

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

*На правах рукопису*

ОКСЕНЮК ОКСАНА ІГОРІВНА

УДК 336.226.322(477)

**ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ  
В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник  
Замасло Ольга Теодорівна  
кандидат економічних наук, доцент

Львів – 2015

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ</b>	
1.1. Сутність фіскальної ефективності податку на додану вартість та підходи до її визначення.....	11
1.2. Еволюція форм непрямого оподаткування.....	31
1.3. Нормативно–правове забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні.....	49
Висновки до розділу 1.....	67
<b>РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ</b>	
2.1. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні.....	69
2.2. Ефективність механізму бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні.....	90
2.3. Методика прогнозування надходжень податку на додану вартість в Україні.....	109
Висновки до розділу 2.....	130
<b>РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ</b>	
3.1. Діяльність фіскальних органів щодо боротьби із випадками шахрайства щодо ПДВ.....	132
3.2. Досвід справляння податку на додану вартість у країнах-членах Європейського союзу та його використання у вітчизняній фіскальній практиці.....	149
3.3. Напрями підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість в умовах євроінтеграції.....	172
Висновки до розділу 3.....	189
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	191
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	194
<b>ДОДАТКИ</b> .....	220

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Податок на додану вартість (далі – ПДВ) обґрунтовано вважають найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє вагомий роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу. Він є провідним непрямим податком в Україні та країнах-членах ЄС, оскільки частка його надходжень у доходах державних бюджетів країн досягає 45%. Основними його перевагами є стабільність надходжень, широка база оподаткування, податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від кількості оборотів і стадій створення вартості, ПДВ не впливає на прийняття альтернативного рішення “споживання – заощадження” тощо.

Водночас ПДВ сьогодні характеризують значною кількістю недоліків, що спричинені вадами вітчизняної системи оподаткування. Зокрема, на практиці серед них можна виділити: складність механізму адміністрування, можливість ухилення від сплати податку платниками, особливо в умовах нестабільного нормативно-правового забезпечення, несвоєчасне бюджетне відшкодування, негативний вплив на високотехнічні та наукомісткі виробництва.

Податки є одним із найважливіших фінансових інструментів регулювання розвитку національної економіки України в умовах інтеграційних процесів. ПДВ є податком щодо якого ведеться велика кількість дискусій, в тому числі і про скасування його в Україні. Зважаючи на це, в країні виникає об’єктивна необхідність оцінки фіскальної ефективності ПДВ та усунення наявних проблем з метою підвищення її рівня.

Теоретичні та практичні аспекти визначення фіскальної ефективності ПДВ досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Проблемами фіскальної ефективності ПДВ займалися зарубіжні вчені-економісти, а саме: Є. Аткинсон, Д. Боден, С. Брю, Л. Ебріл, М. Кін, К. Макконнелл, Н. Манків, Р. Харис та інші. В Україні питання фіскальної ефективності загалом та ПДВ зокрема вивчали: В. Андрущенко, В. Валігура, В. Вітлінський, В. Вишневецький,

О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, А. Дрига, Д. Дяковський, О. Замасло, І. Золотько, Т. Єфименко, Ю. Іванов, В. Кміть, А. Крисоватий, І. Луніна, Н. Малиш, В. Мельник, В. Опарін, А. Пислиця, П. Сидор, Л. Сідельникова, А. Скрипник, А. Соколовська, І. Таранов, Л. Ткачик, В. Федосов, К. Швабій, Ф. Ярошенко та інші.

Незважаючи на значну кількість публікацій з цієї проблематики, важливі питання оцінки фіскальної ефективності ПДВ, зокрема удосконалення підходів до її кількісної оцінки та усунення низки проблем, що призводять до її зниження, залишаються недостатньо дослідженими в умовах соціально-економічних трансформацій в Україні. Ці обставини зумовлюють актуальність теми дисертаційної роботи, її зміст і структуру.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження проведено відповідно до напряму науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка в межах держбюджетної теми «Фінансові стратегії розвитку економіки України» (реєстраційний № 0112U004029), у межах якої автором розроблено пропозиції щодо підвищення фіскальної ефективності ПДВ в економіці України.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних засад визначення фіскальної ефективності ПДВ та надання рекомендацій щодо її підвищення в сучасних умовах господарювання.

Досягнення поставленої мети передбачає виконання таких **завдань**:

- систематизувати погляди учених на сутність поняття “фіскальна ефективність ПДВ”;
- класифікувати наявні підходи до розрахунку фіскальної ефективності ПДВ з метою визначення їхньої придатності;
- розвинути систему оцінки фіскальної ефективності ПДВ в Україні;
- розкрити недоліки механізму бюджетного відшкодування ПДВ та запропонувати шляхи його вдосконалення;

- дати оцінку ефективності затвердженої в Україні методики прогнозування ПДВ та розрахувати прогноз надходження податку за допомогою кореляційно-регресійного аналізу та методу подвійної тричленної ковзної середньої з метою підвищення точності отриманих прогнозів;
- обґрунтувати пропозиції щодо заходів з підвищення фіскальної ефективності ПДВ з врахуванням досвіду країн-членів ЄС;
- виокремити проблемні аспекти функціонування механізму адміністрування ПДВ в Україні та запропонувати шляхи їх розв'язання;
- надати рекомендації щодо удосконалення системи штрафних санкцій за порушення вимог законодавства у сфері адміністрування ПДВ.

**Об'єктом дослідження** є механізм функціонування ПДВ в Україні. **Предметом дослідження** є теоретичні, методичні та прикладні аспекти фіскальної ефективності ПДВ в Україні.

**Методи дослідження.** Для розв'язання завдань, поставлених у дослідженні, використовувалися загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: *аналіз* (дослідження частки ПДВ у доходах бюджету та податкових надходженнях, частки бюджетного відшкодування у загальній сумі надходжень ПДВ, визначення динаміки змін показників фіскальної ефективності та зв'язку між ними), *синтез, графічний і табличний метод* (для наочного представлення результатів проведеного дослідження, встановлення зв'язку між отриманими результатами), *історичний* (для дослідження процесу зародження та розвитку механізму справляння ПДВ в Україні та за кордоном), *методи індукції та дедукції* (визначення сутності базових термінів), *методи прогнозування, в тому числі кореляційно-регресійний та трендовий аналіз, метод ковзних середніх* (здійснення прогнозу надходження ПДВ до бюджету на 2015 – 2017 рр. та встановлення зв'язку між обсягами надходження податку та розміром ВВП), *порівняння* (дослідження механізмів адміністрування ПДВ, фіскальної ефективності податку та шляхів боротьби з шахрайством в Україні та в країнах-членах ЄС, зіставлення даних та результатів розрахунків у різні роки).

**Теоретичною та методологічною основою дослідження** є методичні й теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених з досліджуваної проблематики, інша спеціальна економічна література, матеріали міжнародних конференцій з проблем оподаткування загалом та ефективності ПДВ зокрема тощо.

**Інформаційну базу дослідження** становили нормативно-правові акти з питань адміністрування ПДВ, дані Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, офіційна інформація ЄС, звіти про виконання бюджетів країн-членів ЄС, монографії та наукові публікації.

**Наукова новизна дисертаційної роботи** полягає в отриманні результатів, що стосуються теоретичних і практичних аспектів визначення фіскальної ефективності ПДВ, та обґрунтуванні основних напрямів її підвищення. У процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові результати:

*вперше:*

– розвинено теоретико-методичні положення щодо відшкодування сум ПДВ, заявлених платниками податків, залежно від тривалості періоду, за який розраховують суму, заявлену до відшкодування, та відповідності платника податку встановленим критеріям для отримання автоматичного бюджетного відшкодування, що сприятиме зменшенню випадків незаконного бюджетного відшкодування;

*удосконалено:*

– визначення сутності поняття “фіскальна ефективність ПДВ”, яке, на відміну від існуючих, визначає спроможність ПДВ забезпечувати достатній обсяг доходу бюджету для покриття витрат на бюджетне відшкодування, адміністрування податку, фінансування витрат, що здійснюються за рахунок надходження ПДВ, з одночасною мінімізацією втрат від застосування пільгового оподаткування, застосування схем ПДВ-шахрайства та мінімізації

тіньового обсягу податку;

– систему показників оцінки фіскальної ефективності ПДВ, шляхом доповнення її коефіцієнтом надходження штрафних санкцій, коефіцієнтом співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ і показниками аналізу системи пільг та здійснено їхню кількісну оцінку;

– порядок перевірки права заявника на отримання бюджетного відшкодування, який розширено діями контролюючих органів: запит додаткових документів після проведення камеральної перевірки контролюючим органом; можливість здійснення відшкодування при виявленні завищення заявленої до відшкодування суми; скасування права на відшкодування при повторному завищенні заявленої суми упродовж 1095 днів – що дасть змогу підвищити ефективність процесу бюджетного відшкодування;

*набули подальшого розвитку:*

– методичні підходи до прогнозування надходжень ПДВ до бюджету на основі застосування кореляційно-регресійного аналізу та методу подвійної тричленної ковзної середньої, які, на відміну від затвердженої в Україні методики, потребують меншого обсягу інформації, при цьому забезпечують достатньо високий рівень точності;

– організаційно-прикладні аспекти функціонування системи штрафних санкцій за порушення вимог законодавства з питань ПДВ, які полягають у скасуванні штрафних санкцій за неподання або несвоєчасне подання документів для реєстрації платником ПДВ та зменшенні кількості штрафних санкцій шляхом їхнього об'єднання, що дасть можливість зменшити тиск на платників податків;

– механізми оцінки зарубіжного досвіду ефективності адміністрування ПДВ на основі обчислення коефіцієнта еластичності та розмаху варіації, що забезпечує можливість їхнього порівняння із відповідними вітчизняними коефіцієнтами.

**Теоретичне значення результатів дослідження** полягає у поглибленні наявних і розробленні нових теоретико-методичних засад функціонування

механізму адміністрування ПДВ в Україні в умовах євроінтеграції.

Науково-методичні положення дисертації застосовують у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін «Податкова система», «Податкове планування на підприємстві», «Оподаткування юридичних і фізичних осіб», «Податковий менеджмент» та «Податкова політика» (довідка № 1227-М від 23.03.2015 р.).

**Практичне значення результатів дослідження.** Результати дослідження, які стосуються аналізу ефективності методик прогнозування надходження ПДВ та пропозиції щодо системи показників оцінки фіскальної ефективності даного податку, прийнято для впровадження в діяльність посадових осіб Департаменту економічної політики Львівської міської ради (довідка № 23-вих-190 від 10.03.2015 р.).

Розроблені в дисертаційній роботі підходи та пропозиції можуть бути використані для подальшого удосконалення системи автоматичного бюджетного відшкодування та системи штрафів за порушення вимог законодавства в частині ПДВ. Окремі результати дослідження, зокрема пропозиції щодо визначення груп пріоритетності бюджетного відшкодування податку, взято до уваги Головним управлінням ДФС у Львівській області та відзначено актуальність результатів дослідження зарубіжного досвіду боротьби із проявами шахрайства (довідка № 1266/10/13-01-20-01 від 03.03.2015 р.).

Пропозиції щодо детального відбору партнерів, з метою уникнення випадків неумисної участі у схемах ПДВ-шахрайства та критерії, яким повинен відповідати платник податку, визначені у розробленому порядку бюджетного відшкодування, були враховані на підприємстві ТзОВ «ГАБЕН» (довідка № 28 від 30.03.2015 р.)

**Особистий внесок здобувача.** Усі наукові результати, висновки та практичні рекомендації, викладені в дисертації, отримані автором самостійно. З наукових праць, що вийшли у співавторстві, у дисертаційній роботі використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора.



**Апробація результатів дисертації.** Результати дослідження розкрито та обговорено на 22 конференціях. Упродовж 2013 – 2014 рр. апробацію здійснено на Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 21 – 23 лютого 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Тенденції управління фінансовими та інноваційними процесами в умовах ринкових перетворень» (м. Вінниця, 1 березня 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасна економічна теорія та пошук ефективних механізмів господарювання» (м. Сімферополь, 15 – 16 березня 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд» (м. Донецьк, 26 – 27 квітня 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції для студентів, аспірантів і молодих вчених «Аналіз розвитку сучасної ринкової економіки в епоху кризових трансформацій» (м. Москва, 25 травня 2013 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції «Потенціал стійкого розвитку та фінансова безпека соціально-економічних систем» (смт. Гурзуф, 17 – 18 жовтня 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції для студентів, аспірантів і молодих вчених «Оцінка і планування економічної діяльності суб'єктів ринкових відносин: виклики та рішення» (м. Санкт-Петербург, 12 жовтня 2013 р.), VII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасна економічна теорія та пошук ефективних механізмів господарювання» (м. Сімферополь, 14 – 15 березня 2014 р.), XI Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 13 – 14 березня 2014 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції «Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки» (м. Кам'янець–Подільський, 22 – 23 травня 2014 р.).

**Публікації.** Основні результати дослідження опубліковано у 37 наукових працях загального обсягу 12,96 д. а., у тому числі 5 у співавторстві (особисто автору належать 11,97 д. а.), серед них 9 статей у наукових фахових виданнях

(5,29 д. а., автору належать 4,30 д. а.), 3 статті в наукометричних виданнях (1,75 д. а.), 3 статті в іноземних періодичних виданнях (1,64 д. а.), 22 тези доповідей (4,28 д. а.).

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 217 найменувань і 6 додатків. Основний зміст роботи викладено на 191 сторінках. Робота містить 48 таблиць та 26 рисунків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### 1.1. Сутність фіскальної ефективності податку на додану вартість та підходи до її визначення

Податки є одним із найважливіших джерел державних доходів. Стабільність і безперервність потоку податкових платежів відіграють важливу роль у плануванні розподілу урядом коштів для забезпечення фінансування державних заходів у різних сферах. Постійний розвиток та реформування національної економіки і, як наслідок, зміни в стилі виробництва і розподілу багатства та доходу, розвиток міжнародних відносин, вимагає переосмислення існуючих податків та методів їх збору. В силу цього, ідея використання податків на споживання (непрямих податків), а також їхнє співвідношення із податками на доходи було і залишається одним із найсуперечливіших питань фіскальної науки.

Історично система непрямих оподаткування виникла значно пізніше, ніж оподаткування доходів підприємств та громадян, але поступово та впевнено перетворилася на одне із найсуттєвіших джерел поповнення доходів державного бюджету та фінансування видатків держави. Найбільш поширеним непрямим податком у світі є ПДВ. Адміністрування ПДВ у більш ніж 140 країнах світу свідчить про ефективність і прийнятність цього виду оподаткування в забезпеченні надійного джерела доходів урядів. Незважаючи на те, що ПДВ є одним із найбільш поширених податків, він все ще залишається одним із найскладніших та найсуперечливіших елементів податкової системи та через суттєві проблеми при його справлянні може перетворитися із бюджетоутворюючого на бюджетновитратний.

Хоча ПДВ відзначається складністю в адмініструванні, сам факт його запровадження в Україні є важливим кроком на шляху формування податкової системи і розбудови ринкової економіки, оскільки ПДВ вважається найбільш

досконалою сучасною формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн та країн з перехідною економікою.

Розглянемо підходи до трактування наступного ряду термінів: “додана вартість”, “податок на додану вартість”, “ефективність”, “фіскальна ефективність ПДВ”.

Під доданою вартістю розуміємо приріст вартості продукту, виробленого підприємством, до вартості використовуваних ним у виробництві матеріальних ресурсів. З одного боку, цей показник відображає додану на підприємстві вартість без урахування попередніх витрат, а з іншого боку, додана вартість являє собою валовий дохід виробника, призначений для оплати використовуваних факторів виробництва.

До сьогоднішніх днів не існує єдиного підходу до трактування терміну “додана вартість”. Теоретичні основи доданої вартості були сформовані ще за часів класиків економічної науки. Існує два протилежних погляди на трактування даної категорії.

Згідно з першим підходом додана вартість визначалася К. Марксом як різниця між тією вартістю, яку жива праця створює у процесі виробництва, і тією, яку капіталіст оплачує робітнику в формі заробітної плати [182]. В основі другого підходу лежить теорія трьох факторів виробництва, засновником якої є Ж. Сей. Дана теорія передбачає, що за допомогою праці створюється лише певна частина доданої вартості, яка відповідає заробітній платні, прибуток ж створюється капіталом (засобами виробництва), а рента – землею.

Ще однією теорією, що розглядає поняття та складові доданої вартості є вчення економістів Дж. С. Мілля і Дж. Р. Мак-Куллоха. Ці англійські вчені дещо переглянули і розширили значення поняття “праця”, включаючи до неї не лише працю робітників, але й машин, обладнання, розвиток сільськогосподарських рослин та використання худоби. Прибуток вважався особливою формою заробітної плати, який виплачується за роботу капіталу, а земельна рента, в свою чергу, виступала платнею за роботу природи [163].

Також додану вартість можна трактувати як покращення чи удосконалення, яке компанія надає своєму продукту або послугі, перш ніж пропонувати споживачам. Додана вартість використовується для опису випадків, коли фірма бере продукт, який може розглядатися як однорідний, з невеликими відмінностями (якщо такі є) від продукту конкурента, і надає його потенційним клієнтам з певними змінами, які забезпечують зростання його вартості. На нашу думку, таке визначення доданої вартості є неточним і не надає повної інформації, щодо складових, за допомогою яких здійснюється зростання вартості продукту.

Н. Малиш вважає, що додана вартість – це ринкова ціна обсягу продукції, виробленої фірмою, мінус вартість спожитої сировини та матеріалів, придбаних у постачальників [63, с.17].

У праці “Економікс” К. Макконнелл та С. Брю визначили, що додана вартість – це вартість проданого фірмою продукту мінус вартість сировини та матеріалів, придбаних і використаних фірмою для його виробництва, а також дорівнює виручці, що включає в себе еквівалент заробітної плати, орендної плати, процента та прибутку [64, с.154].

Н. Манків додану вартість характеризує як для окремої фірми, так і з точки зору економіки в цілому. Він засвідчує, що додана вартість фірми дорівнює вартості виробленої продукції, за вирахуванням вартості куплених нею проміжних товарів. Для економіки в цілому сума доданої вартості повинна дорівнювати вартості усіх кінцевих товарів і послуг [65, с.52].

Згідно із англійським словником Collins додана вартість – це різниця між загальним доходом фірми, галузі і т.д. та загальним обсягом закупівель у інших фірм, галузей і т.д. Сукупність значень доданої вартості у всій економіці (валова додана вартість) являє валовий внутрішній продукт, що економіка отримує [210].

Згідно із Інвестиційним словником додана вартість використовується в декількох напрямках, щоб вказати на певне удосконалення продукту чи послуги. З одного боку, додана вартість являє собою різницю між вартістю матеріалів,

придбаних фірмою і ціною, за якою він продає товари у виробництві, яких були використані ці матеріали. Відповідно до цього значення, ПДВ є податком на товар або послугу на основі збільшення його ціни, або на додану вартість, в кожній точці виробничого циклу. Як метод управління, компанії прагнуть забезпечити зростання доданої вартості у своїй продукції з метою отримання додаткових конкурентних переваг; додана вартість у цьому сенсі є засобом уникнення комерціалізації і підтримки прибутку [211].

Вчені-економісти К. Пріб та В. Федько питання трактування доданої вартості розглядають наступним чином: створений дохід або вартість чистої продукції, що складається з заробітної плати, процентів, ренти, прибутку тощо. Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, сторонніх робіт та послуг, використаних у процесі її виробництва. Також додана вартість може розраховуватися шляхом додавання складових елементів, що характеризують її структуру: заробітної плати з нарахуваннями на неї до фондів соціального страхування, прибутку, амортизації, податків і зборів, що включаються до валових витрат, сплачених відсотків за кредити [112]. Вважаємо, що таке визначення доданої вартості є широким і охоплює різні його аспекти та сторони, в тому числі і спосіб розрахунку.

У Бізнес-словнику, в свою чергу, зазначається таке визначення доданої вартості: це вартість проданого товару (наданих послуг) за вирахуванням вартості матеріалів і напівфабрикатів, витрачених на виробництво; дорівнює виручці, яка включає в себе еквівалент витрат на заробітну плату, відсоток на капітал, ренту і прибуток [27].

У рішенні Президії Торгово-промислової палати України зазначено, що додана вартість – це частина вартості декларованих товарів, яка визначається різницею між вартістю декларованої продукції та вартістю використаних для її виробництва імпортованих сировини та матеріалів [143].

Відомий дослідник доданої вартості С. Алексашенко розглядає її як різницю між виручкою підприємства від продажу своїх товарів і вартістю

придбаних матеріалів, використаних у виробництві [1, с.94].

На нашу думку, додану вартість можна трактувати наступним чином: це вартість, яка створюється на кожному наступному етапі виробництва, включає в себе заробітну плату, фінансові витрати, витрати на рекламу та ін., за вирахуванням вартості придбаних матеріалів.

Розмір доданої вартості залежить від великої кількості чинників. На рис. 1.1 відображено ті чинники, які, на нашу думку, є найвагомими. Якщо ж розглядати вплив кожного із зазначених чинників, то він буде наступним:

1. Вища якість товару – вища ціна товару – більша різниця між виторгом та витратами на виробництво товару – більший розмір доданої вартості.

2. Вплив тривалості оборотності обігових коштів є неоднозначним. Високий ступінь оборотності коштів може призводити як до зростання, так і до зниження доданої вартості.

3. Зростання розміру оплати праці та податків, ціни товару спричиняє зростання доданої вартості і навпаки.

4. Вартість витратних матеріалів відповідно до формули віднімається від виторгу з продажу товару. У випадку, якщо зростання вартості витратних матеріалів не супроводжується зростанням ціни товару на більшу суму, ніж вартість витратних матеріалів, то додана вартість залишається незмінною.

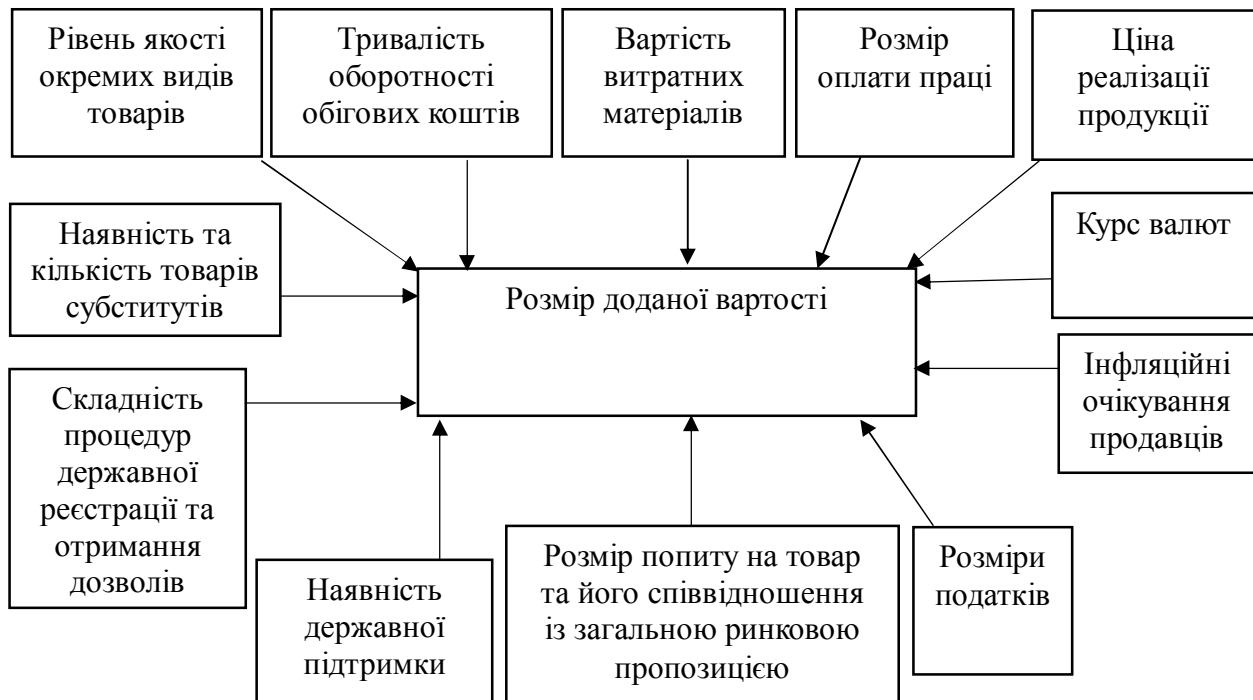
5. Чим більшим є розрив між попитом та пропозицією на товар, тим більшою є додана вартість.

6. Курс валют та інфляційні очікування є пов'язаними чинниками. Відповідно ціна товару зростає на інфляційні очікування та можливі коливання валютних курсів, що призводить до збільшення доданої вартості.

7. Велика кількість товарів–субститутів (пропозиція може перевищувати попит) призводить до зменшення ціни, а отже і доданої вартості. З часом, для вирізнення серед конкурентів, постачальники удосконалюють та модифікують свою продукцію, що підвищує додану вартість.

8. Складні процедури державної реєстрації призводять до зростання цін, а отже і доданої вартості.

Визначивши поняття доданої вартості можна перейти до аналізу трактування терміну “ПДВ”.



**Рис. 1.1. Чинники, які впливають на розмір доданої вартості**

*Джерело: побудовано автором.*

Ознайомлення з визначеннями ПДВ в економічній та юридичній літературі свідчить, що він розглядається як непрямий податок, який є однією із форм універсальних акцизів, відноситься до класу “податків на товари і послуги”. Так, наприклад, О. Дяковський вважає, що ПДВ – це непрямий податок (внутрішній податок на споживання, один з різновидів універсальних акцизів), який сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання, пропорційно до вартості, створеної на відповідній стадії [40, с.13]. Додана вартість при цьому, визначається як природний об’єкт оподаткування, тобто вартість, створена на даному конкретному етапі руху товару від виробника до кінцевого споживача.

ПДВ є формою руху частини доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу. Такий підхід в цілому, виявляється вірним, однак більшість визначень враховують лише окремі особливості цього податку, а не їх сукупність.



Визначення ПДВ, що зазначаються у зарубіжній літературі з економіки, можна згрупувати наступним чином:

1. ПДВ – це податок на споживання, тягар якого відчують не лише платники податку до бюджету, але і покупці створених в процесі виробництва і обігу матеріальних благ. Перевагою даного визначення є чітке зазначення податкового навантаження на покупця, який і є реальним платником податку.

2. ПДВ є формою вилучення частини доданої вартості, яка створюється на усіх етапах виробництва і реалізації продукції, до переходу її до кінцевого споживача. На нашу думку, дане трактування ПДВ є дуже загальним, а тому може вводити в оману щодо реального платника податку.

Згідно із Бухгалтерським-словником ПДВ – це непрямий податок на споживання товарів і послуг, крім тих, що оподатковуються за нульовою ставкою або звільнені від оподаткування. ПДВ не є витратами для виробника чи членів ланцюга розподілу, а тягар повністю покладається на кінцевого споживача [24].

У роботах вчених П. Геги та Л. Долі зазначається, що сутність ПДВ полягає у сплаті його продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт або послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи зі стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві [15].

На нашу думку, ПДВ можна визначити як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів.

Проаналізувавши підходи вчених-економістів до трактування доданої вартості та ПДВ, перейдемо до розгляду понять “ефективність” та “фіскальна ефективність ПДВ”.

Один із українських вчених-економістів В. Андрущенко, при аналізі терміну “ефективність” та його застосування у сфері оподаткування, наголошує

на двоїсту природу даного терміну. Першим змістом даного поняття є досягнення мети у певному виді діяльності, підтвердження відповідного рівня та якості виконаної роботи. Другою ж стороною даного терміну є здійснення аналізу досягнених результатів, в тому числі розрахунок грошової вартості, продуктивності, ступеня використання вхідних ресурсів та інші [5].

Відповідно до Сучасного економічного словника ефективність – це відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекту (результату) до витрат, які обумовили й забезпечили його отримання [172]. Ефективність розкриває характер причинно-наслідкових зв'язків між вхідними ресурсами і одержаним результатом. Вона показує не сам результат, а те, якою ціною він був досягнутий. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками, що розраховуються на основі двох груп характеристик (параметрів) – результату і витрат.

Такого ж підходу дотримується і І. Падерін, який під ефективністю розуміє результативність, тобто результат діяльності (ефект), який одержує суспільство, підприємство або окрема людина на одиницю використаних (чи застосованих) ресурсів [105].

Водночас під ефективністю можна розуміти порівняння фактичних даних виробітку із плановими чи прогнозними показниками, обчисленими за того ж самого обсягу вхідних ресурсів (грошей, часу, праці і т.д.).

На нашу думку, усі підходи до трактування терміну “ефективність” можна об'єднати у такі три групи:

- 1) відношення витрат на отримання певного результату до обсягу отриманого результату та відношення вартості отриманого результату до вартості здійснених витрат;
- 2) відношення між фактичними та плановими (прогнозними) показниками виробітку;
- 3) відношення кількісних або вартісних показників виробітку різних періодів.

Узагальнивши погляди вчених-економістів на трактування терміну

“ефективність”, пропонуємо таке його визначення: показник рівня досягнутого результату за мінімальних витрат з одночасною оцінкою динаміки їхнього співвідношення.

Визначивши значення терміну “ефективність”, можна проаналізувати використання даного терміну у сфері оподаткування, а саме справляння ПДВ. У даному випадку можна виділити такі види ефективності:

– економічна ефективність ПДВ (характеризується можливістю ПДВ зменшувати порушення у структурі споживання порівняно з іншими непрямими податками);

– фінансова ефективність ПДВ (здатність полегшувати негативний вплив на фінанси суб'єкта господарювання – платника ПДВ);

– фіскальна ефективність ПДВ (можливість забезпечувати приблизно однаковий рівень надходжень ПДВ в країнах із схожими соціально-економічними умовами господарювання, а також забезпечення повноти та стабільності надходження податку);

– ефективність адміністрування ПДВ (характеризується мінімізацією витрат пов'язаних із справлянням ПДВ, що досягається за рахунок удосконалення чинного законодавства, спрощення механізму адміністрування, проведення роз'яснювальних робіт та підвищення якості контрольно-перевірочної діяльності).

На нашу думку, ефективність адміністрування ПДВ є складовою частиною фіскальної ефективності, а тому показники, що використовуються для її розрахунку, можна застосовувати в подальшій оцінці фіскальної ефективності ПДВ. До таких показників належать:

1) питома вага стягнутих податкових зобов'язань у донарахованих сумах з ПДВ, виявлених у результаті перевірок (даний показник вказує на ефективність роботи податкових органів та дає можливість мобілізувати додаткові кошти до бюджету);

2) співвідношення обсягу зменшених сум ПДВ до загального обсягу заявлених сум до відшкодування (дає можливість зменшити втрати бюджету,

щодо надходження податку);

3) обсяг ПДВ, що припадає на тіньовий сектор (даний показник дає можливість оцінити масштаб втрат Державного бюджету внаслідок тінізації економіки).

Спробуємо точніше визначити поняття фіскальної ефективності ПДВ. Термін “фіскальна ефективність” походить від латинського “фіск”, що означає “казна, сховище грошей”, а поняття “ефективність” – це співвідношення результатів та витрат. Тому фіскальна ефективність податку може бути визначена як показник повноти та своєчасності надходження податку до бюджету при мінімальних витратах на його адміністрування. Таке визначення фіскальної ефективності податку не враховує такої важливої складової як аналіз тіньового сектора, що характеризує потенціал зростання бюджетних коштів.

У науковій праці “Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні” А. Скрипник та Т. Паянок зазначають, що фіскальна ефективність – це можливість стабільного забезпечення очікуваного рівня надходжень, притаманного державам, які знаходяться в подібних соціально-економічних умовах та характеризуються схожим рівнем розвитку. У кількісному вимірі, фіскальна ефективність ПДВ вимірюється як частка надходжень цього податку у ВВП [169].

Таке ж твердження можна спостерігати у працях таких вітчизняних дослідників як: Т. Єфименко, А. Соколовська, Ф. Ярошенко. Дане визначення фіскальної ефективності можна вважати неповним, оскільки частка ПДВ у ВВП країни є лише одним із показників, що використовується для характеристики фіскальної ефективності.

Т. Єфименко та А. Соколовська запропонували при аналізі фіскальної ефективності ПДВ враховувати ще такий показник, як частка вимог на відшкодування в загальній сумі ПДВ [44]. Не зважаючи на доповнення оцінки фіскальної ефективності ПДВ ще одним показником, це не дасть можливість отримати всебічну інформацію про стан податку.

На думку, О. Воронкової ПДВ є найефективнішим податком у податковій

системі України, оскільки його частка у доходах бюджету є достатньо великою [13]. З іншого боку, на думку А. Пислиці, такий підхід є дещо обмеженим і не дає можливості точно оцінити ефективність ПДВ, оскільки є лише одним показником із багатьох. А. Пислиця вважає, що фіскальна ефективність може бути визначена, як відношення валових зборів ПДВ до валових потенційних надходжень ПДВ [108].

В. Мельник у своїй праці “Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи” зазначив, що фіскальна ефективність передбачає здатність податків наповнювати відповідний бюджет.

Проаналізувавши підходи різних вчених-економістів до трактування фіскальної ефективності ПДВ, виведемо та узагальнимо такі з них:

- 1) забезпечення своєчасності та повноти надходження податку до бюджету;
- 2) забезпечення оптимального співвідношення між надходженнями податку та витратами пов’язаними з його адмініструванням;
- 3) забезпечення значення співвідношення між фактичними і плановими показниками надходження податку на рівні одиниці;
- 4) забезпечення відповідного рівня частки надходжень ПДВ у ВВП країни.

Вважаємо, що фіскальна ефективність ПДВ – це спроможність ПДВ забезпечувати достатній обсяг доходу бюджету для покриття витрат на бюджетне відшкодування, адміністрування податку, фінансування витрат, що здійснюються за рахунок надходження ПДВ, з одночасною мінімізацією втрат від застосування пільгового оподаткування, застосування схем ПДВ-шахрайства та мінімізації тіньового обсягу податк.

В. Мельник визначив низку чинників, що впливають на фіскальну ефективність:

1) зовнішні: загальний стан економіки країни, спрямованість соціальної та економічної політики уряду, взаємовідносини із сусідніми країнами, стабільність внутрішньої політичної ситуації, культура та традиції народу,

природно-кліматичні умови;

2) внутрішні: логічність податкового законодавства, узгодженість нормативно-правових актів, стабільність податкового законодавства, структура органів, що забезпечують адміністрування податків, рівень розвитку взаємозв'язків з платниками податків, особливості методики адміністрування податків та її узгодженість із рівнем розвитку держави [67].

Д. Дяковський приділяє значну увагу такому чиннику, як диференціація ставок ПДВ, відносячи його до чинників, що здійснюють негативний вплив на фіскальну ефективність [40]. Протилежної думки дотримується А. Дрига, який вважає, що диференціація ставок ПДВ повинна здійснюватися залежно від групи товарів, з метою позитивного впливу на фіскальну ефективність даного податку [39].

Вважаємо, що, узагальнивши погляди вчених-економістів, можна виділити наступні чинники фіскальної ефективності:

- база оподаткування (наявність широкої бази підвищує фіскальну ефективність податку);
- еластичність споживання щодо цін та доходів (чим менш еластичним є споживання щодо цін, тим більшими є надходження податку; щодо доходу, то споживання повинне зростати із зростанням доходу);
- диференціація ставок ПДВ (на нашу думку, даний чинник здійснює позитивний вплив на фіскальну ефективність, оскільки може використовуватися як альтернатива програтним податковим пільгам);
- податкові пільги (велика кількість пільг, в тому числі неефективних, призводить до зниження фіскальної ефективності ПДВ);
- сезонні коливання надходження податку (стійкість обсягів надходження податку до бюджету забезпечує його вищу фіскальну ефективність);
- рівень точності планування надходжень податку (ефективний механізм прогнозування дозволяє забезпечити збалансованість надходжень ПДВ);

- рівень податкової дисципліни (дотримання вимог нормативно-правових актів забезпечує повне та вчасне надходження ПДВ до бюджету, а отже підвищує його фіскальну ефективність).

Розглянувши теоретичні аспекти фіскальної ефективності ПДВ, проаналізуємо систему коефіцієнтів, що використовується для її оцінки.

У роботі “Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу” А. Пислиця наводить наступну формулу для визначення коефіцієнта фіскальної ефективності [108]:

$$K_1 = \frac{\text{Надійшло ПДВ} - \text{Відшкодовано ПДВ}}{\text{Витрати адміністрування ПДВ}} \quad (1.1).$$

Дана формула показує, що заходи із зменшення витрат на адміністрування ПДВ, а також боротьба із випадками ухилення від сплати податку до бюджету дадуть можливість збільшити коефіцієнт фіскальної ефективності ПДВ.

Ще одним коефіцієнтом, згідно з А. Пислицею, який можна використовувати для визначення фіскальної ефективності універсального акцизу, є [108]:

$$K_2 = \frac{\text{Чисті надходження ПДВ}}{\text{Сума відшкодування ПДВ}} \quad (1.2),$$

де чисті надходження ПДВ – різниця між обсягом надходження та відшкодування ПДВ.

Чим більший цей коефіцієнт, тим вищою є фіскальна ефективність ПДВ. Водночас, використання даного коефіцієнту до 2015 року було неефективним, оскільки сплата ПДВ та отримання відшкодування мала місце у різних податкових періодах, що призводило до спотворення загальної картини.

Також, на думку А. Пислиці, до показників, що характеризують фіскальну ефективність можна віднести показники повноти та своєчасності виконання зобов'язань перед бюджетом, а саме [108]:

1) сума недостачі, а також її динаміка (в цілому по Україні та в окремих областях);

2) співвідношення суми недоотримання, що виникла в поточному році, із сумою надходжень ПДВ (показує, яку частину можливих надходжень податку бюджет не отримав внаслідок різних причин);

3) частка нестачі ПДВ у загальній сумі нестачі (дозволяє визначити, який показник найбільш обтяжливий для підприємств або вразливий для зловживань).

Вчені І. Таранов та В. Валігура у своїх працях спробували оцінити фіскальну ефективність податків на основі мультиплікативної моделі сталої еластичності (модель Кобба-Дугласа). У даному випадку екзогенними змінними для оцінки фіскальної ефективності виступають такі показники: обсяг ВВП, обсяг експорту та імпорту [179].

Для більш поглибленого й об'єктивного аналізу надходжень ПДВ і зважаючи на те, що “чиста” сума надходжень податку (сальдо) розраховується шляхом різниці надходжень податку та його відшкодування з бюджету на розрахункові рахунки платників, використаємо такі показники, як:

– коефіцієнт ефективності збору ПДВ у формуванні доходної частини держбюджету [177]:

$$KEZ_{ПДВ} = \frac{ЧПДВ}{ЗПДВ} \quad (1.3),$$

де ЧПДВ – збір ПДВ за мінусом відшкодування податку (сальдо);

ЗПДВ – збір ПДВ усього без урахування відшкодованих сум податку;

– коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ [177]:

$$KEB_{ПДВ} = \frac{ВПДВ}{ЗПДВ} \quad (1.4),$$

де ВПДВ – відшкодована сума ПДВ;



ЗПДВ – збір ПДВ усього без урахування відшкодованих сум податку.

Чим вищим є коефіцієнт ефективності збору ПДВ тим вищою є його фіскальна ефективність. Щодо зв'язку фіскальної ефективності із коефіцієнтом ефективності відшкодування ПДВ, то він є зворотнім (менший коефіцієнт – більша ефективність).

