
ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

УДК 336.225:336.226.1

Л. О. Коваленко, к. е. н., професор,
Т. В. Міхеєнко, к. е. н., доцент**АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

Анотація. У статті розглянуто сутність, значення та чинний порядок адміністрування податку на додану вартість, визначено переваги та недоліки системи електронного адміністрування ПДВ, основні підприємницькі ризики при її застосуванні, а також напрямки удосконалення механізму оподаткування ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість; адміністрування податків; система електронного адміністрування; відшкодування ПДВ.

Л. А. Коваленко, к. э. н., профессор,
Т. В. Михеенко, к. э. н., доцент**АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НДС В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА**

Аннотация. В статье исследуется сущность, значение и действующий порядок администрирования налога на добавленную стоимость, проанализированы преимущества и недостатки системы электронного администрирования НДС, основные предпринимательские риски, связанные с ее применением, а также определены основные направления совершенствования механизма налогообложения НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; администрирование НДС; система электронного администрирования; возмещение НДС.

L. A. Kovalenko, Candidate of Economic Sciences, Professor,
T. V. Mikhieienko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor**ADMINISTRATION OF VALUE ADDED TAX IN FINANCIAL MANAGEMENT**

Abstract. The article considers the essence, significance and a valid order of administration of value added tax, the advantages and disadvantages of the system of electronic VAT administration, the main business risks in its application, as well as directions of improving the mechanism of VAT taxation.

Keywords: Value Added Tax; VAT administration; E-management system; a VAT refund.

Актуальність проблеми. На сьогоднішній день важливе фінансове та регулююче значення в структурі податкових надходжень Державного бюджету України належить податку на додану вартість (ПДВ). Разом з тим, податок на додану вартість є найбільш проблемним внаслідок існуючих недоліків механізму його нарахування та сплати. Відповідно, вдосконалення системи адміністрування ПДВ має забезпечити створення надійної бази для розвитку бізнесу шляхом зниження витрат на його сплату, своєчасного відшкодування, сприяти отриманню стабільних надходжень до бюджету, у тому числі, за рахунок зменшення корупційної складової, ухиляння від сплати податку тощо. Постійні зміни в нормативно-правових актах з питань оподаткування обумовлюють актуальність дослідження напрямків удосконалення механізмів адміністрування ПДВ особливо у контексті євроінтеграційних процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню питань, що стосуються аналізу впливу податкових надходжень від непрямих податків на дохідну частину державного бюджету України, ефективність фінансово-господарської діяльності платників податків, а також можливих напрям-

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

ків удосконалення механізмів їх справляння і регулювання, присвячені численні дослідження вітчизняних та закордонних науковців, зокрема О. Василика, В. Гейця, І. Лютого, Т. Єфименко, В. Корнуса, М. Поттера, А. Соколової, А. Сербіна, С. Юрія, І. Бурден, В. Прокопенко, Ю. Ільницького. Проте, незважаючи на посилену увагу науковців до аналізу проблеми адміністрування ПДВ, існує безліч недоліків чинної практики справляння ПДВ, різноманітність поглядів щодо доцільності застосування цього податку, диференціації його ставок, напрямків гармонізації податкового законодавства до вимог ЄС тощо. Саме це обумовило вибір теми дослідження, її актуальність, визначення мети та завдань.

Постановка проблеми. Мета даного дослідження полягає в обґрунтуванні напрямків підвищення ефективності механізмів адміністрування ПДВ та оцінці їх впливу на ділову активність підприємницьких структур.

Виклад основного матеріалу. ПДВ – це непрямий податок, який підприємства перекладають на споживачів продукції шляхом включення його до ціни товару. Податок на додану вартість в Україні було запроваджено ще у 1992 р., а на сьогоднішній день порядок його обчислення і сплати регламентується Податковим Кодексом України. Відповідно до методології, яка діє в Україні, величина доданої вартості включає валовий прибуток, заробітну плату з нарахуваннями та інші витрати на виробництво, не пов'язані з розрахунками за матеріальні та енергетичні ресурси, послуги. При обчисленні доданої вартості можна від повної вартості відняти вартість сировини, матеріалів та послуг виробничого характеру або скласти елементи доданої вартості.

