з підприємців в нашій державі є платником податків. Але в Україні протягом тривалого періоду часу склалася ситуація, коли поведінка суб’єктів оподаткування, спрямована на ухилення чи мінімізацію податкових зобов‘язань, стала звичайною практикою їх діяльності. Серед суб’єктів економічної діяльності сформувалося коло юридичних і фізичних осіб заздалегідь налаштованих на несплату податків. Протягом останніх років, спостерігається значне поширення фактів ухилення від сплати податків, які раніше мали разовий характер. Це обумовлює необхідність активної боротьби з цими правопорушеннями.

Основною необхідною умовою боротьби з несплатою податків є своєчасне і повне виявлення подібних фактів. На сьогодні їх виявляється не більше 5 %. Точні обсяги податкової злочинності важко визначити через її латентність, а також через невідповідність і неспівставність даних за різні періоди у зв’язку із частими змінами законодавства.

Платник податків зіставляє вигоду від ухилення від сплати податків і можливі негативні наслідки. Якщо з матеріальної точки зору ухилення себе виправдовує, то платник податку, швидше за все, сплачувати податки не стане. Тому зниження податкоспроможності слід розцінювати як одну з важливих економічних причин ухилення від сплати податків.

Найбільш небезпечною тенденцією є те, що кошти накопичені внаслідок ухилення від сплати податків, часто спрямовуються на прикриття цієї ж діяльності, забезпечуючи особисту безпеку та захист від контролюючих органів. Суб’єкт підприємництва, який веде подвійну бухгалтерію, приховуючи реальні обсяги виробництва або реалізації продукції, отримує значну економію грошових коштів за рахунок несплачених податків.

З метою попередження, виявлення, припинення та розкриття злочинів, правоохоронні органи порушують кримінальні справи стосовно осіб тих підприємств, які надали податковий кредит і не задекларували податкові зобов’язання, здійснили операції не обумовлені економічними причинами (цілями ділового характеру) – «податкових ям» за наслідками проведених перевірок і відпрацювання результатів автоматизованого співставлення податкової звітності з ПДВ, у т.ч. розшифровок податкових зобов’язань та податкового кредиту з ПДВ у розрізі контрагентів.

При ухиленні від сплати ПДВ, як правило, залучається кілька недобросовісних суб‘єктів господарювання, зареєстрованих у різних регіонах країни, в тому числі із ознаками фіктивності, використовуються із зловживанням прав банківські рахунки таких суб’єктів, через можливості яких

з метою імітації розрахунків по схемі руху товару (документів, грошових потоків), обертаються кошти, інколи протягом кількох годин, чи використовуються інші форми розрахунків суб’єктів. Незважаючи на удавану «законність» таких схем, це не відповідає дійсності. Із змісту схеми видно, що правочин купівлі - продажу здійснювався сторонами не для отримання товару і грошей, а з метою надання податкової вигоди третій особі шляхом «дарування» податкового кредиту. Такий правочин є удаваним (фіктивним), а дії відповідних осіб є умисним ухиленням від сплати податків.

Для викриття та документування таких злочинів важливе значення має дослідження фінансових потоків (підстави отримання і надання кредитів, обіг готівки та іноземної валюти), розкриття банківської таємниці щодо руху коштів на поточних рахунках суб'єктів господарювання, задіяних у вчиненні злочину, вивчення і підтвердження обставин реальності здійснених і відображених документально операцій, з’ясування обізнаності і системності у діяльності тих, хто зловживає наданими правами і наносить шкоду іншим особам та державі, тобто має намір одержати зиск виключно чи переважно за рахунок відшкодування з бюджету податку на додану вартість.

Доведення факту існування нікчемного правочину повинно здійснюватись певними засобами доказування з урахуванням індивідуальних обставин кожної справи.

Наявність комплексу доказів, посилання на які містяться в акті перевірки, буде підставою для встановлення факту нікчемності (удаваності) правочину та звернення до суду з позовом про стягнення з платника податків коштів, отриманих за нікчемними угодами. При цьому необхідним та ефективним буде встановлення факту нікчемності правочину на всьому ланцюгу по схемі руху товару (документів, грошових потоків), а подання такого позову – до кінцевого вигодонабувача.

Тому, під час дослідження схем ухилення від оподаткування важливим є проведення перевірок господарської діяльності підприємств-транзитерів з метою формування доказової бази при встановленні факту нікчемності правочину та визначення згідно характеру операцій вигодонабувача – платника податків, який намагається отримати вигоду виключно чи переважно за рахунок бюджету, в т.ч. за рахунок отримання відшкодування сум ПДВ.

Наприклад, вигодонабувачем буде суб'єкт господарювання першої ланки у ланцюгу постачання товару (виробник), який здійснив реалізацію за ціною, значно нижчою, ніж ціна по якій товар було придбано кінцевим споживачем через низку посередників або суб'єкт господарювання, який заявляє до відшкодування суми ПДВ з бюджету внаслідок здійснення по ланцюгу постачання так званих безтоварних операцій, коли угоди між транзитними підприємствами відбуваються лише на папері, а насправді фактичне виконання здійснюється від початкового постачальника до останнього вигодонабувача у ланцюгу.

Необхідною умовою встановлення ознак нікчемності правочину є дослідження потоків: документального, грошового, товарного та їх співставлення.

Дослідження документообігу – передбачає аналіз усіх документів, необхідних для документування господарських операцій, зокрема, передбачених нормативно-правовими актами (Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність» та ін.).

Дослідження грошового потоку – дослідження форм здійснення розрахунків (грошовими коштами, векселями, бартер, залік вимог, тощо).

Необхідним заходом для встановлення факту отримання грошових коштів, їх обсягу та обігу за конкретно визначений проміжок часу з метою виявлення об`єктів оподаткування, визначення фактичної бази оподаткування

та розміру прихованих від оподаткування доходів є розкриття інформації, що містить банківську таємницю.

Дослідження товарного потоку - дослідження фактичного руху товарів від товаровиробника по ланцюгу постачання до кінцевого споживача (вигодонабувача), що передбачає, зокрема, таке.

1. Аналіз господарської діяльності платника податків та перевірка на відповідність вимогам та обмеженням встановлених державою (наприклад, відповідність та додержання нормативам ГОСТу, дозволам, наявність сертифікатів, ліцензій, нотаріальне посвідчення правочинів у випадках передбачених законом та ін.).

2. Аналіз виробничих потужностей, необхідних для здійснення певних технологічних процесів, перевірка їх фактичної наявності у підприємств, які згідно укладених угод, повинні їх мати.

3. Встановлення факту можливості/неможливості реального здійснення операцій в часі з урахуванням дійсного часу, віддаленості, розташування контрагентів один від одного, місця знаходження майна.

4. Наявність складських приміщень, їх обстеження використання/невикористання їх можливостей.

5. Наявність транспортних засобів (наприклад, встановлення чиїм транспортом перевозився товар, за чий рахунок, яким є розмір витрат, їх використання, реалізація прав власності).

6. Ведення обліку для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й обліку інших господарських операцій в тому числі безпосередньо пов`язаних, необхідних.

7. Здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку без достатніх ресурсів.

8. Аналіз діяльності платника податків (вигодонабувача) в часі, наприклад, зміна схеми постачання товарів (раніше – безпосередній продаж, потім – через посередників-транзитерів) та доведення як наслідок відсутності «бізнес-мети», ділової мети, мети отримання прибутку, залучення/використання таких посередників.

9. Дослідження на всіх етапах переходу права власності на товар доцільності та можливості здійснення суб'єктами господарювання – транзитерами операцій (в більшості випадків операцій «про людське око» з надання послуг), які призвели до збільшення ціни товару.

10. Дослідження динаміки цін на товар по всьому ланцюгу постачання від виробників до кінцевих споживачів, в т.ч. з визначенням суб'єкта господарювання, на якому спостерігається значний «скачок» ціни, встановлення причин збільшення (зменшення) ціни (тариф на перевезення, додаткових витрат для покращення якості, (удосконалення) товару тощо).

11. Здійснення операцій з товаром, продукцією, які є не характерним для діяльності платника податків (потрібен новий персонал, додаткові ресурси, дозволи, умови).

12. Сам по собі факт сплати коштів контрагентом не є безумовним підтвердженням того, що поставка мала місце.

Дані обставини необхідно досліджувати комплексно, враховуючи причинно-наслідковий зв`язок.

Дослідження інших ознак, які у сукупності можуть вказувати на нікчемність правочину:

1. Встановлення зв'язків між підприємствами - транзитерами та вигодонабувачем, наявність його взаємозалежних або афілійованих осіб (спільні засновники, наявність посадових осіб, які одночасно виконують функції на декількох підприємствах, адреса місцезнаходження).

2. Аналіз штату працівників та відповідність його фактичним можливостям виконати взяті зобов’язання.

3. Дослідження факту існування сталих системних зв’язків в одному сегменті ринку в якому існують налагоджені стабільні зв’язки й учасники якого обізнані стосовно один одного.

4. Посередниками є суб’єкти господарювання, які систематично не сплачують податки, діяльність яких має ознаки фіктивного підприємництва, які за місцезнаходженням не знаходяться, не звітують про свою діяльність або подають податкові декларації про відсутність такої, зареєстровані власники та посадові особи яких не визнають своєї причетності до їх діяльності.

Таким чином, на основі такого алгоритму здійснення перевірками суб’єктів господарювання податковими органами встановлюється «нереальність» проведення господарських операцій між платниками податків постачальниками та покупцями товарів/робіт (послуг), юридична дефектність первинних документів та здійснення операцій пов’язаних з наданням податкової вигоди для третіх осіб.

В практиці адміністрування ПДВ часто виникає ситуація, коли взаємовідносини між податковими органами і платниками податків реалізуються вже на етапі судового процесу. Надзвичайно ефективними правовими інструментами доведення нікчемності фінансово-господарських операцій є судові доктрини, що дозволяють встановити факт порушення законодавства.

Судові доктрини – це не норми закону, однак, виходячи з науки та теорії права, вони так чи інакше, складають частину правової системи. Оскільки, право – це не тільки і не стільки закон, скільки його дух, що базується на загальноправових і філософських категоріях, таких як розумність, сумлінність

і справедливість. Дані категорії первинні стосовно норм права, у силу чого мають негласний пріоритет.

1. Доктрина «ділової мети». Сутність доктрини полягає у тому, що правочин, який спрямований винятково на зменшення бази оподаткування, та не маючий під собою розумної, економічно-обґрунтованої, необхідної і достатньої ділової (господарської) мети, може бути визнаний недійсним. При цьому для запобігання ухиленню від сплати податків, одержана податкова вигода не визнається діловою метою правочину.

2. Доктрина „пріоритету змісту над формою”. Концепція цієї доктрини, полягає у тому, що юридичні наслідки виконання правочину, визначаються у більшій мірі його сутністю, ніж зовнішнім оформленням. Якщо форма та вид правочину не відповідають відносинам, що фактично відбулися при його виконанні, то податкові наслідки визначаються відповідно до правовідносин, що реально настали між сторонами, відповідно до сутності та змісту правочину.

3. Доктрина „фактичного місця діяльності суб‘єкта”. Зазначена доктрина широко використовується при аналізі правомірності використання податкових пільг суб’єктами господарювання, що зареєстровані на території з пільговим режимом оподатковування або в низько податкових юрисдикціях.

4. Доктрина «угода по кроках». Ця доктрина полягає у визначенні податкових наслідків суб’єкту господарювання за реально вчиненим ним правочином без врахування проміжних угод, що укладаються ним з метою мінімізації податкових зобов’язань. Зокрема, податківці, застосовуючи цю доктрину повинні довести, що поділ єдиної угоди на ряд проміжних етапів чи кроків, вчинених з незначними інтервалами у часі, мав на меті лише ухилення від сплати податків або отримання податкової вигоди. Про обізнаність суб’єкта господарювання про укладання «угоди по кроках» може свідчити зокрема:

– наявність спільних засновників та (або) посадових осіб, які одночасно виконують функції на декількох підприємствах;

–сталість системних зв’язків між суб’єктами господарювання, що працюють в одному сегменті ринку, та у якому налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного.

5. Доктрина «фактичного власника». Дана доктрина тісно взаємопов’язана з доктриною «угода по кроках» і виявляється найчастіше при аналізі посередницьких операцій або схем ухилення від оподаткування з використанням ряду підконтрольних (афілійованих) фірм (найчастіше офшорних компаній), через які чи від імені яких здійснюється продаж товарів (робіт, послуг) з метою «відтоку» прибутку на ці фірми, ухилення від сплати податків з обороту (переважно, ПДВ) тощо.

Суть доктрини полягає у тому, що при виявленні схеми ухилення від сплати податків, до податкової відповідальності притягається особа, яка спланувала, організувала і фактично здійснила реалізацію незаконної господарської «схеми» на ухилення від сплати податків та яка в остаточному підсумку від її впровадження отримала відповідну вигоду. У чистому вигляді і самостійно дана доктрина на практиці не застосовується, а використовується судами (податковими органами) тільки у сукупності з іншими доктринами (наприклад, «ділова мета», «угода по кроках»).

6. Доктрина «економічна доцільність угоди». Суть доктрини полягає у тому, що господарська діяльність платника податків повинна бути направлена на отримання прибутку, систематична збитковість господарських операцій викликає занепокоєння у податківців та підозру на вчинення таких операцій виключно з метою мінімізації податкових зобов’язань.

Вказана доктрина дуже схожа за своєю суттю з доктриною «Ділова мета», але передбачає тільки одну кваліфікаційну вимогу до діяльності платника податків – за результатами вчиненої господарської діяльності

повинен бути отриманий прибуток з якого необхідно утримати податки, збори (інші обов’язкові платежі).

7. Доктрина «співвідношення податкових пільг та інвестицій». Дана доктрина застосовується переважно у сукупності з попередньою доктриною «фактичне місце господарської діяльності».

Варто зазначити, що вказані судові доктрини, у чистому вигляді на практиці застосовуються рідко. Як правило, вони зустрічаються у сукупності, утворюючи певний симбіоз доводів та аргументів сторони, що доводить факти ухилення суб’єкта господарювання від сплати податків за допомогою застосування різних схем.

Сукупність та повнота доказів, зібрана на виконання повноважень податкових органів, встановлення дійсного змісту правочину надасть можливість правильно кваліфікувати дії суб’єкта господарювання спрямовані на ухилення від сплати податків, зборів (інших обов’язкових платежів).

3.3. Перспективи розвитку системи адміністрування ПДВ у контексті європейської інтеграції України

Основні напрями вдосконалення ПДВ і системи його адміністрування в країнах ЄС на середньо і довгострокову перспективу є такими [130].

По-перше, спрощення системи адміністрування ПДВ.

По-друге, більша ефективність системи адміністрування ПДВ.

По-третє, більша захищеність системи від шахрайства.

По-четверте, система як податку, так і його адміністрування має бути більш пристосована до потреб єдиного ринку країн ЄС.

З цього переліку вимог до європейської системи адміністрування ПДВ виконання трьох перших вимог можна ставити в якості завдань вдосконалення системи адміністрування ПДВ і в Україні.

Так, практика ЄС передбачає класифікацію платників податків за категоріями уваги, що вже запроваджено і в нашій країні. Вважається, що слід розрізняти дві основні категорії платників податків : з гарною податковою історією та такі, що є добре невідомими податковим органам або мають проблеми зі своєю репутацією. В такому випадку загальний підхід до перевірок платників податків, що поділяються на дві категорії досить простий. До першої категорії платників застосовують пост аудит їх діяльності і відповідності нарахування податкових зобов‘язань. До другої категорії платників застосовують перевірки на етапі до моменту відшкодування. Зі зрозумілих причин у першому випадку відшкодування здійснюється швидше, а у другому на це витрачається більше часу.

Оскільки адміністрування, з різних причин, ПДВ потребує значно більшої співпраці податкових органів і платників кількість платників ПДВ має бути реалістично визначеною і такою, що ця вибірка платників піддається керованому впливу [129, с. 35]. Це врешті-решт дозволяє запровадити адекватну систему моніторингу і прогнозування обсягів відшкодування податку з бюджету.

Тому важливим напрямком підвищення ефективності системи адміністрування ПДВ в контексті імплементації європейських стандартів є вдосконалення системи не тільки на рівні фіскальних органів, а в цілому на загальнодержавному рівні. У попередньому розділі роботи в ході аналізу механізму відшкодування ПДВ було зазначено, що доцільним є встановлення середнього очікуваного рівня відшкодування ПДВ в якості цільового орієнтиру. За даними 2014 року цей показник визначено на рівні 30 % сум сплаченого ПДВ до бюджету. На 2015 рік також можна визначити значення

цього показника. Так, у Законі України про державний бюджет на 2015 рік визначено, що запланована сума податкових надходжень від сплати ПДВ становить 157,8 млрд грн, а сума планового відшкодування за цей період 56,1 млрд грн. Таким чином відносне значення показника відшкодування складає 36 %, що фактично відповідає середньому значенню показника за останні два роки.

Орієнтація на такий цільовий показник дозволяє підвищити якість планування ресурсів державного бюджету, оцінювати ризики формування фіктивного відшкодування або навпаки затримку повернення платникам податку з бюджету. Аналіз статистичної інформації про відшкодування податку (див. додаток М) за показником кількості платників, яким податок відшкодовується, та за показником обсягів відшкодування грошовими коштами дозволяє дійти висновку, що існує певний середній рівень не лише обсягів відшкодування у грошовому вимірі, а також середній показник кількості платників, які щомісячно отримують податок з бюджету. Кількість платників, на нашу думку, є показником, який характеризує структуру економіки. Водночас показник середньої кількості платників, які щомісячно можуть претендувати на отримання бюджетного відшкодування податку, дозволяє ефективно управляти процесом відшкодування і здійснювати коротко і середньострокове прогнозування процесу та моніторинг системи в цілому. Планування і прогнозування сум відшкодування податку є не менш важливим для системи адміністрування ПДВ, ніж сплата податку до бюджету (рис. 3.2).