Крім вищезазначених коефіцієнтів, для оцінки фіскальної ефективності ПДВ або будь-якого іншого виду податку чи всієї податкової системи, можна використовувати поняття гнучкості податків і еластичності. Податкова гнучкість визначається як співвідношення між реальним темпом зростання податкових доходів і реальними темпами зростання ВВП чи ВНП. Дані щодо збору фіскальних доходів, використовувані при оцінці податкової гнучкості, враховують вплив будь-яких дискреційних змінних на ставки податку або базу оподаткування звітного періоду. В цілому, фіскальна ефективність ПДВ вважається задовільною, якщо гнучкість більша або дорівнює одиниці, у такому випадку справляння ПДВ йде в ногу із зростанням економіки.

Податкова еластичність визначається таким же чином, як податкова гнучкість. Тим не менше, дані по збору доходів, використовувані при оцінці еластичності, виключають вплив будь-яких дискреційних змін протягом звітного періоду. Таким чином, податкова гнучкість вимірює ефективність як основної структури податків, так і дискреційних змін, в той час як податкова еластичність вимірює ефективність фундаментальної структури податку.

Важливе значення у процесі аналізу фіскальної ефективності ПДВ має аналіз його дії в якості “вбудованого стабілізатора” економічного циклу. Ефективність непрямих податків, зокрема ПДВ, як вбудованих стабілізаторів залежить від двох чинників:

- чим більша частка податку у ВВП, тим більший його стабілізуючий вплив;
- другим фактором є еластичність податкової системи залежно від еластичності цього податку і питомої ваги у загальній сумі податкових надходжень.

Посилення обох чинників спричиняє збільшення еластичності податкової системи. Для розрахунку коефіцієнта еластичності (E) використаємо наступні формули [190]:

$$E = \frac{\% \Delta \Pi}{\% \Delta \text{ВВП}} \quad (1.5),$$

$$\% \Delta \Pi = \frac{\Pi_2 - \Pi_1}{(\Pi_2 + \Pi_1)/2} \quad (1.6),$$

$$\% \Delta \text{ВВП} = \frac{\text{ВВП}_2 - \text{ВВП}_1}{(\text{ВВП}_2 + \text{ВВП}_1)/2} \quad (1.7),$$

де E – коефіцієнт еластичності;

$\% \Delta \Pi$  – відсоток зміни надходжень ПДВ у аналізованому періоду порівняно з базовим;

$\% \Delta \text{ВВП}$  – відсоток зміни надходжень ВВП у аналізованому періоду порівняно з базовим;

$\Pi_1, \text{ВВП}_1$  – надходження ПДВ і ВВП за базовий (попередній період);

$\Pi_2, \text{ВВП}_2$  – надходження ПДВ і ВВП за аналізований (поточний період).

Еластичність податку визначається еластичністю об'єкта оподаткування відносно ВВП (якщо об'єкт оподаткування еластичний, то податок матиме вищу еластичність), та видом ставки (процентні ставки збільшують еластичність, а фіксовані ставки – зменшують). Якщо значення коефіцієнта еластичності є більшим чи дорівнює 1, то податок є еластичним, а отже, має значний потенціал автоматичного регулятора. Якщо коефіцієнт менший за 1, податок є нееластичним і здійснює незначний стабілізуючий вплив.

Інші показники, що використовуються для оцінки фіскальної ефективності ПДВ включають коефіцієнт ефективності і С-коефіцієнт ефективності. Коефіцієнт ефективності визначається за наступною формулою [209]:

$$\text{Кеф.} = \frac{\text{Обсяг ВВП}}{\text{Обсяг ПДВ}} : \text{стандартна ставка ПДВ} \quad (1.8).$$

Коефіцієнт ефективності, скажімо 30% означає, що якщо стандартна ставка ПДВ збільшується на один процентний пункт, частка надходжень ПДВ у ВВП збільшиться на 1/3 пункту. Загалом, чим більше значення Е, тим вища продуктивність ПДВ. Дослідження МВФ показує, що невеликі країни–острови і країни–члени Європейського союзу (ЄС) мають найбільш ефективні системи ПДВ. Їхні коефіцієнти ефективності досягають 48% і 38% відповідно, у той час як середній світовий показник становить 34%.

Зазначимо, що коефіцієнт ефективності є недосконалим і навіть деколи вводить в оману. По-перше, існують проблеми достовірного визначення обсягу ВВП, особливо в країнах з відносно великим сектором тіньової економіки. По-друге, ВНП-тип ПДВ, де тільки напівфабрикати виключаються з бази, а отже, існує деяка ступінь каскадності – має тенденцію до завищення коефіцієнта ефективності.

С–коефіцієнт ефективності визначається за формулою [208]:

$$C = \frac{\text{Обсяг споживання}}{\text{Обсяг ПДВ}} : \text{стандартна ставка ПДВ} \quad (1.9),$$

де С – С–коефіцієнт ефективності.

Ця статистика, на основі споживання, а не ВВП є більш надійним діагностичним інструментом, ніж коефіцієнт ефективності. Індекс може бути більшим або меншим, ніж 100%. Загалом, чим далі індекс відхиляється від 100%, тим нижча ефективність ПДВ. Аналогічно проведеному аналізу коефіцієнта ефективності, МВФ провів дослідження С-коефіцієнта ефективності, яке показало, що невеликі острови і країни-члени ЄС досягають рівня 83% і 64% відповідно.

При визначенні фіскальної ефективності ПДВ не слід обмежуватися лише групою показників, що визначають частку ПДВ у доходах бюджету чи ВВП.

Особливої уваги потрібно також приділяти іншим чинникам, а саме: валовим надходженням ПДВ, сумі ПДВ, заявленій до відшкодування, податковим пільгам, повноті сплати ПДВ до бюджету, співвідношенню фактичних і планових надходжень ПДВ, ефективній ставці та продуктивності податку.

Щодо співвідношення показників фактичних і потенційних надходжень, то слід звернути увагу на те, що розрахунок останніх показників викликає деякі труднощі. Це зумовлено тим, що процес планування та прогнозування надходження ПДВ є складним і різнобічним, а отже, потрібно враховувати велику кількість чинників та змінних.

Якщо обсяги потенційних надходжень характеризуються деякою неясністю, то зовсім інша справа – планові надходження. Обсяг останніх зазначається у Законі України “Про Державний бюджет” на кожен рік.

При співставленні фактичних і планових показників надходжень ПДВ, можна вивести такий їх взаємозв’язок: рівень виконання – рівень прогнозованості – фіскальна надійність – фіскальна ефективність. Саме фіскальна надійність і виступає критерієм фіскальної ефективності [108].

Якщо усі попередні підходи та методи оцінки фіскальної ефективності ПДВ повністю базувалися на даних, щодо рівня надходжень, споживання та ВВП, то оцінка потенційних надходжень теж може здійснюватися за допомогою моделювання. В такому випадку існує три можливих варіанти: модель ПДВ, що базується на агрегованих національних рахунках, модель, що ґрунтується на секторному балансі економіки і модель, що базується на вхідній та вихідній інформації. Остання модель дозволяє прогнозувати рівень надходжень ВВП і його зміни при зміні податкових ставок, оцінити рівень добровільності сплати ПДВ у країні. У цій моделі враховується межа сплати ПДВ, але (і це важливо для країн з відкритою економікою) не враховуються обсяги експорту та імпорту [2].

Дослідивши різні підходи до оцінки фіскальної ефективності, на нашу думку, вона не може розраховуватися лише одним коефіцієнтом, який називається коефіцієнт фіскальної ефективності. Дане поняття є комплексним і

передбачає здійснення всебічної та повної оцінки ефективності. Набір коефіцієнтів, з нашої точки зору, повинен включати:

1) коефіцієнт співвідношення планових та фактичних показників (високий рівень точності прогнозів характеризує високу ефективність роботи відомств та департаментів, що забезпечує постійність доходів бюджету);

2) частка ПДВ у доходах бюджету (доповнює оцінку, але не може використовуватися самостійно, оскільки надає дуже загальну інформацію);

3) ефективна ставка та продуктивність (дані коефіцієнти взаємопов'язані та показують відповідність законодавчо встановленої ставки податку реальній ставці);

4) коефіцієнт еластичності (зростання значення коефіцієнта вказує на зростання фіскальної ефективності ПДВ);

5) коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності (значний обсяг тіньового ПДВ негативно впливає на його фіскальну ефективність, оскільки характеризує наявність недоліків механізму адміністрування ПДВ, що дає можливість приховувати податок чи ухилятися від його сплати);

6) коефіцієнт ефективності збору ПДВ та коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ;

7) коефіцієнт витратності адміністрування ПДВ (зростання даного коефіцієнта сприяє підвищенню фіскальної ефективності, оскільки надходження податку перевищують витрати на його адміністрування кожен раз на більшу величину). Даний коефіцієнт за А. Пислицею називається коефіцієнт фіскальної ефективності [106]. На нашу думку, дана назва не може використовуватися до окремого коефіцієнта, а передбачає комплекс показників.

Дані коефіцієнти структуровані на основі підходів вчених–економістів. На нашу думку, система оцінки фіскальної ефективності ПДВ повинна включати наступні коефіцієнти:

1) коефіцієнт надходження штрафних санкцій (співвідношення обсягу надходження штрафних санкцій та чистих надходжень ПДВ; даний показник достатньо суперечливий, оскільки зростання надходжень штрафних санкцій

означає додаткові надходження до бюджету, але водночас ці додаткові надходження є сигналом неефективності механізму адміністрування ПДВ);

2) коефіцієнт співвідношення суми пільг та надходжень з ПДВ (аналіз даного коефіцієнта має доповнюватися також оцінкою динаміки кількості пільг та суми втрат бюджету і є дуже важливим для комплексної оцінки фіскальної ефективності ПДВ, оскільки впливає на його здатність виконувати головну свою функцію із наповнення бюджету);

3) коефіцієнт співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ (бюджетне відшкодування є однією із найважливіших складових механізму адміністрування ПДВ і його аналіз є невід'ємною частиною оцінки фіскальної ефективності).

Запропоновані нормативні значення коефіцієнтів для оцінки фіскальної ефективності зазначені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Нормативні значення коефіцієнтів оцінки фіскальної ефективності ПДВ**

Назва коефіцієнта	Нормативне значення	Примітка
Коефіцієнт еластичності ПДВ	$> 1$	Якщо коефіцієнт більший за 1, то ПДВ забезпечує стабілізуючий вплив на економіку
Коефіцієнт ефективності збору ПДВ	$> 0,7$ (70%)	Дані коефіцієнти доповнюють одне одного. Встановлені нормативні значення забезпечують поріг до досягнення критичного стану (коли відшкодування більше за надходження ПДВ)
Коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ	$< 0,3$ (30%)	
Ефективна ставка ПДВ	Повинна наближатися чи бути рівною стандартній ставці	Реальна ставка повинна максимально відповідати стандартній ставці. Звідси і впливає нормативне значення продуктивності
Продуктивність ПДВ	$\rightarrow 1$	
Коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності ПДВ	$\rightarrow 1$	Дане нормативне значення означає, що обсяг тіньового ПДВ прямує до 0
Коефіцієнт витратності адміністрування ПДВ	Повинен бути якнайменшим	

## Продовження Таблиці 1.1

Коефіцієнт співвідношення прогнозних і фактичних показників надходження ПДВ	→1	Прогноз максимально відповідає фактичним даним
Коефіцієнт надходження штрафних санкцій	→0	
Частка ПДВ у доходах бюджету	Є додатковим показником. Висока частка ПДВ не вказує на високу ефективність.	
Коефіцієнт співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ	→0	Даний коефіцієнт повинен бути якомога меншим, це означатиме задоволення більшості заявок на відшкодування
Коефіцієнт співвідношення суми пільг та надходжень з ПДВ	Повинен бути якнайменшим	

*Джерело: розроблено автором.*

Провівши аналіз підходів вчених–економістів та доповнивши їх власними коефіцієнтами, вважаємо, що запропонована система оцінки фіскальної ефективності забезпечить повний та всебічний аналіз основних показників, що дасть можливість розробити обґрунтовані рекомендації із її підвищення.

## 1.2. Еволюція форм непрямого оподаткування

На сьогодні ПДВ є прийнятим у більш ніж 140 країнах світу і на нього припадає близько 20 % світового обсягу податкових надходжень. Мабуть, тільки податок на прибуток є більшим прикладом застосування у ХХ столітті податкової політики конвергенції. Майже повсюдне введення ПДВ вважається найважливішою подією в еволюції структури податків у першій половині ХХ ст.

ПДВ є порівняно молодим податком. Більшість з нині діючих податків були введені в практику в ХІХ столітті. Деякі з них, зокрема акцизи, земельний податок, відомі ще з давніх часів, а ПДВ почали застосовувати лише в ХХ ст.

Загалом витоки ПДВ ніколи не були чітко визначені, оскільки існує два погляди на зародження даного податку:

- 1) ПДВ запропонований німецьким підприємцем В. фон Сіменсом в 1918 р.;

2) ПДВ запропонований американським економістом Т. Адамсом в його роботах у період між 1910 і 1921 –1923 рр.

ПДВ в концепції В. фон Сіменса розглядався як технічна інновація, яка призвела до поліпшення ключових податків. Він забезпечував повернення податків, які сплачувались за вхідні ресурси підприємства і тому дозволяв уникнути каскадної проблеми, яка виникала при використанні податку з обороту. У той час як інновації явно були важливими, фон Сіменс не мав на увазі революційне повалення фінансового порядку [201, с.15–16].

Т. Адамс бачив ПДВ в якості альтернативи податку на доходи від підприємницької діяльності. Він був зосереджений на федеральній податковій політиці і, оскільки не було національного податку з продажів, його робота направлялася не на технічну модифікацію існуючого режиму, а ґрунтовну перебудову існуючої федеральної системи прибуткового податку.

Частка ПДВ в Західній Європі і США в значній мірі відображає різні мотиви податкових новаторів. Німеччина, разом з більшою частиною Західної Європи, ввели ПДВ як зміну та удосконалення уже існуючого на той момент податку з продажу і як доповнення до податку на прибуток [201, с.15–16].

Першість у введенні ПДВ на національному рівні належить Франції. В основу його механізму покладено розвиток методики справляння та застосування податку з обороту, який пройшов послідовно три етапи. Перший етап ознаменований переходом в 1937 р. від податку з обороту до єдиного податку на виробництво. Другий – створенням в 1948 р. системи розподілених платежів, відповідно до якої кожен виробник платив податок з загальної суми своїх продажів за вирахуванням податку, що входив в ціну куплених ним комплектуючих, з різницею в один місяць. Третім етапом стало власне введення в податкову практику в 1954 р., замість єдиного податку на виробництво, ПДВ.

Як уже зазначалося, основним із способів впровадження ПДВ була заміна ним інших непрямих податків, що не виправдали сподівань. Заміна податків є складним і тривалим процесом, з точки зору втрати частини доходів на початкових стадіях або економічної неефективності, або обох [201].



Однією із перших форм непрямого оподаткування виявився податок з продажів, схожий за характером із ПДВ. Передумовою виникнення податку з продажів послужив гострий брак коштів у зв'язку з величезними військовими витратами в період Першої Світової війни [9]. Даний податок стягувався багато разів на кожній стадії руху товару від виробника до споживача. Тому основним недоліком застосування податку з обороту був “каскадний ефект”, який буквально можна розуміти як податок–на–податок. Даний податок створював ланцюг накопичених податків, що сплачувалися від першої стадії виробництва і до останнього етапу роздрібних продажів. В результаті його функціонування ціна товару, що реалізовувався, значно підвищувалась, що викликало величезне невдоволення як покупців, так і виробників. Перш за все, це було пов'язано з тим, що споживачі вимушені були купувати товари за досить завищеною ціною, яка витікала з багатократного оподаткування обігів з продажів. З іншого боку, виробники зазнавали значних збитків унаслідок зниження попиту на свою продукцію. Це стало передумовою до того, що після Першої Світової війни непопулярний податок був скасований у переважній більшості країн, але на недовгий період часу [209].

Терміни сплати податку з обороту встановлювались так, щоб забезпечити регулярне надходження платежу до бюджету та не допускати накопичення на рахунках підприємств та організацій грошових сум, які підлягають сплаті до бюджету. Основна частина податку з обороту надходила до бюджету у момент сплати рахунку або на третій день після здійснення обороту з реалізації продукції.

Податок з обороту мав свої недоліки та переваги, представлені у табл. 1.2. Як суттєвий недолік експерти відзначали те, що цей податок знаходився у прямій залежності від реального внеску кожної стадії виробництва (через різні частки матеріальних витрат в обороті виробленого на кожній стадії продукту). Це означає, що податок з обороту змінювався ще під дією зміни кількості стадій виробництва (кількості операцій з реалізації) [43].

Державний бюджет, сильно обтяжений збільшеними витратами в період

Другої Світової війни, вимагав додаткових джерел поповнення доходів. Податок з обороту, що відповідав фіскальним вимогам в зазначений період часу, був введений знову.

Таблиця 1.2

### Переваги та недоліки податку з обороту

Переваги податку з обороту	Недоліки податку з обороту
Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	Виникає каскадний ефект, тобто послідовне збільшення податкового навантаження на кожній наступній стадії виробництва і обігу продукції
Простота адміністрування і стимулювання вертикальної інтеграції виробництва	Підвищення ціни на товари
Ритмічність та значні обсяги податкових надходжень	Сприяє бартеризації економіки та кризи неплатежів
Однакові умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	Недотримання принципу нейтральності, щодо галузей, які вирізняються великою кількістю стадій обробки вхідних ресурсів
Використання диференційованих ставок за видами товарів	

*Джерело: складено автором на основі [13; 44].*

Необхідно відзначити, що сталося деяке удосконалення механізму обкладення даним податком. По–перше, він почав стягуватися однократно і, як правило, на стадії роздрібної торгівлі, тим самим не дуже уповільнюючи обіг капіталу. По–друге, надходження грошей в казну також відбувалося швидше, оскільки зросла оборотність засобів.

В той же час, при такому стані речей держава терпіла деякі збитки в результаті втрати частини доходів через неможливість проведення повного контролю за всіма стадіями виробництва і обороту товару. При багатократному обкладенні об'єкта фіскальні органи мали можливість отримувати оперативну інформацію про рух капіталу при поданні податкових декларацій. При однократному обкладенні лише останньої стадії обігу така можливість втрачалася. Перераховані чинники послужили основними причинами виникнення ПДВ, який надавав можливість державі контролювати весь процес

виробництва та обігу товарів (у тому числі оптову і роздрібну торгівлю) [209].

Податок на суму товарного обігу був уперше впроваджений німецьким рейхстагом у 1916 р. за проектом Мюллер-Фульда після тривалої парламентської боротьби та в результаті компромісу в переговорах політичних партій з урядом [40, с.7]. Ще не було відомо його майбутнє, проте в момент своєї появи на фіскальній арені податок з обігу став нерядовим явищем і викликав багато дискусій. Уже тоді побачили в ньому прототип дохідно–прибуткового оподаткування, але поставленою в залежність не від величини доходу платника, а від обсягу його споживання. Оскільки податок з обігу здатний уловлювати кон'юнктурний приріст вартості, точніше – цінності оподатковуваних товарів і послуг, це зближує його з оподаткуванням прибутків і спадщини. Податок з обігу у своєму первинному вигляді був задуманий як податок на будь-який обіг товарів (продаж, постачання) за цінністю обороту незалежно від того, оплачується товар безпосередньо готівкою, реалізується в кредит чи збувається за будь-який еквівалент.

Одностадійний податок характеризується здійсненням стягнення на будь-якому одному етапі виробництва – безпосередньо виробництво, оптова торгівля чи роздрібні продажі. Даний податок, на перший погляд, є ідеальним, оскільки його механізм дії, як очікується, повинен усунути каскадний ефект і не вимагає величезних витрат на адміністрування (база набагато менша, ніж у випадку з податком з обороту). Однак, одностадійний податок має багато потенційних проблем [209].

Базою оподаткування тут є одна із останніх стадій руху продукції, як правило, роздрібний або оптовий продаж.

Порівняно з багатастадійним податком з обороту він характеризується меншою фіскальною віддачею, оскільки охоплює тільки одну, а не кожен етап виробництва. Водночас, даний податок має і свої переваги.

*По-перше*, він зменшує затрати компаній на підготовку податкової звітності, оскільки агентом з перерахування податку до бюджету є лише підприємства торгівлі.

*По-друге*, за однакових номінальних ставок одностадійний податок є більш ефективним, з фіскальної точки зору, через менші трансакційні втрати.

Податок з продажу стягується на кінцевій стадії виробництва, що позбавляє стимулів інших виробників штучно звужувати базу оподаткування для його нарахування. ПДВ ж мінімізується на кожному етапі його сплати. Чим більше стадій виробництва у ланцюжку, тим більші втрати бюджету від мінімізації.

*По-третьє*, зникає проблема з відшкодуванням податку експортерам, оскільки вони при закупівлі матеріалів не платять податків, що мають бути вираховані.

*По-четверте*, цей податок не створює перешкод для спеціалізації виробництва, є нейтральним щодо підприємств різних стадій виробничого ланцюжка, крім торгівлі [41].

Недоліки даного податку криються, в основному, у техніці оподаткування. На відміну від ПДВ та багатадійного податку з обороту, одностадійним податком складно охопити відразу всю сферу реалізації продукції.

Наприклад, податок на етапі оптового продажу є нелегким в управлінні: проблема визначається в основному невиразністю визначення оптової стадії. До того ж, оподаткування на стадії виробництва або оптового продажу значно обмежує базу, а тому для отримання достатнього рівня доходу, ставки повинні бути високими. Однак при високих ставках зростають випадки ухиляння від сплати податків. Платники можуть легко уникнути податку за рахунок штучного заниження цін на рівні, що оподатковується (виробництво або оптовий продаж відповідно) та підвищення цін на наступних неоподатковуваних стадіях.

З іншого боку, податок з роздрібних продажів (який в даний час застосовується на державному рівні в США) вимагає, зокрема, масової реєстрації. Дж. Майсел у своїй роботі “Податок з роздрібних продажів”, зазначив, що для забезпечення економічної ефективності оподаткування роздрібних продажів, повинні дотримуватися два основних принципи. По-перше, податок повинен застосовуватися до всіх продажів кінцевому

споживачеві за єдиною ставкою. По–друге, не повинно бути податку на заощадження або виробниче споживання. Обидві ці умови, однак, на практиці важко реалізувати. Це не рідкість, що податкові режими, які застосовуються на практиці, мають кілька ставок і пільг. З іншого боку, в адміністративному плані це достатньо складно і дорого розрізняти споживання (які обкладаються податком) від виробничих закупівель (що звільнені від податку), оскільки є багато предметів, які одночасно можуть використовуватися для виробництва та кінцевого споживання [209].

Адміністрування податку з роздрібних продажів є непростим процесом, принаймні з трьох причин:

1) податок потребує, щоб всі роздрібні продавці були зареєстрованими для стягування податків зі своїх клієнтів;

2) велика кількість пільг і ставок, а також обмежене охоплення (податок, зазвичай, поширюється лише на товари і рідко на послуги), як правило, руйнують базу і призводять до необхідності встановлення високих стандартних ставок для достатнього збору доходів, а висока ставка, в свою чергу, викликає зростання випадків ухилення від сплати податку;

3) підприємства роздрібної торгівлі в країнах, що розвиваються, в основному невеликі і мобільні (без фіксованого місця ведення бізнесу); ці типові характеристики платника податків в сукупності із складністю застосування одностадійного податку представляють реальну проблему для податкового адміністрування.

Загалом, застосування одностадійного податку призводить до серйозного витоку доходів.

Кілька десятків років ПДВ існував винятково у вигляді ідеї, аж поки французький економіст М. Лоре не довів цей задум до робочого вигляду і не запровадив податок у Франції в 1954 р. Він описав схему дії ПДВ і обґрунтував його переваги перед податком з обороту, що виражаються в усуненні каскадного ефекту при справлянні останнього [6]. Однак протягом більш ніж десяти років ПДВ застосовувався в експериментальному, так би мовити “локальному”

варіанті, а дослідним полігоном для його застосування послужила залежна від Франції африканська держава Кот д'Вуар.

Велика географія розповсюдження ПДВ свідчить про його життєздатність та відповідність вимогам ринкової економіки. У Франції ПДВ у тому вигляді, який він має сьогодні, введений 1 січня 1968 р. з набуттям чинності Закону П'ятої Республіки № 66-10. Своєю метою Закон ставив: об'єднати, спростити і узагальнити порядок справляння ПДВ з тим, щоб перетворити його в єдиний і сучасний податок на виробничі витрати [209].

Важливим кроком у поширенні ПДВ було підписання в Римі договору про створення Європейського економічного співтовариства (1957 р.), згідно з яким країни-учасниці повинні були гармонізувати свої податкові системи на користь створення спільного ринку, що поклало початок широкому розповсюдженню ПДВ на економічному просторі. У 1967 р. друга директива Ради ЄЕС проголосила ПДВ головним непрямим податком Європи, зобов'язуючи всіх членів Співтовариства до 1972 р. ввести даний податок у свої податкові системи. Рада також висловила сподівання, що нова система призведе до зростання зовнішньої торгівлі, якій раніше перешкоджала складна система податку з обороту.

Після прийняття директиви, країни, що не входили в ЄЕС, такі як Австрія, Швеція, Греція, також внесли деякі зміни до системи адміністрування ПДВ, або як доповнення уже існуючих систем, або в якості заміни власних національних податкових структур. У тому ж 1967 р. ПДВ почав функціонувати в Данії, в 1968 р. у ФРН [201, с.16] (роки впровадження ПДВ в деяких країнах світу наведені в табл. 1.3).

Шоста директива Ради ЄЕС 1977 р. остаточно затвердила базу сучасної європейської системи обкладення ПДВ, чим сприяла уніфікації адміністрування даного податку в Європі. Останні уточнення в механізмі обкладення ПДВ відбулись в 1991 р. завдяки Десятій директиві, і її положення були включені у податкове законодавство усіх країн-членів ЄЕС.

У 1983 р. у журналі *“U.S. News & World Report”* була опублікована стаття

під назвою “Що не так з системою?”, в якій були розглянуті альтернативи тодішньої податкової системи в США, посилаючись на такі проблеми, як складність податкового законодавства та значне зменшення надходження доходів до бюджетів. Однією із альтернатив, зазначених у статті, був ПДВ, який до того часу широко використовувався в Європі та інших розвинутих країнах.

Таблиця 1.3

### Впровадження ПДВ в зарубіжних країнах

Країна	Рік запровадження	Назва податку
Австралія	2000	GST (Goods and Services Tax)
Великобританія	1973	VAT (Value Added Tax)
Данія	1967	Moms (Merværdiafgift)
Ізраїль	1976	Ma'am
Індія	2005	VAT (Value Added Tax)
Канада	1991	GST (Goods and Services Tax)
Нідерланди	1969	BTW (Belasting over de toegevoegde waarde)
Німеччина	1968	MwSt./USt. (Mehrwertsteuer)
Нова Зеландія	1986	GST (Goods and Services Tax)
Росія	1992	НДС (Налог на добавленную стоимость)
Франція	1954	TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée)
Україна	1992	ПДВ (Податок на додану вартість)
Швеція	1969	Moms (Mervärdesskatt)

*Джерело: складено автором на основі джерела [217].*

З 1987 по 1997 р. ПДВ був введений в багатьох країнах Східної Європи, колишніх радянських республіках, а також Азії. Китай, Таїланд, Філіппіни, Бангладеш ввели ПДВ в середині 1990-х рр. [212]. До початку 2000-х рр. ПДВ став одним з ключових компонентів у податкових системах у більш ніж 140 країнах, з податковими ставками в діапазоні від 5 до 25% (див. табл. 1.4).

Введення оподаткування споживання у розвинутих країнах, таких як Австралія, Канада і Японія зустріло запеклий і тривалий опір. В Австралії, наприклад, це здійснювалося шляхом виключення продуктів харчування та

деяких найважливіших послуг із податкової бази. У Канаді це призвело до повільного і зтяжнього процесу гармонізації федерального ПДВ з провінційними податками з продажів.

Таблиця 1.4

## Ставки ПДВ у державах-членах ЄС

Країна	Ставка ПДВ станом на 1 січня 2014 року	
	Базова, %	Пільгова, %
Австрія	20	10
Бельгія	21	6; 12
Болгарія	20	9
Великобританія	20	5
Данія	25	–
Естонія	20	9
Ірландія	23	4,8; 9; 13,5
Іспанія	21	4; 10
Італія	21	4; 10
Кіпр	18	5; 8
Латвія	21	12
Литва	21	5; 9
Люксембург	15	3; 6; 12
Мальта	18	5; 7
Нідерланди	21	6
Німеччина	19	7
Польща	23	5; 8
Португалія	23	6; 13
Румунія	24	5; 9
Словаччина	20	10
Словенія	20	8,5
Угорщина	25	5; 18
Фінляндія	24	10; 14
Франція	19,6	2,1; 5,5; 7
Чехія	21	15
Швеція	25	6; 12

*Джерело: складено автором на основі джерела [217].*

Також існує підхід, згідно якого прийняття ПДВ поділяється на два етапи.. Перший етап мав місце в основному в Західній Європі і Латинській Америці у 1960–1970 рр. Поширення ПДВ у Західній Європі прискорилося прийняттям низки Директив ЄС, які вимагали від держав-членів введення гармонізованого ПДВ після вступу до ЄС. Другий етап впровадження ПДВ мав місце з кінця 1980-х рр. з введенням ПДВ у деяких промислово-розвинутих країнах, що не



входили в ЄС, таких як Австралія, Канада, Японія та Швейцарія. Цей етап також характеризується широким поширенням ПДВ в країнах з перехідною економікою і країнах, що розвиваються, особливо в країнах Африки та Азії.

Впровадження ПДВ також можна поділити на чотири окремих десятиліття (див. табл. 1.5).

Таблиця 1.5

## Етапи введення ПДВ у світовій практиці

Період введення ПДВ	Країна	Частка у податкових надходженнях, %	Частка у ВВП, %	Початкова ставка, %
1960 — 1970 рр.	Франція	15,4	5,3	20
	Німеччина	19,4	7,4	10
	Нідерланди	18	6,9	12
	Швеція	20,9	9,3	11,1
	Данія	20,7	9,9	10
	Норвегія	18,2	7,7	20
1970 — 1980 рр.	Австрія	18,6	8	16
	Люксембург	18,1	6,8	8
	Бельгія	15,8	7,1	18
	Велика Британія	20,9	7,4	10
	Ірландія	21,6	6	16,4
	Італія	13,7	6,1	12
1980 — 1990 рр.	Греція	21	7,2	16
	Португалія	26,1	8,5	16
	Іспанія	16,6	5,4	12
1990 — 2000 рр.	Швейцарія	12,4	3,5	6,5
	Україна	19,7	9,9	28

*Джерело: складено автором на основі джерела [217].*

На основі аналізу підходів до поділу історії становлення ПДВ, запропоновано виділити такі етапи: 1) 1918 – 1953 рр. – зародження ідеї застосування ПДВ; 2) 1954 – 1966 рр. – введення ПДВ у практику та гармонізація податкових систем країн Європейського економічного співтовариства; 3) 1967 – 1990 рр. – впровадження ПДВ у країнах Західної та Центральної Європи, Латинської Америки; 4) 1990 – 2000 рр. – поширення ПДВ

у країнах Східної Європи, Азії, Австралії; 5) від 2001 р. до сьогодні – гармонізація законодавства з ПДВ у країнах-членах ЄС, подальше удосконалення механізму адміністрування ПДВ у країнах світу.

В Україні ж ПДВ був введений в дію 1 січня 1992 р. Законом “Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991 р. [159]. Закон діяв лише до червня 1993 р. і був замінений Декретом КМУ “Про податок на добавлену вартість” від 26 грудня 1992 р. [158]. Згодом, 3 квітня 1997 р. було прийнято Закон України “Про податок на додану вартість” [160], він набув чинності 1 липня 1997 р. На даний момент цей закон втратив чинність із прийняттям Податкового кодексу України [110] від 2 грудня 2010 р.

І хоча ПДВ знаходить щораз більше поширення у світовій практиці, його часто називають “європейським податком”, віддаючи належне як самому місцю появи нового податку, так і ролі ПДВ у становленні та розвитку західноєвропейського, а сьогодні вже – загальноєвропейського, інтеграційного процесу. Досить сказати, що ПДВ є важливим джерелом бюджетної бази Європейського співтовариства: на даний момент кожна країна-учасниця ЄС перераховує 1% надходжень від податку в “європейський” бюджет [207].

Сьогодні ми можемо говорити про три основні моделі ПДВ: європейська модель, модель Нової Зеландії і японська модель. З трьох основних типів ПДВ, що існують, модель Нової Зеландії найточніше нагадує ідеальну, тобто, що стягується за єдиною ставкою на відносно широку базу. Більшість країн прийняли європейський стиль ПДВ, що характеризується множинністю ставок і різною кількістю пільг. На практиці ці моделі не зустрічаються у чистому вигляді, а передбачають наявність відмінностей у ставках, порогах, пільгах, відшкодуванні. В певних випадках ПДВ існує субнаціонально або обмежений лише сферою виробництва чи оптової торгівлі [201].

Як і будь-який інший податок, потенціал ПДВ, щодо забезпечення доходів бюджету в значній мірі залежить від ефективності адміністрування ПДВ. ПДВ забезпечує значно менше доходів, а також є набагато менш ефективним, в країнах з слабким адміністративним потенціалом. Навіть якщо підтримується

високий рівень адміністративного потенціалу і, незважаючи на перебільшення заяв про зворотне, при справлянні ПДВ країна не застрахована від уникнення чи ухилення від сплати податку. Більшість з цих проблем пов'язані з використанням платниками податків механізму кредитного рахунку.

Багато хто вважає, що ПДВ є поширеним у всьому світі, тому що цей податок на споживання найкраще підходить для потреб держав у збільшенні доходів при все більшій глобалізації економіки. Навіть ті, хто визнає роль ключових регіональних і міжнародних інституцій у просуванні ПДВ часто приписують мотиви просування даного податку достоїнствам політики самого інструменту [209].

Відстоюючи переваги ПДВ, можна не звертати уваги на те, що багато країн відійшли від ідеального шаблону ПДВ. Ці відхилення є результатом локальних обставин і при необхідній політичній підтримці вони можуть бути подолані. Так, наприклад, перший європейський ПДВ не був прийнятий в якості самостійного податку, а через поступову зміну існуючих податків з обороту.

ПДВ ж є відносно вигіднішим, ніж альтернативні варіанти – податок з обороту або одностадійний податок. По–перше, ПДВ, як правило, характеризується широкою базою оподаткування (вона повинна охоплювати як товари, так і послуги). По–друге, це менш ризиковано з точки зору витоку доходів (рахунки-фактури на основі кредитного механізму в управлінні ПДВ полегшують збір, навіть якщо доходи були втрачені на одному з етапів, вони все ще можуть бути зібрані в інших стадіях).

Противники ПДВ, зазвичай, стверджують, що ПДВ є більш складним в управлінні, ніж інші види оподаткування споживання, і складність призводить до підвищення витрат на адміністрування (визначаються як сукупні витрати, що несе платник податків, та адміністративні витрати з боку податкового органу). Однак, як уже зазначалося, податки, які були замінені ПДВ у країнах, що розвиваються, як правило, далеко не прості по своїй конструкції і характеризуються наявністю численних пільг, ставок і вузькою базою оподаткування. Наприклад, ПДВ, введений в 1988 р. на Філіппінах, замінив ряд

непрямих податків, включаючи податок з продажу, податок з обороту, прогресивний податок з продажів на імпорт, лісові платежі, а також інші види адвалорних податків на послуги [43].

Наявність у ПДВ кредитного механізму перетворює його у самодостатній податок. Платники податків можуть претендувати на відшкодування вхідного ПДВ, тільки якщо відповідають певним вимогам та підкріплюють підстави для отримання відшкодування відповідними документами.

На відміну від податку на прибуток, ПДВ не впливає на рішення споживання – заощадження/інвестиції. Будучи споживчим податком, ПДВ не спричиняє дискримінаційного впливу на категорію заощадження/інвестиції, тому що заощадження в основному виключені з бази ПДВ.

Ще однією перевагою ПДВ є те, що за принципом країни призначення може звільнити експорт від непрямого оподаткування, якщо його правильно застосовувати. Використання нульової ставки щодо експорту позбавляє його тягаря ПДВ: експортери не збирають ПДВ при експорті, але все одно мають право вимагати відшкодування всіх сум ПДВ, при купівлі усіх вхідних ресурсів. Це вірно, однак, тільки в разі, коли відшкодування вхідного ПДВ здійснюється у встановлені терміни.

При використанні принципу походження ПДВ стягується за місцем розташування виробництва: експорт оподатковується, а імпорт ні (податок на видобуток). Принцип походження сприяє підвищенню ефективності споживання, оскільки споживачі в різних країнах стикаються з однаковими споживчими цінами (з поправкою на відмінності в транспортних витратах у внутрішньому розподілі і зовнішній торгівлі), навіть якщо податкові ставки варіюються в різних країнах. Прихильники принципу походження стверджують, що цей принцип фактично усуває кордони і тим самим сприяє рівній торгівлі: експорт обробляється так само, як звичайний етап у всьому виробничо-розподільчому ланцюгу, що виходить за межі певної країни або штату в рамках федеральної системи [209]. Недоліком ПДВ також може бути подвійне оподаткування: і у країні виробництва, і у країні імпорту.

На практиці, це не є рідкістю, що відшкодування ПДВ здійснюється із затримкою на шість місяців і більше у країнах, що розвиваються. Без будь-яких відсотків, одержуваних на частини сум, що підлягають відшкодуванню, але є заборгованими, експортно-виробничі фірми програють і в плані вартості грошей у часі.

При розгляді переваг застосування ПДВ, необхідно зазначити про наявність трьох методів, що можуть використовуватися для обчислення податку:

#### 1. Метод додавання.

Відповідно до цього методу сума податкових зобов'язань дорівнює добутку ставки ПДВ та доданої вартості, яка визначається як сума заробітної плати і прибутку. Якщо  $T1$  і  $T2$  є ставками по заробітній платі і прибутку відповідно, то податкове зобов'язання буде визначатися так [209]:

$$ПЗ = T1 * ЗП + T2 * Пр \quad (1.10),$$

де  $ПЗ$  – податкове зобов'язання;  $ЗП$  – заробітна плата;  $Пр$  – прибуток.

Метод додавання на практиці складний у політичному плані для доведення до громадськості, оскільки платники податків будуть просто розглядати ПДВ в якості додаткового рівня податкового навантаження на додачу до корпоративного та особистого прибуткового податку. З іншого боку, структура податку означає, що ПДВ, в принципі, може бути використаний для заміни особистого прибуткового податку і корпоративного прибуткового податку.

#### 2. Метод віднімання.

Податкове зобов'язання на будь-якій стадії при використанні методу віднімання, що розраховується за наступними формулами [209]:

$$ПЗ = \text{Ставка податку} * \text{Податкова база або Додана вартість} \quad (1.11),$$

$$\text{Додана вартість} = \text{Виробіток} - \text{Вхідні ресурси} \quad (1.12).$$

3. Кредитний метод, який базується на рахунках-фактурах.