Найбільшого поширення у світовій практиці набув непрямий метод вирахування, що пов'язано з відносною простотою розрахунку, можливістю застосування різних ставок оподаткування, різних податкових періодів за умови чіткої організації документообігу. До недоліків даного методу можна віднести: 1) негативний вплив на обсяг оборотного капіталу платника податку, який виникає при придбанні необоротних активів, оскільки в такому випадку термін повернення ПДВ, сплаченого у ціні необоротних активів, залежить від тривалості виробничого циклу, чим довшим він є, тим довшим буде описаний часовий лаг, тим більшою буде потреба у залученні зовнішніх джерел фінансування; 2) наявність значного переліку пільг і звільнень від оподаткування платників ПДВ зменшує обсяги податкових кредитів.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. Сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду. При позитивному значенні результату, така сума підлягає сплаті до бюджету у визначені строки. При від'ємному значенні, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні періоди або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника.

Чинна в Україні система авансових платежів до бюджету (тобто до моменту одержання фактичного прибутку від реалізації) та механізм сплати ПДВ, який передбачає, що податкове зобов'язання може виникнути до моменту надходження коштів за реалізовану продукцію на рахунок продавця, змушують підприємство залучати зовнішні ресурси для проведення належних податкових виплат. Ці ресурси у зв'язку з високими темпами інфляції та ризиками в Україні стають все дорожчими та важкодоступними. Залучення дорогих банківських кредитів веде до погіршення загального фінансового стану підприємства, знижує його фінансову стійкість та ліквідність, оскільки обтяжує сплатою відсотків. Погашення зобов'язань з ПДВ за рахунок власних ресурсів відволікає з обороту підприємства частину коштів. Оскільки підприємства мають різні обсяги закупівлі сировини, товарно-матеріальних цінностей, умови їх оплати, пільги, джерела і терміни відшкодування, а також те, що періоди формування вхідного ПДВ і його відшкодування не збігаються, то виникає часовий розрив між періодом іммобілізації оборотного капіталу на сплату ПДВ

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

до бюджету та його компенсацією за рахунок відповідного джерела. Таким чином, чим тривалішою буде іммобілізація оборотного капіталу, тим негативнішим буде вплив ПДВ на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. В окремих випадках ПДВ може стягуватись навіть за рахунок амортизаційного фонду, фонду оплати праці та інших витрат. Це є актуальним, особливо в умовах фінансової кризи та зниження курсу національної валюти, коли більшість доходів підприємства знецінюються, частка прибутку в ціні продукції скорочується, а порівняно висока ставка ПДВ і його зростаюча питома вага у ціні товару спричинює спад попиту на продукцію. Як наслідок, ПДВ сплачується за рахунок тієї частини оборотного капіталу, яка необхідна підприємствам для ведення поточної діяльності. Відповідно такі умови позбавляють суб'єктів господарювання ресурсів розвитку, призводять до їх фінансової неспроможності та погіршують фінансовий стан.

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

Окремо варто акцентувати увагу на питанні про основну ставку податку на додану вартість. Так, ставка податку є прийнятною у порівнянні з іншими країнами, але реальне навантаження на бізнес, пов'язане з витратами на адміністрування ПДВ, є надмірно високим. До витрат на адміністрування ПДВ з боку підприємств потрібно віднести такі: витрати на заробітну плату співробітникам бухгалтерії, сплата консультаційних послуг з приводу ПДВ; витрати на податковий менеджмент щодо ПДВ; матеріальні та транспортні витрати, пов'язані зі сплатою ПДВ; витрати на придбання та експлуатацію бухгалтерського програмного забезпечення, подачі обов'язкової звітності через Інтернет; тимчасові простой в роботі підприємства і його співробітників, зумовлені перевітками працівників фіскальної служби з питань ПДВ; пеня, штрафи, пов'язані з прогалинами податкового законодавства; юридичний захист суб'єкта господарювання як платника ПДВ. Порівнюючи витрати, пов'язані з ПДВ, з аналогічними витратами за іншими податками, потрібно зазначити, що вони є високими, однак надати точну вартісну оцінку цим витратам досить важко.