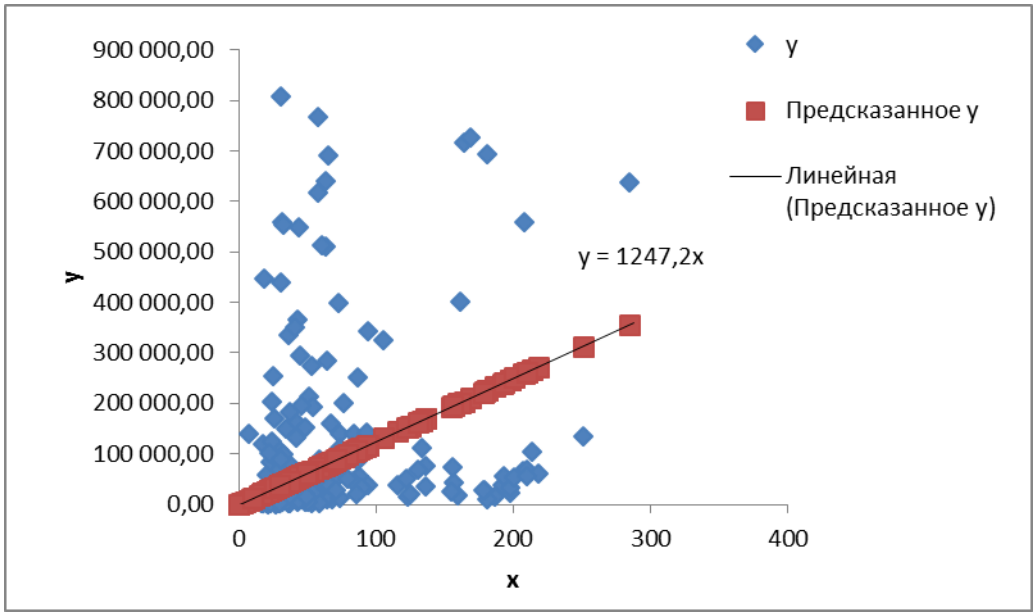


Рис. 3.2. Залежність відшкодування ПДВ грошовими коштами від кількості платників, які отримують відшкодування

Джерело: розраховано автором

З додатку Н можна побачити, що середньомісячна чисельність платників, які отримували відшкодування ПДВ протягом 2014 року, складала 1,5 тис. юридичних і фізичних осіб.

У грудні значення цього показника впало до 549 осіб, що призвело до збільшення залишку невідшкодованого на 2 млрд. грн. За даними з даного додатку було проведено регресійний аналіз залежності сум відшкодування грошовими коштами від кількості платників.

Дана регресійна модель побудована без константи, оскільки логічно припустити, що за відсутності платників, які отримують відшкодування буде також відсутнє відшкодування ПДВ грошовими коштами.

Хоча статистичні параметри якості даної регресійної моделі є незначними (R^2 =0,26, F-крітерій = 76,2), однак значення t –статистики показника кутового коефіцієнту при незалежній змінній є високим 8,7, що в цілому вказує на достовірність отриманого значення даного параметру. На основі розрахованого значення кутового коефіцієнту ми розрахували

коефіцієнт еластичності прирості сум грошового відшкодування ПДВ від кількості платників. Його значення складає 0,74. Це означає, що при збільшенні середньомісячної кількості платників, що подають заявку на відшкодування ПДВ на 1 %, щомісячна сума відшкодування ПДВ зросте на 0,75 %.

Наступний важливий момент, який на нашу думку потребує врегулювання, це законодавче визначення джерела відшкодування ПДВ. Як ми знаємо, безпосередньо відшкодування ПДВ здійснює Державна казначейська служба України за результатами інформації та узагальнених висновків органів ДФС щодо достовірності відшкодування ПДВ із загального фонду державного бюджету. При цьому, при наявності висновку та узагальненої інформації, територіальний орган Казначейства відшкодовує платнику податку зазначену в них суму ПДВ шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом:

– трьох операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку має право на автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість;

- п’яти операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку не має права на автоматичне відшкодування податку на додану вартість.

Надмірна кількість перевірок суб’єктів господарювання, які декларують від’ємне значення ПДВ, а також їх постачальників по ланцюгах (щодо правомірного включення до податкових зобов’язань сум ПДВ, відображених в податкових накладних, які споживачем включені до податкового кредиту, тобто проведення зустрічних звірок) часто призводить до невиправданого втручання податкових органів у діяльність суб’єктів господарювання, значних трудових затрат, знижує ефективність таких перевірок, призводить до

порушення законодавчо встановлених термінів проведення перевірок та відшкодування, але не виключає зникнення ПДВ на так званих ланцюгах «фіктивних» фірм.

Враховуючи обмеженість терміну проведення перевірок достовірності декларування сум ПДВ до відшкодування та з метою забезпечення якомога меншого втручання в діяльність суб'єктів господарювання, виникає необхідність в автоматизації процесів проведення зустрічних перевірок, тобто проведенні «електронної перевірки».

Подання в електронному вигляді розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, реєстру отриманих та виданих податкових накладних, співставлення даних контрагентів дозволяють на початковому етапі виявляти платників податків, які декларують неповний обсяг податкових зобов'язань, а також це надає можливість отримувати інформацію про підприємства, що мають взаємовідносини з платниками, які ухиляються від декларування та сплати податкових зобов'язань з ПДВ. Система автоматизованої розшифровки податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ платників податку в розрізі контрагентів дає можливість оперативно виявляти злочинні схеми ухилень від сплати податків та ефективніше збирати необхідну доказову базу.

До основних проблем у сфері адміністрування ПДВ слід віднести: значний обсяг перевірок платників податку, які проводяться у ручному режимі, потребують значних людських ресурсів та часу, що нерідко перевищує встановлені законодавством граничні терміни; переважне спрямування зусиль контролюючих та правоохоронних органів на розкриття вже скоєних правопорушень у сфері ПДВ, а не на їх профілактику та запобігання; можливість прийняття суб'єктивних рішень державними органами щодо відшкодування ПДВ на користь окремих платників податку; невідповідний рівень технічного забезпечення, що дуже гальмує роботу

системи та не дає можливості використання принципово нових технологій; кваліфікація працівників не завжди відповідає належному рівню, що призводить до неякісного контролю при адмініструванні ПДВ та здійсненні контрольно перевірочної роботи.

Аналіз існуючих схем ухилення від оподаткування ПДВ свідчить про те, що практично всі схеми спеціалізуються на отриманні бюджетного відшкодування шляхом проведення сумнівних операцій з використанням «фіктивних фірм». Даними схемами користуються як експортери продукції, так і ті, що реалізують продукцію власного виробництва на внутрішньому ринку, з метою мінімізації своїх податкових зобов’язань.

Враховуючи цю обставину ми пропонуємо здійснювати відшкодування сум податку грошовими коштами не з загального фонду державного бюджету, а з сум надходжень саме сплаченого до бюджету ПДВ.

Така цільова прив’язка сум надходжень до обсягів відшкодування податку з бюджету дозволяє підвищити якість планування показників бюджету, досягти вищої якості збалансування загального фонду державного бюджету за доходами і видатками, створює запобіжні механізми зловживань як з боку податкових органів, так й платників податків.

Окремий важливий напрям вдосконалення діяльності ДФС полягає в оптимізації чисельності працівників, зміни структури ДФС, але не лише шляхом функціональної реорганізації, а також через впровадження в систему адміністрування новітніх інформаційних технологій.

Слід відзначити, що на сучасному етапі функціонування ДФС склалася досить парадоксальна ситуація до працівників органів ДФС ставляться достатньо високі вимоги, але їх рівень оплати є надто низьким.. Окрім належної професійної підготовки, вони не повинні підпадати під обмеження, встановлені законами України «Про державну службу» та «Про засади запобігання і протидії корупції». При цьому соціальний захист часто є

недостатньою умовою в поєднанні з низьким рівнем оплати для упередження корупційних проявів. Це виступає передумовою значної бюрократизації, що негативно впливає на інвестиційну привабливість держави та діловий клімат. Одним з інструментів усунення цього є максимальне уникнення безпосередньої взаємодії платників податків та посадових осіб органів ДФС, підвищення рівня оплати праці, підвищення іміджу роботи на державній службі.

Тому важливим аспектом у вдосконаленні адміністрування податків є використання сучасних інформаційних технологій для покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застуванням сучасних технологій.

Пріоритетним напрямом проведення змін в адмініструванні податків є надання електронних послуг платникам податків, а саме – створення системи гарантованої доставки податкової звітності, дистанційної взаємодії податкових органів з платниками податків, що дозволить покращити культуру платників податків щодо своєчасної та повної сплати податків.

З огляду на це основними пропозиціями**,** щодо удосконалення контролю при адмініструванні ПДВ є:

– запровадження електронної системи проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об’єктивні результати перевірок без порушення термінів їх проведення;

– проведення заходів, щодо профілактики та запобіганню у скоєнні підприємствами правопорушень у сфері ПДВ, як результат – недопущення зловживань з боку підприємств, а отже недопущення втрат бюджету;

– проведення перевірок з відшкодування ПДВ, за умов стовідсоткової відсутності ризиків, виключно електронною системою проведення перевірок, що забезпечить недопущення зловживань з боку як податківців так і підприємств, недопущення проявів корупції при виконанні службових обов’язків, недопущення втрат бюджету;

– забезпечення новітніми інформаційними, комп'ютерними, телекомунікаційними технологіями і технологіями зв’язку, що надасть можливість швидкого та якісного виконання службових обов’язків;

– забезпечення штату ДПІ висококваліфікованими фахівцями, збільшення розміру заробітної плати працівникам, створення позитивного іміджу державного службовця, створення гідних умов праці, постійне підвищення кваліфікації кожного працівника.

Планування Проекту впровадження системи електронного контролю в контексті модернізації адміністрування ПДВ повинно вписуватись в звичайний процес планування проектів в ДПІ.

План реалізації Проекту повинен містити наступну інформацію:

– цілі, завдання та критерії оцінки;

– персонал;

– процедури і методика;

– навчання;

– графік.

Цілі, завдання та критерії оцінки. Очікувані результати Проекту повинні бути чітко визначені. Ступінь відповідності цим результатами являє собою основу для подальшої оцінки проекту. Для визначення цілей, завдань і критеріїв оцінки необхідно виконати наступні дії:

– описати проект у термінах очікуваних результатів (тобто кінцевого продукту). Опис повинен включати форму подання та зміст результатів. Повинні бути чітко визначені договірні вимоги і відповідні стандарти.

– визначити загальні цілі проекту. Прикладом мети може бути визначення ступеня поліпшення якості проекту в результаті застосування системи електронного контролю.

– визначити конкретні завдання, які реалізують поставлені цілі. Кожній меті можна поставити у відповідність одну або кілька конкретних завдань з кількісно оцінюваними результатами. Прикладом такого завдання може бути порівняльний аналіз якості проекту, отриманого за допомогою застосування системи електронного контролю і без нього. Проект може включати специфікацію вимог до ПК, багаторівневі і детальні проектні специфікації.

– визначити критерії оцінки результатів. Щоб визначити ступінь успіху Проекту, необхідно використовувати набір критеріїв, заснованих на згаданих вище завданнях. Прикладом критерію може бути ступінь несуперечності Проекту та контрольованості виконання вимог ПК. Значення критеріїв повинні порівнюватися з базовими цінностями, отриманими до виконання Проекту.

Персонал. Фахівці, вибрані для участі в Проекті, мають відповідний авторитет і вплив і є прихильниками нової технології. Група включає як технічних фахівців, так і спеціалістів, зацікавлених у новій технології і розбираються в її використанні. Група володіє високими здібностями до комунікації, знанням особливостей організаційних процесів і процедур, а також предметної області.

Процедури та методика. Необхідно чітко визначити процедури і методику, які регулюють використання системи електронного контролю у Проекті. Ця задача швидше за все може виявитися більш довгою і складною, ніж очікується, при цьому може виявитися необхідним залучення інших спеціалістів.

Навчання. Повинні бути визначені види і обсяг навчання, необхідного для виконання Проекту. При плануванні навчання потрібно мати на увазі три види потреб: технічні, управлінські та мотиваційні.

Графік. Повинен бути розроблений графік, що включає етапи проведення робіт.

Ресурси необхідні для реалізації Проекту. Одним з ключових етапів необхідних для реалізації Проекту є залучення різних ресурсів, необхідних державним податковим інспекціям для реалізації та виконання своїх функцій, а саме функцій контролю.

Ресурси включають персонал (людські ресурси), технічні засоби (інформаційні ресурси), фінансування (матеріальні ресурси), ресурси часу.

Дані про персонал можуть визначати конкретних фахівців або вимоги до кваліфікації, необхідної для успішного виконання Проекту. Фінансування повинне визначатися окремо по кожному виду робіт: придбання системи, установка, навчання, окремі етапи проектування.

Ресурси, необхідні для навчання (робочі кабінети та обладнання, відповідальні керівники та методичні рекомендації), повинні відповідати плану Проекту.

Очікувані результати реалізації Проекту. Сьогодні завдання податкової служби – ліквідувати інструментарій мінімізації та зменшити вплив тінізації на реальний сектор економіки. Тому основним та очікуваним результатом реалізації Проекту має бути мінімізація суб’єктивного впливу податківців на процеси адміністрування податків, мінімізація впливу ризикових суб’єктів господарювання на реальний сектор економіки, зменшення терміну проведення перевірок достовірності декларування сум ПДВ до відшкодування, забезпечення якомога меншого втручання в діяльність суб’єктів господарювання, автоматизація процесів проведення зустрічних звірок, тобто проведення «електронних перевірок», поліпшення ефективності

роботи органів державної податкової служби щодо упередження необґрунтованого формування податкового кредиту у значних розмірах та забезпечення належної координації роботи підрозділів оподаткування юридичних та фізичних осіб, податкового контролю юридичних осіб, податкової міліції, збільшення надходжень до бюджету за рахунок руйнування схем мінімізації податкових зобов’язань та залучення до бюджету коштів тіньової економіки.

При впровадженні Проекту електронного контролю в контексті модернізації адміністрування ПДВ в державних податкових інспекціях є вірогідність виникнення ризиків. Ризики можуть бути як об'єктивні, так і суб'єктивні. До об'єктивних ризиків відносяться політичні та економічні фактори.

Елементами високого ризику визначено – законодавчу неврегульованість податкового законодавства щодо адміністрування ПДВ, відсутність єдиного підходу щодо проведення перевірок платників ПДВ (неузгодженість між підрозділами) та належного рівня інформатизації підрозділів.

До суб’єктивних відносяться «людський фактор», зміна внутрішньої організації роботи, слабка координація роботи всередині підрозділу. Крім того, порушення одного із ланцюгів Проекту може призвести до зниження показників у роботі і як результат не досягнення основної мети Проекту.

З метою мінімізації ризиків Проекту необхідно передбачити його повну відкритість та широке обговорення всередині колективу, політичну та економічну стабільність в країні, встановлення інформаційних і комунікативних технологій та обладнання, високий професійний рівень фахівців.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки.

1. Система адміністрування ПДВ потребує вдосконалення, оскільки більшість проблем, пов'язаних з функціонування цього податку залишаються невирішеними. З огляду на ці обставини в Україні відбувається постійний процес вдосконалення системи адміністрування ПДВ. Новітні новації в сфері адміністрування цього податку набирають законної сили з 1 січня 2015 року, зокрема запроваджується електронна система адміністрування ПДВ на основі спеціальних рахунків платників податків, що будуть відкрити в окремому банку. Ці заходи спрямовані на підвищення фіскальної ефективності цього податку через більш жорсткі засоби і механізми адміністрування. Разом з цим слід відзначити, що система спеціальних рахунків зі сплати ПДВ до державного бюджету має як переваги, так і недоліки. До основних переваг слід віднести створення дієвого механізму запобіганню шахрайству і зловживанням при сплаті та отриманню відшкодування сум податку з державного бюджету. На відміну від цього основний недолік полягає у тому, що значна частина обігових коштів підприємств буде заморожуватись на цих рахунках, що за ланцюговим ефектом призводить до пригнічення фінансово-господарської діяльності через дефіцит коштів, які необхідні для розрахунків між економічними агентами. На разі важко передбачити, за яким сценарієм будуть розвиватися події в подальшому, адже можливий як позитивний, так й негативний варіант розвитку ситуації. На нашу думку, ефективність новацій буде залежати в першу чергу від того наскільки вдало будуть застосовані сучасні інформаційні технології в процесі їх імплементації в практичну діяльність контролюючих органів та платників податків.

2. Система адміністрування ПДВ в Україні залишається недосконалою як в частині поточного податкового контролю, так й здійснення перевірок, юридичної підтримки апеляційних процесів тощо. Незважаючи на запровадження електронної системи реєстру податкових накладних з ПДВ проблеми «податкових ям», корупційних схем при відшкодуванні податкового кредиту не усунені.

З огляду на це, на нашу думку, першочергові завдання, що мають бути вирішені в процесі подальшого вдосконалення системи адміністрування ПДВ є наступні: визначення справедливої вартості ціни товарів, робіт і послуг, що є базою оподаткування ПДВ; процедури відстеження і визнання угод недійсними, які укладаються виключно з метою формування фіктивного податкового кредиту. Оскільки в практиці адміністрування ПДВ часто виникає ситуація, коли взаємовідносини між податковими органами і платниками податків реалізуються вже на етапі судового процесу, то надзвичайно ефективними правовими інструментами доведення нікчемності фінансово-господарських операцій є судові доктрини, що дозволяють встановити факт порушення законодавства.

3. Вдосконалення потребує системи податкового контролю шляхом підвищення ефективності електронних камеральних і документальних перевірок. З огляду на це наші пропозиції, щодо удосконалення контролю при адмініструванні ПДВ полягають у наступному:

– запровадити електронну систему проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об’єктивні результати перевірок без порушення термінів їх проведення;

– проводити заходи, щодо профілактики та запобігання у скоєнні підприємствами правопорушень у сфері ПДВ, як результат – недопущення зловживань з боку підприємств, а отже недопущення втрат бюджету;

– проводити перевірки з відшкодування ПДВ виключно електронною системою проведення перевірок, що забезпечить недопущення зловживань з боку як податківців так і підприємств, недопущення проявів корупції при виконанні службових обов’язків, відсутність втрат бюджету;

– забезпечення новітніми інформаційними, комп’ютерними, телекомунікаційними технологіями і технологіями зв'язку, що надасть можливість швидкого та якісного виконання службових обов’язків;

– забезпечення штатів ДПІ висококваліфікованими фахівцями, збільшення розміру заробітної плати працівникам, створення позитивного іміджу державного службовця, створення гідних умов праці, постійне підвищення кваліфікації кожного працівника.