Це найбільш поширений метод обчислення ПДВ. В основі цього методу лежить те, що фірма на будь-якому етапі виробничо-розподільного ланцюга стягує ПДВ із своїх клієнтів на вихідні ресурси, сплачує податок до бюджету, а потім подає заяву на відшкодування ПДВ, сплаченого за вхідні ресурси [209]:

$$\text{ПЗ} = (\text{T3} * \text{Вихідні ресурси}) - (\text{T4} * \text{Вхідні ресурси}) \quad (1.13),$$

де T3 – податкова ставка на обсяг вихідних ресурсів; T4 – податкова ставка на обсяг вхідних ресурсів.

Якщо розглядати, який метод розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ є найкращим, то можна сказати, що кредитний метод має переваги порівняно з методами додавання та віднімання. Метод додавання заснований на інформації про заробітну плату і прибуток, яку важко отримати в країнах, що розвиваються. Метод віднімання, з іншого боку, вимагає явної оцінки податкової бази – це було б чудово для ПДВ з єдиною ставкою, але може привести до серйозних проблем щодо операцій із застосуванням безлічі ставок ПДВ [209].

Розглянувши методи, які використовуються для розрахунку ПДВ, перейдемо до аналізу форм даного податку. Єдине, чим відрізняються один від одного різні форми ПДВ – це тим, яким чином у них враховується знос основного капіталу (амортизація). У разі податку на кінцевий продукт валову додану вартість (GVA) амортизація ніяк не применшує податкової бази. При оподаткуванні особистих доходів (IVA) з податкової бази віднімається економічний знос. Нарешті, при оподаткуванні споживання (CVA) підприємства мають право відразу віднімати капітальні витрати, тобто нараховувати миттєву повну амортизацію.

Еквівалентність між ПДВ у формі IVA і пропорційним прибутковим податком відразу впливає з рівняння доходу фірми [184]:

$$\Pi = B - BM - A - Z - VD - P \quad (1.14),$$

де  $\Pi$  – прибуток;  $B$  – виторг;  $BM$  – вартість матеріалів;  $A$  – амортизація;  $Z$  – зарплата;  $VD$  – відсотки;  $P$  – рента.

Простою перестановкою членів рівняння отримаємо [184]:

$$BP = B - BM - A = Z + P + VD + \Pi \quad (1.15),$$

де  $BP$  – база ПДВ.

Таким чином, податкова база для фірми дорівнює платежам за фактори виробництва та прибуток. Оскільки результати оподаткування не залежать від того, на кого з учасників операції – продавця або покупця – покладається законом обов'язок сплати податку, звідси випливає, що ПДВ у формі IVA, що накладається на підприємство, еквівалентний пропорційному податку на доходи власників факторів виробництва.

Еквівалентність ПДВ у формі GVA податку з продажів кінцевому споживачу встановлюється настільки ж просто. Для цього ми знову можемо використовувати рівняння доходу фірми [184]:

$$BP = B - BM = Z + P + B + \Pi + A \quad (1.16).$$

Якщо підсумувати останній вираз по всіх фірмах, діючих у національній економіці, то вийде валовий національний продукт (ВНП), який дорівнює сумі всіх продажів кінцевим споживачам, що мали місце в народному господарстві.

Нарешті, той факт, що ПДВ у формі CVA еквівалентний пропорційному податкові на споживання, може бути встановлений на основі визначення податкової бази [184]:

$$BP = B - BM - KB \quad (1.17),$$

де КВ – капітальні витрати.

ПДВ у формі CVA виявляється рівним податку на роздрібні продажі, що збирали по частинах на кожній стадії виробничого процесу.

Те, що ПДВ у формі податку на споживання, якщо він існує досить довгий час, наближається до податку на фонд заробітної плати, стає зрозумілим, якщо зауважити, що негайне списання капітальних витрат фактично компенсує майбутній податковий тягар на доходи від нового капіталу. Тому якщо весь наявний капітал був таким чином списаний, то весь податковий тягар цілком лягає на трудовий дохід. Таким чином, ПДВ у формі CVA виявляється рівним податку на поточний фонд заробітної плати плюс податок на доходи з капіталу, які існували в момент запровадження податку. З часом друга частина податкових виплат буде зменшуватися, так що після якогось моменту тягар ПДВ буде розподілено точно так само, як і тягар податку на фонд заробітної плати.

Слід відзначити, що ПДВ в формі CVA буде заохочувати накопичення капіталу в найбільшому ступені, меншою мірою – ПДВ в формі IVA і найменше всіх – ПДВ у формі GVA. Це безпосередньо впливає з ступеня, в якому різні схеми дозволяють списання капітальних витрат. Можна також припустити, що ці варіанти податку розташуються у тому ж самому порядку у відношенні до ступеня нерівності в розподілі податкового тягара, тому що доходи на капітал мають більшу концентрацію, ніж трудові доходи [184].

Проаналізувавши позитивні та негативні сторони застосування ПДВ, методи його обрахунку та форми даного податку, отримані висновки можна узагальнити у вигляді таблиці (див. табл. 1.6)

*Таблиця 1.6*

**Переваги та недоліки ПДВ**

<b>Переваги ПДВ</b>	<b>Недоліки ПДВ</b>
Має широку базу оподаткування, бо охоплює предмети широкого споживання і всі стадії руху продукції	Складність адміністрування – значні втрати бюджету від його мінімізації та проблеми з відшкодуванням
Збалансовує фіскальні потреби уряду та необхідність створення умов для розвитку бізнесу	Платник – кінцевий споживач. Прихована “форма” оподаткування



Продовження Таблиці 1.6

Стимує кризу перевиробництва, вирівнює можливість отримання надприбутків та регулює процеси споживання	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
Податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від числа оборотів і стадій створення вартості	Не надає жодних переваг національному підприємству в міжнародній торгівлі та зовнішньоекономічних зв'язках
Характерна нейтральність щодо фірм різних стадій виробництва. Виняток – сировинні компанії, що експлуатують природні ресурси	Ухилення від сплати податку, в т. ч. за рахунок неузгодженості законодавчих актів з оподаткування, недосконалої системи податкового обліку
Дозволяє оперативно проводити податкові операції	Негативний вплив на високотехнічні та наукоємні виробництва
Не впливає на прийняття рішення споживання – заощадження (інвестиції)	

*Джерело: складено автором на основі джерел [6; 201; 209].*

Проаналізувавши історію становлення та розвитку видів непрямого оподаткування, а також розглянувши переваги та недоліки використання податку з обороту, податку з продажів та безпосередньо ПДВ, можна сказати, що усі три податки мали низку своїх плюсів та мінусів. Хоча запровадження системи ПДВ відбувалося із врахуванням слабких сторін його попередників, все-таки це не позбавило його від наявності певних проблем в адмініструванні, які потребують подальшого вирішення. Також з проведеного аналізу видно, що кожен наступний податок в системі еволюції характеризувався більшою фіскальною ефективністю, і на даний час із усіх форм ПДВ є найбільш виправданим.

### **1.3. Нормативно–правове забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні**

Функціонування ПДВ в Україні зумовлює низку проблем, пов'язаних з його адмініструванням. Численні пропозиції та зауваження науковців, знайшли своє відображення в чинному законодавстві, шляхом внесення відповідних змін. Дослідження правового механізму ПДВ дозволяє зрозуміти і розкрити сутність

цього податку, визначити проблеми його правового регулювання і шляхи їх вирішення.

Повноваження із встановлення елементів податку (ставки, платників, база оподаткування, податковий період і т. д.) покладені на Верховну Раду України.

Проаналізуємо нормативно-правову базу, її розвиток та сучасний стан, що встановлює порядок та умови справляння ПДВ (див. Додаток А).

Як зазначено у попередньому параграфі роботи, першим нормативним актом з ПДВ був Закон України “Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991 р. № 2007–ХІІ [159]. Початкова редакція зазначеного закону визначала платників податку, об’єкти оподаткування, оподатковуваний оборот, перелік товарів, робіт, послуг, звільнених від сплати податку, ставки податку, порядок його обрахування і зарахування до бюджету, терміни сплати, відповідальність платників і контроль за надходженням податку.

У разі перевищення суми сплаченого постачальником податку суми податку, належної сплати до бюджету, різниця, що виникала, зараховувалася у рахунок наступних платежів або відшкодовувалася за рахунок загальних надходжень цього податку щомісячно, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Водночас за деякими операціями, звільненими від оподаткування, відшкодування не здійснювалося, а суми податку, сплачені постачальникам, відносилися на собівартість виробництва і обігу.

Після прийняття Закону № 2007–ХІІ було видано 4 законодавчі акти, якими до нього вносились зміни та доповнення. Надалі система адміністрування податку зазнала численних змін, включаючи зміну його назви – з “добавленої” на “додану” вартість [192, с.40].

Закон № 2007–ХІІ діяв до 1993 р. і був замінений Декретом КМУ від 26 грудня 1992 р. № 14–92 “Про податок на добавлену вартість” [158], що діяв до жовтня 1997 р. Зміни до Декрету вносились 13 разів. Відповідно до цього нормативного акту, оподаткуванню підлягали також обороти з реалізації на території України імпортованих товарів. Ставка податку складала 20 % оподаткованого обороту, який не включав ПДВ.

Законом України від 01 лютого 1994 р. № 3898–XII “Про Державний бюджет України на 1994 рік” [127] ставку податку збільшено до 28 %, а з початку 1995 року відновлено ставку податку у розмірі 20 %.

Перелік операцій, які звільнялися від ПДВ, значно розширювався. Крім того, Уряд наділявся правом надавати платникам додаткові пільги за цим податком. Починаючи з 1994 р., повноваження щодо надання додаткових пільг з ПДВ на окремі товари (роботи, послуги) мала тільки Верховна Рада України.

Згідно із законодавством сплачений постачальникам ПДВ дозволялося відшкодовувати тільки за деякими операціями, звільненими від оподаткування, зокрема, з експорту товарів (робіт, послуг), продажу вугілля, вугільних брикетів і електроенергії, роботам з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи. За всіма іншими операціями, відповідно до пункту 2 статті 7 Декрету, різниця між сумою податку, сплаченою або такою, що підлягала сплаті постачальникам за виконані роботи, надані послуги, придбані матеріальні ресурси, паливо, і сумою податку, отриманою за реалізовані товари (роботи, послуги), з бюджетів не відшкодовувалася [158].

Значних змін зазнав також механізм застосування ПДВ стосовно зовнішньоекономічних операцій. Якщо в початковій редакції Декрету від ПДВ звільнявся експорт із розрахунками в іноземній валюті, то з 18 травня 1993 р. пільга надавалась тільки для експорту у вільно конвертованій валюті, крім валют країн СНД. Це негативно впливало на відносини вітчизняних підприємств із зарубіжними партнерами. Тому пізніше повернулись до початкового формулювання пільги [192, с.41].

До 1994 р. податкова політика була переважно орієнтована на оподаткування експорту, операції ж з імпорту були звільнені від оподаткування. Це призвело до зростання цін на вітчизняні товари та скорочення виробництва. Дешевий імпорт, на думку урядовців, мав покрити нестачу матеріальних ресурсів, а експорт мав оподатковуватися, оскільки ціни на внутрішньому ринку були нижчими ніж на зовнішньому.

Цікавим є той факт, що ні Закон № 2007–XII, ні Декрет не визначали такі

поняття, як “податковий кредит” чи “податкове зобов’язання”. ПДВ справлявся наступним чином: у бюджет перераховувалась позитивна різниця між “вхідним ПДВ” (сумою податку, одержаного від покупців за реалізовані товари, роботи, послуги) і “вихідним ПДВ” (сумами податку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам).

Для усунення недоліків механізму адміністрування ПДВ, створення сприятливих умов для розвитку виробництва у 1997 р. здійснено низку заходів, які знайшли відображення в новому законі.

Закон України від 3 березня 1997 р. № 168/97-ВР “Про податок на додану вартість” [160] був основним нормативним документом, що тривалий час (майже чотирнадцять років) регламентував справляння ПДВ в Україні. На думку О. Данілова: “з урахуванням внесених до нього поправок та доповнень, даний Закон вніс кардинальні зміни до порядку обчислення і сплати цього податку і став помітним кроком у реформуванні податкової системи України, наближенні її до міжнародних стандартів” [18].

Даний Закон містив 11 статей, якими визначались категорії платників ПДВ, об’єкти, база та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, порядок реєстрації платників ПДВ, порядок визначення податкового кредиту та податкових зобов’язань.

Головними особливостями Закону України № 168/97–ВР були:

- 1) встановлював новий підхід при визначенні категорії платників ПДВ, що давало можливість охопити всіх потенційних платників податку;
- 2) на території України, відповідно до міжнародних норм стягування ПДВ, запроваджувалась спеціальна реєстрація платників ПДВ у Державній податковій адміністрації за місцем їх знаходження з метою одержання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ та індивідуального податкового номера платника ПДВ, що дозволяло створити єдину базу даних платників податку з метою одержання права на нарахування податку та складання податкової накладної при продажу товарів (робіт, послуг) незалежно від їх походження;

3) податковим законодавством уперше на території України було введено рівноправну відповідальність як платників (за повноту та своєчасність проведення розрахунків з бюджетом), так і Уряду України (за несвоєчасне повернення коштів – суми перевищення сплаченого податку постачальникам над отриманим від продажу товарів (робіт, послуг) [163].

Зміни і доповнення до Закону № 168/97–ВР вносились 149 разів. Як наслідок значно ускладнився процес бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ. Зокрема у 1999 та 2000 р. до Закону України “Про податок на додану вартість” було внесено по 23 зміни [182, с.271].

Варто зазначити, що численні зміни законодавства та багато невизначених моментів в порядку адміністрування податку призвели до того, що Державна податкова адміністрація України постійно видавала нові роз’яснення та рекомендації, які не рідко суперечили нормам самого Закону України “Про податок на додану вартість”, а також рішенням Вищого адміністративного суду України.

Із прийняттям Податкового кодексу пов’язаний новий етап становлення законодавства щодо адміністрування ПДВ. Відповідно з 1 січня 2011 р. Закон № 168/97–ВР втратив чинність. А отже, втратили актуальність і більшість листів Державної податкової адміністрації України (сьогодні – Державна фіскальна служба), які роз’яснювали питання функціонування ПДВ.

Розробники проекту Податкового кодексу виходили з того, що діючі норми Закону України “Про податок на додану вартість” в цілому відповідали загальноприйнятій схемі оподаткування цим податком, і тому взяли їх за основу при підготовці Розділу V “Податок на додану вартість” Податкового кодексу від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI [110].

Велика кількість положень Податкового кодексу стали новими для податкового законодавства України. Наведемо деякі з них:

1) було розширено перелік платників ПДВ, а саме доповнено положенням про осіб, на яких покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування і особи–

управителя майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ відносно господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, отриманого в управлінні за договорами управління майном;

2) уведено механізм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, визначено критерії отримання права на дане відшкодування, порядок та терміни проведення перевірки платника для визначення відповідності критеріям та виплати належних сум відшкодування;

3) врегульовано порядок бюджетного відшкодування ПДВ, у випадку отримання від нерезидента послуг на митній території України;

4) визначено, що податкова накладна являється правовою підставою для віднесення сум ПДВ до податкового кредиту, у випадку здійснення операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України;

5) детально визначено умови пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту. У Законі України № 168/97–ВР цьому питанню був присвячений підпункт 7.4.3, який регулював правовідносини на дуже загальному рівні. Набутий досвід і напрацювання податкових органів дозволили прописати детальний механізм пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту, включаючи розрахунок частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями;

6) пунктом 200.22 уперше визначено поняття платника податку із позитивною податковою історією. Вимоги, яким повинен відповідати платник протягом попередніх 36 послідовних місяців, визначені відповідною постановою КМУ [110].

Крім Податкового кодексу, справляння ПДВ регламентується законами і підзаконними нормативно-правовими актами (постановами КМУ, наказами Державної фіскальної служби і Міністерства фінансів України та ін.), а також міжнародними угодами.

Незважаючи на всенародне обговорення та доопрацювання проекту Кодексу перед прийняттям, зміни до Розділу V після набрання ним чинності

уже вносилися. Наведемо Закони, якими було внесено найбільше змін у систему адміністрування ПДВ.

Першим законом, що вніс суттєві зміни у Податковий кодекс був Закон України № 3387 від 19 травня 2011 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур” [119], що набув чинності з 1 липня 2011 р. Даним Законом вилучено із списку операцій, звільнених від оподаткування, операції із постачання послуг, що надаються іноземними та вітчизняними суднами, що здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу та вантажів.

Також зміни до Податкового кодексу внесені Законом України № 3609 від 7 липня 2011 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України” [115]. Даний Закон передбачав внесення великої кількості змін у частині ПДВ, а саме:

1) доповнено вимоги щодо добровільної реєстрації платником ПДВ, а саме те, що особа, статутний капітал або балансова вартість активів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів) якої перевищує 300000 грн та яка не є платником податку, може добровільно зареєструватися незалежно від наявності здійснених нею оподатковуваних операцій та обсягу постачання товарів та послуг іншим платникам податку;

2) змінено вимогу щодо частки здійснюваних операцій, до яких застосовується нульова ставка податку, із не менше 40% на не менше 50% загального обсягу поставок, яка є одним із критеріїв для отримання автоматичного бюджетного відшкодування;

3) змінено форму податкової накладної та введено додатковий реквізит, а саме УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України).

Закон набув чинності з 6 серпня 2011 р., але була низка змін, які набули чинності в різний період часу: деякі – з 1 серпня 2011 р., деякі – “заднім числом”, тобто з 1 квітня 2011 р., деякі – з 1 січня 2012 р.

Ще одним законом, що вніс зміни до Податкового кодексу, був Закон України № 4834 “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм” [125], прийнятий 24 травня 2012 р. і чинний з 1 липня 2012 р. Даним Законом внесені наступні зміни:

1) вилучено вимоги щодо добровільної реєстрації платником ПДВ, які встановлювалися до розміру статутного капіталу чи балансової вартості активів, а також вимоги до обсягу постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців, що повинні були сукупно становити не менше 50 % загального обсягу;

2) змінено строки подачі реєстраційної заяви при зміні ставки єдиного податку з не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, але не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися ставка єдиного податку у розмірі 3 %;

3) період реєстрації після подання заяви змінено із 10 на 5 робочих днів;

4) операції, що звільнені від оподаткування, доповнені операціями з безоплатної передачі у державну або комунальну власність відповідних територіальних громад трамвайних вагонів, тролейбусів, автобусів для перевезення громадян.

Закон України від 7 червня 2012 р. № 4915 “Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм” [126], який набрав чинності з 8 липня 2012 р., також вніс важливі зміни до Податкового кодексу. Даним законом операції із вивезення товарів за межі України у митному режимі тимчасового вивезення або в режимі переробки та операції з постачання товарів на митну територію України у режимі відмови на користь держави були вилучені із операцій, що не є об’єктом оподаткування.

Законом України від 5 липня 2012 р. № 5083 “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв’язку з проведенням адміністративної реформи в Україні” [121] (чинний з 12 серпня 2012 р.) доповнено перелік критеріїв, яким повинен відповідати платник ПДВ



для отримання права на автоматичне бюджетне відшкодування податку, наступним: великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року.

Законом України від 2 жовтня 2012 р. № 5412 “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання окремих питань оподаткування” [120] до переліку платників ПДВ включені особи – інвестори (оператори), які ведуть окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції, а також доповнено перелік операцій, звільнених від оподаткування, операціями із створення, постачання, просування, реставрації і розповсюдження національного культурного продукту в порядку, визначеному КМУ.

Ще одним законом, що вніс зміни до Податкового кодексу, був Закон України № 5519 від 6 грудня 2012 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів”, яким дозволено погашати певні бюджетні видатки, а також бюджетну заборгованість, включаючи заборгованість з відшкодування ПДВ, казначейськими фінансовими векселями (детальніше розглянемо у підпункті 2.2) [123].

Також слід згадати про Закон України № 5518 від 6 грудня 2012 р. “Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів”, яким право визначати порядок обігу, обліку та розрахунків із застосуванням фінансових векселів надано КМУ та НБУ[114].

3 серпня 2013 р. набрав чинності Закон України від 4 липня 2013 р. № 407 “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо фінансових векселів”, яким внесено зміни до Податкового кодексу щодо вдосконалення процедури видачі фінансових векселів [116]. Тимчасово, до 1 січня 2014 р. платник податку мав право за власним бажанням отримати бюджетне відшкодування ПДВ у вигляді фінансового казначейського векселя. Видача даного казначейського векселя прирівнювалася до

відшкодування податку у формі перерахування коштів з бюджетного рахунку на рахунок платника податку. Тобто платники могли самостійно визначати, в якій формі отримувати бюджетне відшкодування: грошима чи векселями, адже про обрання способу відшкодування ПДВ з бюджету шляхом видачі векселів платник зазначає у поданій ним заяві. Відшкодування податку векселями базувалося на добровільній основі, а на автоматичний режим повернення не поширювалося.

Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень” від 24 жовтня 2013 р. № 657 внесено наступні зміни:

1) скасовано свідоцтво платника ПДВ і визначено, що статус платника даного податку можна підтверджувати витягом із реєстру, який платник може отримати протягом двох робочих днів, подавши відповідний запит;

2) скасовано реквізит “номер і дата митної декларації”, за якою було здійснено митне оформлення товару, ввезеного на митну територію України, у податковій накладній, а також на формі накладної відбилося і скасування свідоцтв платників ПДВ;

3) внесено зміни у порядок визначення бази оподаткування ПДВ у частині неврахування суми неустойки (штрафів та пені), 3 % річних від простроченої суми та інфляційні втрати, отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов’язань, оскільки вони не відносяться до складу договірної (контрактної) вартості [122].

Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства” від 10 квітня 2014 р. № 1200 [117] визначено, що ставкою 7 % ПДВ оподатковуються операції з:

а) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим КМУ;

б) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Ще одним законом, що вніс зміни до Податкового кодексу у частині адміністрування ПДВ, був Закон України “Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” від 27 березня 2014 р. № 1166 [142]. Даним законом ставка ПДВ у розмірі 17 % була змінена на 20 %.

Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” від 31 липня 2014 р. № 1621 вніс суттєві зміни, частина з яких набула чинності 1 січня 2015 р. [118]. Наведемо дані зміни у вигляді переліку:

1) зміни до п.181.1, щодо сукупного обсягу операцій із постачання товарів чи послуг, що підлягають оподаткуванню, за останні 12 місяців. Сума була збільшена із 300000 грн. до 1000000 грн. п.188.1 був доповнений абзацами, щодо бази оподаткування операцій з постачання товарів та послуг. Вона не може бути нижче ціни придбання таких товарів та послуг, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного періоду;

2) Податковий кодекс доповнений абзацом, що передбачає подання звітності платниками ПДВ у електронній формі, з дотриманням вимог щодо електронного цифрового підпису. З 1 січня 2015 р. подання паперових декларацій не передбачено;

3) внесено зміни, що передбачають скасування податкових накладних на паперових носіях. Накладна повинна надаватися покупцю у електронному вигляді, уже зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних. З 1 січня 2015 р. усі податкові накладні підлягають реєстрації у Єдиному реєстрі;

4) з 1 січня 2015 р. запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ;

5) змінено критерії автоматичного бюджетного відшкодування (детальніше у підпункті 2.2).

Система електронного адміністрування ПДВ передбачає наступне:

1) кожному платнику ПДВ у Державному казначействі відкривається електронний рахунок, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ;

2) платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні, а також розрахунки коригування в Єдиному реєстрі на суму ПДВ, обчислену за встановленою формулою;

3) платник ПДВ не здійснюватиме сплати до бюджету. Сума податку визначена у декларації стягуватиметься із електронного рахунку Державним казначейством на основі надісланого податковими органами реєстру платників ПДВ з сумами податку;

4) від'ємне значення податку може бути або зараховано в податковий кредит майбутнього періоду, або заявлено як бюджетне відшкодування в сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, яка визначається за встановленим порядком [118].

Наказом МФУ від 23 січня 2015 р. № 13 “Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України” було внесено зміни до форми податкової декларації, уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправлення самостійно виявлених помилок. Також було змінено критерії, яким повинен відповідати платник для отримання

автоматичного бюджетного відшкодування [104].

Законом України № 63–19 від 25 грудня 2014 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу” було надано можливість оформити уточнюючий розрахунок податкових зобов’язань. Закон визначив, що уточнити декларації платники можуть щодо господарських операцій, які відбулися до 1 квітня 2014 р., але в межах 1 095 днів. Податковий компроміс передбачав сплату 5 % від уточнених податкових зобов’язань, а 95 % такої суми податковим органом вважалися погашеними. Штрафні санкції не застосовувалися, пеня не нараховувалася [111].

Вигідна пропозиція, так і не стала привабливою для вітчизняних підприємств. Державними органами було заплановано за три місяці дії даного механізму акумулювати до бюджету 1–3 млрд грн. В кінцевому результаті акумульований дохід становив менше 300 млн грн. Причинами такої ситуації стали страх суб’єктів господарювання використовувати даний механізм, оскільки не було гарантій, що платників при поданні розрахунків не притягнуть до кримінальної відповідальності за іншими статтями, а також і те, що багато недобросовісних підприємств уже давно закриті. Податковий компроміс також не могли застосовувати державні підприємства, оскільки при виявленні у них таких порушень посадові особи підприємства притягуються до відповідальності за нанесення збитку державі та розтрату державного майна [183].

Під час роботи системи електронного адміністрування суб’єктами господарювання надсилалася велика кількість скарг, а саме щодо складності з реєстрацією податкових накладних у системі через методологічні неточності (призвело до порушення строків та, відповідно, зростання штрафних санкцій) та можливості коригування у ручному режимі формули щодо визначення суми податкового кредиту та відсутності чіткого порядку його скасування, що відкриває можливості для корупції.

Важливі зміни були внесені Законом України від 16 липня 2015 р. № 643–19 “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість”. Для спрощення механізму адміністрування ПДВ передбачено, що [124]:

1) покупець має право відображати податковий кредит на підставі копій податкових накладних, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних, тобто уже не потрібно отримувати їх від постачальника;

2) платники податку мають право виписувати зведену місячну накладну, що здійснюється в кінці місяця, що міститиме обсяг всіх операцій проведених за місяць. Це може здійснюватися, коли постачання товарів чи надання послуг має ритмічний чи безперервний характер;

3) спрощено форму податкової накладної. Необов’язковими реквізитами для заповнення стали: місцезнаходження покупця та продавця, номер та дата договору, форма розрахунку, вид цивільно-правового договору;

4) не застосовуються штрафні санкції за порушення термінів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі, складених до 1 жовтня 2015 р.;

5) збільшено період часу, що надається для реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі до 31-ого календарного дня (було 15 календарних днів), які виписані з 01 липня по 30 вересня 2015 р.;

6) заборонено накладання арешту на кошти, які знаходяться на електронних рахунках платників ПДВ.

Розглянемо підзаконні нормативно-правові акти, що регламентують справляння ПДВ.

Порядок реєстрації платників ПДВ, анулювання реєстрації, присвоєння індивідуального податкового номера, порядок ведення реєстру платників ПДВ, а також форми заяв визначено Наказом Міністерства фінансів України від 14 листопада 2014 р. № 1130 “Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість” [148], яким також було визначено, що наказ Міністерства доходів і зборів України від 16 січня 2014 р. № 26 “Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість”

втратив чинність.

Питання відшкодування ПДВ (форми документів, критерії, відповідність яким дає право на автоматичне відшкодування ПДВ, проведення позапланової виїзної перевірки тощо) регулюються наказами Міністерства фінансів, наказами Державної податкової адміністрації та постановами КМУ (див. табл. 1.7).

Таблиця 1.7

**Нормативно–правові акти з питань відшкодування ПДВ**

Назва документа	№ та дата	Питання, що регулює
Наказ МФУ “Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум ПДВ”	№ 1396, 07.11.2011	Форми документів щодо відшкодування ПДВ
Наказ ДПА, Державного казначейства України “Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування ПДВ, визначені у висновках”	№ 68/23, 03.02.2011	Строки формування та надсилання інформації, повноваження та обов’язки державних органів на кожному етапі узагальнення інформації
Постанова КМУ “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”	№ 1238, 27.12.2010	Містить сім підстав (порушення справи про банкрутство, існування розбіжностей між податковим кредитом платника та податковим зобов’язанням його контрагентів, наявність у Єдиному державному реєстрі відповідних записів і т.п.)
Постанова КМУ “Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник ПДВ вважається таким, що має позитивну податкову історію”	№ 73, 25.01.2012	Критерії включають своєчасне подання податкової звітності, відповідність критеріям, що дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування, щодо платника немає запису, щодо анулювання реєстрації платника ПДВ

*Джерело: складено автором на основі джерел [144; 146; 154; 155].*

Окремими нормативно-правовими актами регулюються питання обліку та звітності (див. табл. 1.8).

Деталізація окремих правових положень щодо ефективного забезпечення адміністрування ПДВ здійснюється, як правило, у підзаконних нормативно-

правових актах. При цьому, якщо порівняти роз'яснювальні листи відносно ефективного адміністрування податків, то ми бачимо, що саме щодо ПДВ останніми роками їх готується найбільше. Так, наприклад, якщо у 2006 р. не було видано жодного листа щодо ПДВ, то в 2007 р. – 16, 2008 р. – 20, у 2009 р. було видано 28 листів щодо ПДВ, у 2010 р. – 20 листів та 3 накази, на початку 2011 р., вже після набрання законної сили Податковим кодексом – 8 листів, 2012 р. – 12 листів, 2013 р. – 32 листи, 2014 р. – 10 листів. Для порівняння: щодо акцизного податку за два останні роки видано 5 листів; щодо податку з доходу фізичних осіб – 9 [62].

Таблиця 1.8

**Нормативно–правові акти з питань обліку та звітності з ПДВ**

<b>Назва документа</b>	<b>№ та дата</b>	<b>Питання, що регулює</b>
Постанова КМУ “Про затвердження Порядку документального оформлення операцій з постачання послуг з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден, які здійснюють внутрішні, міжнародні та транзитні польоти в районах польотної інформації зони відповідальності України, і податкових накладних та відображення таких операцій у податковій звітності”	№ 101, 31.01.2011	Механізм документального оформлення операцій з постачання послуг з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден
Постанова КМУ “Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних”	№ 1246, 29.12.2010	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
Наказ МФУ “Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ”	№ 966, 23.09.2014	Форма податкової декларації, уточнюючий розрахунок податкового зобов'язання, порядок заповнення і подання звітності

*Джерело: складено автором на основі джерел [149; 150; 156].*

Особлива увага в національному законодавстві також приділяється операціям, що не є об'єктом оподаткування, операціям, що звільнені від оподаткування і питанню нарахування ПДВ (див. табл. 1.9).



Таблиця 1.9

**Нормативно–правові акти з питань операцій, що не є об'єктом оподаткування та операцій, що звільнені від оподаткування**

Назва документа	№ та дата	Питання, що регулює
Постанова НБУ “Про затвердження Переліку типових операцій з розрахунково-касового обслуговування, які відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ не є об'єктом оподаткування”	№ 400, 15.11.11	Операції з відкриття (закриття) рахунків клієнтам, операції з проведення розрахунків клієнтів, операції з касового обслуговування клієнтів, операції з векселями
Постанова КМУ “Про затвердження Порядку надання послуг з харчування громадян у закладах охорони здоров'я, операції з надання яких звільняються від оподаткування ПДВ”	№ 818, 05.09.12	Визначено ким надаються послуги з харчування та перелік послуг, що звільняються від оподаткування
Постанова КМУ “Про затвердження Порядку звільнення від обкладення ПДВ операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними”	№ 1240, 27.12.10	Порядок визначення обсягу пільг, відшкодування податку, сплати податку та місце сплати, проведення визначених перевірок, визначено перелік операцій звільнених від оподаткування, форми заяви на відшкодування податку та журналу обліку заяв
Постанова КМУ “Про затвердження Порядку надання послуг з харчування дітей у дошкільних, учнів у загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах, операції з надання яких звільняються від обкладення ПДВ”	№ 116, 02.02.11	Визначено порядок надання послуг харчування у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах

*Джерело: складено автором на основі джерел [147; 151; 152; 153].*

Порядок нарахування та сплати податку перебувають у постійному русі. Хоча прийняття Податкового кодексу і сприяло удосконаленню та підвищенню прозорості справляння ПДВ, проте, на нашу думку, сьогодні формування механізму оподаткування доданої вартості ще не завершено.

Характерною рисою становлення нормативно-правового забезпечення функціонування ПДВ були і досі залишаються протиріччя та невизначеність окремих положень нормативних документів, що призводить до багатьох

конфліктних ситуацій між платниками податку та контролюючими органами. Також часті внесення змін до номартивно-правової бази з питань ПДВ потребує швидкого пристосування платників податків, що призводить до високої ймовірності допущення помилок в обліку чи звітності. Дослідження Єдиного державного реєстру судових рішень дозволило виявити близько 450 справ, що стосуються оскарження рішення-повідомлення податкових органів в частині сплати ПДВ.

За нашими спостереженнями, крім чотирьох головних законодавчих актів по ПДВ, в Україні за 23 роки урядовими структурами видано більш ніж 5000 нормативно-правових та підзаконних актів, що стосувалися різних питань розрахунку, справляння, обліку та звітності, а також відшкодування податку.

Аналізуючи останні законодавчі зміни, ми дійшли висновку, що вдосконалення нормативно-правового забезпечення було направлене на підвищення фіскальної ефективності ПДВ. Тому у Податковому кодексі уряд запровадив додаткові вимоги та обмеження для платників податків з метою перекриття схем мінімізації нарахування податку, а також розширив повноваження контролюючих органів.

## Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретико–методичні аспекти функціонування ПДВ можна зробити наступні висновки:

1. Фактори, що впливають на додану вартість, включають в себе: рівень якості окремих видів товарів, тривалість оборотності обігових коштів, вартість витратних матеріалів, розмір оплати праці, ціна реалізації продукції, наявність та кількість товарів субститутів, складність процедур державної реєстрації та отримання дозволів, наявність державної підтримки, розмір попиту на товар та його співвідношення із загальною ринковою пропозицією, розміри податків, курс валют, інфляційні очікування продавців.

2. Фіскальна ефективність ПДВ піддається впливу наступних чинників: база оподаткування, еластичність споживання щодо цін та доходів, диференціація ставки ПДВ, податкові пільги, сезонні коливання надходження податку, рівень точності надходження та відшкодування податку, рівень податкової дисципліни, уразливість до шахрайства. Розрахунок та аналіз коефіцієнтів, що ґрунтуються на зазначених чинниках, дасть можливість всебічно оцінити фіскальну ефективність ПДВ.

3. Існує велика кількість поглядів на трактування поняття “фіскальна ефективність ПДВ”, частина з яких розглядає його достатньо вузько та однобічно. Враховуючи погляди вчених-економістів, запропоновано таке його визначення – це спроможність ПДВ забезпечувати достатній обсяг доходу бюджету для покриття витрат на бюджетне відшкодування, адміністрування податку, фінансування витрат, що здійснюються за рахунок надходження ПДВ, з одночасною мінімізацією втрат від застосування пільгового оподаткування, застосування схем ПДВ–шахрайства та мінімізації тіньового обсягу податку.

4. Першість у введенні ПДВ належить Франції, яка за основу механізму його функціонування обрала механізм дії податку з обороту, які пройшов три етапи еволюції. В Україні ж ПДВ був введений в дію 1 січня 1992 р. Законом “Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991 р. На даний час ПДВ

справляється у більш ніж 140 країнах світу і являється одним з основних джерел формування бюджетів.

5. Перевагами застосування ПДВ є нейтральність, щодо фірм різних стадій виробництва (крім сировинних компаній, що експлуатують природні ресурси), широка база оподаткування, стримання кризи перевиробництва, вирівнювання можливості отримання надприбутків, незалежність податкового навантаження від кількості стадій створення вартості, відсутність впливу на прийняття рішення споживання-заощадження тощо. До недоліків ПДВ відносяться: складність механізму адміністрування, значні можливості для застосування схем шахрайства, регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення, відсутність переваг для національних підприємств у міжнародній торгівлі.

6. Основним нормативно-правовим актом, що регулює адміністрування ПДВ є Податковий кодекс України. Важливими його нововведеннями було розширення переліку платників податків, детальне визначення умови пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту, врегулювання питання бюджетного відшкодування у випадку отримання послуг від нерезидента, запровадження механізму автоматичного бюджетного відшкодування, визначення поняття платника податку із позитивною податковою історією.

7. Однією із причин складності механізму адміністрування ПДВ є нестабільність податкового законодавства. За 23 роки функціонування ПДВ в Україні норми, що регулюють його справляння змінювалися надзвичайно часто, а також урядовими структурами було видано більш ніж 5000 законів та інших нормативно-правових актів, що регулювали облік, звітність, порядок сплати, відшкодування та інші питання механізму справляння ПДВ.

Основні наукові результати, отримані під час дослідження теоретичних основ ПДВ, опубліковані у працях автора [73; 79; 80; 86; 88; 95; 97; 99].

## РОЗДІЛ 2

### МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ

#### **2.1. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні**

ПДВ є важливим джерелом доходів бюджету. Його фіскальна особливість характеризується тим, що через наявність широкої бази оподаткування, на даний податок мають менший вплив кон'юнктурні коливання цін на сировину, матеріали та енергоносії. Ця особливість відрізняє ПДВ від інших податків та підтверджується достатньо стабільною динамікою частки податку у доходах бюджету. Процес адміністрування ПДВ, незважаючи на обсяги надходжень, що він забезпечує, супроводжується великою кількістю проблем та непорозумінь.

В своїй роботі К. Імран та Дж. Стігліц [199] прийшли до висновку, що вигоди від переходу до застосування ПДВ являються досить сумнівними, якщо частка тіньового сектора в економіці є високою. Т. Баунсгард та М. Кін [193] показали, що в країнах, які розвиваються, вигреш від застосування ПДВ при лібералізації зовнішньої торгівлі становить всього 50 центів на кожен втрачений долар від зниження митних зборів, а в слаборозвинених країнах вигреш ще більш незначний.

Однією з найбільш часто згадуваних переваг ПДВ є те, що цей податок справляється протягом всього виробничого ланцюга. ПДВ вважається податком, від якого важко ухилитися, оскільки для фіскальних органів достатньо легко виявити ціну купівлі–продажу товару, але насправді це не так.

Проте, незважаючи на те, що проконтролювати сплату ПДВ простіше, ніж, наприклад, сплату прибуткового податку, але він потребує значних ресурсів на збір і обробку інформації, на виявлення і штрафування платників, що ухиляються від сплати податку та інше. Таким чином, очікується, що ефективність збору ПДВ буде зростати, якщо збільшуються витрати на контроль за надходженням податку, якщо росте ефективність моніторингу,

збору та обробки інформації.

В Україні неодноразово вносились пропозиції щодо скасування ПДВ або різкого зниження розміру ставки податку із паралельним запровадженням інших податків на споживання. Доцільність використання та подальшого удосконалення механізму адміністрування ПДВ можна визначити за допомогою аналізу фіскальної ефективності ПДВ.

У Розділі 1 нами проаналізовано підходи різних вчених-економістів до аналізу ефективності ПДВ. З наведених даних видно, що не існує єдиного підходу до визначення фіскальної ефективності податку. Хоча кожен запропонований показник та коефіцієнт дає змогу вивчити й проаналізувати ПДВ з певного окремого боку, а тому робить власний внесок у формування загальної картини щодо ефективності податку. Розрахунок лише одного із коефіцієнтів не дасть повної інформації для прийняття та впровадження ефективних рішень. Важливим у такій ситуації є формування системи показників, які б гармонійно доповнювали один одного та розрахунок, яких базувався на достовірних даних.