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

У країнах, де вже застосовується ПДВ, спостерігається збільшення середньої ставки впродовж останніх років і, судячи з всього, це зростання буде продовжуватись. Ця тенденція особливо притаманна для Європи та країн ОЕСР, де середня ставка ПДВ досягла 21,6% (в державах-членах ЄС) та 19,2% (в державах-членах ОЕСР) в порівнянні з 19,5% та 17,5% у 2008 році (табл. 1).

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

Таблиця 1

Стандартні та знижені ставки ПДВ в країнах світу в 2013 році [1]

Країна	Стандартна ставка	Знижена ставка
Країни, які є членами ЄС		
Люксембург	15%	12%, 9%, 6%, 3%
Кіпр	17%	5% (8% для перевезення на таксі і автобусах)
Німеччина	19%	7% або 0%
Франція	19,6%	5,5% або 2,1% або 7%
Австрія	20%	10% для оренди житла, перевезення пасажирів, збору сміття, видавництво книг та журналів, виробництво харчових продуктів
Словаччина	20%	10%
Словенія	20%	8,5%
Великобританія	20%	5% для опалення та ремонту житла та 0% для предметів першої необхідності – харчові продукти, вода, ліки, дитячий одяг, громадський транспорт, книги.
Нідерланди	21%	6% або 0%
Польща	23%	8% або 5% або 0%
Швеція	25%	12% (харчові продукти, готелі та ресторани) або 6% (громадський транспорт та книги)
Країни, які не є членами ЄС		
Японія	8%	
Сінгапур	7%	
Швейцарія	8%	3,8% - готельний сектор, 2,5% - харчові продукти, книги, ліки
Чорногорія	17%	
Грузія	18%	0%
Білорусь	20%	10% або 0,5%
Сербія	20%	8% або 0%
Узбекистан	20%	

Ставки ПДВ в Україні менш диференційовані і встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах: 20 відсотків; 0 відсотків; 7 відсотків по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та медичного обладнання.

Одним із макроекономічних чинників гальмування економіки України в останні роки стала проблема відшкодування податку на додану вартість, яка особлива загострилась в умовах кризи та зростаючого дефіциту бюджету. Обсяги відшкодованого ПДВ — це кошти, що зменшують доходи Державного бюджету України, а отже, знижують фіскальну значущість податку на додану вартість. Так, за результатами 2007–2014 років обсяги відшкодованого ПДВ його платникам склали близько третини збору цього податку.

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

З прийняттям Податкового кодексу податкова система України та, зокрема, система адміністрування непрямих податків зазнала позитивних зрушень. Однак і досі є ряд проблемних аспектів, які залишаються невирішеними. Тому виникає необхідність у визначенні найбільш проблемних аспектів функціонування національної системи адміністрування непрямих податків з метою подальшого окреслення можливих напрямів її вдосконалення.

Сучасний стан непрямих оподаткування в Україні має декілька головних ознак:

- не відпрацьованість системи адміністрування ПДВ;

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

- критичний рівень бюджетних відшкодувань і взаємних заборгованостей з ПДВ;
- недостатня повнота охоплення платників податків і бази оподаткування;
- високий рівень ухилення на законних і фіктивних підставах від оподаткування;
- непрозорість функціонування митниці.

Прийняття Податкового кодексу України не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ й надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі нормативно-правові акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинно ґрунтуватись податкове законодавство. Це, в свою чергу, безпосередньо впливає на своєчасність та достовірність обліку розрахунків з ПДВ.

Аналіз практики адміністрування ПДВ дозволяє узагальнити наявні суттєві проблеми механізму стягнення цього податку в Україні: недосконала, нестабільна законодавча база, складний механізм відшкодування та несвоєчасність бюджетного відшкодування, не виправдана пільгова політика, ухилення від сплати ПДВ, незаконне відшкодування ПДВ, корупційно-кримінальна складова [2].

Одним із кроків до покращення механізму адміністрування податку на додану вартість було прийняття Закону України від 28.12.2014 року N 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" [3], в якому було прийнято ряд змін, зокрема, передбачене створення системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Вказані зміни набули чинності з 01 січня 2015 року, а з 01 лютого 2015 року до 01 липня 2015 року система електронного адміністрування ПДВ працювала в тестовому режимі.