4. Розвиток системи адміністрування ПДВ в контексті європейської інтеграції України передбачає декілька напрямів вдосконалення чинної системи адміністрування ПДВ. На нашу думку, основний напрям вдосконалення чинної системи адміністрування податку полягає у вдосконаленні процедур його відшкодування як в частині моніторингу ризикових операцій, здійснення перевірок діяльності платників, так й в частині планування обсягів відшкодування, а також прив’язки сум відшкодування податку з бюджету безпосередньо до податкових надходжень зі сплати ПДВ. Така цільова прив’язка сум надходжень до обсягів відшкодування податку з бюджету дозволяє підвищити якість планування показників бюджету, досягти вищої якості збалансування загального фонду державного бюджету за доходами і видатками, створює запобіжні механізми зловживань як з боку податкових органів, так й платників податків.

5. Окремий важливий напрям вдосконалення діяльності ДФС полягає в оптимізації чисельності працівників, зміни структури ДФС, але не лише шляхом функціональної реорганізації, а також через впровадження в систему адміністрування новітніх інформаційних технологій. На сучасному

етапі функціонування ДФС склалася досить парадоксальна ситуація до працівників органів ДФС ставляться достатньо високі вимоги, але їх рівень оплати є надто низьким.. Окрім належної професійної підготовки, вони не повинні підпадати під обмеження, встановлені законами України «Про державну службу» та «Про засади запобігання і протидії корупції». При цьому соціальний захист часто є недостатньою умовою в поєднанні з низьким рівнем оплати для упередження корупційних проявів. Це виступає передумовою значної бюрократизації, що негативно впливає на інвестиційну привабливість держави та діловий клімат. Одним з інструментів усунення цього є максимальне уникнення безпосередньої взаємодії платників податків та посадових осіб органів ДФС, підвищення рівня оплати праці, підвищення іміджу роботи на державній службі. З огляду на це важливим аспектом у вдосконаленні адміністрування податків є використання сучасних інформаційних технологій для покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою.

Основні положення даного розділу роботи викладені в авторських працях [45–48, 50].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і отримано нове вирішення важливого наукового завдання – поглиблення теоретико-методичних засад дослідження системи адміністрування ПДВ на основі аналізу її стану, перспектив розвитку і розробка науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності її функціонування. Отримані результати дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки:

1. ПДВ є одним із найбільш суперечливих в податковій системі України. Разом з його запровадженням в Україні у 1992 році почався етап формування вітчизняної податкової системи наближеної до світових стандартів і головним чином європейських. З одного боку, це один з найпотужніших джерел формування доходів бюджету, а з іншого, - нестабільність правового регулювання і складність адміністрування дають підстави стверджувати, що ПДВ часто виступав загрозою для економіки України, системи державних фінансів як через недосконалості його механізму функціонування, так й системи адміністрування. Економічна сутність ПДВ полягає у тому, що це є податок на кінцеве споживання, який за умови застосування економічно виважених елементів податку (платники, база, ставки, адміністрування) може бути досить ефективним з регулятивної точки зору елементом податкової системи. Так, ПДВ містить вбудований механізм фіскальної девальвації, який дозволяє досягати позитивних стимулюючих ефектів для національної економіки. Цей податок може бути і є фіскально значущим для системи державних фінансів, оскільки дозволяє акумулювати значні фінансові ресурси у вигляді податкових надходжень, адже економічна система багатьох країн світу є орієнтованою на споживання. В системі державних фінансів України ПДВ є одним з чотирьох фіскально значущих

податків. Протягом останніх майже 10 років середнє значення надходжень до державного бюджету зі сплати ПДВ становило близько третини усіх податкових надходжень, що відносному вираженні складає в середньому 9 % ВВП. Загальний обсяг надходжень зі сплати ПДВ майже удвічі перевищував відповідний показник інших фіскально значущих податків. Разом з цим складається досить парадоксальна ситуація: надходження зі сплати ПДВ є фіскально значущими для державного бюджету і системи державних фінансів в цілому, проте сам податок є фіскально неефективним. Ця неефективність зумовлена тим, що надзвичайно недосконалою є система адміністрування даного податку. З огляду на ці обставини існує значний податковий розрив зі сплати ПДВ, який певним чином характеризує недосконалість системи адміністрування даного податку. Значний податковий розрив ПДВ існує не лише в Україні, а також й в інших країнах світу. Згідно з останніми дослідженнями податковий розрив з ПДВ в країнах ЄС становить до 16 % фактично сплачених податкових зобов’язань з даного податку.

2. Під системою адміністрування ПДВ слід розглядати взаємовідносини між суб’єктами господарювання, платниками податків і контролюючими органами, що формують сукупність взаємопов’язаних управлінських процедур та дій функціонально-операційного характеру з приводу нарахування і сплати ПДВ до державного бюджету країни, а також його відшкодування з бюджету платникам. Такі взаємовідносини відтворюються в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. На відміну від існуючих теоретичних підходів до трактування сутності даного поняття, у нашому варіанті враховується така важлива складова системи адміністрування ПДВ як повернення податку з бюджету платникам, що дозволяє в подальшому здійснювати комплексну

оцінку ефективності системи адміністрування також з урахуванням дій держави в сфері відшкодування податку з бюджету платникам.

3. В Україні ПДВ був запроваджений в рамках вітчизняної податкової системи після прийняття Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість», прийнятий 20.12.1991 р. Однак вже 26.12.1992 р. Декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» нормативні засади нарахування і стягнення були істотно змінені (зміни вступали в дію з червня 1993 р.). Згодом, 03.04.1997 р. було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності з 01.07.1997 р. На даний момент нормативне регулювання механізму оподаткування ПДВ здійснюється на підставі Податкового кодексу України, прийнятого 02.12.2010 р. Із запровадження ПДВ в Україні не була запроваджена класична система і правила адміністрування. Від початку в Україні був введений в дію дещо спрощений варіант класичного ПДВ, оскільки не було спеціального податкового обліку, не існувало механізму бюджетного відшкодування та спеціальних рахунків – фактур. Сума податку, що підлягала сплати до бюджету визначалася за звичайними платіжними документами, а сам податок не додавався до ціни, а включався до неї. У такій формі ПДВ функціонував до 1997 року, коли було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість» і фактично тільки цим законом був запроваджений механізм і система адміністрування ПДВ, що є наближеними до світових стандартів. Хоча існували окремі виключення і правила, наявність яких була зумовлена вітчизняною специфікою. Вже на той період були зрозуміли недоліки механізму і системи адміністрування ПДВ, тому з метою підвищення ефективності процедур контролю за сплатою цього податку з 1997 року запроваджена спеціальна реєстрація платників ПДВ, яка відбувається окремо від загальної реєстрації платників в органах податкової служби країни. Кожний платник отримує свідоцтво про реєстрацію, номер якого є головним

ідентифікаційним критерієм платника і використовується у всіх первинних документах. Важливою новацією в механізмі адміністрування ПДВ було запровадження нових правил відшкодування, які передбачали матеріальну відповідальність держави у випадку невиконання (або неналежного виконання) своїх зобов‘язань перед платниками податків. Разом з цим платникам податків була представлена можливість віднесення суму ПДВ, що містяться у вартості основних фондів відразу, не чекаючи часу їх введення в експлуатацію. Однак найбільш принциповим нововведенням, яке тривалий період часу було каменем спотикання для платників податків полягало у тому, що були запроваджені нові правила визначення доходів і витрат господарських суб‘єктів, згідно з якими визначались податковий кредит і податкові зобов‘язання зі сплати ПДВ у певному податковому періоді. Так, стосовно виникнення податкових зобов‘язань використовувалося правило «першої події» - або дата зарахування коштів на банківський рахунок, або дата відгрузки товару, для податкового кредиту – дата списання коштів з банківського рахунку або дата отримання податкової накладної.

4. Вітчизняна система адміністрування ПДВ протягом усього періоду функціонування даного податку зазнала суттєвих змін. Ці зміни були зумовлені в основному спробою наближення практики адміністрування до кращих світових стандартів, з однієї сторони, а з іншої – необхідністю відповідності процесам розвитку інформаційних технологій та економічної глобалізації. Важливим аспектом у вдосконаленні системи адміністрування ПДВ є використання інформаційно-технічних систем задля покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застуванням

сучасних технологій. На сучасному етапі свого розвитку Україна прагне максимально гармонізувати ПДВ відповідно до вимог європейського законодавства. У цьому контексті важливим є врахування сучасних тенденцій розвитку ПДВ в рамках ЄС. На сьогодні ПДВ є основним непрямим податком у державах – членах ЄС. Наявність ПДВ у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до ЄС, тому що фінансові надходження від ПДВ становлять одне з основних джерел формування бюджету ЄС. Тому Європейська Комісія наголошує на необхідності перегляду системи адміністрування ПДВ з метою підвищення її узгодженості з внутрішнім ринком та зростання фіскального потенціалу через вдосконалення ефективності і міцності, а також зменшення витрат на її утримання. Адже податковий розрив з ПДВ в країнах ЄС становить до 16 % фактично сплачених податкових зобов'язань з даного податку. У цьому контексті реформування системи ПДВ може відіграти ключову роль у підтримці стратегії «Європа 2020» і забезпеченні зростання через власний потенціал надання нових імпульсів внутрішньому ринку та підтримки бюджетної консолідації в державах – членах ЄС. Подібні зміни вимагають єдиної системи ПДВ, яка може адаптуватись до змін в економічному і технологічному середовищі та є достатньо стійкою для того, щоб витримувати випадки шахрайства, яке набуло значного поширення останніми роками. Наочним прикладом подальшого розвитку і вдосконалення системи адміністрування ПДВ є досвід країн ЄС. Розвиток системи адміністрування ПДВ в цих країнах зумовлений в першу чергу тим, що задля цілей адміністрування відбувається широке застосування новітніх цифрових технологій.

5. Відстеження загальноєвропейських тенденцій розвитку ПДВ засвідчує, що основними факторами, які зумовлюють необхідність перегляду системи адміністрування ПДВ в ЄС є: 1) складність системи ПДВ, що зумовлює зростання адміністративних перешкод; 2) необхідність подальшого

вдосконалення функціонування внутрішнього ринку ЄС, оскільки режим внутрішньодержавних операцій і операцій в рамках ЄС продовжує відрізнятись; 3) збільшення податкових надходжень та поліпшення стійкості системи до випадків шахрайства; 4) технологічні зміни та еволюція економічного середовища, що викликано повільним розвитком системи ПДВ у контексті швидких змін бізнес-моделей, вдосконалення нових технологій, зростання ролі послуг та глобалізацією. З огляду на це, наочним прикладом подальшого розвитку і вдосконалення системи адміністрування ПДВ є досвід країн ЄС. Розвиток системи адміністрування ПДВ в цих країнах зумовлений в першу чергу тим, що задля цілей адміністрування відбувається широке застосування новітніх цифрових технологій. Процес «оцифровки» адміністрування відбувається не лише на етапі контролю, подання декларацій та здійснення перевірок, а на всьому ланцюгу руху товарів, робіт, послуг, від виробництва до кінцевого споживання. Це зводить до мінімуму можливості для шахрайства, зловживань, знеособлення відносин між платниками і податковими органами мінімізує корупційний чинник. Тому вітчизняна система адміністрування ПДВ має рухатися саме в цьому напрямку, оскільки ефективність такого підходу перевірена і доведена практикою інших країн.

6. Аналіз фіскальної і регулятивної ефективності ПДВ в Україні засвідчує, що основні втрати від пільгового оподаткування ПДВ (90 %) несе бюджет через: наявність спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств та переробних підприємств щодо діяльності з постачання власно виробленої продукції переробки тварин; операції з постачання лікарських засобів і виробів медичного призначення; виробничі дотації з бюджету; операції з постачання освітніх послуг навчальними закладами; постачання (передплату) періодичних видань друкованих засобів масової інформації, книжок, видань навчального призначення вітчизняного виробництва на митній території України; операції

з безкоштовної передачі рухомого складу залізничного транспорту підприємствами державної форми один одному; операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами і реабілітаційними установами для інвалідів. При цьому загальна сума втрат по пільговому оподаткуванню ПДВ сягає 30,3 млрд грн., з них лише 15,5 % є втратами від діяльності великих платників податків, а це 4,7 млрд грн і лише 0,1 млрд грн. – від діяльності фізичних осіб – суб'єктів господарювання. Введена значна частина пільг є результатом лобіювання інтересів певних груп, при цьому 18 % від загального переліку носить тимчасовий характер. Оподатковуються за нульовою ставкою операції з постачання природного газу ПАТ «НАК «Нафтогаз України»» призвели до втрат бюджету на загальну суму майже в 1,5 млрд грн, при цьому великі платники не заплатили 0,64 млрд грн. Економічно обґрунтованими пільгами, які в майбутньому принесуть вигоду, є підтримка суб'єктів: господарювання, які запроваджують в Україні використання альтернативних видів палива та літакобудування, щодо результатів науково-дослідних і конструкторських робіт.

7. Аналіз схем ухилення від оподаткування ПДВ свідчить про те, що практично всі схеми спеціалізуються на отриманні бюджетного відшкодування шляхом проведення сумнівних операцій з використанням «фіктивних фірм». Даними схемами користуються як експортери продукції, так і ті, що реалізують продукцію власного виробництва на внутрішньому ринку, з метою мінімізації своїх податкових зобов'язань. Тому важливим аспектом у вдосконаленні системи адміністрування ПДВ є використання інформаційно-технічних систем задля покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного

формування плану перевірок із застуванням сучасних технологій.

8. Ефективність системи адміністрування ПДВ в Україні зросла після запровадження єдиного реєстру податкових накладних. Підрозділи контролюючих органів отримують доступ до статистичної інформації результатів автоматизованого співставлення на рівні центрального апарату даних податкової звітності з ПДВ контрагентів (розшифровок податкових зобов’язань та податкового кредиту контрагентів, розрахунків коригування сум ПДВ контрагентів) у розрізі звітних періодів. Статистична інформація щодо кількості, суми відхилень ПДВ та результатів їх опрацювання контролюючими органами формується за підпорядкованими ним, категоріями платників ПДВ (або категоріях записів), звітними періодами, що значно збільшує ефективність проведення контрольно-перевірочної роботи фіскальної служби. Зазначені нормативні акти удосконалюють адміністрування ПДВ, руйнують схеми мінімізації податкових зобов’язань, ліквідують віртуальний податковий кредит з ПДВ, забезпечують повноту декларування податкових зобов’язань та забезпечують своєчасне відшкодування податкового кредиту в умовах запровадження системи подвійного контролю перевірки податкової звітності з ПДВ та подання платниками розшифровок податкового кредиту та зобов’язань у розрізі контрагентів. Поряд з цим в окремих підрозділах контролюючих органами впроваджена система критеріально-фільтраційного відбору платників податків, що дозволяє визначити підприємства, які приховують свій прибуток із залученням «податкових ям», транзитних груп, конвертаційних центрів тощо.

9. Важливим напрямком підвищення ефективності системи адміністрування ПДВ в контексті імплементації європейських стандартів є вдосконалення системи не лише на рівні фіскальних органів, але в цілому на загальнодержавному рівні. В ході аналізу ефективності механізму

відшкодування ПДВ визначено середній очікуваний рівень відшкодування ПДВ в якості цільового орієнтиру. За даними 2012–2014 років цей показник складає 30 % сум сплаченого ПДВ до бюджету. Аналіз засвідчив, що серед основних факторів, які зумовлюють певну величину відшкодування податку з бюджету, є специфіка і структура економіки, елементи податку і культура платників податків. Це дозволяє підвищити якість аналізу процедур відшкодування податку як в частині моніторингу ризикових операцій, здійснення перевірок діяльності платників, так і в частині планування обсягів відшкодування, а також прив'язки сум відшкодування податку з бюджету безпосередньо до податкових надходжень зі сплати ПДВ. Така цільова прив'язка сум надходжень до обсягів відшкодування податку з бюджету дозволяє підвищити якість планування показників бюджету, досягти вищої якості збалансування загального фонду державного бюджету за доходами і видатками, створює запобіжні механізми зловживань як з боку податкових органів, так й платників податків.

10. Система адміністрування ПДВ потребує вдосконалення, оскільки більшість проблем, пов'язаних з функціонування цього податку залишаються невирішеними. З огляду на ці обставини в Україні відбувається постійний процес вдосконалення системи адміністрування ПДВ. Останні кардинальні новації в сфері адміністрування цього податку відбулися у першому півріччі 2015 року, зокрема було запроваджено електронну система адміністрування ПДВ. Ці заходи спрямовані на підвищення фіскальної ефективності цього податку через більш жорсткі засоби і механізми адміністрування. Разом з цим слід відзначити, що система спеціальних рахунків зі сплати ПДВ до державного бюджету має як переваги, так і недоліки. До основних переваг слід віднести створення дієвого механізму запобіганню шахрайству і зловживанням при сплаті та отриманню відшкодування сум податку з державного бюджету. На відміну від цього основний недолік полягає у тому,

що значна частина обігових коштів підприємств буде заморожуватись на цих рахунках, що за ланцюговим ефектом призводить до пригнічення фінансово-господарської діяльності через дефіцит коштів, які необхідні для розрахунків між економічними агентами. На разі важко передбачити, за яким сценарієм будуть розвиватися події в подальшому, адже можливий як позитивний, так й негативний варіант розвитку ситуації. На нашу думку, ефективність новацій буде залежати в першу чергу від того наскільки вдало будуть застосовані сучасні інформаційні технології в процесі їх імплементації в практичну діяльність контролюючих органів та платників податків.