Оцінку фіскальної ефективності ПДВ здійснимо на основі системи показників зазначених у п. 1 Розділу 1 та проаналізуємо отримані результати, виходячи зі встановлених критеріїв.

Аналіз фіскальної ефективності ПДВ розпочнемо із найпоширеніших показників, а саме частки ПДВ у доходах Державного бюджету. Отримані результати наведені у табл. 2.1 та Додатку Б.

Аналізуючи наведені дані, можна стверджувати про важливість застосування ПДВ у податковій сфері України, адже він має значний вплив на формування Державного бюджету країни загалом. Протягом 2001 – 2014 рр. ПДВ підтверджує статус головного бюджетотвірного податку. Так, обсяг надходжень ПДВ у 2001 р. становив 10,4 млрд грн, а у 2014 р. – 139,0 млрд грн, що у 13,37 разів більше порівняно з 2001 р.

Для прикладу, податку на прибуток підприємств у 2001 р. надійшло до бюджету 8 280 млн грн, а у 2014 р. – 39 805,9 млн грн. Відповідно, зростання

надходження податку на прибуток підприємств до Державного бюджету впродовж 2001 – 2014 рр. становило 4,81 рази.

Таблиця 2.1

**Частка ПДВ у доходах Державного бюджету, податкових надходженнях та непрямих податках впродовж 2007 – 2014 рр.**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Загальна сума доходів Державного бюджету, млрд грн	165,9	231,7	209,7	240,6	314,6	346,1	339,2	357,1
Темпи приросту загальних надходжень бюджету, %	25,76	39,64	-9,5	14,74	30,76	9,99	-1,97	5,26
Податкові надходження бюджету, млрд грн	116,7	167,9	148,9	170,5	261,6	274,7	266,8	280,2
Темпи приросту податкових надходжень бюджету, %	23,05	43,9	11,3	14,5	53,42	5	-2,89	5
Надходження непрямих податків, млрд грн	79,9	117,1	112,8	131,7	174,8	189,2	176,9	196,6
Темпи приросту надходження непрямих податків, %	20,62	46,5	-3,64	16,75	32,79	8,19	-6,49	11,11
Частка непрямих податків у бюджетних надходженнях, %	48,15	50,52	53,79	54,73	55,58	54,67	52,15	55,05
Частка непрямих податків у податкових надходженнях	68,49	69,73	75,75	77,23	66,85	68,87	66,32	70,16
Надходження ПДВ, млрд грн	59,4	92,1	84,6	102,8	130,1	138,8	128,3	139,0
Темпи приросту надходжень ПДВ, %	17,83	55,07	-8,13	21,46	26,61	6,71	-7,61	8,38
Частка ПДВ у доходах бюджету, %	35,79	39,74	40,34	42,7	41,35	40,12	37,81	38,93
Частка ПДВ у податкових надходженнях, %	50,9	54,85	56,81	60,26	49,73	50,53	48,08	49,62
Частка ПДВ у непрямих податках, %	74,36	78,66	75,0	78,03	74,39	73,38	72,5	70,72

Джерело: обчислено автором на основі [134–141].

Темпи приросту надходження ПДВ значно відрізняються впродовж аналізованого періоду. Наприклад, у 2005 р. темп зростання надходжень ПДВ до бюджету був 102,01 %, а у 2009 р. зменшився на 8,13 %. Причиною такого різкого зростання надходжень ПДВ впродовж 2005 р. були:

1) скасування податкових пільг, які надавалися за галузевою ознакою та суб'єктам господарювання спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку (додаткового надійшло до бюджету 987,2 млн грн ПДВ);

2) зростанню митних платежів сприяла реалізація урядових рішень щодо протидії контрабандному ввезенню товарів на митну територію України;

3) номінальне зростання валової доданої вартості призвело до збільшення надходжень ПДВ на 1,1 млрд грн.

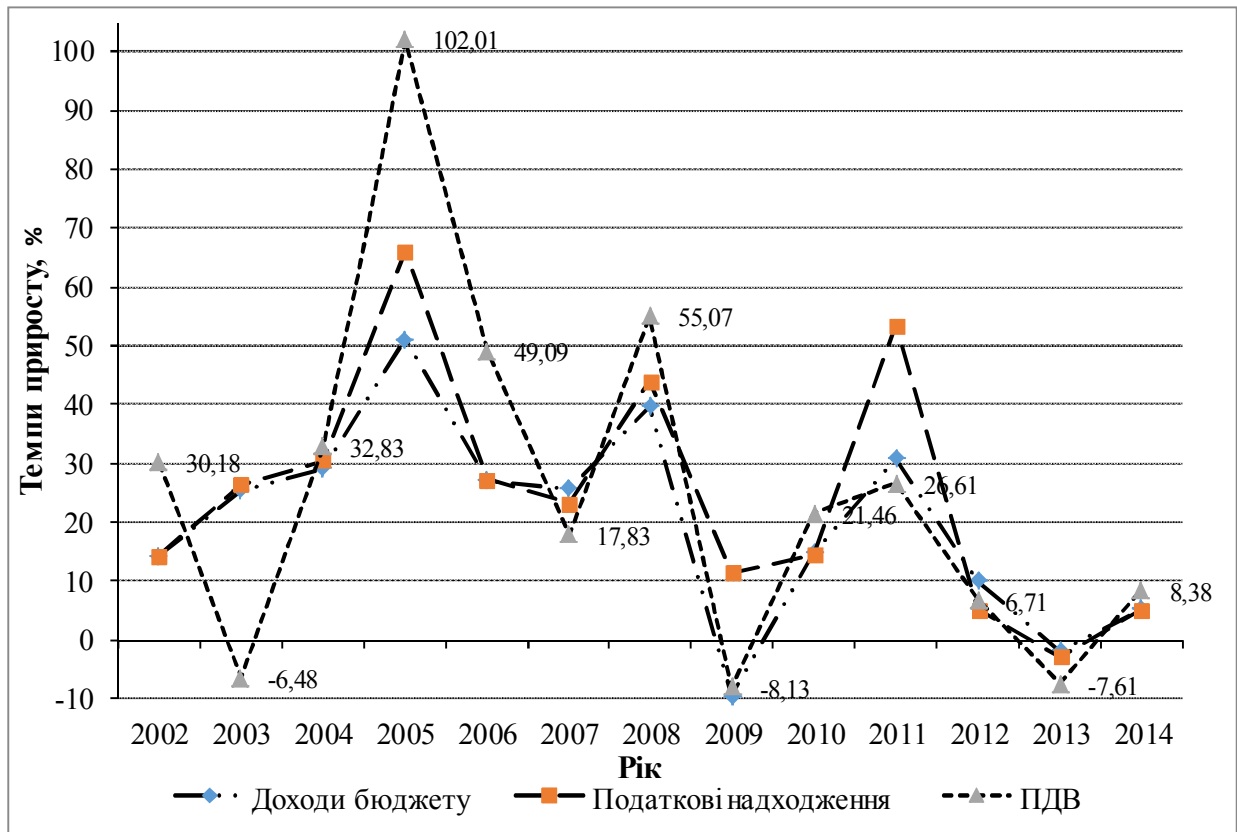
Найбільше зростання після 2005 р. спостерігалось у 2008 р. та становило 55,07 %, тому даний рік можна вважати “роком ПДВ”, оскільки саме цьому податку приділено найбільше уваги та зроблено істотні кроки з удосконалення його адміністрування. У 2009 р. обсяг надходжень від ПДВ зменшився на 8,13 %, що спричинено фінансово–економічною кризою, яка почалась у вересні 2008 р. У 2010 р. зріс на 21,46 %, а у 2011 р., як зазначалось вище, на 26,61 %. Темпи приросту надходжень податку зменшилися у 2012 р. і становили лише 6,69 %. У 2013 р. знову спостерігалось зменшення надходжень ПДВ до бюджету на 7,61 %. На рисунку 2.1 графічно зображено темпи приростів аналізованих показників.

Щодо частки ПДВ у доходах Державного бюджету, то впродовж 2001 – 2014 рр. чергувалося зростання та зменшення частки. Частка надходжень ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень також змінювалася впродовж аналізованого періоду. Розмах варіації є достатньо значним та становить 48,2 %.

Зростання частки ПДВ у податкових надходженнях відбувалося у ті ж роки, що і зростання частки у доходах Державного бюджету, крім 2012 р. під час якого відбувався спад частки ПДВ у доходах бюджету і зростання частки у податкових надходженнях. Розмах варіації частки ПДВ у непрямих податках



становить 42,8 %. Найменша частка спостерігалася у 2003 р. та становила 59,14 %, а найбільша частка у 2002 р. – 90,56 %. На рис. 2.2 графічно зображено частку ПДВ у доходах бюджету, податкових надходженнях та непрямих податках.

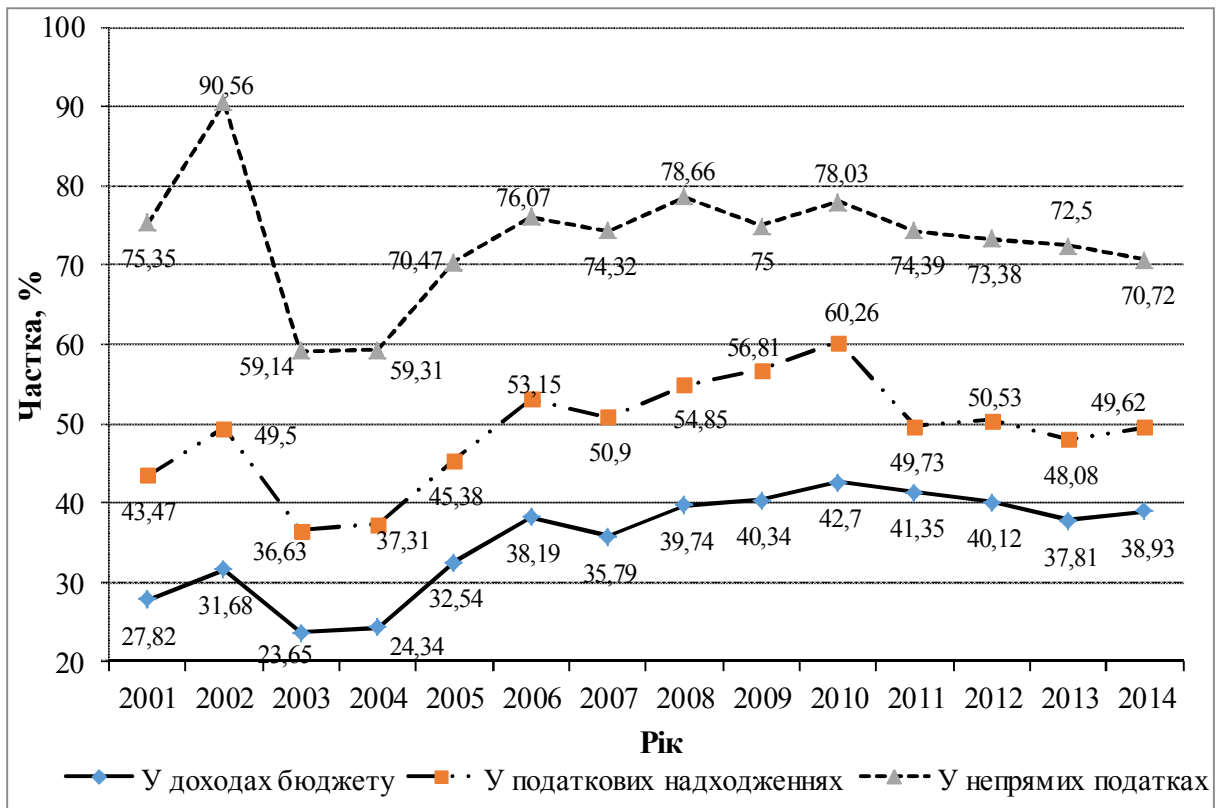


**Рис. 2.1. Темпи приросту доходів бюджету, податкових надходжень, надходжень від непрямих податків та ПДВ у 2002 – 2014 рр.**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.1.*

На підставі наведених розрахунків бачимо, що ПДВ складає значну частину бюджетних ресурсів держави. Середнє значення його питомої ваги у доходах Державного бюджету за 2001 – 2014 рр. становить 35,36 %; середнє значення частки ПДВ у податкових надходженнях – 49,02 %, середнє значення частки ПДВ у непрямих податках – 73,42 %.

При аналізі фіскальної ефективності ПДВ потрібно враховувати те, що фактичні рівні динамічних рядів надходжень податку змінюються під впливом різноманітних чинників, відхиляючись від основної тенденції розвитку. Оцінка коливань дасть можливість вносити корективи у складені прогнози та швидше реагувати на непередбачувані ситуації.



**Рис. 2.2.** Динаміка часток ПДВ у доходах бюджету, податкових надходженнях та непрямих податках у 2001 – 2014 рр., %

Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.1.

Одним із методів, що використовується для оцінки систематичних коливань є визначення коефіцієнта нерівномірності [190]:

$$K_{max} = \frac{ПДВ_{max}}{ПДВ_{med}} \quad (2.1),$$

$$K_{min} = \frac{ПДВ_{min}}{ПДВ_{med}} \quad (2.2),$$

де  $K_{max}$  – коефіцієнт нерівномірності максимальний;

$ПДВ_{max}$  – максимальний обсяг надходження ПДВ за аналізований період;

$ПДВ_{med}$  – середній обсяг надходження ПДВ за аналізований період;

$K_{min}$  – коефіцієнт нерівномірності мінімальний;

$ПДВ_{min}$  – мінімальний обсяг надходження ПДВ за аналізований період.

Чим більш нерівномірним є процес, тим більшою буде різниця між цими двома коефіцієнтами. Якщо провести аналіз надходження ПДВ за 2001 – 2014 рр., отримаємо, що надходження ПДВ становили в середньому 72 312,9 млн грн на рік (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Коефіцієнти нерівномірності надходження ПДВ**

Рік	Надходження ПДВ, млн грн	Середньорічні надходження	Kmax	Kmin	Розмах варіації
2001	10348	72312,9	1,923	0,143	177,94
2002	13471				
2003	12598				
2004	16734				
2005	33804				
2006	50397				
2007	59383				
2008	92083				
2009	84597				
2010	102752				
2011	130094				
2012	138827				
2013	128269				
2014	139024				

*Джерело: обчислено автором.*

Коефіцієнти нерівномірності та розмах варіації (різниця між Kmax та Kmin помножена на 100) [190] вказують на наявність значних коливань надходжень податку впродовж аналізованого періоду.

Протягом року відбуваються також сезонні зростання та зменшення надходжень, зумовлені сезонністю виробництва. Середньомісячний розмір надходжень ПДВ до бюджету у 2007 – 2014 рр. наведені у табл. 2.3.

Із даних таблиці видно, що середньомісячний обсяг надходження ПДВ до бюджету впродовж аналізованого періоду мав тенденцію до зростання і лише у 2009 та 2013 р. даний обсяг зменшився. Також якщо проаналізувати надходження у різні роки в одному і тому ж місяці, то можна сказати, що вони

теж дуже відрізняються. Наприклад, у вересні 2009 р. до бюджету надійшов мінімальний обсяг ПДВ (3051,5 млн грн). У вересні 2010 р. ПДВ до бюджету надійшло 7872,6 млн грн, що лише на 690,05 млн грн є меншим, аніж середньомісячний обсяг надходжень. У 2011 р. обсяги надходження у вересні були практично найбільшими за цілий рік та поступилися лише серпню на 1444,2 млн грн. Вересень 2012 р. характеризувався обсягом надходжень ближчим до мінімального (10684,9 млн грн або на 8,45 % більше мінімального рівня). Як і вересень 2011 р., у 2013 р. обсяги надходження податку до бюджету були значно вищим, ніж середній рівень за рік (на 14,5 %) і наближалися до максимального обсягу, що був досягнутий у грудні 2013 р. та становив 12586,5 млн грн. У 2014 р. надходження у вересні перевищували середньомісячний розмір на 1 437,3 млн грн.

Таблиця 2.3

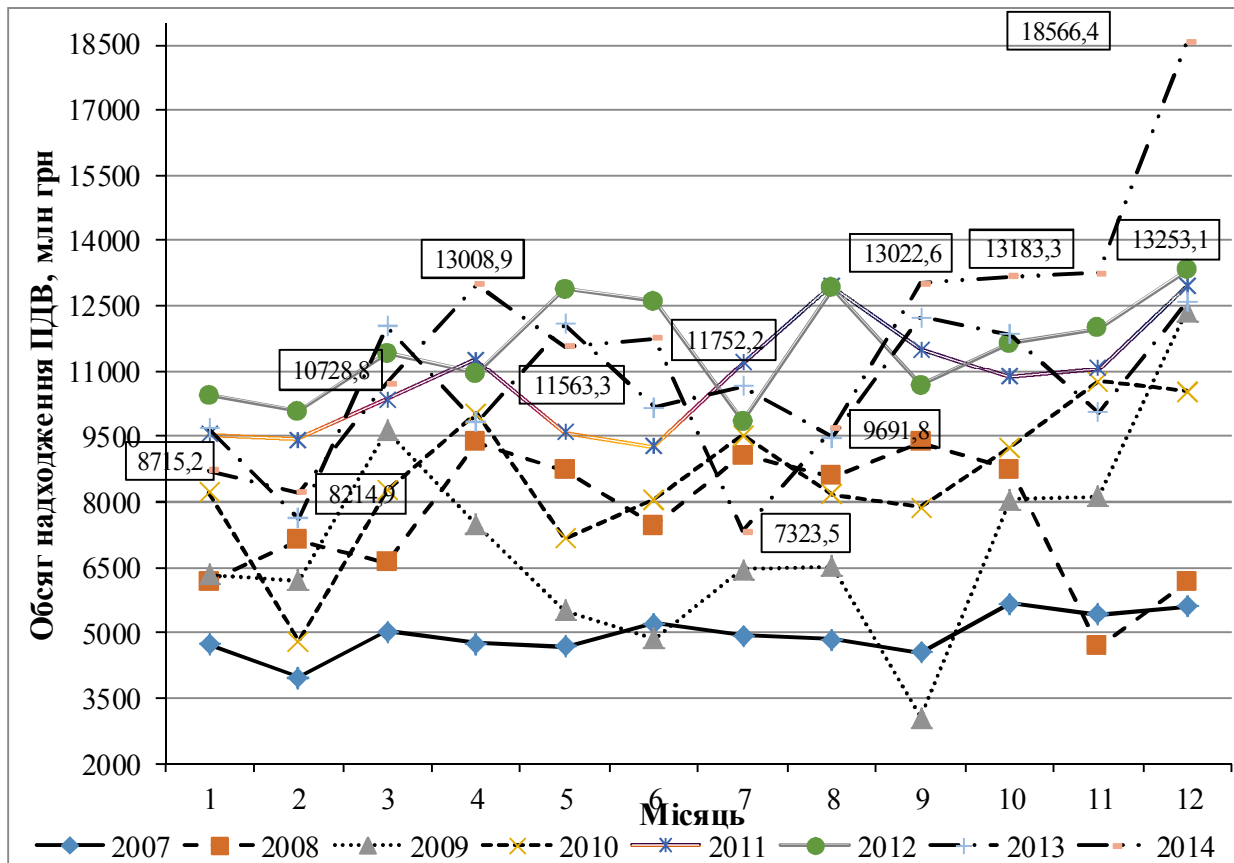
**Щомісячні надходження ПДВ у 2007 – 2014 рр., млн грн**

Місяць	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>1</b>	4721,8	6186,6	6329,9	8224,4	9546,9	10449,7	9687,1	8715,2
<b>2</b>	3968,3	7121,2	6196,8	4787,7	9442,59	10088,6	7619,3	8214,9
<b>3</b>	5031,3	6608,4	9655,4	8259,8	10356,4	11410,8	12025,6	10728,8
<b>4</b>	4742,1	9379,8	7488	10044	11281,6	10951,4	9833,8	13008,9
<b>5</b>	4671,4	8721,4	5499,8	7154,8	9609,4	12882,4	12084,8	11563,3
<b>6</b>	5211,6	7453,9	4855,5	8063,4	9284,2	12601	10164,3	11752,2
<b>7</b>	4933,4	9065,4	6442,7	9533,3	11213,6	9852,2	10648,8	7323,5
<b>8</b>	4852,1	8591,5	6522,2	8177,3	12950,7	12907,7	9483,9	9691,8
<b>9</b>	4554,6	9364,8	3041,5	7872,6	11506,5	10684,9	12240,3	13022,6
<b>10</b>	5672	8747	8063,9	9261,1	10882,4	11642,9	11843	13183,3
<b>11</b>	5423,4	4688,6	8117	10767,6	11077,4	11986,5	10051,9	13253,1
<b>12</b>	5601	6154,4	12384,3	10534	12942,2	13328,8	12586,5	18566,4
<b>Середнє</b>	4948,6	7673,6	7049,8	8562,7	10841,2	11568,9	10689,1	11585,3

*Джерело: складено автором на основі [104].*

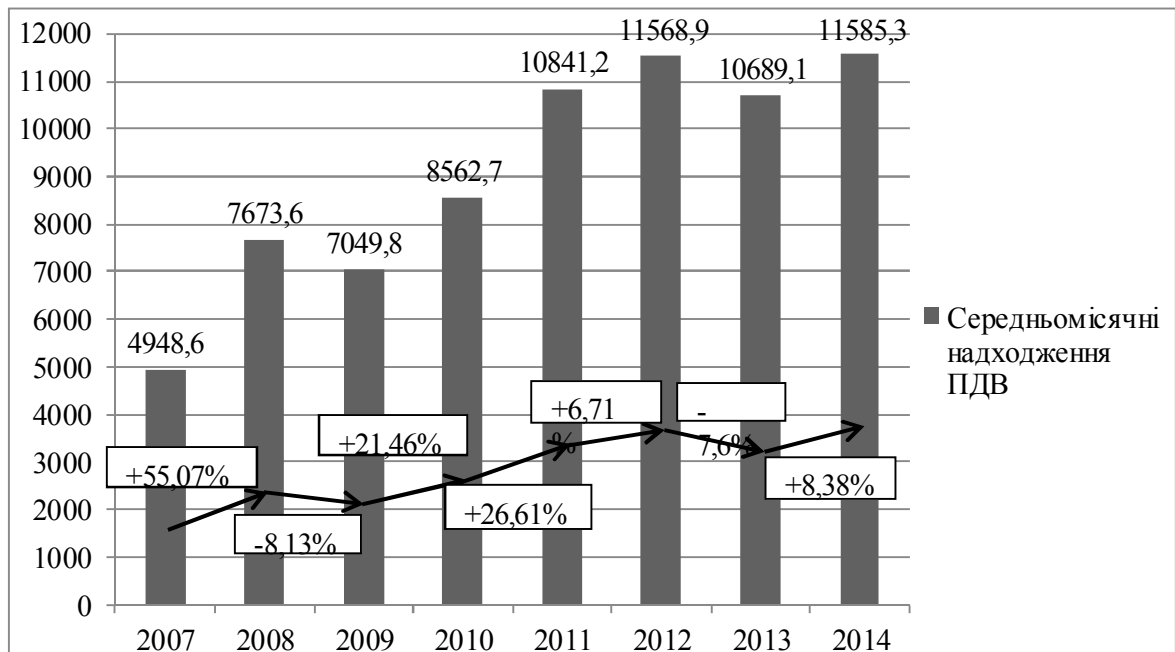
На рис. 2.3 для зручності наведено графічне зображення щомісячних надходжень ПДВ до бюджету держави впродовж 2007 – 2014 рр., а на Рисунку 2.4 зображено динаміку зміни середньомісячного рівня надходження податку у

відсотках за аналогічний період.



**Рис. 2.3. Динаміка місячних надходжень ПДВ до бюджету у 2007 – 2014 рр., млн грн**

Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.3.



**Рис. 2.4. Динаміка зміни середньомісячного рівня надходження ПДВ у 2007 – 2014 рр.**

Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.3.

Щодо динаміки середньомісячних надходжень ПДВ впродовж 2007 – 2014 рр. можна зазначити наявність значних коливань: від +55,07 % (2008 р. порівняно з 2007 р.) до – 7,6 % (2013 р. порівняно з 2012 р.).

Проведення аналізу сезонних коливань надходжень податку є необхідним для зменшення впливу таких коливань. Для оцінки коливань можна використовувати індекси сезонності (див. табл. 2.4), які, в свою чергу, утворюють “сезонну хвилю”. Дані індекси розраховують як співвідношення фактичних надходжень за місяць або квартал до середньомісячного (квартального) рівня відповідних надходжень [190].

Таблиця 2.4

**Динаміка індексів сезонності обсягів надходження ПДВ у 2007 – 2014 рр., %**

Місяць	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	95,4	80,6	89,78	96,1	88,1	90,4	90,6	75,2
2	80,2	92,8	87,9	55,9	87,1	87,2	71,3	70,9
3	101,7	86,1	137,0	96,5	95,5	98,6	112,5	92,6
4	95,8	122,2	106,2	117,5	104,1	94,7	92,0	112,3
5	94,4	113,7	78,0	83,6	88,6	111,4	113,1	99,8
6	105,3	97,1	68,9	94,3	85,6	108,9	95,1	101,4
7	99,7	118,1	91,4	111,3	103,4	85,3	99,6	63,2
8	98,0	112,0	92,5	95,5	119,5	111,6	88,7	83,7
9	92,0	122,0	43,1	91,9	106,1	92,4	114,5	112,4
10	114,6	114,0	114,4	108,4	100,4	100,6	110,8	113,8
11	109,6	61,1	115,1	125,8	102,2	103,6	94,0	114,4
12	113,2	80,2	175,7	123,0	119,4	115,2	117,8	160,3

*Джерело: складено автором на основі табл. 2.3.*

Амплітуда таких коливань розраховується як різниця між максимальним та мінімальним значенням індексів. Наприклад, у 2009 р. вона становила 132,53 %, що у порівнянні з 2010 р. (69,84 %), є високим показником. У 2013 р. амплітуда коливань становила 46,5 %, а у 2014 р. відповідний показник становив 97,1 %. Оскільки сезонні коливання кожного року є різними та можуть значно варіювати, то визначити сталу “сезонну хвилю” можна за допомогою середніх індексів сезонності за декілька років.

Наступними показниками, які можна розрахувати для оцінки фіскальної ефективності ПДВ є ефективна ставка, що дорівнює співвідношенню доходів бюджету від ПДВ та кінцевого споживання домашніх господарств, та продуктивність податку (співвідношення ефективної та стандартної ставки податку) [190].

Деякі вчені для розрахунку ефективної ставки замість кінцевого споживання використовують суму показників прибутку та оплати праці. Вважаємо, що саме показник кінцевого споживання домогосподарств повинен розраховуватись для розрахунку, оскільки відповідає сутності ПДВ (оподаткування споживання). У табл. 2.5 наведено значення ефективної ставки та продуктивності ПДВ у 2001 – 2014 рр.

Таблиця 2.5

**Динаміка ефективної ставки та продуктивності ПДВ у 2001 – 2014 рр.**

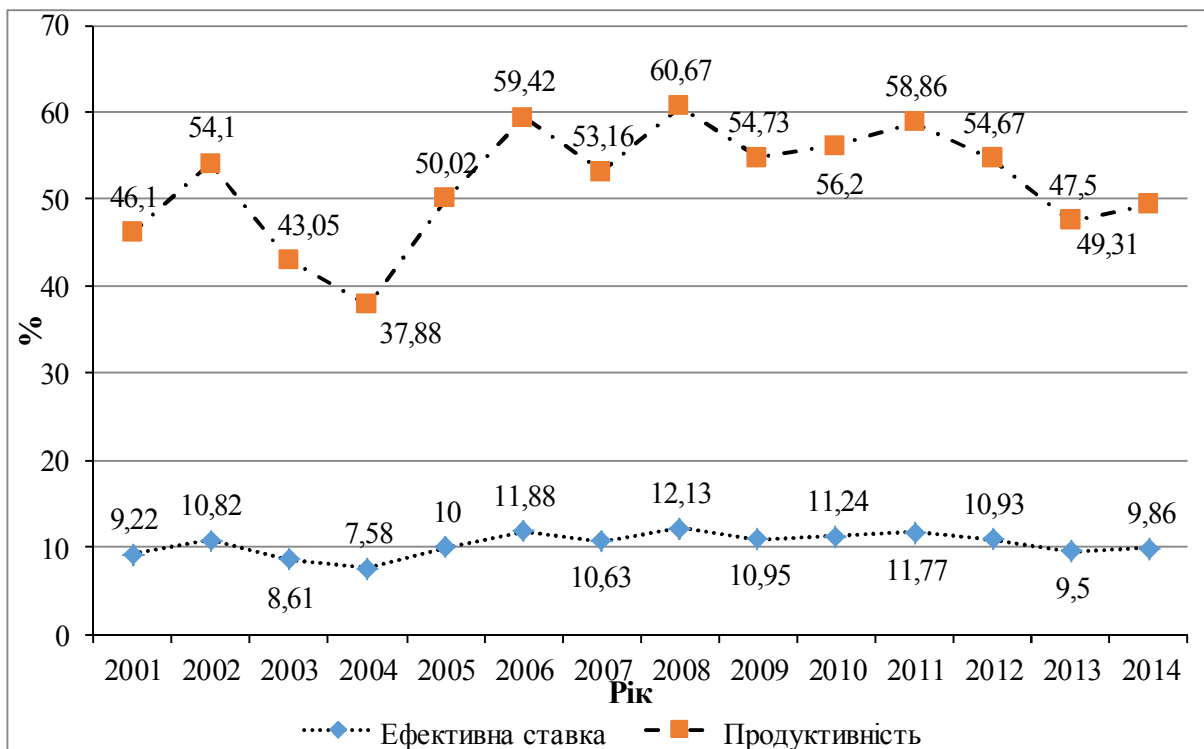
Рік	Надходження ПДВ, млн грн	Кінцеве споживання домашніх господарств, млн грн	Ефективна ставка, %	Продуктивність ПДВ, %
2001	10348	112234	9,22	46,10
2002	13471	124501	10,82	54,10
2003	12598	146318	8,61	43,05
2004	16734	220908	7,58	37,88
2005	33804	337879	10,00	50,02
2006	50397	424060	11,88	59,42
2007	59383	558581	10,63	53,16
2008	92083	758902	12,13	60,67
2009	84597	772826	10,95	54,73
2010	102752	914230	11,24	56,20
2011	130094	1105201	11,77	58,86
2012	138827	1269601	10,93	54,67
2013	128269	1350220	9,50	47,50
2014	139024	1409772	9,86	49,31

*Джерело: обчислено автором на основі джерела [102].*

Відповідно до даних табл. 2.5 ефективна ставка ПДВ у всі роки є значно меншою за номінальну, що є свідченням досить напружених відносин у сфері

даного податку. Така ситуація зумовлена наявним недосконалим та невідпрацьованим механізмом розрахунку податкових зобов'язань та наявною системою пільг.

З табл. 2.5 видно, що реальна ставка була найбільш наближена до номінальної у 2008 р. та становила 12,13 %. Хоча і цей розмір ставки дуже відрізняється від встановленої законодавством. Найменший розмір ефективної ставки спостерігався у 2004 р. та дорівнював 7,58 %. Найменшому розміру ефективної ставки відповідає і наменший рівень продуктивності ПДВ (37,88 %) (див. рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Динаміка розмірів ефективної ставки та продуктивності ПДВ у 2001 – 2014 рр., %**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.5.*

Використання пільг в системі оподаткування характеризує водночас і фіскальну ефективність податку, оскільки впливає на обсяг бази оподаткування, а відповідно і на розмір податкових надходжень, так і його регулюючу дію, оскільки надання пільг може сприяти покращенню фінансового стану підприємств окремих галузей. Система пільг з ПДВ залишається найбільш вагомою у загальній структурі податкових пільг.



Починаючи з 1997 р., Державна податкова служба щоквартально формувала та затверджувала Довідник пільг, які передбачені чинним законодавством зі сплати податків і зборів. В даному Довіднику вказані витяги з законів, які визначають податкові пільги, і відповідні коди. Відповідно до першого довідника, кількість видів пільг становила 271 (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

## Кількість пільг у розрізі податків у 2006 – 2015 рр.

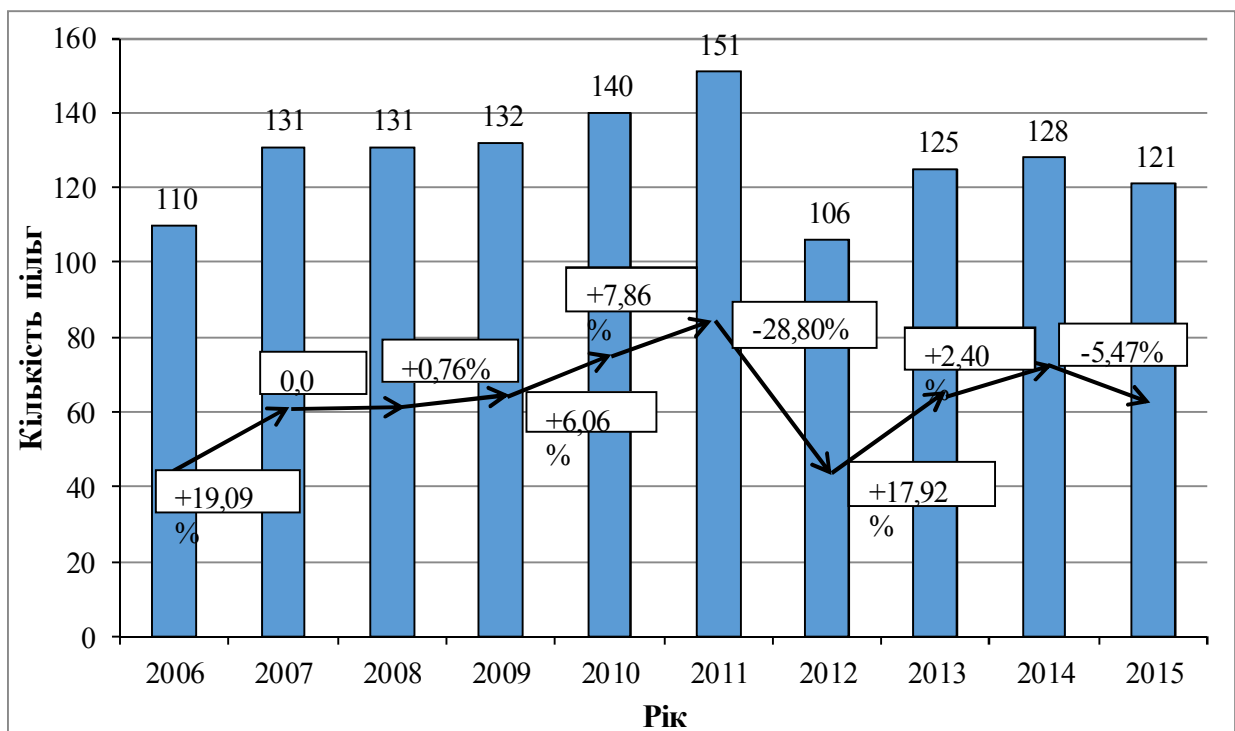
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ПДВ</b>	110	131	131	132	140	151	106	125	128	121
<b>Податок на прибуток</b>	57	53	53	67	69	72	96	89	95	25
<b>Плата за землю</b>	38	35	43	41	42	44	50	51	51	13
<b>Акцизний податок</b>	25	25	25	25	25	27	37	40	46	40
<b>Державне мито</b>	25	25	25	25	24	24	8	8	10	10
<b>Місцеві податки і збори</b>	7	7	7	7	7	7	2	2	2	2
<b>Пільги, щодо інших податків та зборів</b>	7	6	5	5	7	4	1	1	12	2
<b>Всього</b>	269	282	289	302	314	329	300	316	344	213

*Джерело: обчислено автором на основі джерел [28–37].*

Довідником № 36 на 1 січня 2006 р. було визначено 110 пільг з ПДВ. Згідно довідника № 40 станом на 1 січня 2007 р. діяла 131 пільга з ПДВ. Відповідно до довідника пільг № 44 станом на 1 січня 2008 р. діяло 289 видів пільг, що на 13 пільг менше, ніж у 2009 р. (згідно довідника № 48 станом на 1 січня 2009 р. діяло 302 пільги). Довідник пільг № 52 станом на 1 січня 2010 р. містив 314 видів пільг, в тому числі 140 пільг з ПДВ, що становить 44,59 % від загальної кількості. Станом на 1 січня 2011 р. згідно із довідником № 56 передбачалося зростання як загальної кількості пільг, так і пільг з ПДВ, на 15 та 11 відповідно. У 2012 р. порівняно з 2011 р. кількість пільг зменшилась, але уже за період 2012 – 2014 рр. кількість пільг з ПДВ зросла на 20,75 % або на 22 пільги. Загалом динаміка кількості пільг з ПДВ у всі роки була однаковою до зростання, окрім 2012 р., а також на 1 січня 2014 р. функціонувало на 3 пільги

менше з ПДВ, хоча загальна їх кількість зросла на 55 пільг. Станом на 1 січня 2015 р. кількість пільг з ПДВ зменшилася на 7, хоча зменшення загальної кількості пільг відбулося стрімкішими темпами [28–37].

Проаналізувавши динаміку загальної кількості податкових пільг та поділу їх між окремими видами податків та зборів, проведемо аналіз динаміки зміни кількості пільг з ПДВ. Як бачимо на рисунку 2.6 падіння кількості пільг з ПДВ відбулося у 2011 р. (дані на 1 січня 2012 р.) та супроводжувалося різкою зміною (на  $-28,8\%$ ). У решті років, що входять до аналізу, зміна кількості пільг відбувалася рівномірно, окрім 2007 р., оскільки зміна становила  $+19,09\%$  та 2012 р. (дані на 1 січня 2013 р.), де кількість пільг різко зросла на  $17,92\%$ .



**Рис. 2.6. Динаміка кількості пільг з ПДВ у 2007 – 2015 рр.**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.6.*

Необхідно зазначити, що платник податків має право відмовитися від використання того чи іншого виду пільги на один чи декілька періодів лише, щодо пільг, які стосуються безпосередньо платника податків, а не повне чи часткове постання товарів чи надання послуг. Звідси випливає, що платники ПДВ не мають права відмовлятися від використання пільг узагалі або на один чи декілька податкових періодів, оскільки усі пільги з ПДВ, що передбачені в

Податковому кодексі стосуються не безпосередньо платника, а зазначеного переліку операцій чи певного їхнього обсягу.

Як зазначає вчений Я. Жаліло, домінування пільг з ПДВ свідчить про зосередження податкової політики на впливі на видову структуру економічної діяльності та робить її екзогенною для стратегій суб'єктів господарювання: розмір коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у результаті використання пільги, не залежить від результатів його діяльності [45, с.175]. Досить часто надання такого роду пільг є результатом лобіювання певних груп інтересів. Чинна система пільгового оподаткування створює нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання та не є ефективним стимулюючим важелем розвитку тих видів діяльності, які ними здійснюються.

Переважна більшість вчених вважає пільги з ПДВ негативним фактором, оскільки, на їхню думку, більшість пільг з даного податку є несумісними із його функціонуванням. Дане твердження не означає, що ПДВ повинен існувати без будь-яких пільг, а мається на увазі, що система пільг повинна бути переглянута. Для прикладу можна використовувати практику європейських країн, де пільги з ПДВ мають виключно соціальну спрямованість, тобто надаються кінцевому споживачеві, що відповідає суті ПДВ як податку на споживання [20].