Проте, протягом тестового режиму більшість підприємств зіткнулася з багатьма проблемами в роботі системи електронного адміністрування ПДВ, а саме: наявність суттєвих розбіжностей у формулі, яка визначає реєстраційну суму, що обумовило станом на 1 липня 2015 року її від'ємне значення у багатьох платників та унеможливило реєстрацію податкових накладних у липні 2015 року і створило підстави для застосування штрафних санкцій (як мінімум 10 % від несвоєчасно зареєстрованої суми податкових зобов'язань); неможливість зареєструвати податкові накладні без поповнення рахунку системи електронного адміністрування ПДВ, що спричинило вилучення з обороту грошових коштів підприємств; реєстрація податкових накладних із запізненням; технічні проблеми при реєстрації податкових накладних, неврахування касового методу визначення податкових зобов'язань, сплата податкових зобов'язань не на рахунок системи електронного адміністрування ПДВ та інші.

Встановлені проблеми під час тестового режиму були не повністю враховані та завчасно усунені, що завдало значного удару по фінансовому стану багатьох підприємств. Так, за даними опитування, проведеного Українським союзом промисловців і підприємців серед 78 компаній - платників ПДВ: в 78,3 % платників (після впровадження системи електронного адміністрування ПДВ) були помилки у формулі, які привели в середньому до додаткової сплати податку на електронні рахунки в сумі 334,6 тис. грн. (18070,0 тис. грн. 54 підприємствах). В результаті цих помилок, 51 платник (73,9 % платників) отримав від постачальників податковий кредит за червень - липень 2015 року на суму 22375 тис. грн. (в середньому 438,7 тис. грн. на одного платника). Це, в свою чергу, призвело до того, що 49 платників (71 %) не змогли зареєструвати свої податкові накладні на суму 24385 тис. грн. (в середньому на суму 343,5 тис. грн.).

Наслідками цього стали значні фінансові витрати платників податків у вигляді недоотриманої виручки від реалізації, відкладення виконання зобов'язань за контрактами, невиплата або затримка у виплаті заробітної плати, зростання заборгованості перед контрагентами [4].

Прийняття Верховною Радою України Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість" N 643-VIII від 16.07.2015 року [5] не вирішило значної частини проблем в системі електронного адміністрування ПДВ, проте певні покращення є. Так, на початок третього робочого дня після прийняття закону було приведено до нульового значення формули (всіх її складових), яка визначає реєстраційну суму, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки кори-

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

гування в ЄРПН (єдиний реєстр податкових накладних). Крім того, згідно із Законом покупця надано право відображати податковий кредит на підставі копій податкових накладних, отриманих з ЄРПН; платники податку, які постачають товари/послуги безперервно або ритмічно матимуть право складати 1 раз на місяць зведену податкову накладну кожному покупцю – платнику ПДВ; спрощується форма податкової накладної, оскільки скасовуються неактуальні реквізити (місцезнаходження покупця/продавця, вид цивільно-правового договору), в яких платники найчастіше припускали помилки; збільшено термін реєстрації податкових накладних в ЄРПН, складених з 1-го липня по 30 вересня 2015 року до 31-го календарного дня. Проте, й надалі вітчизняні підприємства скаржаться на ряд проблем в електронному адмініструванні ПДВ, а саме: подвійна сплата податку при подачі уточнюючих розрахунків (збільшення суми до сплати); не включення у формулу ПДВ по накладних, зареєстрованих із запізненням; несвоєчасне списання коштів з ПДВ-рахунку до бюджету; затримка у відшкодуванні документально підтверджених сум бюджетного відшкодування; неправомірна відмова в поверненні надміру сплачених коштів з бюджету.

Так, в Україні дедалі більше загострюється проблема відшкодування ПДВ. Держава не виконує своїх зобов'язань у цій сфері, зростає термін заборгованості уряду перед платниками податків. За таких умов ПДВ фактично перетворюється на додатковий податок з експортерів, через який зменшуються їхні ресурси. За браком прозорого механізму погашення державної заборгованості з відшкодування ПДВ платники податків перебувають у нерівних умовах. Головна проблема щодо відшкодування ПДВ експортерам полягає у неповному виконанні урядових зобов'язань. Оскільки в країні зростає експорт (за даними держкомстату середній темп зростання експорту за період з 2010 по 2012 роки склав 20%), відповідно підвищуються зобов'язання з відшкодування ПДВ [6]. Проблему поглиблює наявність великої простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ. За таких умов підприємства намагаються уникати сплати ПДВ, а це ухилення негативно позначається на надходженнях до бюджету. Оскільки українське законодавство передбачає відшкодування ПДВ експортерам за рахунок коштів надходжень від ПДВ, утворюється замкнене коло. З одного боку, держава не відшкодовує ПДВ, з іншого — через брак довіри підприємства уникають сплати ПДВ, а в такому разі додатково зменшуються можливості держави повертати підприємствам сплачені суми податку.