11. Проведений аналіз засвідчує, що система адміністрування ПДВ в Україні залишається недосконалою як в частині поточного податкового контролю, так й здійснення перевірок, юридичної підтримки апеляційних процесів тощо. Незважаючи на запровадження електронної системи реєстру податкових накладних з ПДВ проблеми «податкових ям», корупційних схем при відшкодуванні податкового кредиту не усунені. З огляду на це, на нашу думку, першочергові завдання, що мають бути вирішені в процесі подальшого вдосконалення системи адміністрування ПДВ є наступні: визначення справедливої вартості ціни товарів, робіт і послуг, що є базою оподаткування ПДВ; процедури відстеження і визнання угод недійсними, які укладаються виключно з метою формування фіктивного податкового кредиту. Оскільки в практиці адміністрування ПДВ часто виникає ситуація, коли взаємовідносини між податковими органами і платниками податків реалізуються вже на етапі судового процесу, то надзвичайно ефективними правовими інструментами доведення нікчемності фінансово-господарських операцій є судові доктрини, що дозволяють встановити факт порушення законодавства. Вдосконалення потребує системи податкового контролю шляхом підвищення ефективності електронних камеральних і документальних перевірок. З огляду на це наші

пропозиції, щодо удосконалення контролю при адмініструванні ПДВ полягають у наступному:

– запровадити електронну систему проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об’єктивні результати перевірок без порушення термінів їх проведення;

– проводити заходи, щодо профілактики та запобігання у скоєнні підприємствами правопорушень у сфері ПДВ, як результат – недопущення зловживань з боку підприємств, а отже недопущення втрат бюджету;

– проводити перевірки з відшкодування ПДВ виключно електронною системою проведення перевірок, що забезпечить недопущення зловживань з боку як податківців так і підприємств, недопущення проявів корупції при виконанні службових обов’язків, відсутність втрат бюджету;

– забезпечення новітніми інформаційними, комп’ютерними, телекомунікаційними технологіями і технологіями зв‘язку, що надасть можливість швидкого та якісного виконання службових обов’язків;

– забезпечення штатів ДПІ висококваліфікованими фахівцями, збільшення розміру заробітної плати працівникам, створення позитивного іміджу державного службовця, створення гідних умов праці, постійне підвищення кваліфікації кожного працівника.

12. Подальший розвиток системи адміністрування ПДВ у контексті європейської інтеграції України передбачає декілька напрямів вдосконалення чинної системи адміністрування ПДВ. На нашу думку, основний напрям полягає у зміні процедур відшкодування ПДВ як у частині моніторингу ризикових операцій, здійснення перевірок діяльності платників, так і в частині планування обсягів відшкодування шляхом прив’язки сум відшкодування податку з бюджету безпосередньо до податкових надходжень зі сплати ПДВ. Така цільова прив’язка дозволить підвищити якість планування показників бюджету, досягти вищої якості збалансування загального фонду державного

бюджету за доходами і видатками, створює запобіжні механізми щодо зловживань як з боку контролюючих органів, так і платників податків. Окремий важливий напрям вдосконалення діяльності ДФС полягає у трансформації її вертикальної структури та одночасному посиленні функціонального потенціалу служби. Йдеться про необхідність усунення дублювання управлінських функцій в системі адміністрування податків у різних ланках контролюючих органів шляхом вертикальної реорганізації та наближенні ієрархічної структури ДФС до функціонально орієнтованої системи. Остання на відміну від нинішньої структури, що в своїй основі більше побудована за критеріями типу податків чи особливості платників, дозволяє суттєво підвищити ефективність адміністративної діяльності контролюючих органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 1999. – 305 с.
2. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 33-38.
3. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція / В. Андрущенко // Світ фінансів. – 2008. – № 3 (16). – С. 7 – 15.
4. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. Новицького А.М., Лисенка В.В., Швабія К.І.]. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
5. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник / Э. Б. Аткинсон, Дж. Э. Стиглиц [пер. с англ. под ред. Л.Л. Любимова]. – М.: Аспект Пресс, 1995. – 832 с.
6. Барулин С.В. Теория и история налогообложения : учебн. пособие. – М.: Экономистъ, 2006. – 319 с. – (Homo faber)/
7. Бодряга Н. В. Удосконалення системи адміністрування ПДВ / Н. В. Бодряга, Б. І. Кривоберець // Наукові праці ДонНТУ. – Серія: економічна. – 2008. – Випуск 33-2. – С. 190–198.
8. Брехов С. С. Использование «налоговых спецсчетов» как инструмента проактивного администрирования / С. С. Брехов, В. И. Коротун // Налоги и финансовое право. – 2013. – №11. – С. 219–224.
9. Бюджет України 1999–2014 рр. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article.
10. Варналій З. С. Детінізація економіки як складова фінансової політики України / З. С. Варналій // Україна в XXI столітті: проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку: збірник наукових праць. – Кам’янець-Подільський, 2008. – С. 9–14.

11. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. Ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2003. – 1440 с.

12. Відшкодування ПДВ «автоматом» потенційно можуть отримувати вп’ятеро більше платників. [Электронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.sts.gov.ua/media-tsentr/novini/77053.html

13. Відшкодування ПДВ. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=218009

14. Вишневський В., Вєткін А. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб’єкта / В. Вишневський, А. Вєткін // Економіка України. – 2004. – № 1. – С. 9 – 15.

15. Воронкова О.М. Податковий менеджмент в Україні : особливості, проблеми, перспективи : [монографія] / О. М. Воронкова. – Ірпінь: НУДПСУ, 2012. – 396 с.

16. Грицюк А. Г. Перспективи попередження зловживань з ПДВ запровадженням спеціальних рахунків / А.Г. Грицюк // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 178–185.

17. Грицюк А. Г. Перспективы введения НДС-счетов для предупреждения налоговых мошенничеств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: conference.uapa.ru/attachment.php?aid=197

18. Гусак Ю.Д. Основные проблемы налогового администрирования в Украине и пути их решения / Ю. Д. Гусак: материалы междунар. научн.-практ. конф. [„Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость”], (Минск, 20 мая 2008 г.). – Мн.: БГЭУ, 2008. – С. 113-115.

19. Гусак Ю. Д. Основні проблеми реалізації контрольної функції органами державної податкової служби України / Ю. Д. Гусак // [„Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України”] : матеріали наук.-практ. конф. (Ірпінь, 19 вересня 2008 р.). – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2008. – С. 59-63.

20. Данілов О. Д., Серебрянський Д. М. Фінанси у запитаннях і відповідях: навчальний посібник / Національний університет державної податкової служби України. - 2-е вид., перероб. та доп. - К.: 2008. - 535 с.

21. Данильчук О. С. Чи потрібні Україні ПДВ-рахунки / О. С. Данильчук // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 45–56.

22. Держкомстат України. 1998–2013 рр. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.

23. Десятнюк О. М. Прагматика реформування податкової системи в умовах ризиків / О. М. Десятнюк // Вісник економічної науки України. – 2008. – № 1. – С. 22–26.

24. Десятнюк О. М. Концептуальні основи ризикології у сфері оподаткування / О. М. Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 107 – 115.

25. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : [монографія] / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.

26. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за заг. Ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовскої. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 492 с.

27. Діяльність державної податкової служби України за 1996–2013 рр. : статистичний бюлетень, розділ 2 : Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України. – Київ, 2014. – 120 с.

28. Економічна складова угоди про асоціацію між Україною та ЄС : наслідки для бізнесу, населення та дрежавного управління / за ред. І. Бураковського та В. Мовчан. – К. : НІСД, 2014. – 141 с.

29. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://www.epravda.com.ua/publications/2014/05/14/452304/

30. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://economics.unian.ua/finance/896155-shlapak-borg-z-vidshkoduvannya-pdv-stanovit-17-mlrd-grn.html

31. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf

32. Єріна А. М. Методологія наукових досліджень : навчальний посібник / А. М. Єріна, В. Б. Захожай, Д. Л. Єрін/ – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 212 с..

33. Єфименко Т. І. Нові підходи до адміністрування податків / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська // Нові підходи до адміністрування податків. – Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 3–15.

34. З 1 січня 2015-го в Україні запрацюють спецрахунки з ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://milkua.info/uk/news/8502/

35. Заборгованість по відшкодуванню ПДВ в Україні складає 16,7 млрд. грн. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://espreso.tv/news/2014/03/25/shlapak_zaborhovanist_po_vidshkoduvannyu_pdv_skladaye_167_mlrd_hrn

36. Іванишина О.С. Адміністрування прямих податків та їх фіскальна ефективність: дисертація на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.00.08 / О. С. Іванишина – НУДПСУ : Ірпінь, 2012. – 222 с.

37. Иванов Ю.Б., Майбуров И.А. Системы налогообложения Украины и России : структура, проблемы, тенденции развития : Монография. – Х. : ФЛП Либуркина Л.М.; ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.

38. Іванов Ю. Б. Адміністрування податків: навч. посіб. / Іванов Ю. Б., Карпов Л. М., Петросянц К. В. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. – 189 с.

39. Конторович В. К. Проблемы возмещения НДС при экспорте: выход из тупика есть / В. К. Конторович // Финансы. – 2001. – № 10. – С. 27–30.

40. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: Генезис налогового регулирования (в двух частях) / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2004. – Т. 1: Генезис налогового регулирования. – 2004. – 665 с.

41. Лист Державної податкової адміністрації України «Про перерахування ПДВ на рахунки зі спеціальним режимом використання» №4872/7/16-1117 від 22.03.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/document/spart15/inx15573.htm

42. Ліга БізнесІнформ українська мережа ділової інформації. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.liqa.net.

43. Лісовий А. В. Нарахування податку на додану вартість при здійсненні діяльності у межах договорів комісії / А. В. Лісовий, М. О. Матухно // Збірник наукових праць Міжрегіональної фінансово-юридичної академії (економіка, право). – 2011. - № 1 (1). – С. 38 – 44.

44. Масгрейв Р. А. Государственные финансы : теория и практика / Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. ; пер. с. англ. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – 716 с.

45. Матухно М. О. Стан впровадження системи електронного контролю в адмініструванні податку на додану вартість / М. О. Матухно // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. - № 3 (54). - С. 99–105.

46. Матухно М. О. Методи вдосконалення електронного контролю при адмініструванні ПДВ / М. О. Матухно // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України (електронне видання). – 2011. - № 1. - С. 276–285.

47. Матухно М. О. Мінімізація податку на додану вартість: формування доказової бази при доведенні факту нікчемності (дефектності) правочинів / М. О. Матухно // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2012. - № 2 (57). – С. 123–128.

48. Матухно М. О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість / М. О. Матухно // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2013. - Вип. 7(4). - С. 184–192.

49. Матухно М. О. Система адміністрування ПДВ в Україні : стан та перспективи розвитку / М. О. Матухно // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки та управління. Серія 1. Економіка. – 2014. - № 3(23). – С. 142–146.

50. Матухно М.О. Тенденції і детермінанти відшкодування ПДВ в Україні / М.О. Матухно // Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України : матер. міжнародн. Наук.-практ. Конференції, 22 травня 2015 р. / МОН України, НУДПСУ. – Ірпінь : Видавництво НУДПСУ, 2015. – С. 314 – 317.

51. Матухно М. О. Європейські тенденції розвитку системи адміністрування ПДВ / М. О. Матухно // Інноваційні економічні технології для розвитку підприємств, регіонів, країн : зб. тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції / МОН України, Дніпропетровський національний університет. – Дніпропетровськ, 2014. – С. 111–113.

52. Матухно М. О. Основна суперечність ПДВ в Україні / М. О. Матухно // Структурні трансформації національних економік в умовах трансформації : зб. тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції. / МОН України, Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – Миколаїв, 2014. – С. 25-26.

53. Матухно М. О. Напрями реформування системи адміністрування ПДВ в Україні / М. О. Матухно // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. науково-комунікативних заходів / ДФС України, НУДПСУ, НДЦ ПО. – Ірпінь, 2014. – С. 159–160.

54. Мединська Т. В. Роль ПДВ у системі непрямого оподаткування України / Т. В. Мединська, Ю. П. Філь // Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.02. – С. 212–216.

55. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / В. М. Мельник. – К.: «Комп’ютерпрес», 2006. – 277 с.

56. Молдован О. О. Державні фінанси України : досвід та перспективи реформ : монографія / О. О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – 380 с.

57. Наказ Міндоходів від 11.12.13 № 790 «Про затвердження типових структур територіальних органів Міндоходів». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63232.html

58. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. ; под ред. Синельникова-Мурылева С. Г. и Трунина И. В.; В 3-х томах. - Том 3. Ин-т экономики переход. периода. - М. : ИЭПП, 2008. - 786 с.

59. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009 : монография. ; Под ред. д. э. н., проф. Ю. Б. Иванова. – Х.: ФЛП Либуркина Л. М. ; ИД «ИНЖЭК», 2009. – 296 с.

60. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. [под общ. ред. В.П. Вишневского]. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

61. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/articles/247/#_ftn1

62. Науково – практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, передмова Ф. О. Ярошенка]. – 1 т. – Ірпінь : НУДПСУ, 2010. – 783 с.

63. Національний банк України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bank.gov.ua.

64. НДС в Казахстане – пиала, склеенная скетчем [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fin.zakon.kz/4621423-nds-v-kazakhstane-piala-skleennaja.html

65. Непряхіна Н. Обурливе відшкодування // Непряхіна Н. / – Дзеркало тижня. – 2014. – №23 (27.06.2014). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : gazeta.dt.ua/finances/oburlive-vidshkoduvannya-_.html.

66. Новицький А. М. Легалізація коштів, з яких не сплачено податки: Науково-практичне видання. / А. М. Новицький, Т. А. Коляда, Л. М. Касьяненко. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2007. – 158 с.

67. Оперативні дані Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/ru/

68. Основні показники фінансового стану за 2004 – 2014 рр. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=398672&cat_id=398671

69. Паянок Т. М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Т. М. Паянок. – Ірпінь : НАДПСУ, 2009 . – 189 с.

70. Паянок Т.М. Статистичний аналіз втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування / Паянок Т.М./ Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2013. – № 3. – С. 197–204.

71. Планування податкових надходжень : теорія та практика : [монографія] / кол. авторів [за заг. ред. Л. Л. Тарангул]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. – 339 с.

72. Податкова система України : навчальний посібник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України ; Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 656 с.

73. Податкова політика України : стан, проблеми та перспективи : монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

74. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja-30.htm.

75. Податковий менеджмент : [підручник] / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.

76. Показники виконання бюджету України. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643

77. Порядок справляння до державного бюджету податку на додану вартість та обороту коштів податку через окремі поточні та/або реєстраційні рахунки платників цього податку із спеціальним режимом їх використання : Затверджено постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 23 березня 2004 р. № 359 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/359-2004-%D0%BF

78. Постанова КМ України від 21.05.2014 №236 «Про Державну фіскальну службу України». [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/postanovi-km-ukraini/63237.html

79. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість. Постанова КМУ від 21 травня 2014 р. № 139

80. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012

81. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування постанови Кабінету Міністрів України від 25.01.12 №73 «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник ПДВ вважається таким що має позитивну історію»: наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.13 № 891. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

82. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними не зареєстрованими в ЄРПН: наказ Міністерства доходів і зборів України від 29.11.13 №724. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

83. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця: наказ Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 р. № 165. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua

84. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22 із змінами і доповненнями, внесеними наказом від 5 червня 2015 р. N 397 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

85. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб’єктів господарювання: наказ ДПА України від 01.04.11 № 190. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

86. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника ПДВ для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.10 № 1238. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua

87. Про затвердження Положення про реєстрацію платників ПДВ: наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.14 № 26. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

88. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.12.13 № 781. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

89. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 січня 2011 р. № 39. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/39-2011-%D0%BF

90. Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках. Наказ Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України 03.02.2011 N 68/23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0199-11

91. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних. Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist/platnikam-podatkiv-pro-ed/normativne-zabezpechennya/54453.html

92. Про затвердження форм реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення: наказ Міністерства доходів і зборів України від 25.11.13 № 708. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

93. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18.03.2013 р. № 141/2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013/paran11#n11.

94. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця: наказ Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 р. № 165 із змінами і доповненнями, внесеними наказом від 24.07.2013р. N 302 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/.

95. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.

96. Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін. ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

97. Сідельнікова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система: навчальний посібник / Л.П. Сідельнікова, Н.М. Костіна. – К.: Видавництво Ліра-К, 2013. – 604 с. – 2-ге видання, перероблене і доповнене.

98. Сідельникова Л.П. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні / Л.П. Сідельникова // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. - № 7 (17). – С. 365 - 371.

99. Скалозуб Л. П., Василинчук В. І. Деякі проблеми і шляхи їх вирішення у сфері адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/boz_2007_17_10.pdf

100. Соколовська А.М. Податкова система держави : теорія і практика становлення. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с. – (Вища освіта XXI століття).

101. Соколовська А.М. Основи теорії податків: [навчальний посібник] / А.М. Соколовська. - К.: „Кондор”, 2010. - 326 с.

102. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України: [монографія / під ред. А.І. Крисоватого]. – Тернопіль: Вектор, 2012. – 356 с.

103. Стратегія реформування податкової системи України: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua

104. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія та практика): [монографія] / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

105. Тропіна В. Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства / В. Б. Тропіна. – К.: НДФІ, 2008. – 368 с.

106. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрямки: монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Льовочкін; за наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 387 с.

107. Фінанси : [підруч. / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова]. – К. : Знання, 2008. – 611 с.

108. Фінансовий механізм структурної модернізації економіки України : [монографія / за заг. ред. С. В. Онишко, В. П. Унинець - Ходаківської]. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 606 с.

109. Фіскальне адміністрування: навч. посібн. / О.М. Десятнюк, Н.Є. Кульчицька. - Тернопіль: ТзОВ „Терно-граф”, 2012. – 220 с.

110. Швабій К.І., Гусак Ю.Д. Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків / К. І. Швабій, Ю. Д. Гусак // Науковий вісник НУДПСУ (економіка, право). – 2011. - № 4 (55). – С. 104 – 112.

111. Швабій К. Про співвідношення понять „ухилення від сплати податків” і „мінімізація сплати податків” / К. Швабій, Ю. Гусак : матеріали наук.-практ. круглого столу [„Мінімізація сплати податків : економіко-правовий аспект”]. – Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2009. – С. 170 – 171.

112. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні : методологія та аналіз / К. І. Швабій // Фінансова система України : зб. наук. праць. – Острог : Видавництво «Національний університет «Острозька академія». – 2007. - Вип. 9. - Ч. 3.– С. 519-527.

113. Швабий К. И. Основные тенденции и направления развития системы администрирования налогов в Украине / К. И. Швабий, Ю. Д. Гусак // Налоги и финансовое право. – 2013. - № 1. – С. 305–309.

114. Ярославцева М. В. Підвищення ефективності податкового середовища господарювання підприємств шляхом удосконалення механізму визначення та адміністрування податку на додану вартість / Ярославцева М. В., Бурлуцький Б. В. // Вестник СевГТУ. — Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2007. – Вып. 81: Экономика и финансы. – С. 3–7.

115. Acosta-Ormaechea S., Yoo J. Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective / S. Acosta-Ormaechea, J. Yoo // IMF Working Paper. – October 2012. – WP/12/257. – 36 p.