Застосування пільг в Україні в основній своїй частині спрямоване на виробників. Наявна ж система пільгового оподаткування часто призводить до викривлення умов конкуренції. Відповідно повне чи часткове застосування пільгового режиму до певних виробників призводить до ускладнення стану інших платників. Втрати бюджету від використання пільгового оподаткування зазначено у табл. 2.7.

У 2007 р. порівняно з 2006 р. різко зменшилося співвідношення суми пільг та надходження ПДВ, але питома вага пільг з ПДВ у загальному обсязі пільг зросла на 4,4 пункти. Причиною зменшення співвідношення було зростання обсягу надходження ПДВ до бюджету в 3,55 рази у 2007 р. порівняно з 2006 р. У 2011 р. кількість пільг з ПДВ зросла, а частка суми наданих пільг з

ПДВ у загальному обсязі зменшилась на 32 пункти. Причиною даного стало значне зростання обсягу пільг, що були надані з податку на прибуток підприємств (29 % від усієї суми пільг). Відповідно доведено, що навіть показники однієї групи можуть нести різну інформацію, а тому їхній аналіз повинен відбуватися в комплексі між собою та з іншими показниками.

Таблиця 2.7

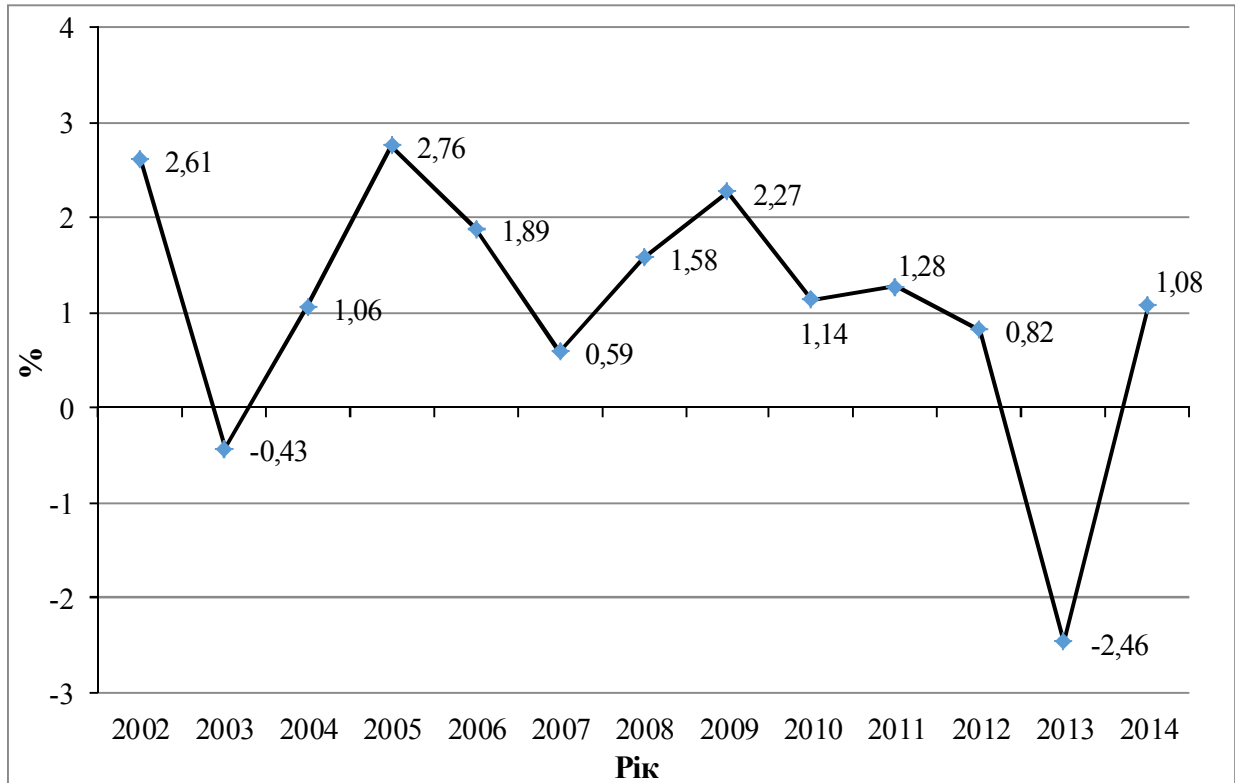
## Аналіз податкових пільг з ПДВ у 2006 – 2014 рр.

Рік	Загальна сума податкових пільг	Пільги з ПДВ	Питома вага пільг з ПДВ у загальних обсягах пільг, %	Надходження ПДВ у бюджет, млн грн	Співвідношення суми пільг та надходжень з ПДВ, %
2006	13504	12491,2	87	16734	65,16
2007	17472	15969	91,4	59382	26,9
2008	22845	20652	90,4	92082	22,4
2009	28563	25830	90,4	84596	30,5
2010	37585	34449	91,7	102751	33,5
2011	59333	41453	69,7	130093	31,86
2012	48700	30291	62,2	138826	21,82
2013	70400	45267	64,3	128269	35,29
2014	63400	49198,4	77,6	139024	35,39

*Джерело: обчислено автором на основі джерела [102].*

Значення та динаміка коефіцієнта еластичності, формула 1.5, у 2002 – 2014 рр. зображено на рис. 2.7. Згідно проведених розрахунків на основі показників обсягів надходження ПДВ у бюджет та обсягів ВВП, лише у 2004, 2007, 2012 та 2013 рр. коефіцієнт еластичності був меншим за 1, а в останній період досягнув від'ємного значення. Решта років із аналізованого періоду характеризуються коефіцієнтом еластичності більшим за одиницю, що означає, що ПДВ є еластичним. Максимальний розмір коефіцієнта був досягнутий у 2005 р. та становив 2,76, а мінімальний розмір, але більше одиниці, становив 1,06 у 2004 р. У 2013 р. спостерігалось різке падіння розміру коефіцієнта еластичності до рівня –2,46 %. Причиною даного стало падіння імпорту товарів (76963,97 млн дол, що становить 90,9 % обсягу 2012 р.) (без природного газу,

імпорт якого не оподатковується ПДВ і ввізним митом). Скорочення ж експорту товару (63312,02 млн дол, що становить 92 % обсягу 2012 р.) призвело до зростання бюджетного відшкодування, наслідком чого стало зменшення доходів державного бюджету.



**Рис. 2.7. Динаміка коефіцієнта еластичності у 2002 – 2014 рр.**

*Джерело: обчислено та побудовано автором.*

Оскільки ПДВ складає значну частину ВВП, характеризується широкою базою оподаткування та значною процентною ставкою, то при удосконаленні механізму його адміністрування, із врахуванням досвіду європейських країн, податок може виступати вагомим інструментом впливу та повною мірою реалізовувати свою регулюючу функцію.

Також відповідно до підходу А. Пислиці оцінку ступеня реалізації фіскальної спроможності ПДВ можна здійснити за допомогою коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності ПДВ [107]:

$$\text{К реалізації фіскальної спроможності} = \frac{\Phi}{\Phi + T} \quad (2.3),$$

де  $\Phi$  – фактичні нетто-надходження ПДВ;

$T$  – “тіньові”, приховані суми ПДВ.

Для розрахунку коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності ПДВ необхідно визначити обсяг тіньового ПДВ [108]:

$$T = \text{ВВП}_t * E = \text{Рівень тіньової економіки, \%} * \text{ПДВ, грн} \quad (2.4),$$

де  $\text{ВВП}_t$  – тіньовий ВВП;

$E$  – ефективна ставка ПДВ.

У табл. 2.8 та табл. 2.9 проведено розрахунок коефіцієнтів реалізації фіскальної спроможності ПДВ на основі оцінок частки тіньової економіки у ВВП проведених Міністерством економічного розвитку та торгівлі та професором Ф. Шнайдером [61, 215].

Таблиця 2.8

**Динаміка коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності ПДВ в 2001 – 2014 рр., на основі оцінки тіньової економіки Міністерством економічного розвитку і торгівлі**

Роки	ПДВ	ВВП	Частка ПДВ у ВВП, %	Частка тіньової економіки у ВВП, %	Тіньовий ВВП, (к.3 * к.5)	Тіньовий ПДВ (к.4 * к.6)	Коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності ПДВ (К1)
1	2	3	4	5	6	7	8
2001	10,4	204,2	5,09	27	55,1	2,81	0,787
2002	13,5	225,8	5,9	27	61,0	3,65	0,787
2003	12,6	264,2	4,77	31	81,9	3,91	0,763
2004	16,7	345,1	4,84	31	107,0	5,18	0,763
2005	33,8	441,5	7,66	30	132,5	10,14	0,769
2006	50,4	544,2	9,26	30	163,3	15,12	0,769
2007	59,4	720,7	8,24	29	209,0	17,23	0,775
2008	92,1	948,1	9,71	34	322,4	31,31	0,746
2009	84,6	913,3	9,26	39	356,2	32,99	0,719
2010	102,8	1082,6	9,49	38	411,4	39,06	0,725
2011	130,1	1302,1	9,99	34	442,7	44,23	0,746

Продовження Таблиці 2.8

2012	138,8	1408,9	9,85	34	479,0	47,19	0,746
2013	128,3	1454,9	8,82	35	509,2	44,91	0,741
2014	139,0	1566,7	8,87	42	658,0	58,38	0,704

*Джерело: обчислено автором на основі джерел [61].*

Як бачимо, частки тіньової економіки у ВВП країни визначені Міністерством економічного розвитку та торгівлі, а також професором Ф. Шнайдером значно відрізняються. Середнє значення згідно першого підходу становить 34,57 %, а згідно другого підходу – 45,35 %. Розрахований на основі показників тіньового сектору коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності показує, що бюджет недоотримує значну частину коштів. Відповідно до підходу Міністерства нестача бюджету за період 2001 – 2014 рр. в середньому становить 24,7 %, відповідно до другого підходу показник становить 31,6 %. Така різниця є суттєвою, а тому необхідно переглянути методичку оцінки частки тіньового сектора економіки.

Таблиця 2.9

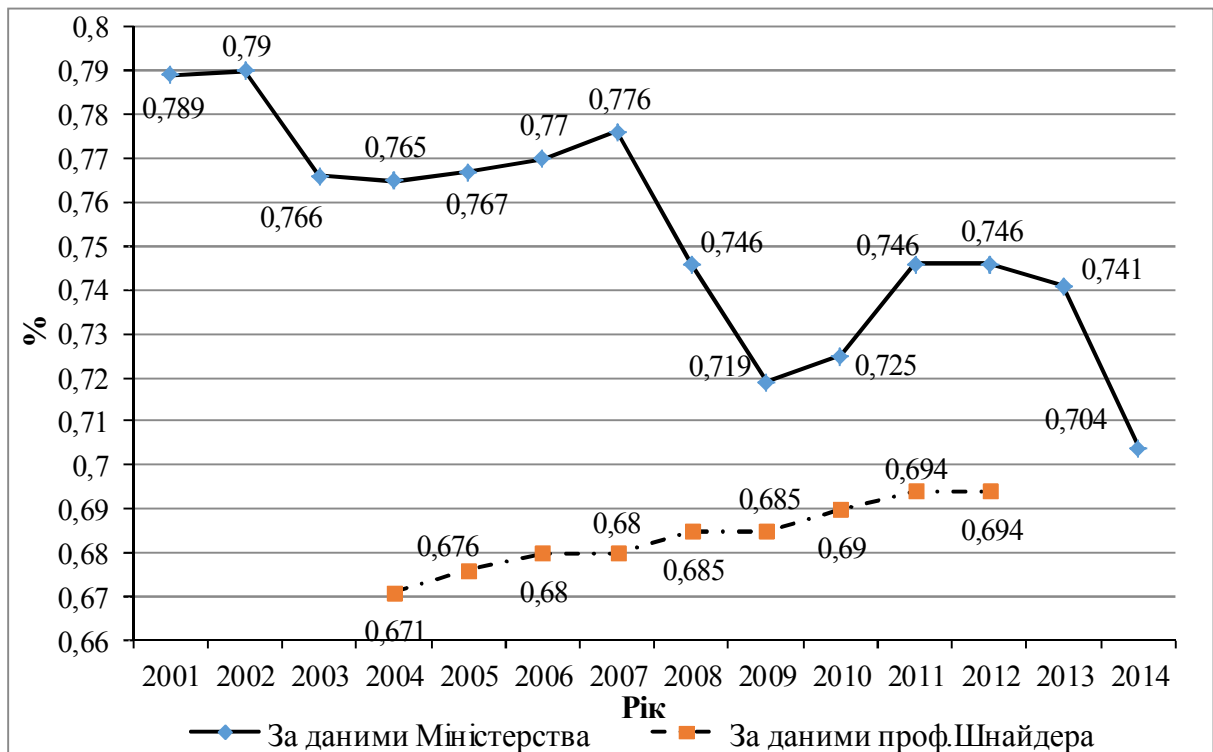
**Динаміка коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності ПДВ в 2004 – 2012 рр., на основі оцінки тіньової економіки проф.Ф. Шнайдером**

Роки	Частка тіньової економіки у ВВП, %	Тіньовий ВВП	Тіньовий ПДВ	Коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності ПДВ (К2)
2004	49	169,1	8,18	0,671
2005	48	211,9	16,22	0,676
2006	47	255,8	23,69	0,680
2007	47	338,7	27,92	0,680
2008	46	436,1	42,37	0,685
2009	46	420,1	38,92	0,685
2010	45	487,2	46,26	0,690
2011	44	574,2	57,37	0,694
2012	44	619,9	61,07	0,694

*Джерело: обчислено автором на основі джерел [215].*

На рис. 2.8 зображено динаміку коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності ПДВ розраховану за даними Міністерства та професора

Ф. Шнайдера.



**Рис. 2.8. Динаміка коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності ПДВ у 2001 – 2014 рр., %**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.8 та табл. 2.9.*

У Розділі 1 були зазначені два коефіцієнти: коефіцієнт ефективності збору ПДВ та коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ. Дані коефіцієнти використовуються для аналізу ефективності адміністрування податку за його складовими: надходженнями та відшкодуванням. Чим вищим є коефіцієнт ефективності збору ПДВ, тим вищою є ефективність адміністрування податку і навпаки, чим вищим є коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ, тим меншим є ефективність адміністрування податку. У табл. 2.10 наведено результати розрахунку коефіцієнта ефективності збору та ефективності відшкодування ПДВ.

Відповідно до даних найбільш неефективним адміністрування ПДВ було протягом 2003 та 2004 рр., де коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ становив 45,03 % та 41,7 % відповідно. Така ситуація могла призвести до дисбалансу між надходженням та відшкодуванням податку. Щодо коефіцієнта ефективності збору ПДВ, то він характеризується значними коливаннями.



Найбільший його розмір спостерігався в 2010 р. та становив 80,91 %, а найменший розмір у 2003 р. – 54,97 %.

Таблиця 2.10

**Динаміка ефективності збору та ефективності відшкодування ПДВ  
за 2001 – 2014 рр., %**

Показники/роки	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Коефіцієнт ефективності збору ПДВ	65,16	69,56	54,97	58,30	71,76	77,01	75,89
Коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ	34,84	30,44	45,03	41,70	28,24	22,99	24,11
Показники/роки	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Коефіцієнт ефективності збору ПДВ	72,80	71,01	80,91	75,25	75,13	70,59	73,46
Коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ	27,20	28,99	19,09	24,75	24,87	29,41	26,54

*Джерело: обчислено автором.*

Розрахуємо коефіцієнт витратності адміністрування ПДВ, зазначений у Розділі 1. Оцінка даного коефіцієнта є дуже важливою, оскільки дає можливість виявити, на скільки чисті надходження податку покривають витрати на адміністрування податку. У табл. 2.11 наведено результати розрахунків.

Таблиця 2.11

**Динаміка коефіцієнта витратності адміністрування ПДВ у 2007 – 2013 рр.**

Роки	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Витрати податкового адміністрування ПДВ, млрд грн	1,49	2,02	1,69	1,64	2,21	2,36	2,09
Коефіцієнт витратності адміністрування, %	39,87	45,59	50,06	52,62	58,87	58,81	61,39

*Джерело: обчислено автором на основі джерела [14].*

Із табл. 2.11 видно, що впродовж аналізованого періоду коефіцієнт зберігав тенденцію до зростання і лише у 2012 р. зменшився на 0,06 пункту. Даний показник не може використовуватися самостійно, оскільки при його аналізі впливає, що проблем з адмініструванням ПДВ немає. Оскільки ми

розрахували і інші показники, то з впевненістю можемо сказати, що проблеми існують і полягають в недоотриманні коштів бюджету. Не зважаючи на це, коефіцієнт витратності адміністрування може використовуватися як складова системи коефіцієнтів оцінки ефективності справляння ПДВ.

Загалом, результати проведеного аналізу фіскальної ефективності ПДВ дають змогу зробити низку висновків. По–перше, існує велика кількість підходів, методів для розрахунку фіскальної ефективності. Для всебічної оцінки потрібно використовувати систему показників, які б доповнювали одне одного та формували практично повну картину.

По–друге, при наявності системи оцінки залишається проблема із інформаційною базою, а саме отримання повної, достовірної інформації, а також отримання її вчасно. Дана ситуація є складною у вирішенні при вітчизняному рівні тіньової економіки, до визначення частки якої існує також багато підходів, певні з яких значно відрізняються у своїх результатах.

Отримані дані проведеного аналізу дають можливість стверджувати, що, не зважаючи на значну частку ПДВ у доходах бюджету, податкових надходженнях та непрямих податках, рівень фіскальної ефективності залишається низьким. Причинами цього є невирішені проблеми механізму адміністрування ПДВ, що призводять до значних втрат бюджету. Це підтверджують результати проведеного аналізу системи пільг з ПДВ та її частки у загальній кількості податкових пільг. Наявна система містить велику кількість неефективно працюючих пільг, які призводять до великих обсягів нестачі бюджету.

## **2.2. Ефективність механізму бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні**

При вивченні та аналізі механізму адміністрування ПДВ, особливу увагу слід приділити системі бюджетного відшкодування. Повернення коштів із бюджету є характерним лише для ПДВ і здійснюється у випадках надмірно сплачених сум до бюджету або наявності від’ємного значення суми податку, що

підлягає сплаті до бюджету. Даний механізм вирізняє ПДВ серед інших податків, хоча, з іншого боку, бюджетне відшкодування є додатковим джерелом труднощів, пов'язаних з адмініструванням податку. Здійснення бюджетного відшкодування потребує чіткого планування коштів на дану ціль, а також встановлення та контроль за дотриманням вимог, що дають право на відшкодування податку.

Проблема відшкодування ПДВ в останні роки стала одним з макроекономічних чинників охолодження економіки. Затримуючи кошти, уряд вилучає ліквідні ресурси підприємств для фінансування державних витрат, а тому дане питання потребує вирішення.

Відповідно до п. 14.1.18 Податкового кодексу бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у Розділі V Податкового кодексу України [110].

За період 1992 – 2015 рр. в Україні внесено велику кількість змін до законодавства з питань адміністрування ПДВ. Зміни, внесені впродовж зазначеного періоду, стосувалися також і бюджетного відшкодування податку. У табл. 2.12 наведено етапи еволюції порядку відшкодування ПДВ, пов'язаних із зміною основного нормативно-правового акту з питань ПДВ.

*Таблиця 2.12*

**Еволюція порядку відшкодування ПДВ в Україні**

<b>Етап</b>	<b>Період</b>	<b>Нормативно-правовий акт</b>
I	01.01.1992 – 01.01.1993	Закон України № 2007 “Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991 р. (п.3 ст.7)
II	01.01.1993 – 01.10.1997	Декрет Кабінету Міністрів України № 14-92 “Про податок на добавлену вартість” від 26 грудня 1992 р. (п.3 ст.7)
III	01.10.1997 – 01.07.2010	Закон України № 168/97 “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. (п.7.7 ст.7)
IV	01.07.2010 – 01.01.2011	Закон України № 2275 “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 20 травня 2010 р. (п.3 Прикінцеві положення)

## Продовження Таблиці 2.12

V	01.01.2011 – 07.07.2011	Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р.
VI	07.07.2011– 01.01.2015	Закон України № 3609 “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 07 липня 2011р. (п.87 ст.1)
VII	01.01.2015 – теперішній час	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” від 31 липня 2014 р. № 1621

*Джерело: складено автором на основі джерел [110; 113; 115; 118; 158; 159; 160].*

Для виявлення переваг і недоліків механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні та формування пропозиції із удосконалення даного механізму, розглянемо детальніше порядок відшкодування податку у кожному із періодів еволюції (див. табл. 2.13). Особливу увагу слід зосередити на етапах розвитку під час та після прийняття Податкового кодексу.

Найсуттєвіші зміни у механізм відшкодування ПДВ були внесені із прийняттям Податкового кодексу. Порядок здійснення відшкодування регулюється ст. 200 Податкового кодексу [110]. Важливою новацією стало те, що бюджетному відшкодуванню підлягає не просто від’ємне значення податку, яке заявлене до відшкодування, але й підтвержене перевіркою платника податку податковими органами. Слід також звернути увагу і на запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, що характеризується коротшим періодом часу, необхідного для його отримання.

Таблиця 2.13

**Порядок бюджетного відшкодування на кожному з етапів розвитку**

<b>Нормативно-правовий акт</b>	<b>Особливості бюджетного відшкодування</b>
ЗУ № 2007 “Про податок на добавлену вартість” від 20 грудня 1991 р.	Сума податку, що підлягає сплаті = сума податку одержаного від покупців – сума податку сплаченого постачальникам. Якщо значення від’ємне, то воно зараховується в рахунок чергових платежів або відшкодовується за рахунок загальних надходжень цього податку щомісячно, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним
Декрет КМУ № 14-92 “Про податок на добавлену вартість” від 26 грудня 1992 р.	Сума податку, що підлягає сплаті = сума податку одержаного від покупців – сума податку сплаченого або який підлягає сплаті постачальникам. Якщо значення від’ємне, то воно не відшкодовується з бюджету, крім окремих випадків

## Продовження Таблиці 2.13

ЗУ № 168/97 “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р.	Сума податку, що підлягає сплаті = сума податкового зобов’язання – сума податкового кредиту такого звітного податкового періоду. Якщо отримана сума є від’ємною, то вона зараховується у рахунок погашення наявного податкового боргу, а у разі відсутності останнього – зараховується до суми податкового кредиту наступного податкового періоду.
ЗУ № 2275 “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 20 травня 2010 р.	Забороняється включати до складу податкового кредиту кожного наступного податкового періоду частину (залишок) від’ємного значення, за якого отримувач не здійснив розрахунки з постачальниками за придбані товари (послуги)
Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р.	Сума податку, що підлягає сплаті = сума податкового зобов’язання – сума податкового кредиту такого звітного податкового періоду. Якщо отримана сума є від’ємною, то вона зараховується у рахунок погашення наявного податкового боргу, а у разі відсутності останнього – зараховується до суми податкового кредиту наступного податкового періоду. Введено автоматичне бюджетне відшкодування
ЗУ № 3609 “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 07 липня 2011р. (п.87 ст.1)	Змінено вимогу для отримання права на автоматичне відшкодування, а саме 50 % змінено на 40 % у підпункті 200.19.3 (здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка питома вага, яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 % загального обсягу поставок
ЗУ № 1621 “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” від 31 липня 2014 р.	Змінено вимоги, яким повинен відповідати платник для отримання відшкодування ПДВ в автоматичному режимі

*Джерело: складено автором на основі [110; 113; 115; 118; 158; 159; 160].*

У табл. 2.14 проведено порівняльний аналіз строків відшкодування ПДВ передбачених Законом України № 168/97 та звичайного і автоматичного відшкодування визначених Податковим кодексом.

## Таблиця 2.14

**Порівняння строків відшкодування ПДВ, передбачених Законом України №168/97 “Про податок на додану вартість” та Податковим кодексом**

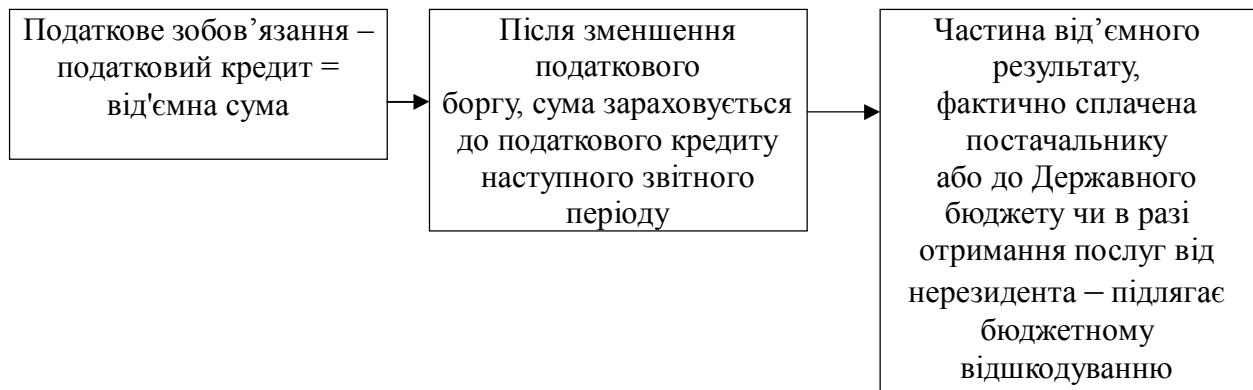
Ознаки	За Законом України № 168/97 “Про податок на додану вартість”	За Податковим кодексом України	
		Звичайне відшкодування	Автоматичне відшкодування
Початок відліку строку отримання відшкодування	Після подання декларації		Після закінчення терміну звітування

## Продовження Таблиці 2.14

Можливість проведення виїзної перевірки	+	-
Загальний максимально можливий строк отримання відшкодування (днів), в тому числі:	40 (без виїзної перевірки), або 70 (з виїзною перевіркою)	26
строк перевірки достовірності (календарних днів)	30 – камеральна перевірка, або 60 – камеральна та виїзна перевірки	20 – тільки камеральна перевірка (з 01.01.14 камеральна перевірка платників податку, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом 5 календарних днів)
строк подання висновку ДПІ до казначейства	5 днів	3 робочих дні
строк перерахування відшкодування (операційних днів)	5	3

Джерело: складено автором на основі джерел [110; 160].

Відповідно до ст. 200 Податкового кодексу сума бюджетного відшкодування визначається як різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом, що виникли у звітному періоді (див. рис. 2.10) [110].



**Рис. 2.10. Порядок визначення суми, що підлягає бюджетному відшкодуванню**

Джерело: побудовано автором на основі [110].

Якщо така різниця має від'ємне значення, то відповідна сума зараховується в рахунок погашення наявного податкового боргу у платника, якщо ж податковий борг відсутній, то отримана сума зараховується до податкового кредиту наступного періоду (див. Додаток В, Г, Д, Е).

Якщо в наступному податковому періоді сума має від'ємне значення, то бюджетному відшкодуванню підлягає її частина, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України.

Якщо після подання документів платником ПДВ для отримання бюджетного відшкодування та розгляду їх податковими органами, було виявлено, що сума, яка зазначена у заяві платника, розрахована з порушенням вимог чинного податкового законодавства, то податковий орган має право провести позапланову виїзну перевірку протягом 30 днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки [110].

Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. № 1238 визначає перелік підстав, при наявності яких податковий орган має право провести позапланову виїзну документальну перевірку платника податку, у частині розрахунку сум, що підлягають бюджетному відшкодуванню.

До таких підстав належать:

- порушення справи про банкрутство відповідно до Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” стосовно платника ПДВ та/або його постачальників;

- наявність у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців записів стосовно платника та/або його постачальників щодо відсутності відповідної інформації у Реєстрі, відсутності за місцем знаходження чи проживання, припинення діяльності та іншого;

- наявність розбіжностей у сумі податкового кредиту, сформованого платником податку на основі придбання товарів та/чи послуг, та сумі податкового зобов'язання контрагента, що здійснив продаж товарів чи надання послуг платнику, які не усунуто за результатами проведення камеральної перевірки;

- відсутність даних у податковій звітності платника про здійснення протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів операцій з

постачання товарів/послуг, до яких застосовується нульова ставка ПДВ, або наявність даних про те, що обсяг таких операцій становить менше 50% загального обсягу постачання;

- відсутність протягом попередніх 24 послідовних звітних податкових періодів документальних планових перевірок;

- наявність документально підтвердженого факту порушення платником ПДВ норм чинного податкового законодавства;

- платник не відповідає жодному із наступних критеріїв: залишкова балансова вартість основних фондів на звітну дату перевищує суму податку, що підлягає відшкодуванню за попередні 12 місяців; зобов'язання з податку на прибуток впродовж останніх чотирьох послідовних податкових періодів є вищим, ніж середнє значення по галузі; чисельність працівників становить не менше 20 осіб та середня зарплата усіх працівників платника не менше ніж у 2,5 рази перевищує мінімально встановлений розмір впродовж останніх чотирьох послідовних податкових періодів [146].

Порядок проведення перевірки заявника визначений нормативно-правовою базою, був нами доповнений (див. рис. 2.11), а саме додано пункт про не лише проведення позапланової документальної перевірки, але й можливість запиту додаткової інформації у заявника, яка може, при потребі, роз'яснити ситуацію. Ще одним доданим елементом є можливість отримання бюджетного відшкодування у сумі визначеній контролюючим органом, при виявленні факту завищення заявленої суми. На нашу думку, критерієм для обрання однієї із дій (здійснення відшкодування, відмова у відшкодуванні із збереженням права на податковий кредит та заперечення права на податковий кредит) повинен бути обсяг завищення. Додатково було визначено, що при повторному завищенні суми бюджетного відшкодування платник втрачає право на отримання бюджетного відшкодування без розгляду інших можливостей.

Якщо сума податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, розрахована правильно і заявник відповідає встановленим вимогам, то відбувається виплата відповідної суми. Вона може бути виплачена платнику



податку шляхом зарахування коштів на рахунок в банку або в рахунок зменшення податкових зобов'язань майбутніх періодів. При цьому, платник податку має право обирати такі способи як до усїєї суми, що підлягає відшкодуванню, так і до її частин. Така норма Податкового кодексу є новою порівняно із попереднім нормативно-правовим актом, що регламентував адміністрування ПДВ.



**Рис. 2.11. Доповнений порядок перевірки права заявника на отримання бюджетного відшкодування**

*Джерело: розроблено та побудовано автором.*

Податковим кодексом передбачено також перелік платників податку, які не мають право на отримання бюджетного відшкодування. До них належать:

1) платники ПДВ, які були зареєстровані менш ніж за 12 календарних місяців до подання заяви на отримання бюджетного відшкодування;

2) платники податку, в яких оподатковуваний оборот впродовж послідовних 12 календарних місяців є меншим ніж сума заявлена до відшкодування [110].

З 1 січня 2015 р. платник ПДВ має право декларувати від'ємне значення податку для бюджетного відшкодування у місяці отримання такого від'ємного значення [118].

Впродовж усього періоду справляння ПДВ, обсяги бюджетного відшкодування податку дуже відрізнялися. У проаналізовані роки спостерігалось зростання відшкодованих сум ПДВ, хоча водночас зростали і невідшкодовані суми. Динаміку цих змін наведено у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

**Динаміка сум відшкодованого та невідшкодованого ПДВ  
у 2001 – 2014 рр.**

<b>Рік</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Відшкодована сума ПДВ, млрд грн</b>	5534	5896	10321	11968	13306	15042	18869
<b>Невідшкодована сума ПДВ, млрд грн</b>	4000	5800	6400	3500	4100	6800	8600
<b>Співвідношення невідшкодованої та відшкодованої сум ПДВ, %</b>	72,28	98,37	62,01	29,24	30,81	45,21	45,58
<b>Рік</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Відшкодована сума ПДВ, млрд грн</b>	34409	34537	24236	42779	45959	53448	50216
<b>Невідшкодована сума ПДВ, млрд грн</b>	14100	23100	12400	4600	15000	14900	19300
<b>Співвідношення невідшкодованої та відшкодованої сум ПДВ, %</b>	40,98	66,88	51,16	10,75	32,64	27,88	38,43

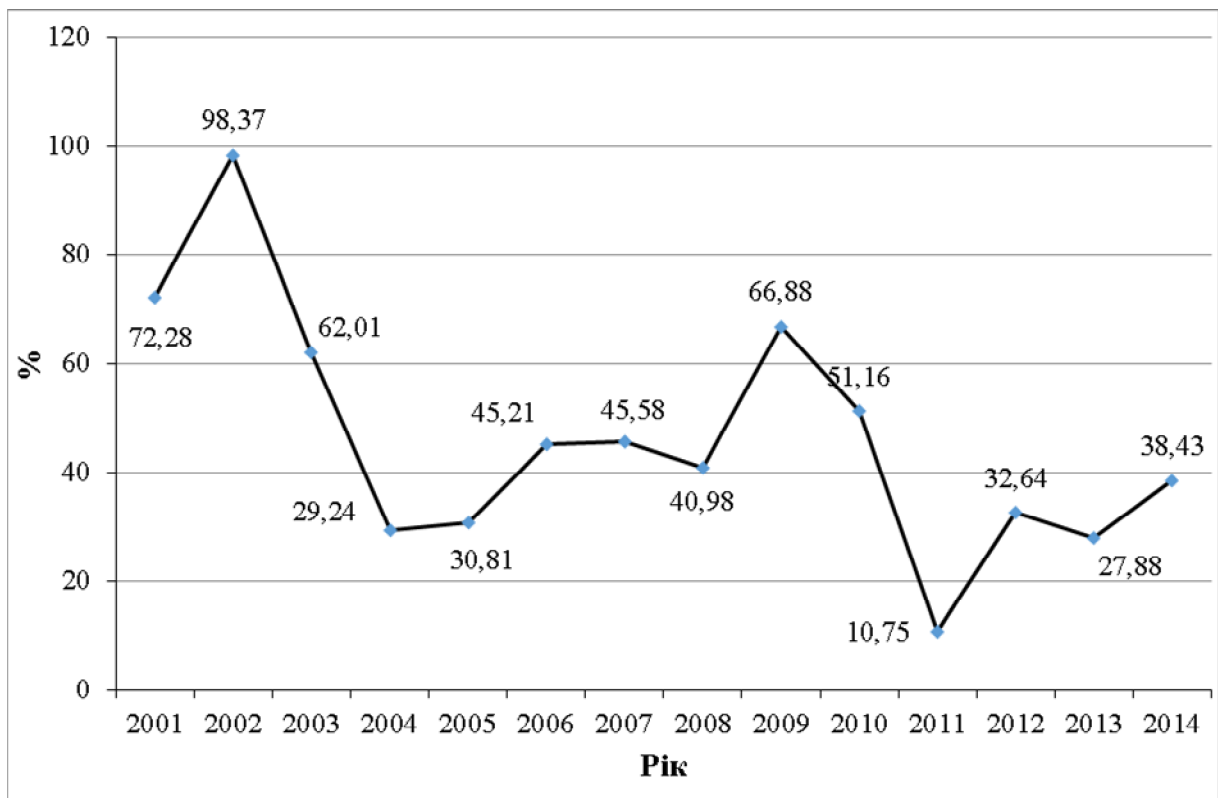
*Джерело: обчислено автором [104].*

При аналізі динаміки відшкодованих та невідшкодованих сум ПДВ необхідно враховувати те, що в 2010 р. погашення заборгованості із бюджетного відшкодування в розмірі 16,4 млрд грн відбулося із застосуванням облігацій внутрішньої державної позики за спеціальним фондом Державного бюджету.

Зростання відшкодованих сум ПДВ у всі роки відбувалося різними темпами (див. рис. 2.12). Найбільший стрибок спостерігався у 2008 р. порівняно із 2007 р. (зріс на 82,36 %), відповідно найповільніше зростання спостерігалось у 2009 р. порівняно з 2008 р. (на 0,37 %). Для невідшкодованих сум найбільше зростання та спад спостерігалися в наступні роки:

- 2012 р. порівняно з 2011 р. – зростання на 226,1 %;
- 2011 р. порівняно з 2010 р. – зменшення на 62,1 %.

У 2014 р. обсяги відшкодованого ПДВ зменшилися на 3,2 млрд грн порівняно з 2013 р. або на 6,05 %. Загалом зростання обсягів відшкодування ПДВ у 2014 р. порівняно з 2001 р. становило 9,07 рази, хоча також і зросла невідшкодована сума (у 4,83 рази).



**Рис. 2.12. Динаміка співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ в 2001 – 2014 рр.**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.15.*

Тимчасово, до 1 січня 2014 р. платник податку мав право за власним бажанням отримати бюджетне відшкодування ПДВ у вигляді фінансового казначейського векселя.

Органи Казначейства видавали казначейські векселі платникам ПДВ на підставі заяв про обрання способу відшкодування ПДВ та висновків відповідного органу доходів та зборів із зазначенням сум ПДВ, що підлягають відшкодуванню з бюджету шляхом видачі казначейських векселів, за умови, що сума відшкодування становить не менш як 500 тис. грн та стосовно платника податку не порушено кримінальне впровадження за ухилення від сплати такого податку, а при адміністративному оскарженні – при наявності остаточного вирішення справи по суті.

Реєстр векселів веде Державна казначейська служба України. Строк обігу векселів визначений до 5 років, а дохідність за векселем – 5 % річних. Платник податку мав право сплачувати суми будь-яких узгоджених грошових зобов'язань, що сплачуються до Державного бюджету, шляхом пред'явлення для сплати фінансового казначейського векселя [116].

Якщо розглядати переваги, які отримує держава та платники податків від видачі казначейських векселів, то можна зробити такі висновки:

1) облігації автоматично включаються до державного боргу, а обсяг запозичень щорічно строго лімітується законом про бюджет, в свою чергу фінансові векселі можна не рахувати як державний борг, а відповідно, емітувати у необмеженій кількості, враховуючи потребу;

2) плюсом використання державних цінних паперів для підприємства є те, що доходи від них не включаються до бази оподаткування податком на прибуток. У випадку, якщо підприємство має надлишок ліквідності, то йому можливо б було й вигідно тримати його в державних цінних паперах, а не на своїх банківських рахунках. Проте в умовах рецесії уряд, навпаки, мав би бути зацікавлений в тому, щоб дестимулювати підприємства скуповувати цінні папери.