Виділяють кілька головних причин проблеми невідшкодування ПДВ:

- структурні диспропорції в економіці. Найбільші експортери мають матеріаломістке та енергомістке виробництво, а отже, можуть користуватися великим податковим кредитом;
- диспропорції в системі оподаткування. Найбільшими боржниками зі сплати ПДВ стали енергетичні підприємства, тому бюджет не отримує тих надходжень ПДВ, обсяг яких мав би відповідати сумі податкового кредиту експортерів. Через списання боргу платників податків знизилася доходи бюджету, а отже, зменшилися можливості відшкодувати ПДВ з бюджетних коштів;
- наявність тіньової інфраструктури, у межах якої зростає кількість фіктивних експортних операцій;
- неефективність механізмів відшкодування податку: відшкодування здійснюють лише коштом надходжень ПДВ (надходження інших податків не можна використовувати на ці потреби); досі не вироблено механізмів відшкодування ПДВ в одній області завдяки надходженням ПДВ в іншій області. Тому з найбільшою гостротою проблема постає в тих областях, де сконцентровано підприємства-експортери. У цих галузях, що мають негативне сальдо надходження ПДВ, не можливо виконати зобов'язання зі сплати ПДВ власними коштами [7].

Незаконне відшкодування ПДВ створило умови для особливого різновиду кримінального бізнесу. На фіктивних фірмах формується велика частина необґрунтованого податку на додану вартість, яка ніколи не надійде в бюджет. Дана проблема поглиблюється активними і різноманітними діями учасників тіньової економіки, які будують свій бізнес на незаконному відшкодуванні ПДВ. З цією метою вони створюють заплутані схеми для штучного завищення цін реалізації і незаконного формування податкового кредиту, а також здійснення подвійного експорту.

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

Злам тренду в 2010 році пов'язують з тим, що наприкінці 2010 року в практику адміністрування ПДВ в Україні було запроваджено Єдиний реєстр податкових накладних з ПДВ. Основне призначення цього реєстру полягало в цілеспрямованій боротьбі з «податковими ямами», а також електронний реєстр дає можливість здійснювати відшкодування ПДВ в автоматичному режимі. Проте, незважаючи на запровадження реєстру податкових накладних залишок невідшкодованих сум з 2011 року почав зростати і на кінець 2014 року становив 19,3 млрд. грн. З огляду на таку ситуацію урядом було прийнято рішення про реструктуризацію цього боргу шляхом емісії державних ПДВ – облігацій. Першими спробами запровадження такого інструменту відшкодування сум податкового кредиту за ПДВ була здійснена ще у 2010 році, коли було здійснено кон-версію заборгованості шляхом емісії ПДВ – облігацій на суму 16,4 млрд. грн.

У травні 2014 року у черговий раз була прийнята постанова КМУ «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість». Основні умови емісії ПДВ – облігацій: форма емісії – бездокументарна, номінал – 1000 грн., строк обігу – 5 років, виплата процентів – купонні платежі 6 місяців і сплата відсотків за ставкою дохідності, ставка дохідності – облікова ставка НБУ [8]. 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 виходячи з їх амортизаційної вартості одночасно з проведенням виплати доходів виходячи з фактичної кількості днів у купонному періоді. Необхідно зазначити, що емісія державних ПДВ – облігацій є вимушеним кроком як для держави, так й для платників податків. Слід визнати, що платників податків поставили перед вибором, за якого взагалі не існує альтернативи. Такий стан справ засвідчує аналіз умов емісії цих паперів. Реальна ставка дохідності складає всього 6% річних, тоді як прогнозований рівень інфляції протягом останніх років та на найближчий період становить більше 10% на рік. За даними Мінфіну накопичена заборгованість щодо відшкодування ПДВ на кінець жовтня 2016 року становить 16 млрд грн [9], що свідчить про низьку ефективність даного способу погашення заборгованості бюджету перед платниками податку та веде до збільшення державного боргу.