116. Allingham M. Income tax evasion: A theoretical analysis / M. Allingham, A. Sandmo // Journal of Public Economics. - 1972. – Vol. 1. – p. 323 - 338.

117. Altman E. Managing the Commercial Lending Process // Handbook of Banking Strategy. – New York: John Wiley and Sons, 1985. – P. 473-510.

118. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifs.org.uk/publications/5947

119. Brixi H. P., Shatalov S. , and Zlaoui L. Managing Fiscal Risk in Bulgaria // World Bank Economic Review 3(1) – P. 17–38.

120. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to a single market. COM(2011) 851 final, 06.12.2001[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf

121. Communication from The Commission to The European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee, The Committee of

The Regions And The Court Of Auditors. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/anti_fraud/documents/preventing-fraud-documents/ec_antifraud_strategy_en.pdf

122. Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. / Institute for Fiscal Studies. – Oxford University Press, 2010. – 1391 p.

123. De Mooij R., Keen M. 'Fiscal Devaluation' and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://www.nber.org/papers/w17913

124. Doing Business [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/ExploreTopics/PayingTaxes/CompareAll.aspx.

125. Ebrill L. The modern VAT. International monetary fund / L. Ebrill, M. Keen, J. Bodin, V. Summers. – Washington. D. C., 2001. – 225 p.

126. Genser B. Coordinating VATs between EU Member States [Working Paper No. 648 (1)] / B. Genser // Munich : CESifo. – 2002 – 31 p.

127. Green Paper. On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010) 695 final [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF

128. Green Paper. On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010)695 final/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF

129. Harrison G., Krelove R. Vat Refunds : A Review of Country Experience / G. Harrison, R. Krelove // IMF Working Papers. – 2005. – WP/05/218. – 43 p.

130. Jensen J., Wohlbier F. Improving Tax Governance in EU Member States : Criteria for Successful Policy / J. Jensen, F. Wohlbier // European Economy. Occasional Papers. –August, 2012. - №114. – 42 p.

131. Keen M. Targeting, Cascading, and Indirect Tax Design. Електронний ресурс. – Режим доступу : https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp1357.pdf

132. Keene M., Thomson P. An Analysis of Tax Revenue Forecast Errors // New Zeland Treasuty Working Paper 07/02. – March 2007. – 47 p.

133. Matukhno M. Fiscal Efficiency's Analyses Of VAT in Ukraine / M. Matukhno // Progressive Researches "Science & Genesis". – 2014. - №1. – P. 131 – 137.

134. OECD Revenue Statistics 2014. 372 p. Електронний документ. – Режим доступу : http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2014-1-en-fr

135. Paying Taxes-2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml

136. Prammer D. Quality Of Taxation And The Crisis: Tax Shifts From A Growth Perspective / D. Prammer // EU Taxation Papers. – 2011. - № 29. – 60 p.

137. Reckon LLP (2009), Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 member states, Report for DG Taxation and Customs Union, September 2009.

138. Schneider F. The Size of the Shadow Economies of 145 Countries all over the World: First Results over the Period 1999 to 2003. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.iza.org/.

139. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.econ.jku.at/members/schneider/files/publications/2013/shadeceurope31_jan2013.pdf

140. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ec.europa.eu/taxation/vat-gap.pdf

141. Smart Regulation. Externally Contracted Studies / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://ec.europa.eu/enterprise/policies/smart-regulation/documents/ab_studies_2009_en.htm

142. Slemrod, Joel. 1984. „Optimal Tax Simplification: Toward a Framework for Analysis”. 1983 Proceeding of the Seventy-Sixth Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of National Tax Association – Tax Institute of America, 158-167. Columbus: National Tax Association – Tax Institute of America.

143. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Електронний ресурс. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

144. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010). – 3 March 2011. – 291 p.

145. Tax Administration 2013. Comparative Information in OECD and Other Advanced and Emerging Economies (2013). - 379 p.

146. Tax Administration 2015. Comparative Information in OECD and Other Advanced and Emerging Economies (2015). – 384 p.

147. The Tax Policy Landscape Five Year after Crisis. OECD Taxation Workin Papers. [Електронний документ]. – Режим доступу : http://dx.doi.org/10.1787/5k40l4dxk0hk-en

148. Tax by Design: The Mirrlees Review. – Oxford University Press Inc., New York, 2011. – 1025 p.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ЗАТВЕРДЖУЮ
Голова Державної фіскальної служби України
_____ І. О. Білоус
„____”_____20___ року

СТРУКТУРА
Дніпродзержинської об’єднаної державної податкової інспекції
Головного управління ДФС у Дніпропетровській області

Індекс структурного підрозділу	**Назва структурного підрозділу**	**Штатна чисельність**
1	*2*	*3*
04-03-00	**Керівництво** Начальник Перший заступник начальника Заступник начальника Заступник начальника – начальник Петриківського відділення Заступник начальника – начальник Царичанського відділення	**6** 1 1 2 1 1
04-03-03	**Відділ інфраструктури**	**10**
04-03-04	**Відділ персоналу**	**3**
04-03-05	**Відділ фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку**	**3**
04-03-06	**Сектор комунікацій**	**2**
04-03-10	**Юридичний відділ**	**5**
04-03-11	**Управління реєстрації платників та електронних сервісів** Відділ реєстрації та обліку платників Відділ звітності та надання адміністративних послуг Сектор організації розгляду звернень та забезпечення доступу до публічної інформації	**15** 7 5 2
04-03-13	**Організаційно-розпорядчий сектор**	**2**
04-03-15	**Управління оподаткування юридичних осіб** Відділ контролю за декларуванням ПДВ Сектор відшкодування ПДВ Відділ податку на прибуток Відділ місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів	**28** 9 4 5 9
04-03-17	**Управління доходів і зборів з фізичних осіб** Відділ контрольно-перевірочної роботи доходів і зборів з фізичних осіб та спеціальних перевірок Сектор контрольно-перевірочної роботи юридичних осіб	**39** 11 3

Продовження додатка А

1	2	3
	Відділ адміністрування податку на доходи фізичних осіб та майнових податків	7
	Відділ адміністрування доходів і зборів самозайнятих осіб	7
	Відділ адміністрування єдиного внеску	10
04-03-18	**Відділ ІТ**	**6**
04-03-20	**Координаційно-моніторинговий відділ**	**9**
04-03-21	**Відділ контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів**	**4**
04-03-22	**Управління податкового аудиту**	**31**
	Відділ планування та інформаційного забезпечення	5
	Відділ перевірок платників податків	7
	Відділ аудиту фінансових установ та валютного контролю	6
	Відділ перевірок з окремих питань	6
	Відділ перевірок платників податків ризикових категорій	6
04-03-23	**Відділ погашення заборгованостей**	**10**
	Сектор моніторингу та інформаційно-аналітичного забезпечення	3
04-26	**Петриківське відділення**	**8**
04-33	**Царичанське відділення**	**8**
	Всього по ОДПІ	**189**

Начальник Дніпродзержинської
об’єднаної державної
податкової інспекції
Головного управління ДФС
у Дніпропетровській області _____

ПОГОДЖЕНО
Начальник Головного
управління ДФС
у Дніпропетровській області _____

„____”_____20___ року

ПОГОДЖЕНО
Директор Організаційно-
розпорядчого департаменту _____

„____”_____20___ року

Додаток Б

25 видів адміністративних перешкод для компаній, які підпадають під дію Директиви Комісії ЄС щодо ПДВ, залежно від рівня витрат, пов'язаних з ними, їх комплексності та обтяжливості

№ з/п	Вид інформаційних зобов'язань, які спричиняють адміністративні перешкоди	Пріоритетність
1.	Відмінності в бухгалтерському обліку операцій, які передбачають нарахування ПДВ	***
2.	Надання рахунків	***
3.	Інформація про оподатковуваних осіб, які здійснюють внутрішньоєвропейські поставки	***
4.	Зберігання рахунків для перевірок	***
5.	Повідомлення про початок діяльності як оподатковуваної особи	***
6.	Застосування правил про відшкодування ПДВ	***
7.	Надання декларації з ПДВ	***
8.	Надання доказів щодо звільнень в експортних операціях	**
9.	Надання списку внутрішньоєвропейських купівельних операцій	**
10.	Надання річної декларації з ПДВ	**
11.	Гарантування автентичності походження та цілісності змісту електронних рахунків	*
12.	Формальні процедури, пов'язані з експортом товарів	*
13.	Надання декларації з ПДВ для внутрішньоєвропейського придбання товарів, інших ніж засоби транспорту та підакцизні товари	*
14.	Повідомлення, пов'язані зі зберіганням інформації	*
15.	Збереження даних, які гарантують автентичність, цілісність та відповідність рахунків	*
16.	Отримання сертифікату щодо імпорту для цілей використання вирахувань з ПДВ	*
17.	Повідомлення про зміну чи призупинення діяльності оподатковуваної особи	*
18.	Повідомлення про припинення умов звільнення для придбань в рамках ЄС	*
19.	Утримання окремих рахунків для спеціальної маржі і інших трансакцій	*
20.	Отримання сертифікатів платника ПДВ для отримання відшкодування	*
21.	Отримання сертифікатів, які підтверджують відсутність операцій, які підпадають під ПДВ	*
22.	Ведення реєстру поставок без передачі права власності	*
23.	Ведення реєстру передачі в рамках ЄС рухомих матеріальних цінностей	*
24.	Надання декларації з ПДВ у випадку внутрішньо європейського придбання нових засобів транспорту	*
25.	Зобов'язання, пов'язані з внутрішньо європейськими поставками нових засобів транспорту	*

Джерело : [118, с. 158]

Додаток В

Таблиця

Розрахунок фіскальної ефективності в Україні за 1996–2013 рр.

Рік	Кінцеві споживчі витрати, млн грн	ПДВ, млн грн	ВВП млн грн	Експорт, млн. грн.	Імпорт, млн. грн.	С-ефективність	Ефективність надходжень ПДВ
1996	65119	6246,2	81519	37223	39276	47,96	38,31
1997	76198	8242,3	93365	37895	40754	54,08	44,14
1998	83569	7460,3	102593	43163	46119	44,64	36,36
1999	100481	9049,7	130442	70456	62935	45,03	34,69
2000	127982	9106,6	170070	106204	98555	35,58	26,77
2001	156344	10350,3	204190	113276	109983	33,10	25,34
2002	170325	13471,8	225810	124381	114490	39,55	29,83
2003	201624	12628,5	267344	154398	147529	31,32	23,62
2004	245556	16745,8	345113	219635	193156	34,10	24,26
2005	337879	33827,5	441453	227424	223985	50,06	38,31
2006	424906	50377,6	544153	253707	269200	59,28	46,29
2007	558581	59382,8	720731	323205	362979	53,16	41,20
2008	758902	92082,6	948056	659212	769707	60,67	48,56
2009	772826	84596,7	913345	433210	448805	54,73	46,31
2010	913313	86315,9	1082569	549601	580154	47,25	39,87
2011	1113008	130093,8	1302079	707953	788901	58,44	49,96
2012	1247293	138826,8	1411238	719480	833963	55,65	49,19
2013	1350220	128269,3	1454931	681899	805662	47,50	44,08
Середній показник						47,34	38,17

Джерело інформації: розраховано автором за даними Державного комітету статистики // http://ukrstat.gov.ua і Міністерства фінансів України // http://www.minfin.gov.ua.

Додаток Г

Втрати бюджету від пільгового оподаткування ПДВ у розрізі кодів

Код	Звільняються від оподаткування ПДВ	Сума, тис. грн	Питома, %
14010450	Сільськогосподарські підприємства спеціального режиму оподаткування. Сума ПДВ нарахована на вартість поставлених ними сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету, а повністю залишається в їх розпорядженні	13956668	46,1
14010437	Операції з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Держреєстру лікарських засобів	3188007	10,5
14010439	Операції з постачання товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету.	1873963	6,2
14010404	Операції з постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках	1835487	6,1
14010477	Оподатковуються за нульовою ставкою з 1.07.2011 р. до 31.12.2012 р. операції з постачання природного газу за кодом згідно з УКТ ЗЕД 2711 21 00 00, ввезеного на митну територію України ПАТ «НАК «Нафтогаз України»» (крім операцій з постачання такого газу для населення та організацій, що фінансуються з бюджетів, що не є платниками ПДВ)	1463645	4,8
14010438	Операції з постачання виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України	1095147	3,6
14010435	Операції з постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та посібників вітчизняного виробництва на митній території України	968089	3,2
14010468	Тимчасово до 1.01.2014 р. операції з постачання деревини товарних позицій 4401, 4403, 4404 згідно з УКТ ЗЕД (крім брикетів та гранул товарної підкатегорії УКТ ЗЕД 4401 30 90 00).	864482	2,9
14010480	Позитивна різниця між сумою податкових зобов’язань звітного періоду та сумою податкового кредиту, визначена переробним підприємством щодо діяльності з постачання власно виробленої продукції (молока, молочних продуктів, м’яса, м’ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин), виготовленої з поставлених молока або м’яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками, визначеними розділом V Кодексу	805048	2,7
14010420	Операції з безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям державної форми власності	668745	2,2
14010409	Операції з постачання послуг з охорони здоров’я закладами, що мають ліцензію на їх постачання, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів, що мають ліцензію відповідно до законодавства, крім послуг, вказаних в підпунктах а) - о) пп.197.1.5 п.197.1 ст.197 Податкового кодексу України	605363	2,0
Сума		27324644	90,3

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними Державної фіскальної служби України [].

Додаток Д

Перелік основних тимчасових пільг з ПДВ станом на 01.01.2013 р.

Код	Тимчасово звільняються від оподаткування ПДВ
14010457	До 1.01.2019 р., операції з постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених ст. 7 Закону України «Про альтернативні види палива», на території України
14010459	До 1.01. 2016 р., суб'єкти літакобудування, що підпадають під дію норм ст. 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості», по операціях з постачання на митній території України результатів науково-дослідних і конструкторських робіт
14010460	До 1.01.2015 р., операції з виконання робіт та постачання послуг суб'єктами підприємницької діяльності - резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність книжкової продукції, паперу та картону (або розповсюджують). При цьому дохід, має становити не менше 100 % від загальної суми його доходу за перший звітний період з часу створення або не менше 50 % від загальної суми доходу за попередній звітний рік.
14010461	До 1.01.2015 р., операції з виконання робіт та постачання послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження підприємствами поліграфії, книжкової продукції, операції з виробництва та/або постачання паперу і картону, вироблених в Україні для виготовлення книжкової продукції, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, крім видань рекламного та еротичного характеру
14010462	На період до 1.01.2015 р. за нульовою ставкою оподатковується постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг, що уповноважують такого платника податку (далі - комісіонера) здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи (далі - комітента) без передання права власності на такі товари, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів, за основним місцем роботи, становить не менше 50 % середньооблікової кількості штатних працівників, а їх фонд оплати праці - не менше 25 % суми загальних витрат на оплату праці
14010463	До 1.01.2016 р., вартість операції з постачання національних фільмів, визначених Законом України «Про кінематографію», виробниками, демонстраторами та розповсюджувачами, а також постачання робіт та послуг з виробництва та постачання, у тому числі тиражування, національних та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених, субтитрованих державною мовою на території України
14010464	До 1.01.2016 р., операції з постачання послуг з демонстрування, розповсюдження та/або публічного сповіщення національних та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених та/або субтитрованих державною мовою на території України, демонстраторами, розповсюджувачами та/або організаціями мовлення
14010468	Тимчасово до 1.01.2014 р. операції з постачання деревини товарних позицій 4401, 4403, 4404 згідно з УКТ ЗЕД (крім брикетів та гранул).
14010469	У період з 1.01.2012 р. до 31.12.2013 р. включно операції з постачання необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101 - 4103, 4301)
14010474	Операції з постачання УЄФА квитків та послуг, що є невід'ємною частиною квитка, до 1.09.2012 р.
14010477	Оподатковуються за нульовою ставкою з 1.07.2011 р. до 31.12.2012 р. операції з постачання природного газу (без урахування вартості послуг з його транспортування, і розподілу), ввезеного на митну територію України ПАТ «НАК «Нафтогаз України»» (крім операцій з постачання для населення та організацій, що фінансуються з бюджетів)
14010478	До 1.01.2015 р., операції з постачання товарів, визначених пунктом «о» частини першої ст. 19 Закону України «Про Єдиний митний тариф», переробникам, видавництвам і підприємствам поліграфії на території України
14010481	До 31.12.2012 р. операції з постачання на митній території України спеціалізованих транспортних засобів (автомобілів швидкої медичної допомоги), які призначені для використання закладами охорони здоров'я і оплата їх вартості здійснюється за рахунок бюджетних коштів.

Джерело інформації: складено автором за оперативними даними Державної фіскальної служби України [67].

Додаток Е
Таблиця

Нормативно-правове забезпечення контрольно-перевірочної роботи щодо податку на додану вартість

№	Назва нормативного документа	Основні положення
1	2	3
1	Податковий кодекс України	Визначається порядок: адміністрування податків, зборів і обов'язкових платежів та їх види правовий і соціальний захист посадових осіб ДПСУ та податкової міліції тощо
2	Наказ Міндоходів України від 16.01.14 № 26 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників ПДВ»	Визначається порядок: реєстрації платників ПДВ, анулювання реєстрації, ведення реєстру, присвоєння індивідуального податкового номера платника ПДВ, оприлюднення даних з Реєстру та форми заяв: про реєстрацію, документів про анулювання реєстрації, журналів та інших документів з питань реєстрації та перереєстрації платників ПДВ, запитів про отримання витягу та довідки з реєстру
3	Наказ Міндоходів України від 14.01.14 № 10 «Про затвердження Форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної»	Визначено хто повинен складати податкову накладну та особливості її заповнення: не зареєстрованими платниками ПДВ; під час виконання договорів про спільну діяльність; при здійсненні господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, отриманого в управління за договорами про управління майном; у разі надання нерезидентом послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; суб'єктами підприємницької діяльності, що перейшли на спрощену систему оподаткування, яка не передбачає сплати податку на додану вартість або передбачає його нарахування за іншими ставками.
4	Наказ Міндоходів України від 10.12.13 № 781 «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ»	Визначено критерії, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ та порядок їх обрахунку, а саме коефіцієнт обсягу поставок (не менше 40 % загального обсягу поставок), коефіцієнт розбіжностей (не більше 10 % суми податку, задекларованої платником до відшкодування), коефіцієнт співвідношення розміру середньої заробітної плати до розміру мінімальної заробітної плати (по кожному з 4-х послідовних звітних податкових періодів повинен бути не меншим ніж 2,5), коефіцієнт податку на прибуток (співвідношення нарахованої суми ППП до скоригованого доходу платника), коефіцієнт податку на прибуток галузевий (співвідношення сумарного нарахованого ППП відповідної галузі до їх сумарного скоригованого доходу), при цьому коефіцієнт податку на прибуток повинен бути вищим за коефіцієнт податку на прибуток галузевий тощо
5	Наказ Міндоходів України від 30.12.13 № 891«Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування постанови Кабінету Міністрів України від 25.01.12 №73 «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник ПДВ вважається таким що має позитивну історію»	Визначено критерії за якими платник ПДВ вважається таким, що має позитивну податкову історію, а саме у територіальних органів Міндоходів не було рішень про анулювання реєстрації платника ПДВ, він своєчасно подає звітність з ПДВ, відповідає критеріям за якими має право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, протягом попередніх 36 послідовних місяців такий платник відповідав усім визначеним критеріям тощо. Вказано що термін його камеральної перевірки становитиме 5 календарних днів з дня подання податкової декларації

Продовження додатка Е
Продовження табл.