Впродовж 2013 р. жоден із платників податку не звернувся за

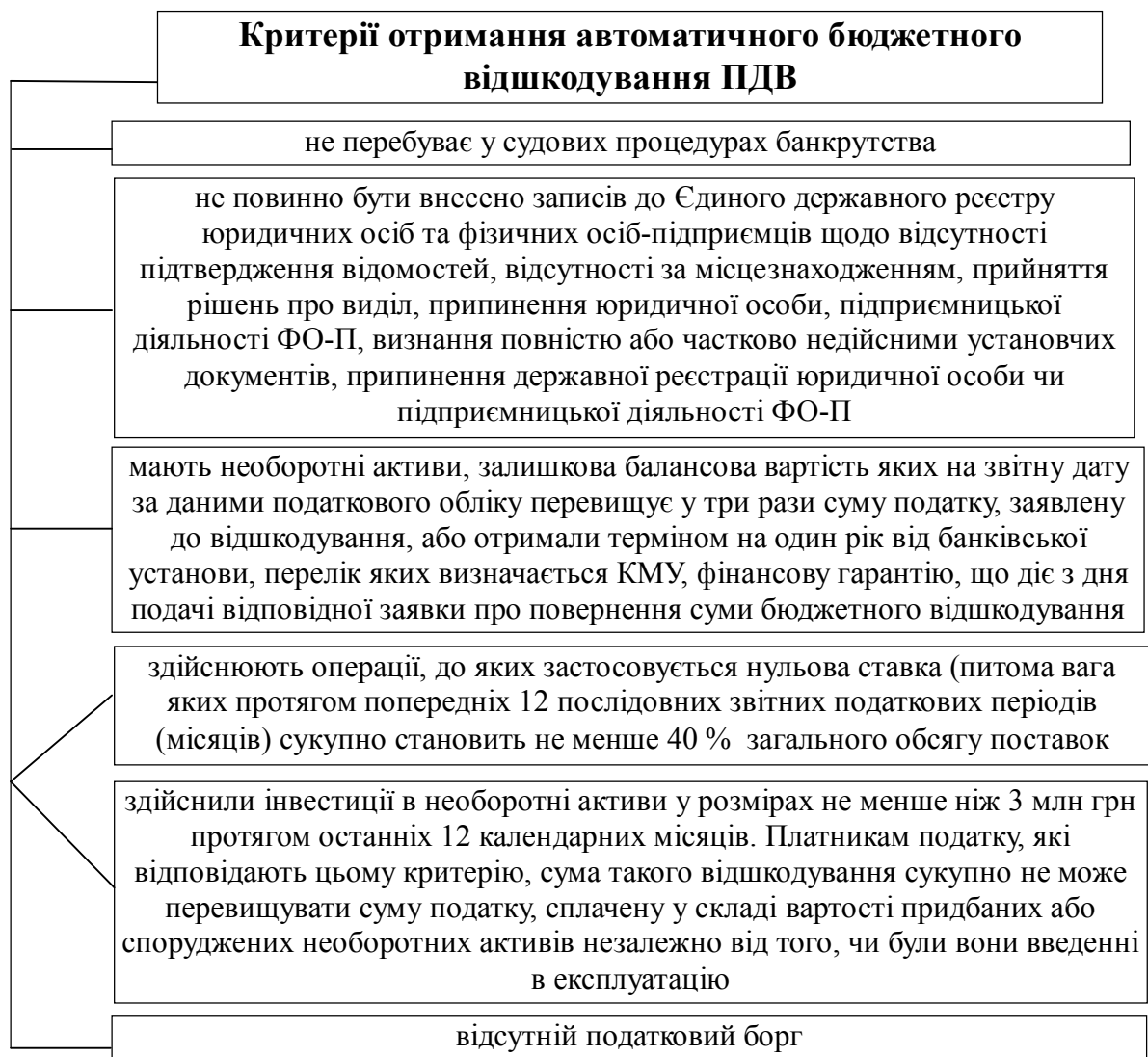
відшкодування ПДВ за допомогою казначейських фінансових векселів. Причиною такої ситуації є те, що отримання бюджетного відшкодування у формі державного цінного паперу призводить до відтоку ліквідних коштів суб'єктів господарювання, а отже і зменшується можливість фінансування поточної діяльності. Для держави також є не вигідним відтік ліквідних коштів підприємств, оскільки основними заявниками на отримання бюджетного відшкодування є експортери, які потребують цих коштів для розширення своєї діяльності та притік коштів до держави. Також рівень дохідності казначейських векселів є надто низьким, щоб вони були привабливими для суб'єктів господарювання.

Варто звернути особливу увагу на запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, що передбачено Податковим кодексом. Автоматичне відшкодування ПДВ здійснюється на підставі поданої заяви та проведеної камеральної (невиїзної) перевірки податкової декларації. Крім вищесказаного, платник податку повинен відповідати встановленим Податковим кодексом критеріям (див. рис. 2.13).

Автоматичне відшкодування ПДВ впроваджено Податковим кодексом для спрощення механізму виплат, а також для того, щоб сумлінні платники податків могли швидко отримати заявлені суми без прямого контакту із податковими органами. Для отримання такого відшкодування платнику ПДВ потрібно подати декларацію із дотриманням термінів, після чого спеціальна комп'ютерна програма здійснює відбір тих заявників, які відповідають вимогам, встановленим Податковим кодексом.

До 1 січня 2015 р. до критеріїв для отримання автоматичного бюджетного відшкодування відносилася вимога щодо середнього розміру заробітної плати (у 2,5 рази перевищувала мінімально встановлений). З усіх вищевказаних критеріїв даний був найменш досяжним для підприємств. Даний показник значно відрізнявся у розрізі регіонів та галузей економіки. З огляду на це, лише підприємства металургійної та машинобудівної галузей могли задовольнити критерій середнього рівня зарплати працівників. Такий принцип був проявом

регіональної та галузевої дискримінації, а тому був скасований.



**Рис. 2.13. Критерії отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ**

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [110].*

Джерелами отримання інформації для підтвердження відповідності заявника бюджетного відшкодування критеріям, встановленим Податковим кодексом є наступні:

- 1) відомості Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців;
- 2) дані внесені в Єдиний банк даних про платників податків-юридичних осіб, сформований на основі судових рішень і оголошень про банкрутство;
- 3) дані податкових декларацій платників ПДВ за попередніх 12

послідовних звітних періоди (місяці)/попередніх 4 послідовних звітних періоди (квартал) та дані уточнюючих розрахунків по ПДВ, в зв'язку із самостійним виправленням помилок;

4) дані, відображені заявником у додатках до податкової декларації з ПДВ за звітний період: Додаток 1 “Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з ПДВ” та Додаток 5 “Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів”;

5) дані Форми 1ДФ окремо за кожний із останніх 4 послідовних звітних податкових періодів (кварталів), за якими закінчився граничний термін подання податкової звітності, щодо розміру середньої зарплати та кількості працівників заявника;

6) дані податкової звітності з податку на прибуток за останній звітний період, а саме балансова вартість основних засобів на початок розрахункового періоду, дані податкової звітності з податку на прибуток за останні 4 послідовних звітних періоди;

7) зведені показники загальної суми податкового боргу платника в бюджетах усіх рівнів (з врахуванням суми боргу по основному платежу, пені, за штрафними (фінансовими) санкціями) на перше число місяця, наступного за звітним періодом [10].

У табл. 2.16 наведено фактори, які впливають на обсяги автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ та їхні кількісні виміри по деклараціях за грудень 2011 – 2014 рр.

Із даних, наведених в табл. 2.16, видно, що загальна кількість задекларованих до відшкодування СПД досягла максимального значення у 2014 р. і становила 2333. Кількість платників податку, яка відповідала критеріям отримання автоматичного бюджетного відшкодування, впродовж 2011 – 2013 рр. зростала, а у 2014 р. зменшилася на 6 СПД порівняно із 2013 р. Кількість заявників, що не відповідала критеріям, в 2012 році збільшилась на 199 пунктів порівняно з 2011 р., але в 2013 р. кількість зменшилась на 41 пункт, в 2014 р. збільшилась на 465 пунктів.

Таблиця 2.16

**Аналіз факторів, які впливали на динаміку автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ у грудні 2011 – 2014 рр.**

Фактори	Кількість платників				
	12.2011	12.2012	12.2013	12.2014	Динаміка 2011-2014
<b>Всього задекларували до відшкодування на рахунки платників податку</b>	1 640	1875	1874	2333	693
Всього по СПД, що відповідають критеріям, визначеним в Податковому кодексу, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ	261	297	337	331	70
Всього по СПД, що не відповідають критеріям, визначеним в Податковому кодексі, та не мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, в тому числі:	1 379	1578	1537	2002	623
<b>Не відповідають наступним критеріям, встановленим п. 200.20 ст. 200 Податкового кодексу:</b>					
Обліковий стан платників свідчить про їх не знаходження по місцю реєстрації чи перебування у стадії банкрутства чи припинення	30	24	8	15	-15
У платника обсяг експортних операцій та інших операцій за "0" ставкою протягом попередніх 12 місяців не перевищує відсоток, визначений п.п. 200.19.3 п.200.19 ст.200 Податкового кодексу	252	306	324	483	231
Наявні розбіжності між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами, та податковими зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання таких товарів/послуг, заданими податкових накладних не перевищує 10%	311	251	212	235	-76
Середня заробітна плата працівників не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів	1 244	1404	1393	1824	580
Наявний податковий борг	78	67	71	259	181

*Джерело: складено автором на основі джерела [3].*

Якщо ж розглядати СПД, що не відповідають критеріям та не мають права на автоматичне відшкодування, в розрізі критеріїв, то можна зробити такі висновки:

1) впродовж 2011 – 2014 рр. кількість платників податків, що не



перебували за місцем реєстрації або у стадії припинення чи банкрутства, зменшилася з 30 до 15 СПД;

2) кількість СПД, що не відповідають критерію, щодо обсягів експортних операцій, з 2011 по 2014 рр. зберігала тенденцію до зростання і в 2014 р. збільшилась на 159 пунктів порівняно з 2013 р. та досягла рівня 483. Даний критерій є другим за обсягом невиконання;

3) критерій розбіжностей в сумах податкового кредиту та податкового боргу не був виконаний у 2014 р. 235 СПД із 2002 СПД, що не відповідали критеріям або 11,74 %;

4) критерій заробітної плати, як зазначалось раніше, є найбільш недосяжним для платників ПДВ та займає левову частку у загальній сумі невідповідності та становить 91,11 %. Невиконання даної вимоги коливалося впродовж аналізованого періоду. Максимальне значення спостерігалось у 2014 р. на рівні 1824 СПД;

5) невиконання критерію щодо наявності податкового боргу теж характеризується коливаннями. У 2013 р. кількість СПД, що не відповідала даному критерію становила 259, що на 188 пункти більше, ніж у 2013 р.

У табл. 2.17 наведено динаміку зміни кількості платників податку, що подали заяву на автоматичне відшкодування, які не відповідають трьом критеріям разом та усім одночасно.

*Таблиця 2.17*

**Динаміка кількості платників ПДВ, що не відповідають критеріям автоматичного відшкодування в 2011-2014 рр.**

	12.2011	12.2012	12.2013	12.2014	Динаміка 2011-2014
<b>Не відповідають одночасно жодному із критеріїв, встановлених пунктом 200.20 статті 200 Податкового кодексу України (зазначених в п.п.п.1.2.1.1 – 1.2.1.6)</b>	0	0	0	1	1
Великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року	0	36	19	21	21

Продовження Таблиці 2.17

Не відповідають трьом наступним критеріям одночасно:					
Чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх 4-х звітних податкових періодів					
Залишкова балансова вартість основних фондів для ведення задекларованої діяльності на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 послідовних календарних місяців	284	380	362	518	234
Рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету є вищим від середнього по галузі кожному з останніх 4-х звітних податкових періодів					

Джерело: складено автором на основі джерела [3].

Впродовж усього аналізованого періоду не було жодного заявника, який би не відповідав усім критеріям одночасно. Щодо невідповідності заявника по чисельності працівників, залишковій балансовій вартості основних фондів та рівня податкового зобов'язання, то кількість таких платників з 2011 по 2012 рр. зросла на 96 пунктів та досягла рівня 380, в 2013 р. зменшилась порівняно з 2012 р. на 18 або на 4,74 %, а в 2014 р. знову зросла (на 156 пунктів).

Незважаючи на те, що практика автоматичного відшкодування ПДВ для України є новою, певні досягнення уже є (див. табл. 2.18). Також, проаналізувавши дані по динаміці кількості осіб, що не відповідають критеріям встановленим Податковим кодексом, можна зробити висновок, що платники ПДВ впродовж трьох років покращили свої показники аби відповідати визначеним вимогам.

Таблиця 2.18

**Динаміка відшкодування ПДВ в автоматичному режимі в кількості платників та млрд грн у 2011 – 2014 рр.**

	2011	2012	2013	2014	Приріст 2011 – 2014, %
<b>Кількість платників ПДВ, що отримали бюджетне відшкодування в автоматичному режимі</b>	297	501	495	514	73,06

Продовження Таблиці 2.18

<b>Сума відшкодована в автоматичному режимі, млрд грн</b>	15,9	23,2	22,6	24,0	50,94
<b>Частка відшкодування в автоматичному режимі у загальному обсязі відшкодування, %</b>	37,15	50,44	42,32	47,79	28,59

*Джерело: обчислено та складено автором [104].*

З табл. 2.18 бачимо, що максимальна сума відшкодування ПДВ в автоматичному режимі та максимальна кількість платників, що отримали таке відшкодування співпадають у 2014 р. у розмірах 24,0 млрд грн та 514 платник відповідно. Мінімальні ж показники спостерігалися у 2011 р. – 15,9 млрд грн та 297 платників відповідно. Показник приросту кількості платників ПДВ, що отримали відшкодування в автоматичному режимі за аналізований період, становить 73,06 %, а показник приросту суми відшкодованої в автоматичному режимі впродовж 2011 – 2014 рр. становить 50,94 %.

Основними причинами наявності заборгованості із відшкодування ПДВ можна вважати:

1) відсутність достатнього обсягу бюджетних ресурсів для повернення ПДВ, що є наслідком неефективного планування та прогнозування коштів, що надходять від адміністрування ПДВ та коштів, що направляються на відшкодування;

2) наявність великої кількості податкових пільг. Не поодиноким є ситуація, коли підприємства – експортери за рахунок використання свого права на пільги, вносять до бюджету надзвичайно малі суми або взагалі не сплачують податки, при цьому отримують з бюджету значні кошти для відшкодування ПДВ;

3) велика частка тіньової інфраструктури в економіці країни, яка нагромаджує фіктивні експортні операції;

4) тривалий період перевірок, що здійснюються податковими органами для підтвердження достовірності даних у заявах поданих платниками для отримання відшкодування. Дана проблема частково вирішилася із прийняттям Податкового кодексу та запровадженням автоматичного відшкодування;

- 5) значна кількість незаконних заявок на відшкодування;
- 6) високий рівень вимог до заявників на отримання автоматичного бюджетного відшкодування.

Одним із останніх законів, що був прийнятий та який вніс зміни у механізм відшкодування ПДВ, був Закон України від 31 липня 2014 р. № 1621 “Про внесення змін в Податковий кодекс України та деяких інших законодавчих актів України” [118]. Закон скасував з 01 січня 2015 р. обов’язковість проведення камеральної та документальної перевірок при бюджетному відшкодуванні.

Перелік платників податку, що не мають право на отримання бюджетного відшкодування згідно з Податковим кодексом, на основі проведеного аналізу запропоновано доповнити ще одним пунктом, а саме: платники ПДВ, що протягом дванадцяти календарних місяців, два чи більше разів завищували суми, заявлені до відшкодування.

Розглянувши механізм бюджетного відшкодування ПДВ в Україні, можна зробити висновки, що він є достатньо різнобічним. З одного боку, законодавці постійно вносять зміни у нормативно-правове забезпечення механізму відшкодування з метою оптимізації даного процесу, але, з іншого боку, постійні зміни законодавства призводять до потреби у пристосуванні до нових правил як працівників податкових органів, так і платників податків. Процес адаптації та 100%-кового прийняття нових змін потребує тривалого періоду часу. В Україні ж існує проблема із роз’яснювальною роботою, що призводить до помилок та складнощів у бюджетному відшкодуванні.

Водночас такі зміни внесли суттєві покращення у механізм бюджетного відшкодування, а саме зменшили тривалість перевірок правильності визначення сум, що підлягають відшкодуванню заявнику, та відповідності заявника критеріям автоматичного відшкодування ПДВ.

З проведеного аналізу сум, відшкодованих та невідшкодованих заявникам, можна зробити висновок, що на їхню динаміку має вплив велика кількість чинників, одним з яких є неефективне планування та прогнозування коштів,

спрямованих на відшкодування. Ще одним чинником, що впливає на динаміку сум відшкодованого та невідшкодованого ПДВ, є політична ситуація в країні та нестабільність.

Загальна нестабільна та складна ситуація в державі призвела до зростання обсягів невідшкодованих сум ПДВ, оскільки кошти бюджету направлялися на більш пріоритетні цілі.

Враховуючи усе вищесказане, напрями та способи вирішення проблем із бюджетним відшкодування ПДВ потребують подальшого наукового розвитку.

### **2.3. Методика прогнозування податку на додану вартість в Україні**

Як відомо, непрямі податки, а особливо ПДВ, відіграють провідну роль у формуванні доходів Зведеного бюджету. Вирішення проблем, пов'язаних із плануванням та прогнозуванням доходів та видатків бюджету, впливає із використанням ефективних моделей прогнозування податкових надходжень. Для країн з перехідною економікою, податкове прогнозування являється однією із сфер, яка найбільше потребує реформування.

Велике значення надається механізму прогнозування податку загалом і ПДВ зокрема та виділяється як компонент оцінки фіскальної ефективності, оскільки використовується для оцінки потенціалу держави та для забезпечення уникнення, а у разі неможливості уникнення – готовність до прийняття непередбачуваних ситуацій із найменшими затратами. Показники ефективності прогнозування є обслуговуючими щодо решти показників системи оцінки фіскальної ефективності, виділяються як її складова, оскільки в новий податковий рік держава входить із прогнозними даними та від них в значній мірі залежить ефективність фінансування витрат держави, в тому числі направлення коштів на бюджетне відшкодування.

Перед проведенням аналізу ефективності методики прогнозування ПДВ в Україні та розрахунку прогнозу надходження та відшкодування ПДВ за допомогою методу кореляційно–регресійного аналізу та методу подвійної ковзної середньої слід визначити ряд теоретичних засад.

Податкове прогнозування – це оцінка податкового потенціалу та обсягів надходження податків до бюджету, що ґрунтується на програмі соціально-економічного розвитку держави на відповідний рік.

Податкове прогнозування є різнобічним процесом і його реалізація повинна здійснюватися із дотриманням наступних положень:

1) необхідно використовувати прогнозування для вирішення більшості політичних задач. Податкове прогнозування повинне відповідати на низку питань, які стосуються не лише бухгалтерської сторони. Таке прогнозування лежить в основі визначення загального курсу фіскальної та монетарної політики, в тому числі очікуваного розміру дефіциту бюджету та джерел його покриття, співвідношення податкової політики з політикою соціальних виплат;

2) необхідно одночасно використовувати декілька моделей та підходів. Велика кількість питань, на які повинне дати відповіді прогнозування, потребує застосування різноманітних підходів із врахуванням специфіки та порівняльних переваг кожного із підходів;

3) забезпечувати збереження гнучкості у виборі моделей, залежно від окремих завдань планування;

4) забезпечувати прозорість застосовуваних методів та публічної підзвітності;

5) підтримувати міжвідомчу співпрацю. Податкове планування неможливе без координації зусиль між відомствами, в тому числі в таких аспектах, як обмін даними, узгодження використовуваних підходів та загальна постановка завдання.

З огляду на вищенаведене, не дивлячись на те, що процес податкового прогнозування та оцінки в великій мірі є технічним завданням із детальним економічним аналізом, ступінь його практичної корисності для влади буде тим вищим, чим більше враховуватиме специфіку конкретних управлінських питань стратегічного планування.

Методологічна база прогнозування податкових надходжень є дуже широкою і постійно змінюється та удосконалюється. На вибір методу

впливають такі чинники:

- 1) вибір інструментів, оптимальних для вирішення окремих питань бюджетного планування;
- 2) ступінь точності прогнозу (найважливішою складовою при виборі методу прогнозування є оцінка надійності її показників);
- 3) мета, з якою здійснюється прогноз (в певних ситуаціях виникає потреба для використання фіскального прогнозу для цілей, що виходять за межі бюджетного планування, наприклад, прогнозні показники потрібні для участі у міжнародних проектах та структурах, для отримання міжнародної підтримки від таких міжнародних структур та інше);
- 4) період, на який складається прогноз чи план (короткостроковий (до 1-го року), середньостроковий (2–5 років), довгостроковий (більше 5 років));
- 5) рівень доступності та точності інформації, що використовується для здійснення прогнозу [58].

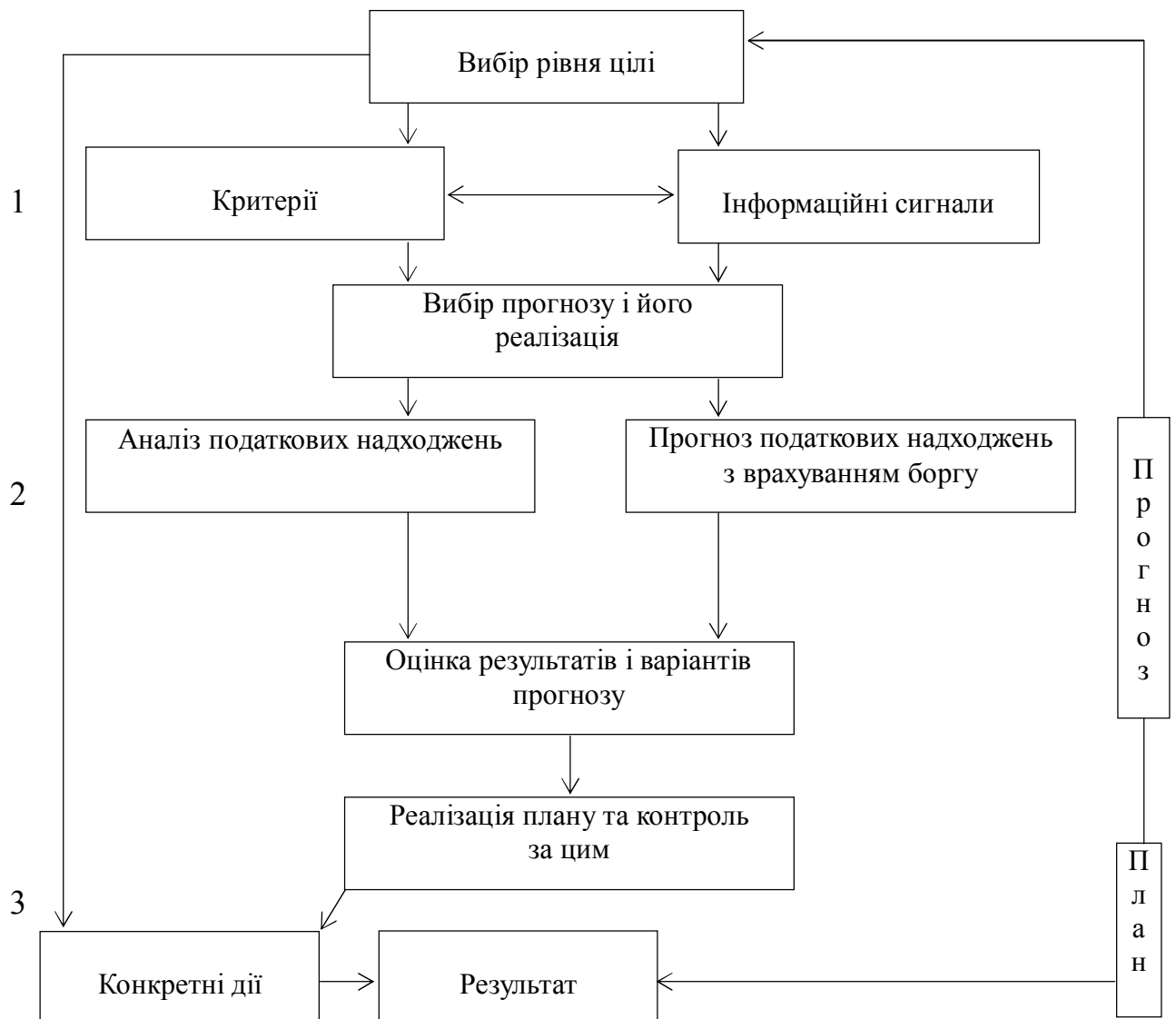
Методи прогнозування податкових надходжень дуже відрізняються один від одного. Не зважаючи на це можна виділити два основних підходи до їх класифікації, а саме:

- 1) в основі лежить економічний підхід для визначення закономірностей розвитку (метод реальної (ефективної) ставки, метод репрезентативної податкової системи, метод макроекономічних показників, макроекономічний інтегрований метод, метод міжгалузевого балансу, якісні методи);
- 2) в основі лежать економіко-математичні методи прогнозування (аналітичні методи динамічних рядів (аналіз тимчасових рядів), каузальні (причинні) методи, балансові методи) [191].

Процес реалізації дій з реалізації обраної методики прогнозування та планування відображено на рис. 2.14.

На першому етапі прогнозування відбувається вибір цілей та визначаються засоби їх досягнення. Разом із економічними цілями можуть також визначатися цілі соціального характеру. Також на даному етапі розробляються критерії та формуються інформаційні сигнали. Під критеріями

розуміються економічні критерії, а саме показники надходження податкових платежів, дані щодо витрат оподаткування та інші.



**Рис. 2.14. Схема послідовності дій з реалізації методики планування та прогнозування**

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [54], [57].*

До інформаційних сигналів відносяться використовувані ресурси, такі як звітність обласних та районних податкових органів, статистичні дані про соціально-економічний стан окремого регіону, звітність і статистичні дані вищих податкових органів, а також очікувані результати від реалізації запланованих заходів.

На другому етапі відбувається безпосередньо прогнозування податкових



надходжень. Рух повинен відбуватися зверху–вниз, тобто вищі органи влади визначають основні параметри прогнозування і направляють їх шляхом інформаційних сигналів (методичні рекомендації, інструкції, нормативні документи тощо) органам нижчих рівнів.

На третьому етапі прогнозування здійснюється оперативне податкове планування. Податкові органи здійснюють аналіз податкових надходжень із врахуванням наявних податкових боргів, а також пропонують засоби скорочення боргів платників податків. В процесі реалізації даного етапу відбувається аналіз позитивних та негативних сторін виконання дохідної частини бюджету, розробляються пропозиції, щодо внесення змін до номартивно–правової бази з метою усунення недоліків та визначаються методи розширення бази оподаткування [54]. На даному етапі також здійснюється співставлення здійсненого прогнозу із отриманими фактичними даними, тобто виводиться результат прогнозування (плюс чи мінус).

Розглянувши загальні засади прогнозування можна перейти безпосередньо до прогнозування ПДВ в Україні.

В Україні ПДВ є єдиним податком, прогнозування якого здійснюється за офіційно затвердженою методикою. Прийняття відповідного документа в 2004 р. було викликано наростаючими проблемами із зловживаннями при сплаті ПДВ, різкими негативними та непередбачуваними тенденціями в його надходженнях, а також наростаючі навколо цього незадоволені настрої платників податків.

З метою виконання Указу Президента України від 23 червня 2004 р. № 671 “Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість” Державна податкова служба України разом з Міністерством фінансів, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, Державною митною службою, а також за участі Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів, Академії ДПСУ, Національного Інституту стратегічних досліджень при Адміністрації Президента України, Інституту економічного прогнозування НАН України

розроблено Методику прогнозування надходжень ПДВ [157].

Спільний Наказ Міністерства фінансів, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, ДПА та Державної митної служби від 31 січня 2004 р. № 545/315/502/637 “Про затвердження методики прогнозування податку на додану вартість” було зареєстровано в Міністерстві юстиції 23 вересня 2004 р. за № 1202/9801 [145].

Ціллю прийняття єдиної методики прогнозування була спроба скоординувати позиції та зусилля різних відомств в цьому процесі і відповідь на щораз частіші політичні та громадські запити, щодо джерел інформації та точності прогнозів надходження ПДВ до бюджету.

Українська модель прогнозування ПДВ характеризується значним ступенем деталізації бази оподаткування на компоненти, до яких розраховуються та використовуються окремі ефективні ставки. Суть підходу полягає в тому, щоб максимально точно відобразити структуру ПДВ, із врахуванням особливостей стягнення з окремих елементів бази оподаткування. З цією метою, прогноз розраховується окремо для товарів вітчизняного виробництва, імпорту та бюджетного відшкодування, після чого розраховується загальний прогноз.

Основними недоліками затвердженої методики Міністерством фінансів є наступні:

- 1) в методиці не враховується вплив зміни ставок податків на зміну бази оподаткування;
- 2) основною проблемою є ступінь точності оцінки потенційної бази оподаткування;
- 3) значна трудомісткість та громіздкість моделі. У зв'язку з цим, прогнозування за методом ефективної ставки є достатньо складним та затратним процесом;
- 4) високий ступінь неточності отриманого прогнозу та значна залежність від суб'єктивної думки.

Безпосередньо процес прогнозування обсягів надходження ПДВ до

Державного бюджету України є найбільш складним серед усіх інших податків, оскільки на цей процес впливає велика кількість чинників (інфляція, динаміка експорту та імпорту, рівень протекціонізму, внутрішнє споживання, стан розрахунків, адміністрування тощо).

Окрім методики прогнозування, що офіційно затверджена в Україні на державному рівні, наведемо ще кілька методів, які можуть використовувати.

Якщо зміна якоїсь величини спостерігається в часі, то часто спостереження в різні проміжки часу є взаємопов'язаними, або корельованими. Ця кореляція вимірюється за допомогою коефіцієнта автокореляції. Автокореляція є співвідношенням між величиною та її запізнюванням на один або більше періодів часу. Коефіцієнт автокореляції ( $r_k$ ) із запізнюванням на  $k$  періодів, тобто між спостереженням  $y_t$  та  $y_{t-k}$  розраховується за формулою [57]:

$$r_k = \frac{\sum_{t=k+1}^n (y_t - y')(y_{t-k} - y')}{\sum_{t=1}^n (y_t - y')^2} \quad (2.5),$$

де  $r_k$  – коефіцієнт автокореляції;

$y'$  – середнє значення обсягів надходження ПДВ за аналізований період;

$y_t$  – обсяг надходження ПДВ в момент часу  $t$ ;

$y_{t-k}$  – обсяг надходження ПДВ на  $k$  періодів раніше, тобто в момент часу  $t - k$ .

Методи ковзних середніх базуються на теоремі Вейерштрасса, згідно з якою будь-яка функція при найбільш загальних припущеннях може бути локально (тобто у визначеному інтервалі зміни її аргументу  $t$ ) представлена алгебраїчним поліномом відповідного ступеня.

Ковзна середня  $k$  – порядку розраховується таким чином [57]:

$$M_t = \frac{y_t + y_{t-1} + \dots + y_{t-k+1}}{k} \quad (2.6),$$

де  $M_t$  – ковзна середня  $t$  – порядку;

$k$  – кількість членів динамічного ряду, включених до ковзної середньої.

Всім спостереженням присвоюються однакові вагові коефіцієнти. Кожне нове спостереження включається до середньої відповідно до її появи, а найбільш “старі” відразу ж видаляються. Швидкість реакції на зміну у структурі даних залежить від довжини інтервалу згладжування (кількості членів динамічного ряду, включених до ковзної середньої  $k$ ).

Якщо дані мають лінійний тренд, то застосовується метод подвійних ковзних середніх. Він полягає в тому, що спочатку розраховується ряд значень методом ковзних середніх, а потім набір даних усереднюється цим же методом. Подвійна ковзна середня визначається як [57]:

$$M'_t = \frac{M_t + M_{t-1} + M_{t-2} + \dots + M_{t-k+1}}{k} \quad (2.7),$$

де  $M'_t$  – подвійна ковзна середня  $t$  – порядку;

$M_{t-k+1}$  – ковзна середня на  $k$  періодів раніше.

Для розрахунку прогнозного рівня використовується коефіцієнт  $a$  [57]:

$$a_t = M_t + (M_t - M'_t) = 2M_t - M'_t \quad (2.8),$$

та додатковий корегувальний коефіцієнт  $b_t$  (коефіцієнт нахилу) [57], який може змінюватись для різних діапазонів значень у динамічному

$$b_t = \frac{2}{k-1} (M_t - M'_t) \quad (2.9).$$

Таким чином, прогнозне рівняння на  $p$  періодів буде мати такий вигляд [57]:

$$y_{t+p} = a_t + b_t p \quad (2.10),$$

де  $Y_{t+p}$  – прогнозований обсяг надходження ПДВ в період  $t + p$ ;

$p$  – кількість періодів, на які робиться прогноз.

Прогнозування податкових надходжень здійснюється також із застосуванням кореляційно–регресійного аналізу із врахуванням впливу результатів адміністрування податків. В такому випадку рівняння регресії має наступний вигляд [54]:

$$П = a + b * ВВП_k \quad (2.11),$$

де  $П$  – прогнозований обсяг податкових надходжень за видом податку;

$a$  і  $b$  – коефіцієнти регресії;

$k$  – прогнозований період;

$ВВП_k$  – прогнозування обсягу ВВП в  $k$ -му прогнозованому періоді.

Коефіцієнти регресії  $a$  і  $b$  розраховуються за наступними формулами [54]:

$$a = ПН' - b * ВВП' \quad (2.12),$$

$$b = \frac{\sum_{i=1}^n (ВВП - ВВП') (ПН - ПН')}{\sum_{i=1}^n (ВВП - ВВП')^2} \quad (2.13),$$

де  $n$  – кількість значень вимірюваних величин (кількість періодів);

$ПН'$  – середній розмір податкових надходжень за видом податку;

$ВВП'$  – середній розмір ВВП [54].

Ефективність прогнозування надходжень ПДВ можна визначити як відхилення фактичних сум надходжень від прогнозованого показника, затвердженого Законом про Державний бюджет України (див. табл. 2.19).

Таблиця 2.19

**Ефективність прогнозування надходжень ПДВ до Державного бюджету України у 2001 – 2014 рр., млн грн**

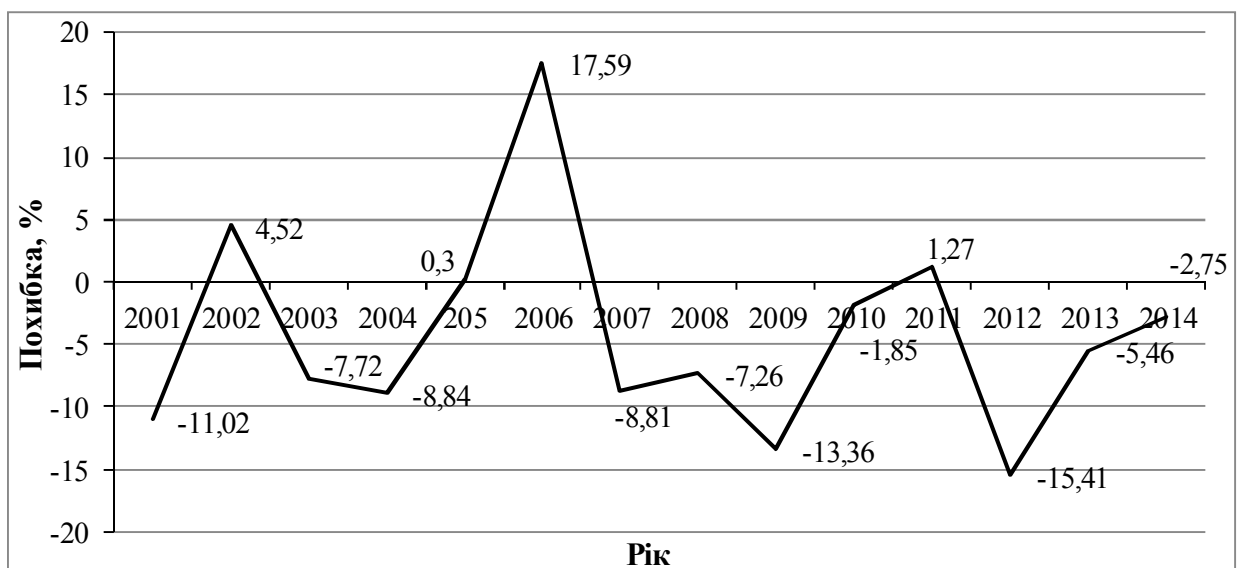
Рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Надходження податку	10348	13471	12598	16734	33804	50397	59383

## Продовження Таблиці 2.19

План	11629	12888	13652	18357	33703	42859	65123
Відхилення від плану	-1281	583	-1054	-1623	101	7538	-5740
Похибка прогнозування, %	-11,02	4,52	-7,72	-8,84	0,3	17,59	-8,81
<b>Рік</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Надходження податку	92083	84597	102752	130094	138827	128269	139024
План	99293	97643	104685	128458	164126	135680	142959
Відхилення від плану	-7210	-13046	-1933	1636	-25299	-7411	-3935
Похибка прогнозування, %	-7,26	-13,36	-1,85	1,27	-15,41	-5,46	-2,75

Джерело: обчислено автором на основі джерел [104; 127-141].

Як свідчать проведені розрахунки, ефективність прогнозування надходжень ПДВ до Державного бюджету України за затвердженою методикою не є високою. У більшість років плану надходжень був недовиконаний. Найбільш точний прогноз був зроблений у 2005 р. (похибка становила 0,3 %), найменш точний прогноз – 2012 р. (похибка становила -15,41 %) (див. рис. 2.15). Причиною недовиконання плану є занадто оптимістичні прогнози щодо стану економіки України.



**Рис. 2.15. Похибка планування надходження ПДВ до бюджету у 2001 – 2014 рр., %**

Джерело: побудовано автором на основі даних табл. 2.19.

Важливою складовою при прогнозуванні ПДВ є точне планування коштів Державного бюджету на наступні податкові періоди, які направляються на відшкодування заявлених сум.

Ефективність прогнозування відшкодування ПДВ, відповідно як і надходження ПДВ до Державного бюджету, можна визначити як відхилення фактичних сум відшкодування від прогнозованого показника затвердженого Законом про Державний бюджет України (див. табл. 2.20).

Таблиця 2.20

**Ефективність прогнозування відшкодування ПДВ із Державного бюджету України у 2005 – 2014 рр., млн грн**

<b>Рік</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Відшкодування ПДВ	13306	15042	18869	34409	34537
План	13159	15865	18777	32593	36519
Відхилення від плану	147	-823	92	1816	-1982
Похибка прогнозування, %	1,12	-5,19	0,49	5,57	-5,43
<b>Рік</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Відшкодування ПДВ	24236	42779	45959	53448	50216
План	27471	39407	47994	59500	58578
Відхилення від плану	-3235	3372	-2035	-6052	-8362
Похибка прогнозування, %	-11,78	8,56	-4,24	-10,17	-14,27

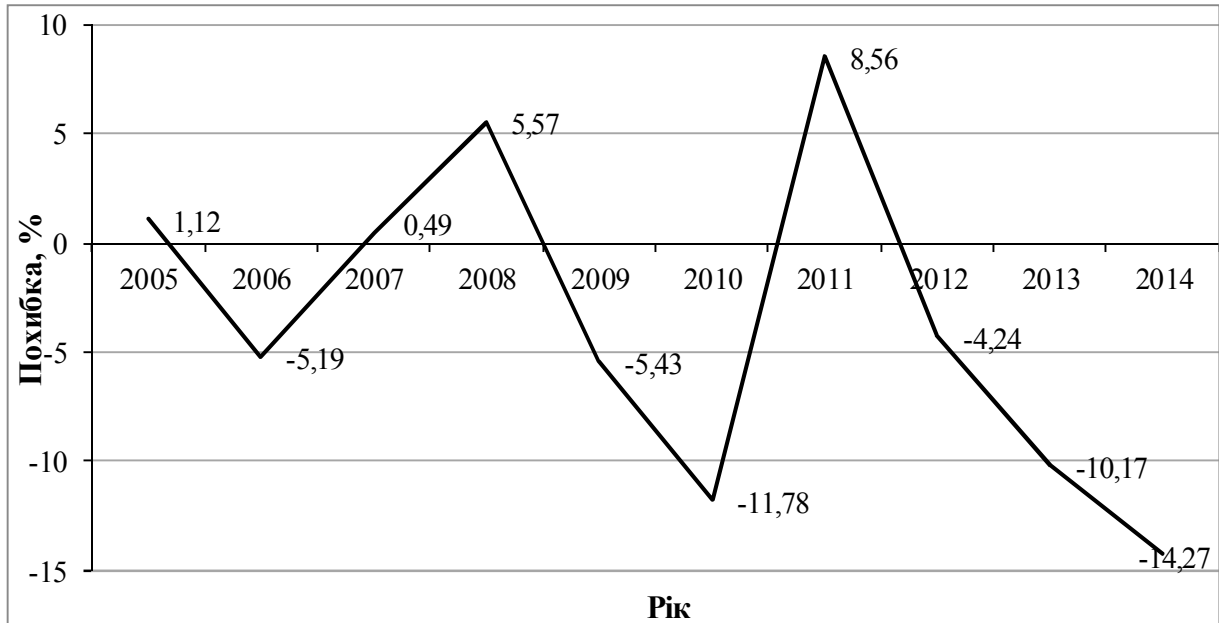
*Джерело: обчислено автором на основі джерел [104; 131-141].*

З Таблиці 2.20 випливає, що найменш точний прогноз був здійснений у 2014 р. (похибка становила -14,27 %), найбільш точний прогноз мав місце у 2007 р. (похибка становила 0,49 %). Точність прогнозування відшкодування ПДВ відзначається значними коливанням впродовж аналізованого періоду.