Однією з новацій Податкового кодексу стало автоматичне відшкодування ПДВ. Його перевагами є скорочення термінів отримання відшкодування платниками податку та підвищення їх платоспроможності. Безумовно, це прогресивний напрямок, у якому необхідно рухатись і надалі, використовуючи досвід європейських країн, що запровадили в себе такі механізми. Зокрема, Наказом Міністерства фінансів від 14.11.2014 №112 «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість» спрощено перелік та пом'якшено жорсткість критеріїв, які дають право на таке відшкодування. Окрім цього, починаючи з 2017 року передбачається подальше підвищення прозорості відшкодування ПДВ через єдиний реєстр і передачу баз даних від Державної фіскальної служби України до Міністерства фінансів.

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

Наступним проблемним питанням є виникнення тіньових схем ухилення від ПДВ. Мінімізація сплати ПДВ набула критичного обсягу, про що свідчить низька продуктивність податку за досить обмеженої кількості податкових пільг, які в ідеалі мають бути єдиним фактором, що знижують продуктивність. До найпоширеніших способів мінімізації належать: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів і фальшивих накладних діючих підприємств, віртуальні фінансово-господарські операції, реалізація продукції через спрощену

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

систему оподаткування, фіктивний експорт. Розглянуті проблеми демонструють недосконалість чинного механізму стягнення ПДВ, а отже, вимагають системного його вдосконалення.

В силу особливостей оподаткування, визначених Податковим кодексом, облік за окремими операціями у сфері оподаткування ПДВ теж має певні особливості. Податковим кодексом визначено дві методики визначення дати та права виникнення податкового кредиту чи податкового зобов'язання: або за правилом «першої події», або за касовим методом. При різних методах відповідно будуть різні бухгалтерські проведення. На практиці найчастіше виникають помилки саме при використанні правила «першої події». Податковий кредит може виникати лише за умови наявності документа – податкової накладної, яку випишує постачальник або іншого підтверджуючого документа. Однак, якщо постачальник не надасть податкову накладну покупцю, то покупець немає права на податковий кредит у звітному періоді (у разі, якщо не надасть заяву (скаргу) податковому органу). Отже, у покупця виникають певні складнощі щодо обліку податкового кредиту. Розбіжності у бухгалтерському та податковому обліку при застосуванні касового методу не виникають, оскільки при перерахуванні коштів за отриману продукцію виникає податковий кредит, при отриманні оплати відвантажених товарів/послуг – податкове зобов'язання. Так, запровадження касового методу до всіх операцій (а не лише за окремими операціями) надто полегшило б не тільки облік розрахунків з ПДВ, але й адміністрування цього податку.

Найперспективнішим кроком у реформуванні системи адміністрування ПДВ вбачається розвиток електронного контролю за обігом ПДВ шляхом залучення максимальної кількості платників податків до подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних. Посиленню автоматизованого режиму подання звітних форм і податкових документів дозволить зменшити кількість перевірок та скорочення їх термінів для сумлінних платників податків.

Враховуючи результати оцінки особливостей податку на додану вартість, напрямів його критики, а також основних напрямків впливу ПДВ на фінансово-господарську діяльність підприємства, ефективним також буде: проведення постійного моніторингу витрат на адміністрування ПДВ як на рівні підприємства, так і на рівні органів ДФС; здійснення періодичної оцінки впливу ПДВ на фінансово-господарську діяльність підприємства за допомогою економіко-математичних методів та моделей; розробка регресійних моделей взаємозв'язку складників механізму ПДВ та фінансових показників діяльності підприємств, що входять до груп аналізу ліквідності, рентабельності, оборотності та структури капіталу.