1	2	3
6	Наказ Міндоходів України від 13.11.13 № 678 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ»	Визначено форми податкової звітності з податку на додану вартість: податкова декларація з податку на додану вартість; уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок; розрахунок податкових зобов’язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.
7	Наказ Міндоходів України від 25.11.13 № 708 «Про затвердження форм реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення»	Визначено: особливості заповнення службових полів Реєстру та I і II розділів, порядок здійснення уточнення показників та виправлення помилок. Вказано, що у Реєстрі окремо обліковуються операції: з постачання товарів/послуг, які оподатковуються ПДВ за основною чи нульовою ставкою, звільнених від оподаткування, тих, що не є об’єктом оподаткування, послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України; та з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, які оподатковуються ПДВ за основною чи нульовою ставкою, звільнених від оподаткування та тих, що не є об’єктом оподаткування, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності цього платника податку. Реєстр є основою для відображення зведених результатів такого обліку в податкових деклараціях з ПДВ
8	Наказ Міндоходів України від 17.07.13 № 279 «Про затвердження Звіту «Аудит-1» «Про результати роботи підрозділів податкового та митного аудиту»	Визначає порядок та строки заповнення звіту, і окремих додатків до нього, який подається 2(3) числа місяця наступного за звітним періодом до ГУ Міндоходів і Міжрегіонального ГУ, а 5 числа – до Міндоходів, та містить інформацію про: кількість проведених перевірок та перевірених суб’єктів господарювання, їх результати, а саме донараховані до бюджету суми податків і зборів за результатами перевірок щодо дотримання законодавства; укомплектованість працівниками підрозділів податкового та митного аудиту; вжиті заходи за наслідками перевірок; структуру пояснювальної записки до звіту «Аудит-1»
9	Наказ Міндоходів України від 29.11.13 №724 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними не зареєстрованими в ЄРПН»	Визначають порядок дій територіальних органів Міндоходів при відпрацюванні суб’єктів господарювання, які включили до складу податкового кредиту податкові накладні, що підлягають реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних, але не є зареєстрованими, а саме порядок відбору таких платників, особливості їх опрацювання

10	Наказ Міндоходів України від 14.06.2013 р. № 165 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця»	Визначають: алгоритм організації та проведення камеральних (електронних) перевірок податкової звітності платників податків; особливості проведення камеральних (електронних) перевірок Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ); особливості їх проведення у розрізі конкретних податків (а саме з: податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки інших податків та зборів); відображення взаємозв'язку та взаємозалежності показників різних форм звітності
11	Наказ ДПСУ від 31.10.12 № 948 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДПС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків»	Визначено: умови прийняття рішення, порядок оформлення направлення та допуск представників координаційних робочих груп до проведення перевірки; діяльність постійних комісій із розгляду спірних питань та правила оформлення матеріалів перевірки; умови проведення доперевірочного аналізу та опрацювання податкових ризиків, участь структурних підрозділів у проведенні перевірки та оформленні результатів
12	Наказ ДПАУ від 01.04.11 № 190 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання»	Визначено: стратегічні напрями контрольно-перевірочної роботи, структуру плану-графіка проведення документальних перевірок, порядок та критерії відбору суб'єктів господарювання в залежності від ступеня ризику (високий, середній та незначний), а саме юридичних і фізичних осіб, фінансових, банківських та небанківських установ, постійних представництв та представництв нерезидентів тощо
13	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.10 №1224 «Про затвердження Порядку обчислення і накопичення реєстрами розрахункових операцій сум ПДВ»	Визначає: що реєстратор розрахункових операцій повинен: забезпечувати обчислення сум ПДВ не менш як за чотирма позиціями (у тому числі розмежовуючи ставки оподаткування та операції, звільнені від оподаткування та такі, що не є об'єктом оподаткування), забезпечувати друкування та видачу касового чека; порядок використання реєстру у випадках повернення товару покупцеві; алгоритм обчислення сум податку у межах кассового чека за підсумками роботи протягом дня або за період
14	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.10 №1238 «Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника ПДВ для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку»	Визначений перелік фактично вказує на те, що якщо платник ПДВ не має права на отримання автоматичного бюджетного відшкодування, то до нього проводиться документальна позапланова виїзна перевірка для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування. Крім цього підставою є: існування розбіжностей між сумою податкового кредиту, сформованого платником за операціями з придбання товарів/послуг, та сумою податкових зобов'язань його контрагентів за операціями з постачання таких товарів/послуг, які не усунуто за результатами проведення камеральної перевірки; відсутність даних у податковій звітності платника про здійснення протягом попередніх 12 звітних періодів (місяців) (для платників з квартальним звітним періодом – протягом попередніх 4-х звітних періодів) операцій з постачання товарів/послуг, до яких застосовується нульова ставка податку на додану вартість, або наявність даних про те, що обсяг таких операцій становить менш як 50 % загального обсягу постачання; відсутність протягом попередніх 24 послідовних звітних періодів (місяців) (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх 8-ми) документальних планових перевірок; наявність документально підтвердженої інформації про порушення платником норм податкового законодавства відповідно до пункту 78.1 статті 78 розділу II Податкового кодексу України

Продовження додатка Е

Продовження табл.

1	2	3
15	Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.10 №1246 «Про затвердження Порядку ведення єдиного реєстру податкових накладних»	Визначає механізм: внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї до Єдиного реєстру податкових накладних платників ПДВ – продавців товарів (послуг); звіряння даних, що містяться у виданих платникам такого податку – покупцям товарів (послуг) податковій накладній та розрахунку коригування з відомостями, які містяться у Реєстрі. Внесення відомостей здійснюється шляхом подання протягом операційного дня (триває з 0 до 23-ї години) зазначених документів в електронній формі Державній податковій службі з використанням електронного цифрового підпису та внесення відповідних відомостей до Реєстру.
16	Наказ ДПАУ від 25.01.10 № 34 «Про організацію комплексного відпрацювання сум податкового кредиту з ПДВ»	Містить перелік дій та строки виконання, щодо відстеження платників ПДВ, які за результатами звітного періоду допустили різке збільшення податкового кредиту, а саме забезпечити моніторинг задекларованих у обсягах 1 млн грн. (для фізичних осіб – 100 тис. грн) та більше сум податкового кредиту платників ПДВ, які за поточний період допустили різке збільшення (більше 10 млн грн. або в два і більше разів) від попереднього звітного періоду податкового кредиту; за результатами моніторингу здійснювати перегляд критерію відбору, які допускають різке збільшення; забезпечити доопрацювання АРМу «Система приймання та обробки податкової звітності платників податків» у частині автоматизованого формування вказаного переліку
17	Наказ ДПАУ від 18.04.08 № 266 «Про організацію взаємодії органів ДПС при проведенні перевірок податкових декларацій з ПДВ з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов’язань та податкового кредиту з ПДВ у розрізі контрагентів», зі змінами та доповненнями на 19.03.10 р.	Визначено етапи: подання та обробки податкової звітності з ПДВ в умовах подання розшифровок; перевірки податкової звітності із застосуванням подвійної системи контролю податкових декларацій з ПДВ; документальної невиїзної та позапланової виїзної перевірки. Прописані дії підрозділів органів ДПС, а саме податкової міліції, юридичного відділу, підрозділу ведення та захисту податкової звітності, оподаткування юридичних та фізичних осіб. Надано детальні рекомендації щодо проведення камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ

Додаток Ж

Порядок реєстрації платників ПДВ, затверджений Наказом Міністерства доходів і зборів України від 16.01.14 № 26

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника ПДВ подає до ДПІ за місцем проживання реєстраційну заяву за формою №1-ПДВ

Реєстраційна заява платника ПДВ має бути подана

- особами, що підлягають обов'язковій реєстрації (*п. 181.1 ст. 181 р. V Податкового кодексу*) **не пізніше 10 числа календарного місяця**, що настає за місяцем, у якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій
- особами, що прийняли добровільне рішення про реєстрацію або які відповідають вимогам *п.180.1 ст. 180 та п. 182.1 ст. 182 р. V Податкового кодексу* – **не пізніше ніж за 20 календарних днів** до початку податкового періоду
- **не пізніше ніж за 15 календарних днів** до початку календарного кварталу подає платник єдиного податку 3-ї або 4-ї групи що застосовує ставку 5% а також платник 5-ї або 6-ї групи що сплачує єдиний податок 7% у разі добровільної зміни ставки; особа яка не є платником ПДВ або є платником єдиного податку1-6-ї груп та має бажання перейти на спрощену систему із ставкою єдиного податку, що передбачає сплату ПДВ одночасно відповідає вимогам *п. 293.8 ст. 293 р.XI V Податкового кодексу та п. 181.1 ст. 181 або п. 182.1 ст 182 р. V Податкового кодексу*.
- не зареєстровані платниками ПДВ платники єдиного податку 1-4-ї груп, які перевищили у календарному кварталі обсяг доходу (*п. 291.4 ст. 291 р. XI V Податкового кодексу)* та реєструються з урахуванням *п. 293.8 ст. 293 р.XI V Податкового кодексу* заяву подають **не пізніше 20 числа місяця наступного за календарним кварталом** у якому допущено перевищення обсягу доходу

Проводиться перевірка його реєстраційних даних з Єдиного банку даних про платника податку – юридичних осіб або Реєстру само зайнятих осіб. Наявність у заяві обов'язкових реквізитів, підписів посадових осіб, печатки, з вказуванням дати подання у відповідності з загальними вимогами оформлення документів (без помарок, пошкоджень)

Реєстрація або перереєстрація

Якщо відомості про заявника заповнені всупереч правилам, необхідно **протягом 5 робочих днів** від дня отримання заяви звернутися до платника з письмовою пропозицією надати нову заяву із зазначенням підстав неприйняття попередньої

Відмовляє в реєстрації особи як платника ПДВ, якщо особа не відповідає вимогам визначеним *ст. 180, п. 181.1, п. 182.1 ст. 182 та п. 183.7 ст. 183 р. V Податкового кодексу або існують обставини щодо анулювання реєстрації (ст. 184 р. V Податкового кодексу)*

У разі відсутності підстав для відмови платника вносять до Реєстру з бажаного дня реєстрації або **протягом 5 робочих днів** від дати надходження заяви

Дані про прийнятті до розгляду заяви з поміткою про результати розгляду та дані реєстрації вносяться до журналу реєстрації платників ПДВ за **формою № 2-РЖ**

Анулювання

Якщо відомості про заявника заповнені всупереч правилам, або не погашені податкові зобов'язання необхідно **протягом 10 календарних днів** від дня отримання заяви звернутися до платника з письмовою пропозицією надати нову заяву із зазначенням підстав неприйняття попередньої

Рішення про анулювання реєстрації за заявою та дані вносяться до журналу анулювання реєстрації платників ПДВ за **формою № 3-РЖ**. Особа повідомляється у письмовому вигляді **протягом 3-х робочих днів** після дня анулювання

Рішення про анулювання реєстрації за заявою платника ПДВ приймається **протягом 10 календарних днів** від дати надходження заяви

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації надається письмове пояснення-відмова

Перереєстрація платників проводиться у разі зміни даних про платника або у разі встановлення розбіжностей у записах Реєстру. Платник ПДВ подає реєстраційну заяву, з позначкою «перереєстрація» протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані або виникли інші підстави. При цьому дата реєстрації платником ПДВ не змінюється

Анулювання реєстрації за ініціативою платника ПДВ здійснюється на підставах визначених у *п.184.1 ст. 184 р. V Податкового кодексу,* який подає до ДПІ за місцем перебування на обліку заяву за **формою №3-ПДВ**

Рішення про **анулювання реєстрації платника ПДВ за ініціативою податкового органу** (здійснюється на підставах визначених у *п.184.1 ст. 184 р. V Податкового кодексу*) оформлюється за **формою № 6-РПДВ**, реєструється за **формою № 6-РЖ**. Складається комісією у двох примірниках із зазначенням підстав, один примірник зберігається в обліковій справі, інший **протягом 3-х робочих днів** після дня анулювання надсилається листом з повідомленням про вручення особі за місцезнаходженням. У разі неможливості вручення складається довідка, яка також зберігається в справі.

Додаток 3

Алгоритм визначення переліків ризикових СГД та їх опрацювання

1. ВІДБІР ПЛАТНИКІВ

2. МЕХАНИЗМ ОПРАЦЮВАННЯ (*АЛГОРИТМ*)

Додаток И

Етапи відпрацювання підприємств високого ризику протягом 1 місяця

Додаток

	Терміни виконання	Кінцевий результат	Відповідальні підрозділи
I етап Аналіз списків підприємств високого ризику (новий перелік СГД (згідно критеріїв) + відібраний раніше перелік СГД)	С 20 числа минулого місяця до 5 числа наступного місяця	Визначення списка для відпрацювання	Підрозділи ведення і захисту податкової звітності
II етап Проведення аналізу декларацій і складання підрозділами оподаткування юридичних осіб довідок про визнання договорів нікчемними по «транзитних» СГД та «ямах».	до 13 числа місяця - в межах району Під час отримання довідки, якщо за межами району	Визначення суми збитків за нікчемними угодами	Підрозділи оподаткування юридичних осіб
III етап Надання довідок про визнання договорів нікчемними по «транзитних» СГД та «ямах» до підрозділу податкового контролю юридичних осіб ОДПС в межах району або в інші ДПІ	до 15 числа місяця	Визначення суми збитків за нікчемними угодами	Підрозділ оподаткування юридичних осіб, податкового контролю юридичних осіб
IV етап Направлення запитів на підприємства – вигодонабувачі з метою отримання документів або добровільної відмови від роботи з ризиковою категорією СГД	з 17 числа до 27 числа місяця	Підтвердження нікчемності угоди Детінізовано податки та надходження їх до Держбюджету	
V етап Проведення перевірки та її оперативне супроводження, складання акту перевірки	до 1 числа наступного місяця (або на час готовності акту перевірки)	Донарахування за сумами схемного кредиту	Підрозділи податкового контролю юридичних осіб та податкової міліції
VI етап Після отримання Акту позапланової виїзної перевірки, проведеної згідно з вимогами ст. 97 КПК України, на предмет наявності ознак фіктивного підприємництва, ухилення від сплати податків, інших злочинів.	Протягом 5 днів після отримання Акту перевірки	Порушення кримінальної справи, обшуки, виїмки	Підрозділ податкової міліції
VII етап Після отримання Акту позапланової виїзної перевірки, в якому зазначається, що вказаний договір протирічить інтересам держави та являється нікчемним, юридичний підрозділ звертається до суду з метою стягнення в дохід держави всього, що придбано сторонами при заключені такого договору.	Не пізніше пятого дня після отримання Акту перевірки	Детінізовано податки та надходження їх до Держбюджету	Юридичний підрозділ

Декларація з ПДВ за звітний період, затверджена наказом Міністерства доходів України від 13.11.13 № 678 надається платником до ДПСУ

Підрозділи ведення та захисту податкової звітності відповідно до вимог наказу ДПАУ від 18.04.2008 р. № 266 здійснюють наступні дії:

Перевіряють правильність заповнення декларації у відповідності до вимог п.2.1 наказу ДПАУ № 266: наявність реєстрації суб'єкта господарювання платником ПДВ, чинність форми податкової звітності, повнота заповнення: наявність додатків, обов'язкових реквізитів, передбачених формою відміток (значення показників, що не заповнюються через відсутність інформації, мають бути прокреслені) підписів посадових осіб, печатки, з вказуванням дати подання, заповнення звітності у відповідності з загальними вимогами оформлення документів (без помарок, підчисток, малопомітних виправлень)

Якщо декларація заповнення всупереч правилам, вона приймається та пропонується платнику ПДВ доопрацювати подані документи, враховуючи виявлені недоліки

Якщо за результатами візуального контролю декларації з ПДВ недоліків не встановлено, така звітність реєструється як податкова звітність

Реєструється в електронній базі податкової звітності платника ПДВ (без внесення показників до КОР) та отримують статус «До відома», в коментарях проставляється реєстраційний номер повідомлення та дата його відправки) **протягом 3-х днів** від дня їх отримання (але не пізніше наступного дня від граничного терміну подання звітності)

Перенесення до електронної бази податкової звітності ДПС

Надсилається платнику повідомлення про невизнання органом ДПС декларації як податкової із зазначенням підстав та пропозицією надати податкову звітність оформлену належним чином

На наступний робочий день, після закінчення термінів подачі звітності, формують та передають реєстри неподаної звітності з ПДВ. Реєстри невчасно поданих декларацій передаються по мірі їх надходження

Автоматизована перевірка звітності за допомогою «Бест-Звіт» (протягом 3-х календарних днів після граничного терміну подання-декларації з ПДВ, на наступний день після приймання-уточнюючі розрахунки): визначення підсумкових рядків кожного розділу декларації з ПДВ та кожного додатка; перенесення підсумкових сум з додатків до рядків декларації з ПДВ; співставлення даних з інформацією з інших джерел (кол. 2 розділу II Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, кол. 3 Розрахунку коригування сум ПДВ до податкової декларації з даними Реєстру платників ПДВ)

Верифікація даних податкової звітності, що імпортуються до КОР, передача інформації до центральної бази даних ДПС щоденно

Розподіл платників ПДВ за операціями з контрагентами у поданій ними звітності:
- **нульова категорія**: розбіжностей при звірці показників податкової звітності контрагентів не виявлено. Задекларований податковий кредит відображено в податкових зобов'язаннях контрагентів;
- **перша категорія**: виявлено розбіжності при звірці податкової звітності контрагентів, внаслідок яких задекларованого кредиту менше, ніж податкових зобов'язань контрагентом;
- **друга категорія**: виявлено розбіжності при звірці показників податкової звітності контрагентів, внаслідок яких задекларовано податкових зобов'язань менше, ніж податкового кредиту контрагентами, у тому числі: платником ПДВ включено суми ПДВ до податкового кредиту на підставі документів, виписаних суб'єктом господарювання, незареєстрованим платником ПДВ, або виписаних платником ПДВ, що не подає податкову звітність з ПДВ.