Динаміку обсягів фактичного відшкодування ПДВ та планового, що затверджується Законом України “Про Державний бюджет (на відповідний рік)” зображено на рис. 2.16.

Провівши аналіз ефективності методики прогнозування надходження та відшкодування ПДВ, затвердженої законодавством, проаналізуємо ефективність

приведених вище методик та складемо прогноз надходження ПДВ на 2015 – 2017 рр.



**Рис. 2.16. Похибка планування сум відшкодування ПДВ в 2005 – 2014 рр., %**

*Джерело: побудовано автором на основі даних табл. 2.20.*

У табл. 2.21 зазначено дані, щодо обсягів надходження ПДВ до бюджету України та обсягів ВВП в 2007 – 2014 рр., що необхідні для проведення вищезазначених розрахунків.

*Таблиця 2.21*

**Динаміка обсягів ВВП та надходження ПДВ до бюджету України у 2007 – 2014 рр., млрд грн**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Обсяг ВВП</b>	720,7	948,1	913,3	1082,6	1302,1	1408,9	1454,9	1566,7
<b>Надходження ПДВ до бюджету</b>	59,38	92,08	84,6	102,75	130,09	138,83	128,27	139,02

*Джерело: складено автором на основі джерела [104].*

Спершу розрахуємо коефіцієнт автокореляції. Розрахуємо середнє значення обсягів надходження ПДВ за 2007 – 2014 рр. Відповідно  $\bar{Y}$  становить 109,38 млрд грн. У табл. 2.22 наведені основні показники необхідні для розрахунку коефіцієнта автокореляції.



Таблиця 2.22

## Розрахунок коефіцієнта автокореляції

Час, t	$(y_t - y')$	$(y_{t-1} - y')$	$(y_{t-1} - y')^2$	$(y_t - y') * (y_{t-1} - y')$
1	-50	–	2499,75	–
2	-17,3	-50	299,2	864,83
3	-24,78	-17,3	613,93	428,59
4	-6,63	-24,78	43,92	164,21
5	20,71	-6,63	429,01	-137,27
6	29,45	20,71	867,45	610,03
7	18,89	29,45	356,93	556,43
8	29,64	18,89	878,68	560,02
$\Sigma$	–	–	<b>5988,86</b>	<b>3046,85</b>

Джерело: обчислено автором на основі даних табл. 2.22.

Підставивши отримані проміжні результати у формулу коефіцієнта автокореляції, отримаємо значення 0,51. Таким чином, можемо зробити висновок, що для динамічного ряду обсягів надходження ПДВ до бюджету України за 2007 – 2014 рр. характерна помірна автокореляція із запізнюванням на один період. Ця інформація дає можливість краще зрозуміти особливості даного ряду динаміки та вказує на недостатню ефективність регресійних моделей у прогнозуванні.

Проаналізуємо ефективність кореляційно–регресійного аналізу шляхом складання прогнозу надходження ПДВ на 2011 – 2014 рр., а також спрогнозуємо обсяги ПДВ на 2015 – 2017 рр. У табл. 2.23 наведено отримані результати проведених розрахунків.

Таблиця 2.23

## Розрахунок прогнозних обсягів надходження ПДВ на 2011 – 2014 рр.

		ВВП' – ВВП	ПН' – ПН	$(\text{ВВП}' - \text{ВВП})^2$	$(\text{ВВП}' - \text{ВВП}) * (\text{ПН}' - \text{ПН})$
2011	2007	-195,48	-25,32	38212,48	4949,92
	2008	31,92	7,38	1019,21	235,57
	2009	-2,88	-0,1	8,27	0,29
	2010	166,43	18,05	27697,28	3003,56
	$\Sigma$	-	-	<b>66935,23</b>	<b>8189,29</b>

Продовження Таблиці 2.23

2012	2007	-272,66	-34,4	74343,48	9379,5
	2008	-45,26	-1,7	2048,47	76,94
	2009	-80,06	-9,18	6409,6	734,95
	2010	89,24	8,97	7963,78	800,48
	2011	308,74	36,31	95320,39	11210,35
	$\Sigma$	-	-	<b>186085,7</b>	<b>22202,23</b>
2013	2007	-341,92	-41,91	116909,29	14329,87
	2008	-114,52	-9,21	13114,83	1054,73
	2009	-149,32	-16,69	22296,46	2492,15
	2010	19,98	1,46	399,2	29,17
	2011	239,48	28,8	57350,67	6897,02
	2012	346,28	37,54	119909,84	12999,35
	$\Sigma$	-	-	<b>329980,29</b>	<b>37802,29</b>
2014	2007	-397,96	-45,76	158372,16	18210,65
	2008	-170,56	-13,06	29090,71	2227,51
	2009	-205,36	-20,54	42172,73	4218,09
	2010	-36,06	-2,39	1300,32	86,18
	2011	183,44	24,95	33650,23	4576,83
	2012	290,24	33,69	84239,26	9778,19
	2013	336,24	23,13	113057,34	7777,23
	$\Sigma$	-	-	<b>461882,76</b>	<b>46874,69</b>

Джерело: обчислено автором на основі даних табл. 2.21.

Середні значення ВВП у відповідні роки були наступними:

- 1) 2007 – 2010 рр. – 916,18 млрд грн;
- 2) 2007 – 2011 рр. – 993,36 млрд грн;
- 3) 2007 – 2012 рр. – 1062,62 млрд грн;
- 4) 2007 – 2013 рр. – 1118,66 млрд грн.

Відповідно середні значення обсягів надходження ПДВ до бюджету становили:

- 1) 2007 – 2010 рр. – 84,7 млрд грн;
- 2) 2007 – 2011 рр. – 93,78 млрд грн;
- 3) 2007 – 2012 рр. – 101,29 млрд грн;
- 4) 2007 – 2013 рр. – 105,14 млрд грн.

На основі отриманих проміжних результатів та наявних формул отримали такі значення основних показників та відсоткове відхилення планових показників від фактичних зазначених у табл. 2.24.

Таблиця 2.24

**Прогноз надходження ПДВ до бюджету у 2011 – 2013 рр.**

	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
<b>б</b>	0,1223	0,1193	0,1146	0,1015
<b>а</b>	-27,39	-24,74	-20,44	-8,39
<b>П</b>	131,66	144,56	145,09	145,98
<b>Відхилення прогнозних даних від фактичних</b>	-1,21%	-4,13%	-13,11%	-5,01%

*Джерело: обчислено автором.*

Отримані дані дають можливість зробити висновок, що метод кореляційно–регресійного аналізу дозволяє отримати достатньо точні прогнозні показники. Дана методика базується на показнику потенційного значення ВВП, але можливим є вибір іншого показника. Проблемою в такому виборі є відсутність повної та достовірної інформації.

Для розрахунку прогнозу обсягів надходження ПДВ до бюджету у 2015, 2016 та 2017 р. використаємо формулу 2.11 і для визначення прогнозу на кожен наступний рік додаватимемо до даних прогнозний показник попереднього року. Розрахунки наведені у табл. 2.25. Прогнозні обсяги ВВП взяті за песимістичним сценарієм та становлять: 2015 р. – 1 793,3 млрд грн; 2016 р. – 1 972,0 млрд грн; 2017 р. – 2 169,2 млрд грн.

Таблиця 2.25

**Розрахунок прогнозних обсягів надходження ПДВ на 2015, 2016 та 2017 рр.**

		<b>ВВП – ВВП'</b>	<b>ПН – ПН'</b>	<b>(ВВП – ВВП')<sup>2</sup></b>	<b>(ВВП – ВВП')*(ПН – ПН')</b>
<b>2015</b>	<b>2007</b>	-453,96	-50	206079,68	22698
	<b>2008</b>	-226,56	-17,3	51329,43	3919,49
	<b>2009</b>	-261,36	-24,78	68309,05	6476,5

Продовження Таблиці 2.25

2015	2010	-92,06	-6,63	8475,04	610,36
	2011	127,44	20,71	16240,95	2639,28
	2012	234,24	29,45	54868,38	6898,37
	2013	280,24	18,89	78534,46	5293,73
	2014	392,04	29,64	153695,36	11620,07
	$\Sigma$	—	—	<b>637532,36</b>	<b>60155,80</b>
2016	2007	-522,7	-56,48	273215,29	29522,1
	2008	-295,3	-23,78	87202,09	7022,23
	2009	-330,1	-31,26	108966,01	10318,93
	2010	-160,8	-13,11	25856,64	2108,09
	2011	58,7	14,23	3445,69	835,3
	2012	165,5	22,97	27390,25	3801,54
	2013	211,5	12,41	44732,25	2624,72
	2014	323,3	23,16	104522,89	7488,92
	2015	549,9	51,89	302390,01	28534,31
	$\Sigma$	—	—	<b>977721,12</b>	<b>92256,13</b>
2017	2007	-591,98	-63,36	350440,32	37507,85
	2008	-364,58	-30,66	132918,58	11178,02
	2009	-399,38	-38,14	159504,38	15232,35
	2010	-230,08	-19,99	52936,81	4599,3
	2011	-10,58	7,35	111,94	-77,76
	2012	96,22	16,09	9258,29	1548,18
	2013	142,22	5,53	20226,53	786,48
	2014	254,02	16,28	64526,16	4135,45
	2015	444,82	45,01	197864,83	20021,35
	2016	659,32	61,87	434702,86	40792,13
$\Sigma$	—	—	<b>1422490,7</b>	<b>135723,34</b>	

Джерело: обчислено автором на основі даних табл. 2.21.

На основі проміжних даних зазначених у табл. 2.25 проведемо розрахунок показників  $b_i$  та прогнозних обсягів надходження ПДВ (див. табл. 2.26).

Показники  $a_i$  та  $b_i$  є приблизно однаковими для усіх аналізованих років. Спостерігається поступове збільшення доходів від ПДВ до досягнення рівня 204,46 млрд грн у 2017 р.

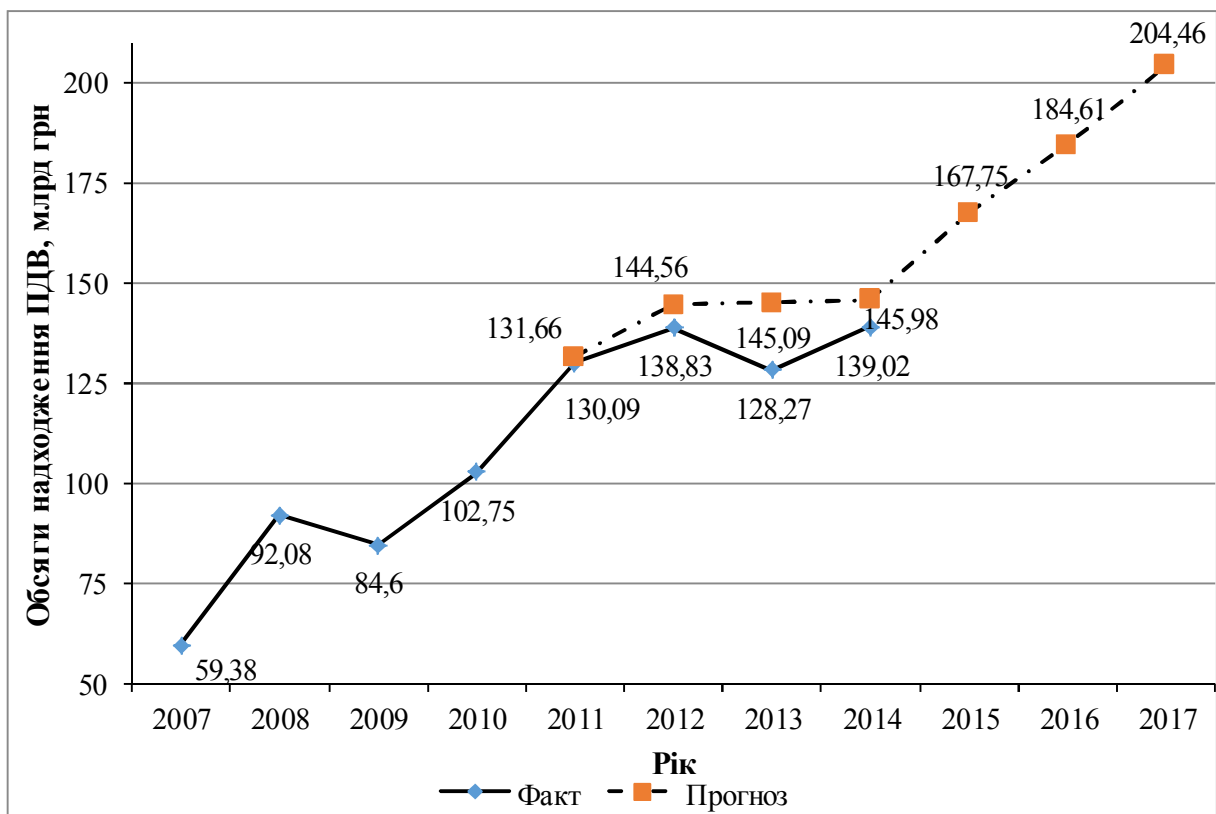
Таблиця 2.26

**Прогноз надходження ПДВ до бюджету у 2015 – 2017 рр.**

	2015 р.	2016 р.	2017 р.
<b>б</b>	0,0944	0,0944	0,0954
<b>а</b>	-1,46	-1,46	-2,51
<b>П</b>	167,75	184,61	204,46

*Джерело: обчислено автором на основі даних табл. 2.26.*

Результати аналізу ефективності методу кореляційно–регресійного аналізу та прогноз на 2015 – 2017 рр. зображені на рис. 2.17. Здійснений прогноз не враховує значні коливання курсу гривні, яке спостерігалось впродовж кінця 2014 – початку 2015 рр., а тому це є основним недоліком даної методики прогнозування на теперішньому етапі. Внесення відповідних змін дасть можливість отримувати точніші прогнози на майбутнє.



**Рис. 2.17. Фактичні обсяги надходження ПДВ та прогнозні згідно методу кореляційно-регресійного аналізу у 2007 – 2017 рр., млрд грн**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.26.*

Проведемо також аналіз ефективності методу ковзної середньої та

відповідно розрахуємо прогноз. В табл. 2.27 наведено дані про обсяги надходжень ПДВ та результати їх прогнозування на 2011 – 2014 рр. Для використання даного методу необхідно ввести дані щодо надходження ПДВ у 2005 та 2006 рр. – 33,8 та 50,4 млрд грн відповідно.

Таблиця 2.27

## Аналіз ефективності методу подвійної тричленної ковзної середньої

Рік	$M_t$	$M'_t$	$a_t$	$b_t$	$Y_{t+p}$ (прогноз)	Похибка у млрд грн	Похибка у %
2005	–	–	–	–	–	–	–
2006	–	–	–	–	–	–	–
2007	–	–	–	–	–	–	–
2008	47,86	–	–	–	–	–	–
2009	67,29	–	–	–	–	–	–
2010	78,69	64,61	92,77	14,08	106,85	-4,1	-3,84
2011	93,14	79,7	106,58	13,44	120,02	+10,07	+8,39
2012	105,81	92,55	119,07	13,26	132,33	+6,5	+4,91
2013	123,89	107,61	140,17	16,28	156,45	-28,18	-18,01
2014	132,4	120,7	144,1	11,7	155,8	-16,78	-10,77

Джерело: обчислено автором на основі табл. 2.21.

Провівши відповідні розрахунки бачимо, що даний метод прогнозування є менш точним, ніж кореляційно–регресійний аналіз. Хоча 2013 р. в обох методах відзначається значною похибкою.

Наступним етапом є розрахунок прогнозних обсягів надходження ПДВ до бюджету у 2014 – 2017 рр. Для розрахунку  $M_t$  на 2015 р. введемо прогнозні дані надходжень за 2014 р., для розрахунку  $M_t$  на 2016 р. введемо ще прогнозні дані за 2015 р., а для розрахунку  $M_t$  на 2017 р. введемо прогнозні дані надходжень за 2016 р.

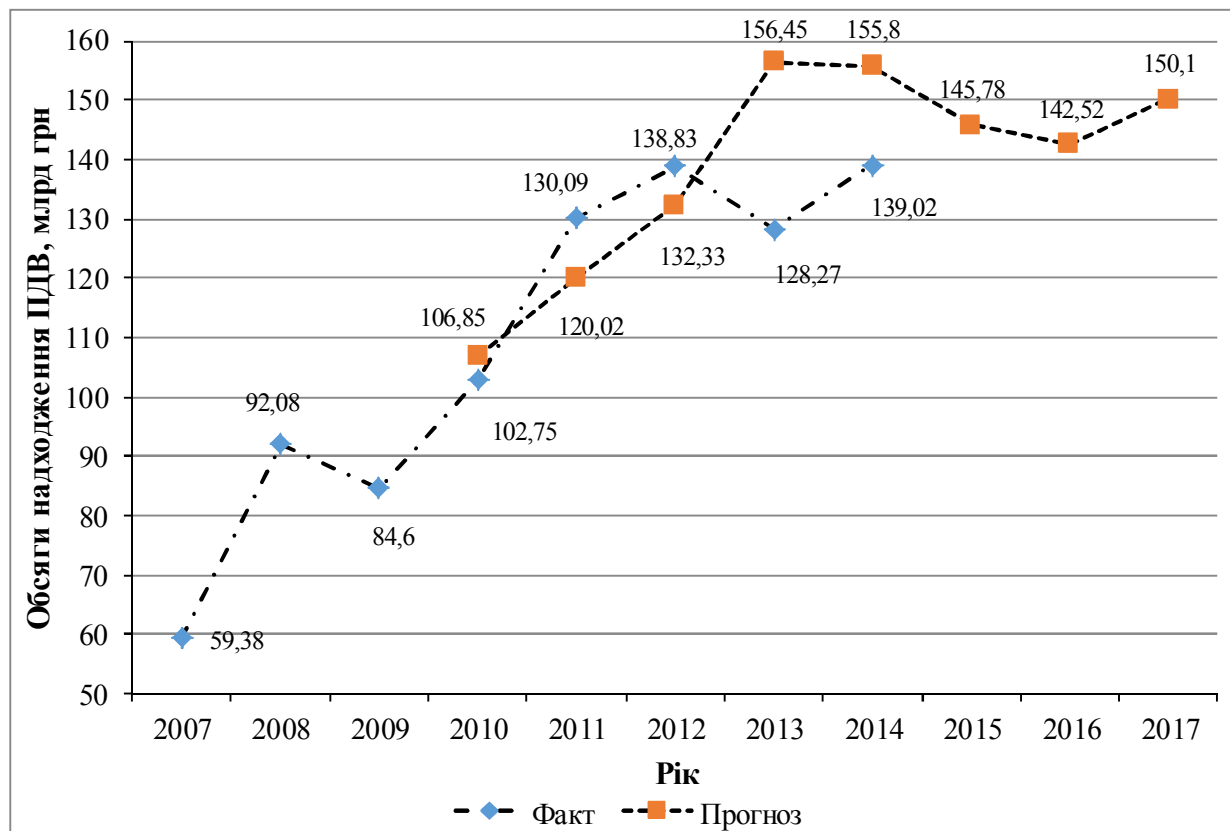
Результати прогнозування наведені у табл. 2.28. Зведені результати по аналізу ефективності методики та прогноз на відповідні роки відображені на рис. 2.18.

Таблиця 2.28

**Прогноз на 2014 – 2017 рр. з використанням методу подвійної  
тричленної ковзної середньої**

Рік	Mt	Mt'	at	bt	yt + p (прогноз)
2007	–	–	–	–	–
2008	47,86	–	–	–	–
2009	67,28	–	–	–	–
2010	78,69	64,61	92,77	14,08	106,85
2011	93,14	79,7	106,58	13,44	120,02
2012	105,81	92,55	119,07	13,26	132,33
2013	123,89	107,61	140,17	16,28	156,45
2014	132,4	120,7	144,1	11,7	155,8
2015	135,7	130,66	140,74	5,04	145,78
2016	137,68	135,26	140,1	2,42	142,52
2017	142,44	138,61	146,27	3,83	150,1

*Джерело: обчислено автором.*



**Рис. 2.18. Фактичні обсяги надходження ПДВ та прогнозні, згідно методу подвійної ковзної середньої у 2007 – 2017 рр., млрд грн**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 2.29.*

Прогноз отриманий за допомогою використання методу ковзної середньої у 2015 – 2017 рр. відрізняється від прогнозу отриманого методом кореляційно–регресійного аналізу. Всі прогнози величини отримані за допомогою методу кореляційно–регресійного аналізу значно перевищують величини отримані з використанням методу ковзної середньої.

Досвід планування та прогнозування ПДВ в Україні свідчить про існування великої кількості ризиків, що супроводжують даний процес. Така ситуація призводить до значного відхилення планових показників від фактичних. Часткове усунення ризиків, пов'язаних із плануванням та прогнозуванням доходів бюджету, потребує затвердження кількісних показників граничного ступеня ризику планування бюджету. Законодавче введення таких показників прогнозування податкових надходжень (аналізу числових рядів) може суттєво покращити бюджетне планування.

Наведемо основні причини виникнення проблем та високого рівня відхилень при прогнозуванні та плануванні ПДВ. Усі ці причини можна поділити на об'єктивні та суб'єктивні. Об'єктивними причинами відхилення фактичних показників надходження та відшкодування ПДВ від планових є:

- 1) нестабільна політична та економічна ситуація;
- 2) наявність значної тіньової інфраструктури, що унеможлиблює отримання повної та достовірної інформації, що є базою для здійснення відповідного прогнозу;
- 3) нестабільність та мала потужність внутрішнього ринку;
- 4) зростання випадків використання схем для ухилення від сплати ПДВ та незаконного отримання бюджетного відшкодування;
- 5) великий перелік пільг із сплати ПДВ, що зменшує доходи бюджету країни.

До суб'єктивних причин низької ефективності прогнозування сплати та відшкодування ПДВ належать:

- 1) неврахування впливу темпів інфляції на очікувану величину надходження ПДВ до бюджету країни;



- 2) часте внесення змін до законодавчої бази, що потребує постійного перегляду здійснених прогнозів;
- 3) завищення прогнозованих показників та надто оптимістичні прогнози щодо стану економіки;
- 4) недосконалість методики та інструментів, що застосовуються для прогнозування ПДВ;
- 5) високий ступінь участі людського потенціалу у прогнозуванні ПДВ, що призводить до високого ступеня суб'єктивності.

Для зменшення розмірів похибок та ймовірності їхньої появи, загалом, потребується постійний аналіз та спостереження. Для цього потрібно застосовувати підходи із більшою деталізацією підготовки прогнозу надходжень ПДВ у практиці формування показників доходів Державного бюджету України. Також інформаційна база здійснюваних прогнозів не відповідає вимогам застосування методик прогнозування, а саме певні дані Державна служба статистики надає із певним запізненням.

Особливої важливості ефективне прогнозування ПДВ набуває на сучасному етапі економічного розвитку держави. Точне прогнозування податкових надходжень дасть можливість оптимізувати бюджетну політику, зменшити ймовірність виникнення непередбачуваних ситуацій, а у разі їх виникнення – швидке та адекватне реагування на них, зменшити відсоток використання боргового забезпечення фінансування державних видатків. З цією метою, процес реформування податкової системи, що розпочався у 2010 р. із прийняттям Податкового кодексу, повинен продовжуватися, щоб не лише зберегти досягнутий рівень, але і побудувати ефективний механізм адміністрування ПДВ.

## Висновки до розділу 2

1. Для аналізу фіскальної ефективності було використано систему показників, а саме: темпи приросту надходження ПДВ, частка ПДВ у доходах бюджету, коефіцієнт нерівномірності надходження ПДВ, аналіз щомісячних надходжень ПДВ, індекс сезонності обсягів надходження, ефективна ставка та продуктивність ПДВ, динаміка кількості пільг з ПДВ, питома вага пільг з ПДВ у загальному обсязі пільг, коефіцієнт еластичності, коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності, коефіцієнт ефективності збору та ефективності відшкодування ПДВ, коефіцієнт витратності адміністрування.

2. Оцінка усіх зазначених коефіцієнтів показала, що не зважаючи на значні надходження ПДВ та їхню частину у доходах бюджету, даний податок характеризується низькою фіскальною ефективністю. Причинами даного є значна кількість проблем наявного механізму адміністрування ПДВ. Однією із них, що впливає із аналізу, є пільгове оподаткування, яке призводить до викривлення конкуренції та застосування великої кількості схем шахрайства. Також на фіскальну слабкість податку вказує і коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності, згідно з яким бюджет недотримує в середньому від 33,98 % до 45,59 % надходжень ПДВ.

3. Порядок проведення перевірки заявника, визначений нормативно-правовою базою, був нами доповнений, а саме додано пункт про не лише проведення позапланової документальної перевірки, але й можливість простого запиту додаткової інформації у заявника, яка може, при потребі, роз'яснити ситуацію. Ще одним доданим елементом є можливість отримання бюджетного відшкодування у сумі визначеній контролюючим органом, при виявленні факту завищення заявленої суми. Додатково було визначено, що при повторному завищенні суми бюджетного відшкодування платник втрачає право на отримання бюджетного відшкодування без розгляду інших можливостей.

4. Особливої уваги потребує аналіз автоматичного бюджетного відшкодування, яке здійснюється на основі поданої заяви платником та

камеральної перевірки. Максимальний обсяг відшкодування ПДВ в автоматичному режимі та максимальна кількість платників, що отримали таке відшкодування співпадають у 2012 р. у розмірах 23,2 млрд грн та 501 платник відповідно. Мінімальні ж показники спостерігалися у 2011 р. – 15,9 млрд грн та 297 платників відповідно.

5. ПДВ в Україні є єдиним податком надходження та відповідно відшкодування, якого прогнозується за законодавчо затвердженою методикою. Прийнята методика характеризується певними недоліками, а саме: не враховано вплив зміни ставок податку на зміну податкової бази, складність точного визначення податкової бази, значна трудомісткість та громіздкість роботи, низький рівень точності отриманих прогнозів.

6. Проведені розрахунки точності затвердженої методики прогнозування надходжень податку до бюджету показали, що похибки в окремі роки становлять більше 10 %. Найменш точний прогноз надходження податку до бюджету був зроблений у 2009 та 2012 рр. (похибка –10,8 % та –15,4 % відповідно). Найбільш точний прогноз був зроблений у 2005 р. – похибка становила всього 0,3 %. Така ж ситуація спостерігається і при прогнозуванні коштів, що направляються на відшкодування податку.

7. Метод кореляційно–регресійного аналізу дозволяє отримати достатньо точні прогнозні показники надходження ПДВ. Проблемою застосування даного методу є складність отримання повної, а головне достовірної інформації. Отримані прогнози при використанні зазначеного методу становлять: 2015 р. – 167,75 млрд грн, 2016 р. – 184,61 млрд грн, 2017 р. – 204,46 млрд грн.

Основні наукові результати отримані, під час оцінки фіскальної ефективності, розрахунку прогнозів надходження ПДВ та аналізу механізму бюджетного відшкодування опубліковані у роботах автора [46; 53; 74; 75; 76; 78; 82; 83; 85; 87; 89; 90; 91; 93; 94; 98; 204; 205].

### РОЗДІЛ 3

## ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

### **3.1. Діяльність фіскальних органів щодо боротьби із випадками шахрайства щодо ПДВ**

ПДВ є надзвичайно уразливим до ухилення від його сплати та шахрайства. Дійсно кредитний механізм податку та його відшкодування несуть у собі можливість для шахрайства. Дана проблема на сучасному етапі гостро постала не лише в Україні, але і в країнах–членах ЄС. У даному пункті розглянемо основні способи ухилення від сплати ПДВ, проаналізуємо застосування “карусельного шахрайства”, проведемо аналіз заходів країн-членів ЄС щодо боротьби з шахрайством та співробітництво України з міжнародними організаціями, а також визначимо шляхи виявлення та протидії шахрайствам.

Відповідно до ст.190 Кримінального кодексу шахрайство – це заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою [56].

Окремою формою шахрайства, яка не зафіксована у законодавстві України, а являється лише науковим терміном, є комерційне шахрайство, яке передбачає, що заволодіння майном чи коштами здійснюється в процесі ведення господарської діяльності реальним чи фіктивним суб’єктом господарювання, що дає змогу завойовувати довіру бізнес–партнерів та клієнтів. Відповідно шахрайство та пов’язані із ним злочини, що реалізуються у сфері справляння та сплати ПДВ є прикладом комерційного шахрайства.

В міру складності механізму адміністрування ПДВ та наявності великої кількості частих змін до законодавства, шахрайство з ПДВ є поширеним явищем. Існує велика кількість схем шахрайства з ПДВ, які перебувають у постійному русі. Наведемо певні з них:

1. Непрозвітовані продажі. Найбільш поширеним та простим способом є

звітування перед контролюючими органами лише щодо частини здійснених впродовж звітнього періоду оподатковуваних операцій. Це може відбуватися шляхом фальсифікування облікових записів або не фіксування певних операцій в офіційних документах (ведення “чорної” документації). У такому випадку, постачальник може видавати або не видавати рахунок–фактуру. Якщо рахунок–фактура буде виданий, то покупець, якщо він зареєстрований платником ПДВ, може вимагати відшкодування податку. Ухилення від сплати податку постачальником може відбутися лише при нездатності податкових органів визначити, що рахунків–фактур було більше видано, аніж задекларовано. Якщо ж продаж здійснюється кінцевому споживачеві або неплатнику ПДВ, рахунок може не виставлятися

2. Відмова від реєстрації платником ПДВ. Даний спосіб полягає у роботі невеликих підприємств дуже близько до межі, що передбачає обов’язкову реєстрацію платником податку. Продавці – “привиди” є постійно невідомими податковим органам і можуть уникати не лише сплати ПДВ, а і прибуткового податку. Знову ж таки, якщо продажі здійснюються кінцевим споживачам чи неплатникам ПДВ, дана схема є простішою у реалізації.

3. Помилкова класифікація товарів. У випадках, коли постачальники здійснюють операції, що оподатковуються за різними ставками податку чи які звільнені від оподаткування, то вони можуть зменшувати розмір податкового зобов’язання, шляхом завищення частки операцій, що оподатковуються за нижчою ставкою.

4. Неправдиві заявки на відшкодування ПДВ. Це найбільш очевидний спосіб використання у сфері шахрайства кредитного механізму податку. Такий вид шахрайства може досягати значних обсягів. Способом отримання незаконного відшкодування ПДВ є здійснення фальшивої угоди, яка здійснюється лише для вигляду, без наміру надання їй правових наслідків або здійснюється лише по документах. В обидвох випадках оформлюються фіктивні документи, що підтверджують здійснення угоди. Продавцем та покупцем виступає одна і та ж особа або на роль однієї із сторін обирається

інша (підставна) особа.

5. Ще один метод ухилення від сплати ПДВ стосується підприємств реального сектора економіки. Шахраї здійснюють продаж податкового кредиту, нарахованого від сплати ПДВ при імпорті товарів, так званим “вигодоформуєчим” суб’єктам господарської діяльності (фіктивним та транзитним підприємствам). У 2011 р. на ринку України було виявлено 150 підприємств–імпортерів, обсяги імпорту яких становили 8,8 млрд грн, а сума розбіжності по контрагентах – 1,4 млрд грн. [45, с.7-12].

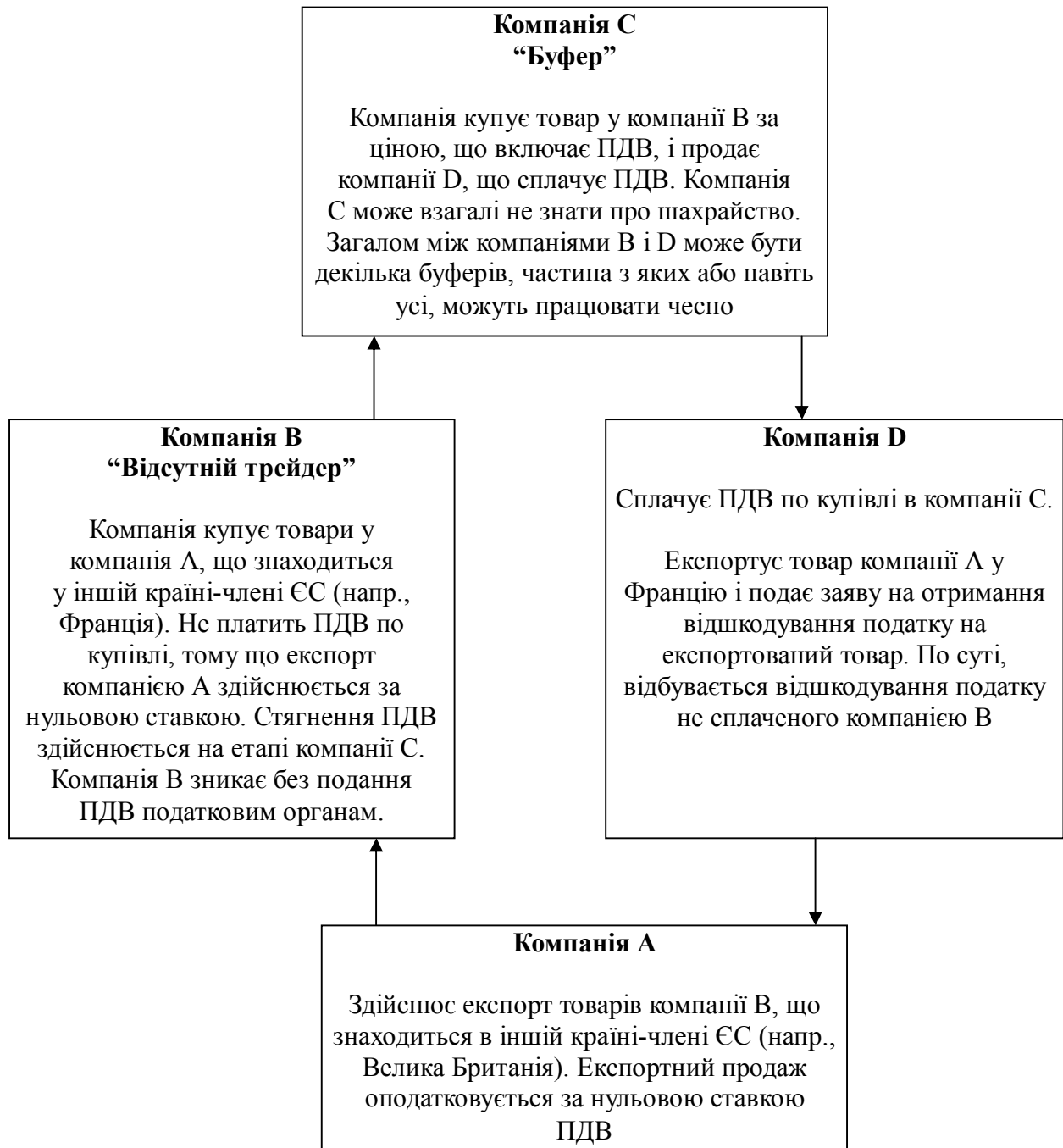
6. Найвідомішим видом навмисного шахрайства щодо ПДВ є “карусельна” схема, яка набула значного поширення в країнах ЄС в останні роки. “Карусельне шахрайство” передбачає використання нульової ставки у поєднанні із механізмом відстрочення платежів щодо сплати ПДВ, що використовується при імпорті товарів. З 1992 р. податок, що стягувався при імпорті товару із іншої держави–члена ЄС та сплачувався на кордоні, почав сплачуватися при наступних періодичних поверненнях. В найпростішому випадку таке шахрайство виглядає наступним чином (див. рис. 3.1).

Прикладом такої “каруселі” був експорт штампів для формування виробів із пластмаси у 2001 – 2002 рр. На цій операції було “відмито” 350 млн грн. Також у 2002 р. українські підприємства вивезли з України магнітний дріт на 60 млн грн. Фактично, експортна ціна товару була рівною ціні золота. До 2004 р. кількість операцій шахрайства досягла таких розмірів, що заявлена сума до відшкодування перевищувала надходження ПДВ до бюджету [51].

Керівники однієї з британських компаній були засуджені до 57 років позбавлення волі за відшкодування ПДВ при фіктивному імпорті мобільних телефонів в Україну. Згідно прес-релізу податкової адміністрації Великобританії, впродовж липня–жовтня 2003 р. податкова адміністрація виплатила компанії Virgini Ltd 7 млн фунтів стерлінгів відшкодування. За її даними, ця оплата здійснена після закупівлі мобільних телефонів, нібито експортованих компанією Virgini Ltd в Україну [11].

Наведемо основні кроки, що зображені на Рис. 3.1:

1. Компанія А, розташована (та зареєстрована для цілей ПДВ), наприклад, у Франції, експортує товар компанії В, розташованої, наприклад, у Великій Британії (і там зареєстрована). Результатом експорту за нульовою ставкою товарів для компанії А є повне відшкодування будь-якого вхідного ПДВ, що був сплачений. Припустимо, що ціна експортованого товару становить 100 євро.



**Рис. 3.1. Простий приклад “карусельного шахрайства”**

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [202, с.15].*

2. За схемою відстрочення платежів компанія В не зобов’язана сплачувати

ПДВ під час імпорту товару, а повинна враховувати його у своїх подальших періодичних поверненнях. Стандартна ставка ПДВ у Великій Британії становить 20 %. Отже, компанія В продасть товар іншій компанії у Великій Британії (С) за ціною 120 євро, в тому числі ПДВ становить 20 євро. Компанії С видається рахунок–фактура із зазначеною сумою податку, при цьому компанія В не здійснює сплати належної суми податковим органам, а зникає безвісти.

3. Рахунок–фактура виданий компанією В продовжує свій рух вниз по виробничому ланцюгу через компанію С та можливо декілька інших компаній–буферів, які можуть і не знати про шахрайство, до поки він не досягне компанії D, яка експортує товар із Великої Британії. При цьому D отримує повернення ПДВ в сумі податку, що не сплатила компанії В. Якщо брати найпростіший варіант (компанія D не створює доданої вартості до отриманого товару), то сума до відшкодування становитиме 20 євро.

4. У простій карусельній схемі експорт товару компанією D поверне його до Франції (можливо через треті країни). Весь процес починається заново [202, с.15].