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

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

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

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

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

про доцільність застосування у вітчизняній практиці диференціації ставки ПДВ залежно від поділу товарів на товари першої необхідності і товари розкоші, що практикується в більшості європейських країнах, і в основу якої покладений принцип соціальної значущості товарів та послуг. На користь диференціації ставок ПДВ свідчать тенденції в гармонізації системи непрямого оподаткування та введення середнього рівня ставки ПДВ у межах Європейського континенту. Нагадаємо, відповідно до Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС, нині в усіх країнах ЄС діє спільне правило щодо ПДВ, за яким стандартна ставка ПДВ має становити не менше ніж 15%. Водночас держави – члени ЄС можуть установлювати одну або дві знижені ставки ПДВ (не менше ніж 5%) на перелік товарів, що визначається правом ЄС. Крім того, Директива дозволяє застосовувати знижену ставку ПДВ до поставки природного газу, електроенергії або централізованого теплопостачання, якщо внаслідок цього не виникає ризик викривлення конкуренції. Більшість держав – членів ЄС скористалися рекомендаціями цієї Директиви щодо розміру і диференціації ставок ПДВ. На такі ж положення щодо стягнення ПДВ орієнтуються і країни – кандидати на вступ до європейської спільноти. Ураховуючи вищевикладене, вважаємо, що найбільш прийнятний варіант трансформації системи ПДВ в Україні – це диференціація його ставок із поступовим зменшенням стандартної ставки. Установлення пільгових ставок ПДВ (5–10%) потрібно здійснити на операції з постачання товарів (послуг) першої необхідності, обов'язковий перелік яких визначений Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС: продукти харчування і напої (крім алкогольних напоїв, тютюнових виробів); товари дитячого асортименту; житлово-комунальні послуги; транспортні послуги; лікарські засоби, вироби медичного призначення; товари (послуги) для інвалідів; книги, газети; послуги бібліотек; театр, цирк, концерти, ярмарки, розважальні парки, музеї, зоопарки, кінотеатри; телебачення і радіомовлення; будівництво і ремонт житла в рамках державної політики з будівництва; розміщення в готелях, кемпінгах; доступ на спортивні заходи, користування спортивними об'єктами; ритуальні і культові товари (послуги); прибирання вулиць, вивезення сміття та обробка відходів тощо. Запровадження підвищеної ставки ПДВ (на рівні 20–24%) виправдане для товарів розкоші. До таких товарів слід віднести: ювелірні вироби й коштовності, одяг з натурального хутра, легкові автомобілі елітного класу тощо [10].

4. Забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для недопущення нових боргів. Повнота і своєчасність відшкодування ПДВ є важливим не лише для відновлення обігових коштів підприємств, а й для піднесення міжнародного авторитету України.

5. Удосконалення процесів адміністрування ПДВ. У ЄС функціонує автоматизована система обміну інформацією про ПДВ (VIES), метою якої є контроль за фінансовими потоками в межах внутрішніх кордонів Союзу. Така система дозволяє компаніям швидко отримати підтвердження ПДВ від своїх торговельних партнерів, включає механізми адміністрування ПДВ для моніторингу та контролю руху товарів між країнами ЄС для виявлення податкових правопорушень. У перспективі система автоматизації процесів адміністрування ПДВ і подання електронної звітності в Україні повинна поступово інтегруватися в європейську систему VIES, що підвищить ефективність контролю шляхом прискорення здійснення органами ДФС перевірки достовірності даних щодо товарних потоків і нарахування ПДВ.

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

Література

1. Морозова, Г. С. Вплив податку на додану вартість на формування доходів державного бюджету України [Електронний ресурс] / Г. С. Морозова, Є. М. Руденко // Економіка та держава. – 2014. – № 8. – С. 42-46. – Електрон. версія друк. вид. – Режим доступу : <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=2873>.
2. Коваленко, Л. О. Непряме оподаткування в системі фіскального регулювання / Л. О. Коваленко, Т. В. Міхеєнко, К. А. Гродзіцька // Агросвіт. – 2014. - № 15. – С. 46-52.