Результати співставлення: перелік платників ПДВ у розрізі категорій, детальна інформація щодо обраного платника ПДВ про результати співставлення кожної операції з контрагентом, статистичної інформації про результати такого співставлення у розрізі органу ДПС

Перевірка органами ДПС на місцях платників у такій послідовності: другої категорії, нульової та першої категорії з від'ємним значенням ПДВ, нульової та першої категорії

На наступний день передають

Копії реєстрів поданої податкової звітності з ПДВ із заявленими до бюджетного відшкодування сумами ПДВ, які містять результати проведеного автоматизованого контролю кожного пакета звітності

Реєстри податкової звітності, які містять результати проведеного автоматизованого контролю кожного пакета звітності

Підрозділ податкової міліції

Підрозділи оподаткування юридичних та фізичних осіб

Додаток Л

Порядок проведення документальної невиїзної перевірки (Наказ ДПАУ від 18.04.08 № 266)

Підрозділи оподаткування юридичних та фізичних осіб

Проведення невиїзної документальної перевірки **протягом 30 днів** від дати віднесення платника до другої категорії за результатами первинного автоматизованого співставлення

1.Виявлення технічних помилок, допущених працівниками ОДПС при прийомі та введені показників до податкової бази. Направляється службова записка.

2. Першочерговому відпрацюванню підлягають платники у яких:

- сума розбіжностей між платником ПДВ (отримувачем) та платником ПДВ (постачальником) більше 1 млн. грн.(для СГ-фізичних осіб понад 100 тис. грн..);
- сума розбіжностей між платником ПДВ (отримувачем) та платником ПДВ (постачальником), яка є значною (значимою) для відповідної регіональної ДПА, ДПІ;
- суб'єктів господарювання, що мають ризик здійснення нереальних (удаваних) операцій з наданням послуг із безпідставного формування податкового кредиту третім особам;
- за періодичністю віднесення платника до другої категорії (у разі якщо платник ПДВ відноситься два періоди і більше до другої категорії).

1пунк → ***Підрозділи ведення та захисту податкової звітності***

Виявлено факт включення платником ПДВ суми податкового кредиту на підставі документів виписаних контрагентом, що не має Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ. **Працівники ДПІ мають право:** отримувати від платника ПДВ пояснень, що виникають під час перевірок, запрошувати їх для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати, вимагати від них усунення виявлених порушень.

Інформація на наступний день надсилається до ***ОДПС, в якому на обліку перебуває контрагент, що не має Свідоцтва платника ПДВ,*** *для проведення перевірки*

Запит у письмовій формі, про надання пояснень та їх документальне підтвердження щодо правомірності нереєстрації

Отримання пояснень **протягом 10-ти робочих днів** з дня отримання запиту, встановлено, що СГ зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ

Працівник ДПІ складає Акт перевірки та приймає повідомлення-рішення

Платник ПДВ (постачальник)

Неотримання пояснень **протягом 10-ти робочих днів** з дня отримання запиту

Працівник ДПІ передає інформацію до ***Підрозділу податкової міліції ОДПС,*** в якому на обліку перебуває контрагент

Запит у письмовій формі

Платник ПДВ (отримувач)

Самостійне виявлення платником помилки та **подача уточнюючого розрахунку**

Неотримання пояснень **протягом 10-ти робочих днів** з дня отримання запиту

Підрозділ податкової міліції

Отримання пояснень **протягом 10-ти робочих днів** з дня отримання запиту, працівник ДПІ виявляє помилку

Працівник ДПІ складає Акт документальної невиїзної (камеральної) перевірки та приймає повідомлення-рішення

У разі неможливості усунення розбіжностей підрозділом оподаткування юридичних (фізичних) осіб ОДПС отримувача і постачальника складається висновок, який із напрацьованою інформацією передається **до підрозділу податкового контролю юридичних осіб, відділу контрольно-перевірочної роботи підрозділу оподаткування фізичних осіб** для організації проведення документальних перевірок та до **підрозділу податкової міліції** для оперативного супроводження таких платників

Додаток М

Взаємодія між підрозділами органів ДПСУ при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ (Наказ ДПАУ від 18.08.05 р. №350

Відділ реєстрації та обліку платників податків
Прийомка та комп'ютерна обробка податкової декларації

Реєстр декларацій

Відділ податкової міліції
П.2.7 Оперативне відпрацювання інформації по СГД

Пропозиції

Декларації передаються на наступний день (не пізніше трьох робочих днів з дати отримання декларації)

Відділ оподаткування юридичних (фізичних) осіб
Проведення невиїзної документальної перевірки протягом 30 днів
1.Отримання від платника ПДВ завірених копій первинних документів.
2.Проведення звірки даних з наявними інформаційними базами даних.
3.Проведення звірки даних, зазначених у розрахунку бюджетного відшкодування, із даними копій первинних документів платника ПДВ.

Згідно п.3.11 визначаються підстави для проведення документальної перевірки

- Неподання копій первинних документів
- Постачальник товарів не є платником ПДВ
- Сума до відшкодування удвічі і більше разів перевищує вартість ОФ
- Недостатня наявність трудових ресурсів

Сума відшкодування з урахуванням проведеного бюджетного відшкодування у попередніх періодах за результатами документальної невиїзної перевірки в чотири рази і більше перевищує вартість ОФ

Розрахунок бюджетного відшкодування зроблено з порушенням норм податкового законодавства, у т.ч. за письмовою інформацією підрозділу податкової міліції

Доповідна з резолюцією начальника ДПІ

- На наступний день після накладення резолюції передаються документи
- В день накладення резолюції про рішення щодо проведення документальної перевірки

Довідка про підтвердження суми ПДВ, заявленої до відшкодування

Складається у двох примірниках за підписами адміністрування ПДВ та податкової міліції

- До 25 числа кожного місяця реєстр складених довідок
- У день складання довідки

Відділ контрольно-перевірочної роботи

Відділ обліку та звітності

Додаток Н

Показники відшкодування ПДВ грошовими коштами за квітень – грудень 2014 року, кількість платників податків

Назва області	Кві.14	Тра.14	Чер.14	Лип.14	Сер.14	Вер.14	Жов.14	Лис.14	Гру.14
АР Крим									
Вінницька	25	27	23	24	32	33	36	44	4
Волинська	123	136	125	116	126	136	122	133	6
Дніпропетровська	63	58	44	32	69	61	63	65	18
Донецька	55	40	4	22	18	15	26	13	18
Житомирська	68	88	64	65	79	94	83	89	67
Закарпатська	187	198	181	179	199	198	193	201	120
Запорізька	24	31	30	31	29	36	43	41	6
Ів-Франківська	68	51	54	59	73	67	74	77	4
Київська	74	76	64	73	92	92	105	94	3
Кіровоградська	20	23	18	7	29	25	24	26	1
Луганська	33	37	9	5	0	1	4	1	2
Львівська	160	157	155	192	194	207	214	210	17
Миколаївська	17	22	18	21	26	18	18	20	2
Одеська	18	18	22	21	29	30	37	22	13
Полтавська	46	42	42	46	55	48	53	49	5
Рівненська	54	46	53	49	71	43	64	66	8
Сумська	33	30	25	18	39	35	33	34	3
Тернопільська	17	26	32	33	35	38	44	32	5
Харківська	59	68	61	63	85	84	87	85	5
Херсонська	3	9	9	2	11	11	15	5	2
Хмельницька	39	54	44	41	43	50	40	48	1
Черкаська	43	42	39	31	51	47	54	48	20
Чернівецька	27	32	36	27	29	30	29	29	10
Чернігівська	40	37	43	58	53	62	65	60	48
м.Київ	164	181	169	208	206	202	278	285	161
м.Севастополь									
ВСЬОГО	1 460	1 529	1 364	1 423	1 673	1 663	1 804	1 777	549

Джерело : складено автором за даними [13]

Продовження додатка Н

Назва області	Кві.14	Тра.14	Чер.14	Лип.14	Сер.14	Вер.14	Жов.14	Лис.14	Гру.14
АР Крим									
Вінницька	8 394,87	6 706,843	21 006,774	32 987,356	25 357,097	37 723,088	23 532,164	38 765,261	760,639
Волинська	16 379,00	34 739,750	20 520,514	38 763,978	45 487,151	76 585,581	50 880,000	111 510,903	239,511
Дніпропетровська	511 745,32	616 182,236	547 432,569	557 861,523	757 694,202	513 806,901	641 265,644	691 941,427	13 733,008
Донецька	2 108 922,20	1 643 976,591	12 634,043	1 949 438,077	1 058 934,864	1 039 328,849	813 648,671	271 840,298	195 240,438
Житомирська	11 254,73	56 358,129	10 957,614	18 006,498	30 735,224	38 035,630	45 223,762	28 698,599	3 483,240
Закарпатська	15 111,77	23 713,264	11 267,840	29 029,396	21 908,048	32 801,089	56 216,177	52 974,848	4 740,599
Запорізька	204 108,03	808 219,195	69 300,855	438 793,920	273 992,320	336 361,164	364 981,077	351 500,828	104 864,806
Ів-Франківська	77 548,07	214 656,064	194 139,532	87 987,799	161 772,517	160 000,404	111 814,244	93 827,627	275,684
Київська	140 993,52	201 958,875	283 458,794	398 948,862	225 707,848	137 648,058	325 709,497	341 905,944	404,764
Кіровоградська	58 899,93	84 398,938	120 244,773	140 173,698	160 129,101	254 683,129	123 474,316	93 345,351	1 706,158
Луганська	44 379,61	78 326,092	7 660,183	6 117,727	0,00	0,329	215 903,770	250,143	272 021,547
Львівська	19 012,72	43 054,941	26 483,255	38 417,065	37 998,535	65 373,932	104 879,257	68 281,836	8 970,512
Миколаївська	1 901,59	4 811,158	2 617,884	1 380,074	4 495,820	2 262,580	2 536,571	2 736,951	7 518,676
Одеська	16 611,75	4 319,735	9 489,361	34 259,722	9 548,612	106 041,320	182 213,230	12 998,574	197 915,969
Полтавська	145 602,73	163 918,876	130 955,482	196 580,026	335 753,787	152 570,076	275 607,713	38 313,185	1 802,352
Рівненська	6 015,09	10 113,333	3 466,759	11 043,299	16 253,550	6 454,861	45 523,848	37 778,628	5 953,603
Сумська	26 513,29	2 480,689	7 245,618	27 375,514	41 797,022	33 917,893	98 862,404	150 075,991	1 245,123
Тернопільська	2 146,06	25 956,286	5 514,404	11 387,430	8 946,815	27 303,533	18 009,413	6 516,195	303,958
Харківська	25 107,55	49 972,765	58 991,677	69 957,627	86 671,125	140 689,419	86 526,266	95 676,910	999,038
Херсонська	689,11	9 665,364	7 788,515	1 773,843	12 184,398	2 186,055	16 632,237	4 309,980	5 809,680
Хмельницька	9 424,76	47 517,787	10 522,380	11 471,730	10 532,444	34 054,602	16 799,876	24 208,411	15,694
Черкаська	12 405,91	28 286,394	16 937,432	31 394,389	37 689,288	46 139,752	25 156,141	31 184,392	1 315,585
Чернівецька	5 032,73	4 971,051	2 422,485	1 353,344	2 472,458	3 545,081	2 625,365	4 100,925	601,025
Чернігівська	10 577,46	41 443,546	18 970,991	25 658,668	43 668,113	42 554,581	86 016,378	55 188,187	6 093,264
м.Київ	715 192,59	694 462,877	726 065,382	558 164,037	1 084 435,508	1 196 559,743	1 059 277,033	638 778,443	402 360,276
м.Севастополь									
ВСЬОГО	4 193 970,39	4 900 210,78	2 326 095,12	4 718 325,60	4 494 165,85	4 486 627,65	4 793 315,05	3 246 709,84	1 238 375,15

Показники відшкодування ПДВ грошовими коштами за квітень – грудень 2014 року, тис. грн., Джерело : складено автором за даними [13]

Додаток П

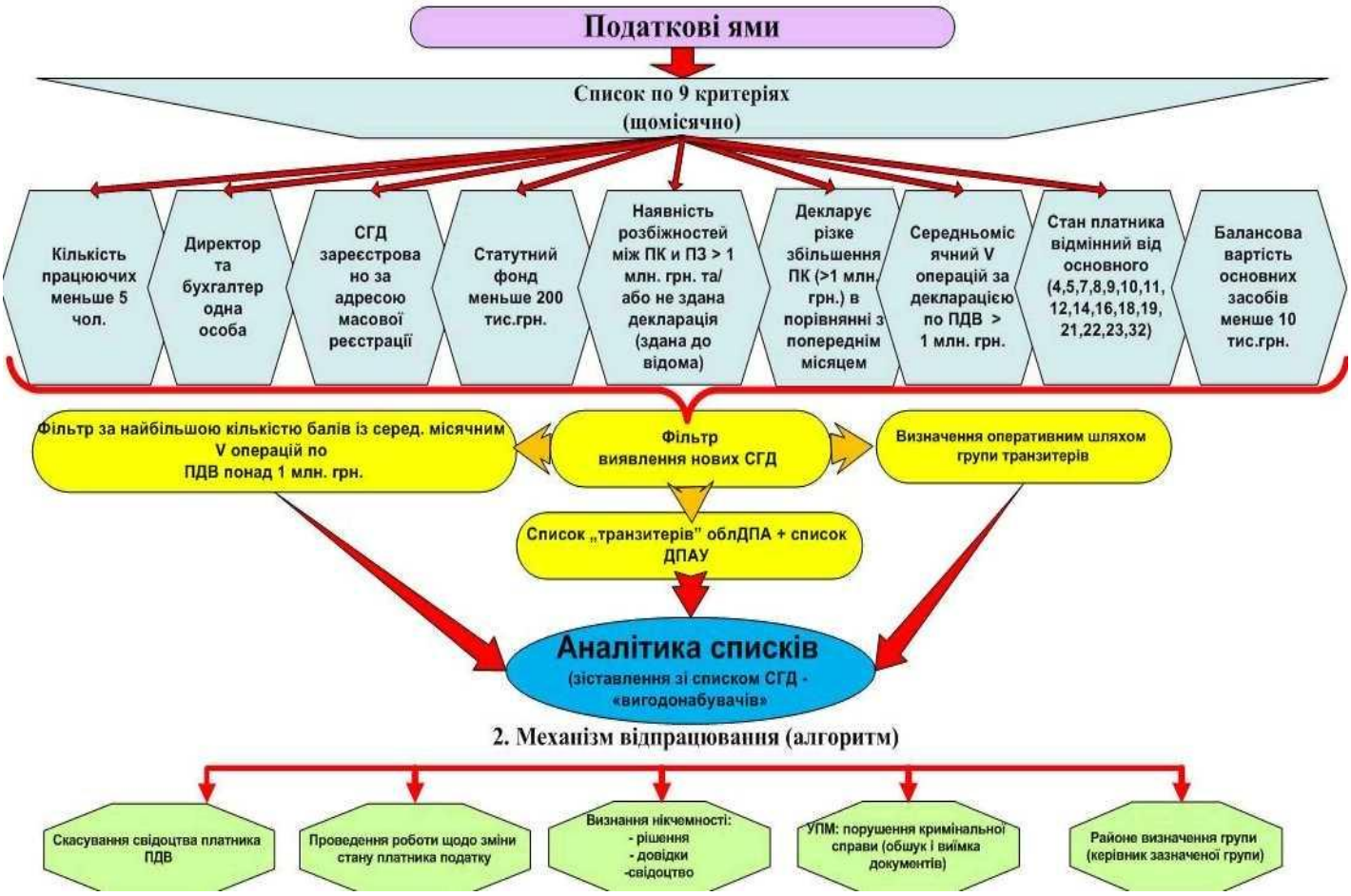
Критеріальні показники параметрів відбору та класифікації підприємств за категоріями «вигодонабувач», «транзитер» та «податкова яма»			
№ критерію	**1. Вигодонабувачі**	**2. Податкові ями**	**3. Транзити**
	основні	основні	основні
1	(формування ПК за рахунок підприємств - "транзитерів" та підприємств - "податкових ям"	наявність розбіжностей між ПК та ПЗ більше 1 млн.грн. та/або не здана декларація (здана до відома)	податковий кредит дорівнює податковим зобов'язанням або відрізняється на 2%
2		Кількість працюючих менше 5 осіб	обсяг оподаткованих операцій з ПДВ (р.1 А декларації з ПДВ) за останній звітний місяць більше 1 млн.грн. або різкий приріст ПК - більше 1 млн.грн. (наказ ДПА №34 від 25.01.10)
			Кількість працюючих менше 10 осіб
	додаткові (одночасно не менше 3 - х податкових критеріїв)	додаткові (не менше двох критеріїв одночасно)	додаткові (будь який критерій)
1	Середньомісячний обсяг оподаткованих операцій з ПДВ (р.1 А) за останній календарний рік більше 5 млн. грн.	Статутний фонд менше 200 тис.грн.	Статутний фонд менше 200 тис.грн
2	Кількість працюючих більше 10 осіб (форма 1 ДФ)	Балансова вартість основних засобів менше 10 тис.грн	Директор та бухгалтер одна особа
3	Статутний фонд більше 200 тис. грн. (реєстраційні документи)	Директор та бухгалтер одна особа	Зареєстровано за адресою масової реєстрації
4	Балансова вартість основних засобів більше 1 млн. грн. (додаток И1/1 декларації з податку на прибуток)	Зареєстровано за адресою масової реєстрації	Стан платника відмінний від основного (4,5,7,8,9,10,11,12,14,16,18,19,21,22,23,32)
5	Податкова віддача з ПДВ менше середньогалузевої (наказ № 548 від 27.07.10	Середньомісячний обсяг операцій більше 1 млн.грн.	
6		Різкий приріст податкового кредиту (більше 1 млн.грн.) у порівнянні з попереднім місяцем згідно останньої декларації з ПДВ.	
7		Стан платника відмінний від основного (4,5,7,8,9,10,11,12,14,16,18,19,21,22,23,32)	