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України (№ 71-VIII від 28.12.2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.
4. Бізнес не справляється з електронною системою адміністрування ПДВ [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/-/356841/biznes-ne-spravlyayetsya-z-elektronnoyu-systemoyu-administruvannya-pdv>.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість : Закон України (№ 643-VIII від 16.07.2015VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/643-19>.
6. Державна служба статистики [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. – Київ : Держстат України, 1998-2016 – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
7. Кміть, В. М. Проблеми відшкодування ПДВ та роль інформаційних технологій у їх вирішенні [Електронний ресурс] / В. М. Кміть // Економіка та упр. п-вами машинобуд. Галузі : пробл. теорії та практики. – 2012. – № 3. – С. 19-35. – Електрон. версія друк. вид. – Режим доступу : <http://www.khai.edu/csp/nauchportal/Arhiv/EUPMG/2012/EUPMG312/Kmit.pdf>
8. Бюджетний моніторинг : аналіз виконання бюджету за 2009-2013 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202013/KV_IV_2013_Monitoring_ukr.pdf.
9. Данилюк, О. Держава заборгувала бізнесу 16 млрд грн з ПДВ [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://finance.liga.net/economics/2016/10/26/news/50314.htm>.
10. Веремчук, Д. В. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Д. В. Веремчук // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3. – С. 13–18. – Електрон. версія друк. вид. – Режим доступу : http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=VUbsNbU_2013_3_5.
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., 4 № 2755 VI. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi nreg=2755-17>.

References

1. Morozova, G. S. Vpliv podatku na dodanu vartist' na formuvannya dokhodiv derzhavnogo byudzhetu Ukraini / G. S. Morozova, С. М. Rudenko [Elektronnyy resurs] - Retrieved from : <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=2873> [in Ukrainian]
2. Kovalenko, L. O. Nепryame opodatkovannya v sistemі fiskal'nogo reguluyuvannya / L. O. Kovalenko, T. V. Mikheenko, K. A. Grodzits'ka // Agrosvit. – 2014. - № 15. – С. 46-52. [in Ukrainian].
3. Zakon Ukraini "Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta deyakikh zakoniv Ukraini (shchodo podatkovoi reformi)" № 71-VIII vid 28.12.2014 r. VI [Elektronnyy resurs]. – Retrieved from : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19> [in Ukrainian].
4. Biznes ne spravlyajet'sja z elektronnoju systemoju administruvannya PDV // [Elektronnyy resurs] – Retrieved from : <http://news.finance.ua/ua/news/-/356841/biznes-ne-spravlyayetsya-z-elektronnoyu-systemoyu-administruvannya-pdv> [in Ukrainian].
5. Zakon Ukrainy "Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrainy shchodo udoskonalennja administruvannya podatku na dodanu vartist" N 643-VIII vid 16.07.2015VI [Elektronnyy resurs]. – Retrieved from : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/643-19> [in Ukrainian].
6. Oficijnyj sajт Derzhavnoi' sluzhby statystyky Elektronnyy resurs] - Retrieved from : <http://sts.gov.ua/> [in Ukrainian]
7. Kmit', V. M. Problemy vidshkoduvannya PDV ta rol' informacijnyh tehnologij u ih vyrishenni [Elektronnyy resurs]. - Retrieved from : <http://www.khai.edu/csp/nauchportal/Arhiv/EUPMG/2012/EUPMG312/Kmit.pdf> [in Ukrainian]
8. Bjudzhetnyj monitoryng : analiz vykonannya bjudzhetu za 2009-2013 rr. [Elektronnyy resurs]. – Retrieved from : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202013/KV_IV_2013_Monitoring_ukr.pdf [in Ukrainian]
9. Danyljuk, O. Derzhava zaborgovala biznesu 16 mlrd грн z PDV [Elektronnyy resurs]. - Retrieved from : <http://finance.liga.net/economics/2016/10/26/news/50314.htm> [in Ukrainian].
10. Veremchuk, D. V. Problemy i perspektyvy rozvytku systemy neprjamoogo opodatkovannya v Ukraini [Elektronnyy resurs] - Retrieved from : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=VUbsNbU_2013_3_5 [in Ukrainian].
11. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 2 grudnja 2010 r., 4№ 2755 VI. [Elektronnyy resurs]. - Retrieved from : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi nreg=2755-17> [in Ukrainian].

Надійшла 31.10.2016

Бібліографічний опис для цитування :

Коваленко, Л. О. Адміністрування ПДВ в системі фінансового менеджменту / Л. О. Коваленко, Т. В. Міхєєнко // Науковий вісник Полісся. – 2016. – № 4 (8), ч. 2. – С. 293-302.