Додаток Р

ЗРАЗОК Додаток

Алгоритм визначення списків СГД – «податкових ям» і їх відпрацювання

1. Відбір платників



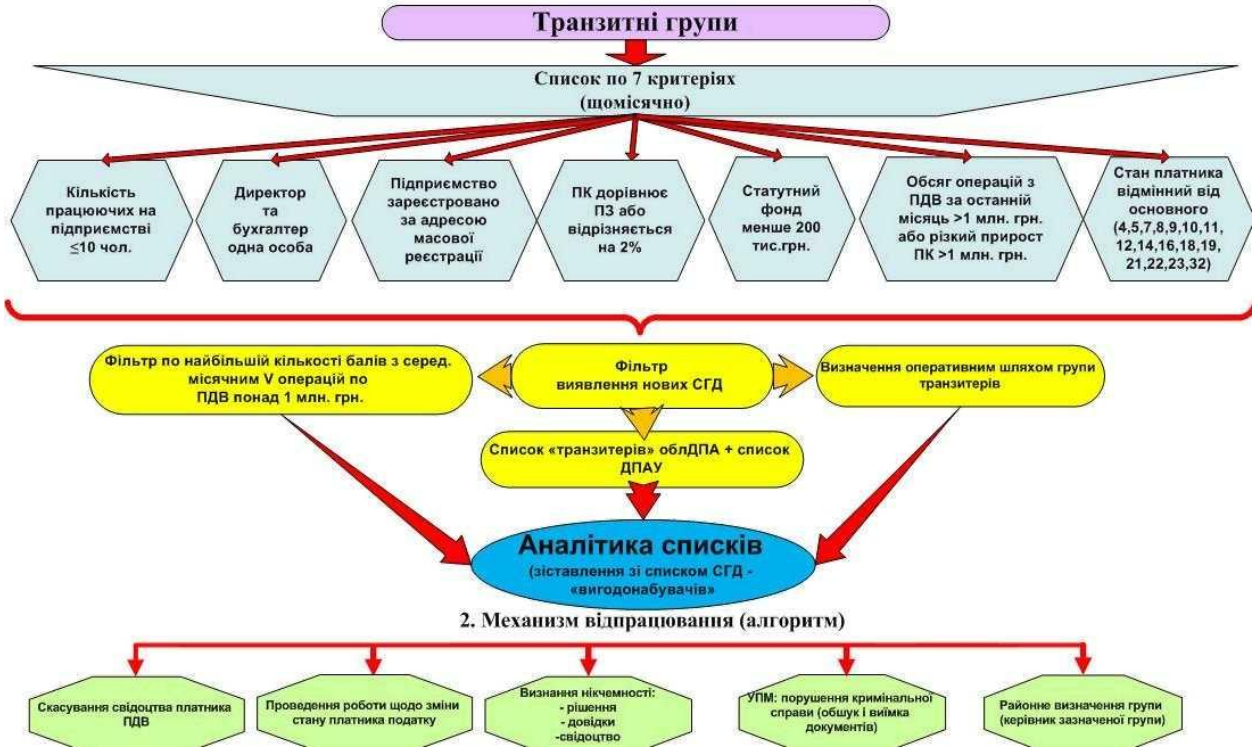
2. Механізм відпрацювання (алгоритм)

Додаток С

ЗРАЗОК Додаток

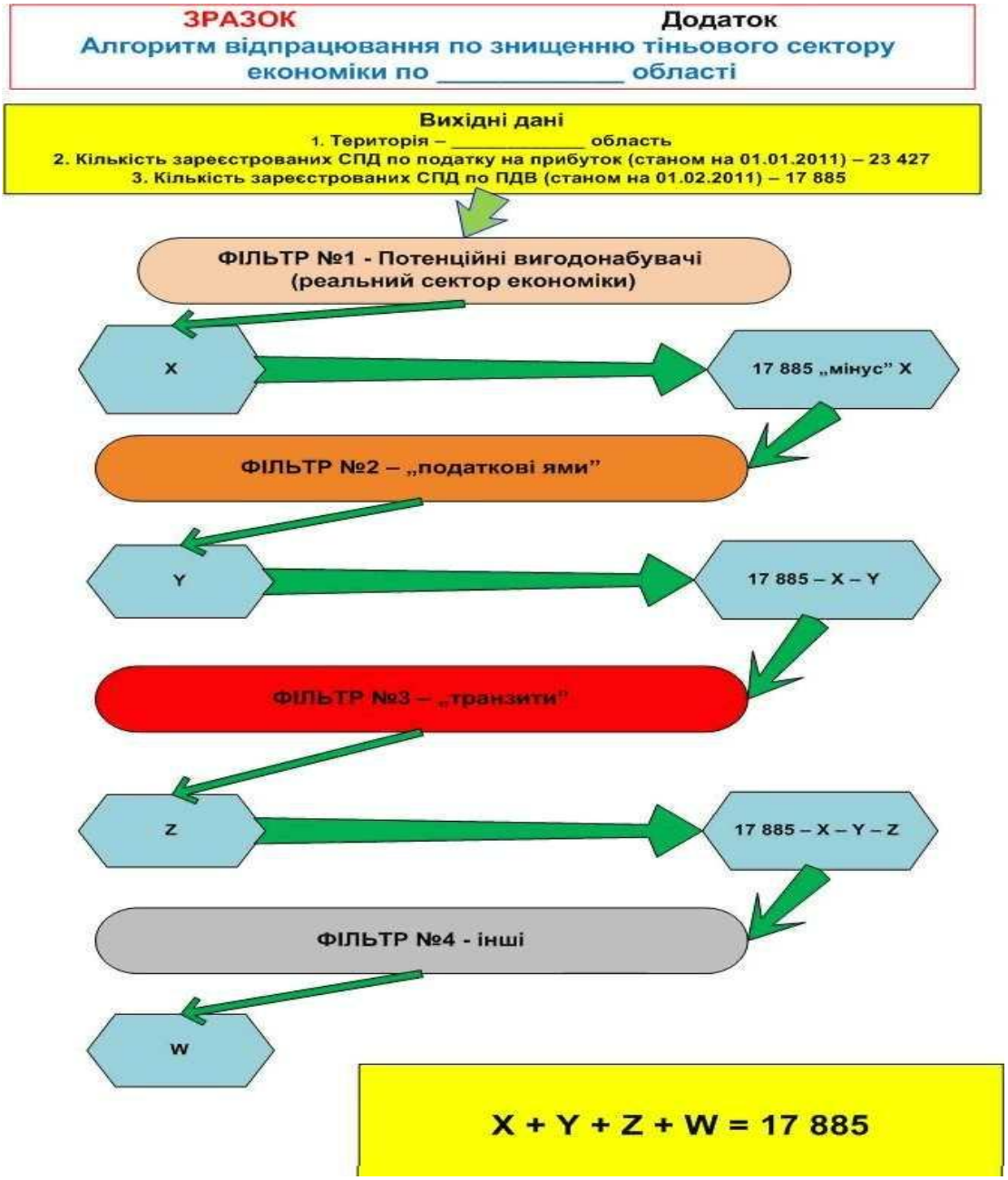
Алгоритм визначення списків СГД – «транзитерів» і їх відпрацювання

1. Відбір платників

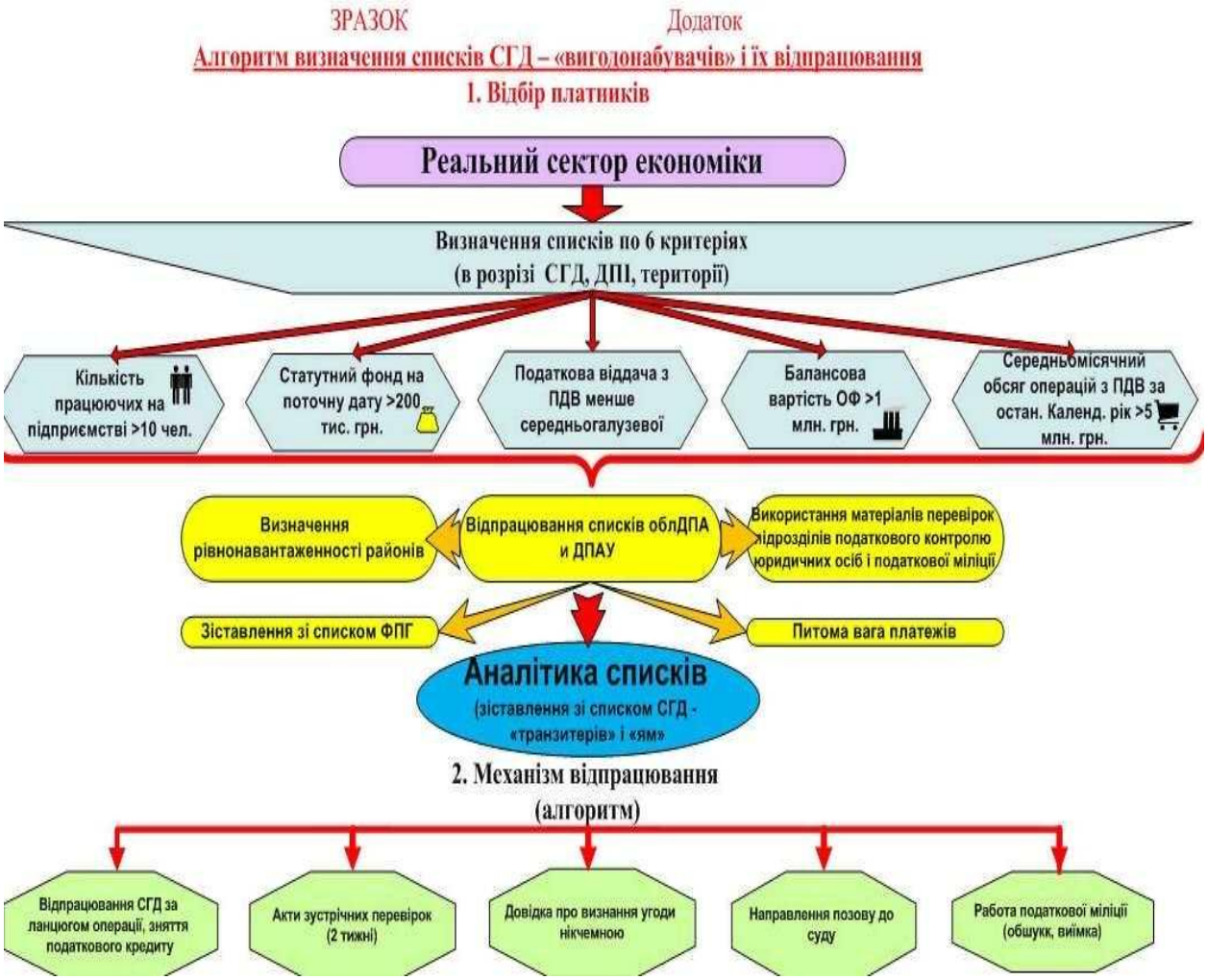


2. Механизм відпрацювання (алгоритм)

Додаток Т


ЗРАЗОК
Додаток
Алгоритм відпрацювання по знищенню тіньового сектору економіки по _____ області
Вихідні дані
1. Територія – _____ область
2. Кількість зареєстрованих СПД по податку на прибуток (станом на 01.01.2011) – 23 427
3. Кількість зареєстрованих СПД по ПДВ (станом на 01.02.2011) – 17 885
ФІЛЬТР №1 - Потенційні вигодонабувачі (реальний сектор економіки)
X
17 885 „мінус" X
ФІЛЬТР №2 – „податкові ями"
Y
17 885 – X – Y
ФІЛЬТР №3 – „транзити"
Z
17 885 – X – Y – Z
ФІЛЬТР №4 - інші
W
X + Y + Z + W = 17 885

Додаток У


ЗРАЗОК
Додаток
Алгоритм визначення списків СГД – «вигодонабувачів» і їх відпрацювання
1. Відбір платників
Реальний сектор економіки
Визначення списків по 6 критеріях
(в розрізі СГД, ДПІ, території)
Кількість працюючих на підприємстві >10 чел.
Статутний фонд на поточну дату >200 тис. грн.
Податкова віддача з ПДВ менше середньогалузевої
Балансова вартість ОФ >1 млн. грн.
Середньомісячний обсяг операцій з ПДВ за остан. Календ. рік >5 млн. грн.
Визначення рівнонавантаженності районів
Відпрацювання списків облДПА и ДПАУ
Використання матеріалів перевірок підрозділів податкового контролю юридичних осіб і податкової міліції
Зіставлення зі списком ФПГ
Питома вага платежів
Аналітика списків
(зіставлення зі списком СГД - «транзитерів» і «ям»
2. Механізм відпрацювання
(алгоритм)
Відпрацювання СГД за ланцюгом операції, зняття податкового кредиту
Акти зустрічних перевірок (2 тижні)
Довідка про визнання угоди нікчемною
Направлення позову до суду
Работа податкової міліції (обшукк, виїмка)

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
«КОЛЬЧУГА ПЛЮС»
Код ОКПО 38434049, р/с 26009300705901 в КБ «Новый»
г. Днепропетровск, МФО 305062,
49000, Украина, г. Днепропетровск, Амур – Нижнеднепровский р-н,
ул. Лермонтова, дом 1
Лицензия АЕ №184956; тел. 056 734 11 69, факс 056 373 29 06
kolchuga-plus@ukr.net

охранная компания
KOLCHUGA
PLUS

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«КОЛЬЧУГА ПЛЮС»
Код ЄДРПОУ 38434049, р/р 26009300705901 в КБ «Новий»,
м. Дніпропетровськ, МФО 305062
49000, Україна, м. Дніпропетровськ, Амур – Нижньодніпровський
р-н, вул. Лермонтова, буд. 1
Ліцензія АЕ №184956; тел. 056 734 11 69, факс 056 373 29 06
kolchuga-plus@ukr.net

новітні технології безпеки

18.09.2015 № 19-0915

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Матухно Марини Олександрівни

Надані дисертантом пропозиції щодо запровадження сучасних інформаційних технологій були використані у роботі ТОВ «Кольчуга Плюс» при обчисленні та віднесенні сум ПДВ до податкового кредиту.

Запровадження новітніх технологій покращує процес пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту та передачі інформації органам доходів і зборів.

Директор
ТОВ «Кольчуга Плюс» О.В. Юркін

МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ

ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ МІНДОХОДІВ У ДНІПРОПЕТРОВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА ІНСПЕКЦІЯ У ЛЕНІНСЬКОМУ РАЙОНІ М. ДНІПРОПЕТРОВСЬКА ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ МІНДОХОДІВ У ДНІПРОПЕТРОВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

Д О В І Д К А

14.10.2014 м. Дніпропетровськ №487/04-67-22-02

000657

Про впровадження результатів
дисертаційної роботи Матухно М.О.

Видана Матухно Марині Олександрівні про те, що окремі висновки її дисертаційної роботи на тему: «Система адміністрування ПДВ в Україні: стан та перспективи розвитку» використовуються у робочому процесі управління податкового аудиту Державної податкової інспекції у Ленінському районі м. Дніпропетровська Головного управління Міндоходів у Дніпропетровській області при проведенні перевірок суб'єктів господарювання.

Начальник С.В. Кирпа

ШОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
«СОЮЗ-ГАРАНТИЯ»
Код ОКПО 35681058, р/с 26009300633301 в КБ «Новый»
г. Днепропетровск, МФО 305062
49068, Украина, г. Днепропетровск, ул. Коллонтай 16/2,
Серия АВ Лицензия № 472756
sousgarantiya@mail.ru

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«СОЮЗ-ГАРАНТІЯ»
Код ЄДРПОУ 35681058, р/р 26009300633301 в КБ «Новий»,
м. Дніпропетровськ, МФО 305062
49068, Україна, м. Дніпропетровськ, вул. Коллонтай 16/2,
Серія АВ Ліцензія №472756
sousgarantiya@mail.ru

Новітні технології безпеки

ДОВІДКА

Про впровадження результатів
дисертаційної роботи Матухно М.О.

Видана Матухно Марині Олександрівні про те, що окремі висновки її дисертаційної роботи використовувалися в роботі Товариства з обмеженою відповідальністю «Союз-Гарантія», зокрема при формуванні податкової звітності з податку на додану вартість та коригуванні податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

Директор
ТОВ «Союз-Гарантія»

УКРАЇНА

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Карла Маркса, 31, тел. (04597) 61623, тел./факс (04597) 60294
email: zagvid@nusta.com.ua, webmaster@asta.edu.ua.

08.05.15 № 1404/01-12
на

Про впровадження результатів
дисертаційного дослідження аспіранта
Національного університету ДПС України
Матухно Марини Олександрівни

ДОВІДКА

Результати дисертаційного дослідження Матухно Марини Олександрівни «Система адміністрування ПДВ в Україні: стан та перспективи розвитку» в частині удосконалення адміністрування ПДВ були впроваджені у навчальний процес кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету ДПС України при викладанні курсу «Аудит великих платників податків».

В. о. проректора з навчально-виховної роботи М. В. Глух

Завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу А. В. Лісовий

Рожно І. С. 55516

УКРАЇНА

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Карла Маркса, 31, тел. (04597) 61623, тел./факс (04597) 60294
email: zagvid@nusta.com.ua, webmaster@asta.edu.ua.

08.05.15 № 1403/01-12
на

Про впровадження результатів
дисертаційного дослідження аспіранта
Національного університету ДПС України
Матухно Марини Олександрівни

ДОВІДКА

Результати дисертаційного дослідження Матухно Марини Олександрівни «Система адміністрування ПДВ в Україні: стан та перспективи розвитку» використані в науково-дослідній темі кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України: "Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного та приватного сектору економіки" – номер державної реєстрації 0114U002195.

Перший проректор – проректор з наукової роботи Л. Л. Тарангул

Завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу А. В. Лісовий

Рожно І. С. 55516