У карусельній схемі можуть використовуватися будь-які товари, щодо яких нараховується ПДВ, хоча найбільш традиційними є дорогі, малогабаритні товари, які є простими та дешевими у транспортуванні та які є завжди наявними на складі у великих кількостях, такі як мобільні телефони або комп'ютерні мікросхеми. Якщо товарів не вистачає, цінні товари замінюються коробками з піском, а в деяких випадках шахрайська операція здійснюється тільки на папері без товару. У такому випадку, укладення договорів здійснюється між компаніями з тих країн, де товар може вільно переміщатися через кордон. За відсутності товарів служби прикордонного контролю не зможуть відстежити імпорт або експорт таких товарів. Тому шахрайство може бути виявлено тільки при виявленні потоків незаконних грошових коштів.

Товари, які переміщуються в рамках карусельної схеми, зазвичай контролюються організатором, який також визначає ціну і час для кожної угоди. Кожен раз, коли товар змінює свого власника, утворюється невеликий прибуток,



що призводить до зростання ПДВ, який можна заявити до повернення, і приховати незаконність операцій.

Результатом карусельної схеми є постійне підвищення вартості товару в міру його продажу, що у разі відсутності перевірок може призвести до безконтрольного зростання його ціни. Це означає, що в кожній карусельній схемі, вартість товару повинна знижуватися перед черговим його перепродажем. Так часто відбувається, коли товар знаходиться в третій країнах. Зниження вартості має додаткову перевагу, так як при цьому знижується розмір податків на імпорт або імпортні мита, що підлягають сплаті в третій країні. Такий “фінансовий збиток” організації покривається за рахунок ПДВ, який відшкодовується країною-членом ЄС.

На рис. 3.1 представлена проста карусельна схема. Однак в реальному житті схеми розширюються і перетворюються в міжнародні ланцюжки, в межах яких здійснюється торгівля під виглядом законних операцій. Проведене у Великобританії розслідування виявило карусельні схеми, які об'єднували більше 200 трейдерів (виступаючих в якості “буферних” компаній). Ці компанії купували і продавали товари і звітували по ПДВ, створюючи відстань між брокером і зникаючим трейдером, тим самим надаючи законність шахрайськими схемами. Шахраї здійснювали торговельні операції, поки схема не була розкрита, що приносило суттєві збитки бюджету держави. Часто фізичне переміщення товарів в межах однієї держави не здійснювалося, а право власності на товар переходило за допомогою виписаних рахунків-фактур та розписок.

Шахраї, що беруть участь у таких схемах є винахідливими, їхня діяльність добре фінансується, а також вони є достатньо гнучкими аби протистояти заходам протидії шахрайству. Складніша карусельна схема передбачає продаж товару за межі території ЄС у треті країни з метою переривання аудиторського сліду. При цьому здійснюється експорт товарів компаніям, що знаходяться в особливих експортних зонах або вільних митних зонах. Товар може переміщатися між декількома компаніями у третій країнах,

перед тим як він буде експортований назад у ЄС. При ввезенні в ЄС товари продаються через кілька компаній–посередників, при цьому переміщуючись з однієї країни–члена ЄС в іншу, а потім повертаються у країну, в якій буде присвоєний ПДВ.

Така схема є зручною для шахраїв в міру відсутності угод про обмін інформацією між ЄС та третіми країнами. Це ускладнює процес притягнення до відповідальності і збільшує відстань між підставними особами та організаторами і керівниками схеми [101].

Для боротьби із шахрайством можуть використовуватися різноманітні методи та підходи. Загалом їх можна розділити на два рівні. Перший рівень адміністративного реагування передбачає використання простих методів регулювання. Запобіжні заходи можуть включати в себе, наприклад, жорсткі перевірки (з візитом на місце і перевірка анкетних даних), і офіційну вимогу гарантій у сумнівних випадках. Інші адміністративні заходи включають в себе прийняття або посилення деяких спільних правил відповідальності, згідно з якими продавці можуть нести відповідальність за шахрайство (махінації) в іншому місці, в ланцюгу, який вони могли логічно і розумно вибудувати, щоб бути у курсі; налагодження кращого і швидшого інформаційного обміну між національними податковими органами (так, щоб країні–імпортеру одразу і точно ставало відомо про ввезені до неї товари, які мають бути зареєстровані в державних органах іншої держави, і вже не мають з'являтися (не бути на обліку) у власній системі оподаткування (ПДВ).

Ще одним методом першого рівня є вдосконалення співпраці між податковими органами в країнах–членах ЄС з метою спрощення і прискорення викриття таких транзакцій і посилення каральних заходів. З цією метою необхідно прийняти низку спільних нормативно–правових актів, які б дали можливість створити спільні бази даних із доступом кожної із сторін угоди. Отримання інформації повинне здійснюватися у режимі реального часу аби уникнути проблем, що виникають внаслідок затримки отримання необхідної інформації.

Другим рівнем є сукупність більш радикальних методів боротьби із ПДВ–шахрайством:

1. У Німеччині та Австрії з метою боротьби з карусельним шахрайством був введений “внутрішній механізм зворотнього відрахування ПДВ” (“domestic reverse charge mechanism”) [176]. Використання “зворотнього відрахування” для бізнес–для–бізнесу (B2B) операцій, передбачає перекладення ПДВ зобов’язань на покупця, а не на продавця. Товари, що ввозяться, по суті, умовно оподатковуються на цій основі, з відповідальністю, покладеною на покупця. Використання даного механізму дасть можливість ефективно протидіяти шахрайству (із рис. 3.1 можна зробити висновок, що навіть при відсутності компанії В, можна забезпечити значну суму податку із компанії С). Велика Британія нещодавно прийняла застосування “зворотнього відрахування” щодо мобільних телефонів, комп’ютерних чіпів та інших особливих товарів та речей, що користуються попитом серед махінаторів.

Проте є низка труднощів зі зворотнім відрахуванням. Знешкоджуючи вихідні податкові зобов’язання частини продавців, збільшується кількість повернення (претензій) з подальшими контрольними труднощами і ризиком махінацій. Якщо це застосовувати лише стосовно конкретних товарів, то це може просто перемістити (перекласти) поточні труднощі на інші елементи. Ця динаміка побудована таким чином, щоб чинити тиск на розширення розмаху зворотного відрахування, яке конвертувало б ПДВ в податок з роздрібного обороту (RST), що зокрема призводить до призупинення дії податку на B2B операції (транзакції), якщо кінцевий продавець через певні причини не в змозі перерахувати ПДВ, за це тоді податок не стягується.

Якщо матиме місце масова подача заяв, то зворотнє відрахування буде означати значною мірою “смерть ПДВ”. Через ці причини австро–німецькі пропозиції можуть зустріти сильний і широкий спротив.

Такі схеми досить широко розповсюджені в Латинській Америці і Африці, хоча і в Європі є деяка схожість зі зворотними відрахуваннями, яка полягає в тому, що покупець знову повинен сплатити ПДВ за свої покупки, але продавець

продовжує нести зовов'язання за вихідний ПДВ з кредиту, наданого на суму, стягнену покупцем (яка може бути нижче за звичайну ставку ПДВ).

4. Прийняття системи “VAT accounts” (ПДВ–рахунків) було реалізовано у Болгарії. Згідно з цією системою, продавцям потрібно було б відкрити окремий банківський рахунок, на який вони будуть переказувати суму ПДВ для своїх клієнтів. У разі виникнення підозри, щодо поданої заяви на відшкодування уповноважені органи могли б просто перевірити, чи надходила насправді така оплата. Отже, “карусель” шахрайства викладена вище, наприклад, була б загнана в глухий кут, і передбачала відмову у виплаті відшкодування компанії С на тому підґрунті, що фірма В не внесла відповідну оплату на потрібний обліковий рахунок.

Одним із очевидних недоліків цього підходу є те, що він покладає додаткові відповідні витрати на платників податків не лише у вимозі відкрити додатковий рахунок, але і також, що ймовірно більш суттєво, в “упущених” (втрачених) відсотках через ранішу сплату податку. Крім того, не зрозуміло чому органам легше перевіряти платежі на банківському рахунку, окрім їх власного. Болгарія, на даний час, знаходиться в процесі зняття своєї системи ПДВ–рахунків.

3. Обов'язкове залучення третьої сторони, щоб гарантувати платежі з ПДВ, або в цілому, або для конкретних секторів, яке маркується як “D–VAT” (тобто для “Цифрового”).

На певних етапах це може надати певні гарантії уповноваженим органам, але зрозуміло, що це не вирішує основної проблеми. Краще і простіше передати його в гарантування агентства, яке, ймовірно, затребує компенсацію за ризик, скріпивши це документом чи то у формі стягнень (зборів) у державну скарбницю, чи то з самих платників податків.

Слід зазначити, що ці схеми розглядатимуть не тільки шахрайства з експортування за нульовою ставкою, хоча це є, звичайно, основною мотивацією, але також і форми чисто внутрішнього шахрайства, які витікають із простої відмови переказувати податок, який підлягає стягненню. Кінцева

адміністративна пропозиція спрямована спеціально для товарів з нульовою ставкою.

4. Метод “P-VAT” передбачає, що товари просто не перетнуть митний кордон, поки уповноважені органи не отримають підтвердження (чи за необхідності гарантій), що ПДВ на імпорт сплачений [202, с.25-29].

5. У 2012 р Бельгія стала першою країною Євросоюзу, податкова служба якої почала використовувати поглиблену аналітику для боротьби з карусельним шахрайством – так звану гібридну модель для виявлення податкових злочинів. Податкова служба Бельгії досліджує саму сутність шахрайства – наприклад, моніторить діяльність людей, які підпадають під певні характеристики, що формують відповідну модель поведінки. Під контролем виявляють також осіб, про яких податківцям повідомляють з інших країн, або компанії, що займаються незадекларованою діяльністю. Однак навіть якщо поведінкові характеристики вже визначені, вся складність полягає в оперативному знаходженні шахрайських операцій серед величезної кількості угод, а також в управлінні та перевірці цієї інформації [55].

Адміністративні рішення, таким чином, мають свої слабкі сторони, чи то в наданні можливості для махінацій чи/і в збільшенні витрат для чесних постачальників та покупців. Більш радикальні пропозиції перейти до суті проблеми, фіксуючи розрив у ланцюгу ПДВ як товари переміщуються між країнами (чи державами в рамках федерації): тобто вони усувають нульову експортну ставку. Є три такі основні пропозиції:

1. Коли ймовірні труднощі, спричинені для ПДВ відкриттям кордонів між країнами-членами ЄС, стали очевидними, Європейська комісія запропонувала систему “exporter-rating”: всередині Союзу ПДВ на експортовані стягується за ставкою країни-експортера, з повним відшкодуванням, яке потім забезпечується імпортеру. Для забезпечення також розподілу доходів, як при нульовій ставці, відповідний переказ буде здійснено уповноваженими органами країни-експортера для країни-імпортера. Першочергова пропозиція регулювання була б на основі індивідуальної угоди (операції): клірингова

система. Як альтернатива пізніше постало питання про виділення доходних статей на основі сукупних даних про споживання.

Основним недоліком цієї системи є забезпечення слабких стимулів для країн-членів, щодо моніторингу ПДВ платежів. Країна-імпортер, наприклад, має незначний інтерес щодо перевірки підозри стосовно кредиту на імпорт із інших країн-членів (чи надати допомогу країні-експортеру), оскільки сума цього кредиту (і, відповідно, шахрайських претензій стосовно повернення) просто передається країні-експортеру. А якщо дохід просто розподіляється пропорційно сукупному споживанню, країна-член буде отримувати значно менше ніж 1 євро із кожного євро ПДВ, що вона стягує.

2. Згідно із системою “CVAT”, експорт в країні-експортері формально здійснюватиметься за нульовою ставкою, який потім негайно підлягатиме спеціальній компенсації ПДВ, що буде повністю покриватися країною-імпортером. Таким чином, чистий дохід, що стягується таким податком в принципі буде дорівнювати нулю (залишаючи осторонь складнощі, створені звільненнями та продажем кінцевому споживачеві).

Це вишукана схема, яка фіксує ПДВ ланцюг, водночас зберігає розподіл прибутків, пов'язаних з нульовою ставкою. Її основним недоліком є те, що експорт продовжує залежати від продажів на внутрішньому ринку. Це суперечить меті створення єдиного ринку, в тому сенсі, що продавець в Мюнхені, наприклад, як і раніше, повинен здійснювати продажі в Берліні (повністю оподатковується) іншим чином ніж в Парижі (нульова ставка відповідно до німецького ПДВ, але з прийнятим CVAT).

3. Система VIVAT (VIVAT system). Дана система базується на зменшенні фінансових стимулів для шахрайства, головним чином попереджаючи “розрив” в ланцюжку нарахування та сплати ПДВ за рахунок використання низьких ставок ПДВ в торгівлі між зареєстрованими платниками податку.

“VIVAT” передбачає замість стягнення єдиної загальної ставки спільної для всіх країн-учасниць (або держав) на всі B2B продажі, чи то внутрішні, чи то які виходять за межі союзу, залишити ставку, застосовану для кінцевих

продажів на розсуд кожного. За такою схемою, торговець в Мюнхені буде ставитися до покупця точно на однакових умовах і в Парижі, і в Берліні: оскільки вони зареєстровані як платники ПДВ, буде застосовуватися встановлена в межах ЄС В2В ставка.

“VIVAT” підлягла критиці на тій основі, що вона вимагає від платників податків знати, де реєструється їхній клієнт як платник ПДВ. Але це вже не потрібно, наприклад, всередині (в межах) Союзу, експорт товарів (нульова ставка може бути доступна тільки для продажів для зареєстрованих платників податків) і для зворотного відрахування постачання послуг. Пропозиції для поводження (роботи) з електронною комерцією також звичайно передбачають відмінності між В2В та іншими операціями. Знову треба глибше поглянути на питання розподілу доходів з простим застосуванням загальної ставки по В2В, це збільшить чисті прибутки для нетто–експортів проміжних товарів (і зменшить прибуток для нетто–імпортерів). Таким чином деякі форми “очистки” знову будуть необхідними [202, С.25–29].

Відповідно до статті 325 Договору про функціонування Європейського союзу (ТФЕУ) Комісія ЄС та країни–члени повинні впроваджувати заходи щодо боротьби із шахрайством та будь-якими іншими незаконними діями, що негативно впливають на фінансові інтереси ЄС. Виявлення та запобігання проявам шахрайства є загальним обов’язком усіх служб Комісії в рамках їхньої повсякденної діяльності із використання ресурсів [208].

У 2006 р. Радою ЄС було затверджено “Стратегію боротьби із шахрайством” [194], яка стала основою для прийняття короткотермінового плану дій, що наданий Комісією у грудні 2008 р. В результаті реалізовано низку заходів, що включають створення Єврофіск (мережа податкових органів, що здійснюють боротьбу із випадками транскордонного шахрайства) та системи автоматизованого обміну інформацією. Успішними підходами певних країн–членів в сферах, що піддаються шахрайству, можна поділитись у більш методичний спосіб. Податкові органи зіштовхуються з однаковими проблемами і можуть отримати значні переваги, що стосується ресурсів, якщо вони зможуть

побудувати свої дії з використанням досвіду інших держав–членів. Цьому і сприятиме Єврофікс.

Довгостроковий план розвитку Єврофікс передбачає створення транскордонної аудиторської групи, до складу якої повинні входити експерти національних податкових органів. Такий захід дасть можливість забезпечити проведення більш систематичних транскордонних перевірок, а також сприятиме обміну знаннями та здобутим досвідом аудиторами та координаторами багатостороннього контролю в цій галузі. Дана ініціатива потребує прийняття відповідного нормативно–правового забезпечення, інструкцій тощо.

1 грудня 2008 р. Європейська Комісія представила пропозицію про внесення поправок в ПДВ Директиву в двох наступних напрямках:

1. Гармонізація умов отримання вигоди імпортерами від звільнення від ПДВ при ввезенні товару, коли імпорт супроводжується поставкою всередині Співтовариства або передачею товару іншій країні–члену. Така пропозиція дає змогу уникнути зростаючого зловживання, що шахраї здійснюють із даного звільнення при “карусельному шахрайстві”. Ця частина пропозиції була прийнята Радою 25 червня 2009 р., а зміни до Директиви вступили в силу з 01 січня 2011 р. Звільнення буде застосовуватися лише у тих випадках, коли імпортер надав країні–члену імпорту свій ідентифікаційний номер ПДВ, ПДВ номер свого клієнта і доказ того, що товар призначений для транспортування в іншу країну–члена.

2. Покладення відповідальності на продавця при здійсненні постачання товару в межах Співтовариства за втрату ПДВ внаслідок пропачі покупця в іншій країні–члені ЄС, якщо продавець зробив внесок у втрату ПДВ шляхом неповідомлення (або повідомлення неправдивої чи неповної інформації чи повідомлення із запізненням) про здійснену поставку податковим органам.

28 січня 2009 р. Європейська Комісія прийняла пропозицію змінити ПДВ Директиву в частині порядку виписування рахунків на основі нові технологічних розробок в сфері електронних рахунків. Ціль даного була у збільшенні використання електронних рахунків, зменшення навантаження на



бізнес, підтримку малого та середнього бізнесу, а також допомогу країнам-членам у боротьбі із шахрайством.

18 серпня 2009 р. Комісія прийняла пропозицію щодо введення Положення про адміністративну співпрацю, яка спеціалізувалася на удосконаленні вказаного напрямку співпраці та поглиблення боротьби із ПДВ шахрайством. Дане Положення включало роботу над прискоренням обміну інформацією та наданням країнам-членам автоматичного доступу до інформації, пов'язаної із ідентифікацією платників податку та його діяльності, що знаходиться в базах інших країн-членів. Такий доступ дає можливість скоротити час потрібний на подання запитів для отримання такої інформації та зменшує участь людських ресурсів.

Також Положення передбачало спільні мінімальні стандарти для реєстрації та анулювання реєстрації платників податків. Як зазначалося у попередніх розділах наявність ідентифікаційного номера ПДВ є невід'ємною умовою проведення торгівлі у Співтоваристві і зловживання використанням неактивних ПДВ номерів широко розповсюдженою формою шахрайства. Встановлення на законодавчому рівні спільних мінімальних правил реєстрації та зняття з реєстрації платників ПДВ повинно запобігти шахрайству із отримання та зловживання ідентифікаційними номерами ПДВ [109].

Рада ЄС у 2013 р. прийняла дві директиви, які повинні сприяти кращій боротьбі із ПДВ шахрайством за допомогою швидкого реагування та запровадження конкретних заходів щодо боротьби із карусельним шахрайством. Важливість таких заходів серед низки ініціатив, спрямованих на забезпечення боротьби із ухиленням від сплати податків, була відзначена Радою ЄС на зустрічі 22 травня 2013 р. Слабкі сторони системи ПДВ роблять країн-членів уразливими до шахрайства, що може призвести до серйозних проблем національних економік. Це особливо проявляється при здійсненні транскордонних операцій.

До 2013 р. боротьба із ПДВ шахрайством здійснювалася за допомогою внесення поправок до ПДВ Директиви (2006/112/ЄС) або через надання певних

індивідуальних поступок країнам–членам, щодо Директиви. Обидва ці способи передбачають надання спочатку пропозиції Комісією, а потім одноголосного прийняття рішення Радою ЄС. Цей процес може бути повільним та громіздким, затримуючи країни–члени в питанні вживання необхідних заходів для боротьби із проявами шахрайства.

Дві Директиви були прийняті як поправки до Директиви (2006/112/ЄС), щодо ЄС ПДВ системи:

1) одна директива (2013/42/ЄС від 22 липня 2013 р.) спрямована на забезпечення швидкого реагування для боротьби із раптовим та широкомасштабним ПДВ шахрайством (“механізм швидкого реагування”) [197];

2) друга директива (2013/43/ЄС від 22 липня 2013 р.) дозволяє країнам–членам ЄС застосовувати на факультативній чи тимчасовій основі механізм перекладення зобов’язання із сплати ПДВ, з метою боротьби з окремими видами шахрайства (зокрема, “карусельним шахрайством”). Застосування даного механізму може здійснюватися впродовж тимчасового періоду часу до визначених груп товарів та послуг, а саме: мобільні телефони, пристрої на інтегральних системах, ігрові приставки, планшетні комп’ютери та ноутбуки, крупи та технічні культури, постачання газу та електроенергії, послуги зв’язку [198].

З механізмом швидкого реагування країнам–членам не доведеться чекати реалізації формального процесу із прийняття рішення Радою, який повинен бути закінчений до введення конкретних заходів боротьби. Механізм може застосовуватися впродовж одного року і паралельно з цим країна–член може виробляти нові способи боротьби, що діятимуть на постійній основі.

Обидві директиви будуть застосовуватися до 31 грудня 2018 р. і будь-яке продовження потребуватиме подання пропозиції Комісії та одноголосного прийняття рішення Радою ЄС. В той же час, Комісія надалі приділяє увагу роботі по удосконаленню системи ПДВ, з метою сприяння запобігання ПДВ шахрайству [195].

ПДВ шахрайство щорічно призводить до втрат декількох мільярдів євро ЄС та національними бюджетами. Як показало дослідження проведене Комісією, загалом 12 % потенційного ПДВ не стягується до бюджету. У деяких серйозних випадках величезні суми втрачаються впродовж короткого періоду часу, в силу швидкого розвитку схем шахрайства, що застосовуються. Наприклад, в період з червня 2008 р. по грудень 2009 р. було втрачено 5 млрд євро через ПДВ шахрайство в сфері квот на викиди газу [213].

Якщо провести аналіз співробітництва податкових органів України із міжнародними організаціями у сфері боротьби із шахрайством, то отримуємо наступні результати:

1. Україна являється членом Внутрішньо–європейської організації податкових адміністрацій. Основною метою діяльності даної організації є забезпечення багатосторонньої допомоги, обмін професійною інформацією, проведення навчання, семінарів, конференцій, надання технічної допомоги та інше. Одним із напрямів співробітництва є виявлення та боротьба із шахрайством у сфері ПДВ.

2. 21 жовтня 2013 р. України стала 121 членом Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей. Діяльність Глобального форуму пов'язана із міжнародними ініціативами, особливе місце серед яких належить боротьбі з незаконними фінансовими потоками [43].

3. 16 вересня 2014 р. відбулася ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. З 1 листопада 2014 р. здійснюється її тимчасове застосування. Текстом Угоди передбачено, але ще не реалізовується ст. 351 глави 4 “Оподаткування”, яка передбачає посилення боротьби з податковим шахрайством та випадками ухилення від сплати податків, покращення співробітництва та обмін досвідом у боротьбі із податковим шахрайством, зокрема з “карусельним шахрайством” [38].

Через застосування різноманітних схем шахрайства з ПДВ у 2013 р. з Державного бюджету України було вкрадено 70 млрд грн. Якщо розподілити цю суму на все населення країни, то виходить, що шахраї з кишені кожного

українця вкрали 1500 грн.

Успіх будь-якого заходу у боротьбі з шахрайством залежить напряму від адміністративних функцій національних податкових органів. Це стало ще очевиднішим з огляду на існуючі бюджетні труднощі, з якими зіштовхнулись декілька країн–членів, та які вимагають ефективного податкового регулювання.

З наведеної інформації можна сказати, що шахрайство є вагомим фактором недоотримання ПДВ бюджетом, але на цей процес впливають також і інші фактори, а саме нестягнений ПДВ через допущення помилок, недбалості та наявності випадків банкрутства.

Як уже згадувалося, методи та шляхи шахрайства, що стосуються ПДВ, швидко змінюються, із врахуванням нових способів виявлення та боротьби із проявами шахрайства, удосконалюються і пристосовуються, а також з певного часу включають в свої схеми треті країни. Відповідно до цього потрібен новий поштовх для наступного етапу протидії ухиленню від сплати ПДВ, забезпечити тіснішу співпрацю та більший доступ до інформації податковими та митними органами.

Проведений аналіз історії зміни нормативно–правової бази ЄС щодо врегулювання питання шахрайства показує, що даний процес потребує систематичного та всебічного огляду наявних схем шахрайства та співставлення із прийнятими способами боротьби і відповідно постійне внесення змін у законодавчу базу. При цьому важливе значення відіграє момент співпраці, обміном наявних напрацювань у даній сфері та досвідом, а також прийняття спільних рішень. На теренах України впродовж періоду функціонування основним способом боротьби із шахрайством було лише прагнення встановити тотальний контроль над усім процесом адміністрування ПДВ, фінансовими потоками та виявленням наявних “податкових ям”, що є дуже витратним у фінансовому та трудовому плані, а також практично нереальним у реалізації. Для виявлення та ведення боротьби із шахрайством необхідно усунути недоліки механізму ПДВ та зменшити тиск на платників, оскільки він лише сприяє розвитку усе новим схемам.

З 1 січня 2015 р. у вітчизняну практику ПДВ було впроваджено один із способів боротьби з шахрайством, що використовується у країнах-членах ЄС, а саме ПДВ-рахунку. Вітчизняний механізм ПДВ-рахунків відповідає поточним потребам та передбачає, що покупець не отримує право на податковий кредит до поки продавець не зарахує на свій ПДВ-рахунок податок за операцією. При цьому усі податкові накладні та декларації виписуються лише в електронній формі, що зменшує можливості для шахрайства.

Ще одним методом боротьби із шахрайством, що може застосовуватися в Україні є Р-VAT. Даний метод, як і боротьба із шахрайством загалом, передбачає впровадження єдиної бази даних про платників податків, до якої матимуть доступ усі державні структури. Це буде вигідно і для платника (оскільки зменшиться кількість документів, які потрібно переносити з однієї структури в іншу), і для державних структур, оскільки зменшить час на отримання необхідної інформації.

Також для зменшення випадків прояву ПДВ-шахрайства потрібно ввести відповідальність для суб'єктів господарювання за співпрацю із шахрайськими структурами. Перед тим як здійснювати операцію купівлі-продажу із новим клієнтом чи постачальником необхідно ретельно перевіряти усі реєстраційні, дозвільні та інші документи, а при наявності сумнівів подавати запити для отримання уточнюючої інформації.

### **3.2. Досвід справляння податку на додану вартість у країнах-членах Європейського союзу та його використання у вітчизняній фіскальній практиці**

Згідно із домовленостями підписаними між ЄС та Україною зближення законодавчої бази є одним із найважливіших факторів подальшої економічної співпраці. Відповідно до програми інтеграції України з ЄС, пріоритетність співпраці окремих країн-членів ЄС з Україною буде визначати подальшу політичну та економічну ситуацію в регіоні. Для України гармонізація національного законодавства до європейських вимог сприятиме залученню

іноземних інвестицій, вільному руху капіталу, надійності інвестованих проектів тощо.

Гармонізація непрямого оподаткування, загалом, та особливо ПДВ є важливим етапом для зближення України з країнами–членами ЄС. Даний процес повинен проводитися системно, враховуючи усі сторони, переваги та недоліки, що дозволить уникнути неузгодженостей при внесенні змін та доповнень до нормативно–правових актів України.

Процес гармонізації системи непрямого оподаткування ЄС, загалом, та ПДВ, зокрема, у країнах Європи пройшов певні етапи, а саме:

1) Римський договір про створення ЄС (1957 р.): встановлював принципи створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС), а також основи гармонізації податку з обороту країн–членів, з метою оптимізації роботи загального ринку;

2) Перша Директива ЄС по ПДВ (1967 р.): встановила вимоги до країн–учасниць, щодо заміни податку з обороту ПДВ;

3) Друга Директива по ПДВ (1967 р.): визначила більш–менш точні правила із введення ПДВ країнами–членами ЄЕС.

Перша та Друга Директиви забезпечили часткову гармонізацію, оскільки в певних випадках зберігалось ще паралельне існування двох податків або відсутність даного оподаткування взагалі, що призводило до порушення внутрішньої торгівлі;

4) Шоста Директива по ПДВ (1977 р.): скасувала дію Другої Директиви та частково Першої. Нові правила зазначені в даній Директиві врегулювали важливі питання: територіальну дію, операції, які підлягали оподаткуванню, види ставок, пільги, визначення платника податків, бази оподаткування та місця здійснення операції. Окремі вимоги стосувались лише малого підприємництва та земле володільців;

5) перехідна Директива (1993 р.): скасовувала податкові бар'єри торгівлі між країнами–членами ЄС, встановлено єдині вимоги до країн, щодо впровадження законодавства з ПДВ та механізму його адміністрування.

Особливу увагу було приділено механізму відшкодування ПДВ при здійсненні операцій із партнерами, що розташовані за межами території Співтовариства, запровадженню ідентифікаційних номерів, визначенню вимог щодо оформлення та збереження податкової документації;

6) Директива по електронному підприємництву (2002 р.): визначено порядок розрахунку ПДВ при наданні електронних послуг країнами–членами ЄС покупцям з інших країн та навпаки. Місцем надання таких послуг є місце розташування покупця;

7) перероблена Шоста Директива (2006 р.): врахувала значну кількість поправок, що вносились від часу прийняття попередньої Шостої Директиви;

8) пакет Директив по ПДВ (2007 р.): вводиться з метою спрощення та удосконалення системи ПДВ для міжнародної торгівлі і для боротьби з шахрайством. Даний пакет включає в себе такі зміни: нові правила, щодо визначення місця надання послуг (реалізація послуг обкладається ПДВ саме в країні місцезнаходження замовника за принципом “зворотного оподаткування”), введення обов’язкової Зведеної Європейської Декларації (Obligatory European Sales List (ESL)), в якій зазначаються міжнародні послуги і зміни до ESL щодо товарів, нова процедура відшкодування ПДВ, що здійснюється в електронній формі, щодо податку сплаченого в інших державах–членах ЄС. Правило “зворотного оподаткування” застосовується до замовників, які є платниками податків (Business to Business або B2B) та випадків, якщо послуги надає оподатковувана особа неоподатковуваній особі (Business to Consumer або B2C). В останньому випадку правило залишилося колишнім: місцем надання послуг є місцезнаходження постачальника послуг [214].

Розглянемо застосування ПДВ у ЄС, загалом, динаміку надходження та частки у ВВП та податкових надходженнях, а також детальніше проаналізуємо застосування ПДВ у Німеччині та Франції.

Відповідно до Директиви ПДВ до оподатковуваних операцій належать наступні:

1) поставки товарів та послуг оподатковуваними особами;

- 2) імпорт товарів із країн, що не є членами ЄС;
- 3) придбання товарів у країні–члені ЄС із іншої країни–члена ЄС.

Придбання товарів усередині ЄС здійснюється лише тоді, коли товари перевозяться із однієї країни ЄС в іншу. Якщо загальна сума операцій із постачання товарів здійснених в середині союзу юридичними особами, що не є платниками податку, а також категоріями осіб, які підпадають під виключення, не перевищує мінімальний поріг в розмірі 10 тис. євро за рік, такі операції є об'єктом ПДВ, у разі якщо особа прийме рішення зареєструватись платником податку.

Операції всередині ЄС пов'язані із вживаними товарами, товарами мистецтва, колекційними предметами та антикваріатом не обкладаються ПДВ, якщо постачальник є платником податку або організатором продажів на публічних торгах та який оплатив податок на ці товари із використанням спеціальної схеми оподаткування прибутку.

Дія Директива ПДВ поширюються практично на всю територію ЄС, крім таких територій:

- 1) острів Гельголанд, територія Бюзингену, Сеути, Мелільї, Лівіньо, Кампоне д'Італія та італійські води озера Лугано (території, що не являються частиною митної території ЄС);
- 2) Афон, Канарські острови, французькі заморські департаменти (Гваделупа, Мартиніка, Французька Гвіана, Майотта Реюньон), Аландські острови і Нормандські острови (території, що являються частиною митної території ЄС).

Відповідно до Договору, ПДВ також не застосовується на Гібралтарі або тій частині Кіпру, яка не перебуває під ефективним контролем влади Республіки Кіпру. Ці регіони розглядаються як треті території.

З часів Князівства Монако, острів Мен та суверенні території Сполученого Королівства Акротірі та Декелія не входять до списку країн, що не є членами ЄС, а тому ПДВ на цих територіях застосовується [196].

Щодо визначення переліку оподатковуваних осіб, то це особи, які



проводять незалежну діяльність будь-якого виду та у будь-якому місці, не зважаючи на мету чи результат діяльності. Економічна діяльність включає діяльність виробників, торгівців та осіб, що надають послуги, в тому числі діяльність шахт та сільськогосподарська діяльність. Будь-яка особа, що нерегулярно здійснює постачання нових транспортних засобів в інші країни-члени ЄС, а також ті, хто здійснює операції із землею, що використовується під будівництво чи експлуатують нові будівлі чи частини будівель, теж являються платниками ПДВ.

Державні, регіональні та місцеві органи влади та інші органи публічного права, не відносяться до платників податку, щодо діяльності чи договорів, у яких вони беруть участь, в ролі державних органів, крім випадків, коли їхня участь призведе до викривлення конкуренції. У випадках, коли державні органи провадять комерційну діяльність, вони вважаються платниками ПДВ.

Ставки ПДВ в ЄС встановлюються кожною країною самостійно. Законодавством ЄС не визначаються ставки, а лише мінімальний розмір основної (стандартної) ставки, яка згідно із Директивою ПДВ не повинна була бути меншою ніж 15 % до 2015 р. [214]. Динаміка зміни середнього розміру стандартної ставки ПДВ наведена у табл. 3.1, а на рис. 3.2 зображено динаміку відповідної зміни для ЄС-28.

*Таблиця 3.1*

**Середній розмір стандартної ставки ПДВ в ЄС у 2007 – 2013 рр.**

	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
<b>ЄС-28*</b>	19,6	19,5	19,9	20,5	20,8	21,1	21,5
<b>ЄС-27**</b>	19,5	19,4	19,8	20,4	20,7	21	21,3
<b>ЄЗ-18***</b>	18,9	18,9	19,2	19,6	19,8	20,1	20,5
<b>ЄЗ-17****</b>	19	18,9	19,1	19,5	19,7	20	20,5

*Джерело: складено автором на основі джерела [200].*

\*28 членів Європейського союзу

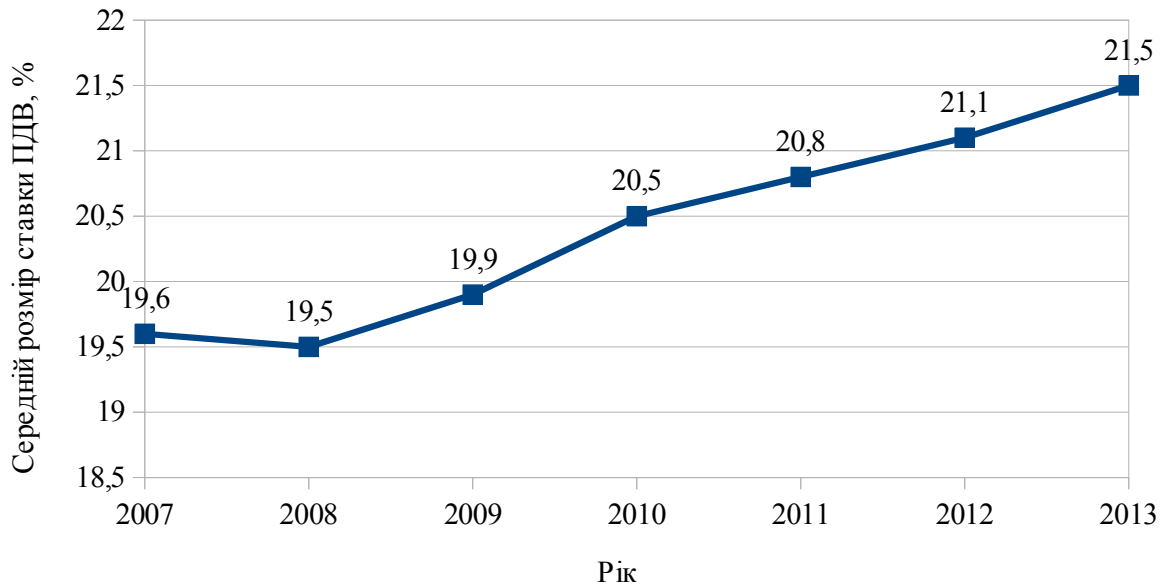
\*\*27 членів Європейського союзу

\*\*\*18 членів Європейської зони

\*\*\*\*17 членів Європейської зони

На ряд пільгових товарів передбачено застосування зниженої ставки, які

не повинні бути нижчими ніж 5 %. Країни–члени ЄС після консультацій із Комітетом з ПДВ можуть використовувати знижену ставку, щодо операцій із постачання природного газу, електрики та централізованого теплопостачання.



**Рис. 3.2. Динаміка зміни середнього розміру ставки ПДВ в ЄС у 2007 – 2013 рр., %**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 3.1.*

В порядку винятку до певних товарів передбачено застосування більш низьких ставок, аж до досягнення ними рівня 0 %. Деякі такі винятки були передбачені у акті про приєднання десяти країн (Польща, Угорщина, Чехія, Словаччина, Словенія, Кіпр, Мальта, Естонія, Литва, Латвія), що вступили до ЄС 1 травня 2004 р. Визначені пільги використовувалися лише до 31 грудня 2010 р., решта були в подальшому внесені або продовжили свою дію в Директиві 2009/47. В деяких країнах впродовж 2013 р. відбулося переміщення певних груп товарів із однієї категорії розрахунку ПДВ в іншу. Наприклад, в Португалії ресторанный послуги оподатковуються за ставкою 23 % замість попередніх знижених 10 % [214].

Проаналізувавши особливості встановлення ставок ПДВ та їхньої динаміки, відобразимо структуру бюджету ЄС у абсолютних показниках в євро та у відносних показниках (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

## Структура доходів бюджету ЄС (2007 – 2013рр.)

	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	Приріст 2007 - 2013 рр.
<b>Валовий національний дохід, млрд євро</b>	73,91	74,48	81,99	90,27	94,54	97,7	98,5	16,51
<b>Звичайні власні надходження, млрд євро</b>	15,72	16,56	14,53	14,2	16,78	16,8	18,8	4,27
<b>ПДВ, млрд євро</b>	19,84	19,01	12,8	13,28	13,79	14,87	15,00	2,20
<b>Інші надходження</b>	7,94	9,88	8,31	3,69	1,42	0,92	0,6	-7,71
<b>Разом, млрд євро</b>	117,41	119,93	117,63	121,44	126,53	130,29	132,9	15,27
<b>Частка валового національного доходу, %</b>	62,9	62,1	69,7	74,33	74,72	74,99	74,12	4,42
<b>Частка звичайних власних надходжень, %</b>	13,39	13,81	12,35	11,69	13,26	12,89	14,14	1,79
<b>Частка ПДВ, %</b>	16,9	15,85	10,89	10,94	10,9	11,41	11,29	0,4
<b>Частка інших надходжень, %</b>	6,81	8,24	7,06	3,04	1,12	0,71	0,45	-6,61

*Джерело: обчислено автором на основі джерела [207].*

Із Таблиці 3.2 можна побачити, що власні ресурси бюджету ЄС поділяються на такі групи:

1) мита, в тому числі на сільськогосподарську продукцію, які сплачуються із визначеного переліку товарів, що імпортуються з країн, які не є членами ЄС;

2) цукрові збори, що стягуються з виробництва цукру для покриття частини витрат, пов'язаних із субсидуванням експорту надлишків цукру ЄС на світовий ринок. Мита та цукрові збори в сумі дають звичайні власні надходження;

3) внески розраховані із ПДВ. По суті, ПДВ, як ресурс власних доходів ЄС, розраховується за умовною ставкою 1 % до бази оподаткування, припускаючи наявність однакового переліку товарів та послуг у всіх країнах-членах ЄС. База оподаткування розраховується на основі умовно гармонізованої ставки і відображає кінцеве оподаткування витрат по усьому ЄС. Розрахунок

ПДВ здійснюється наступним чином:

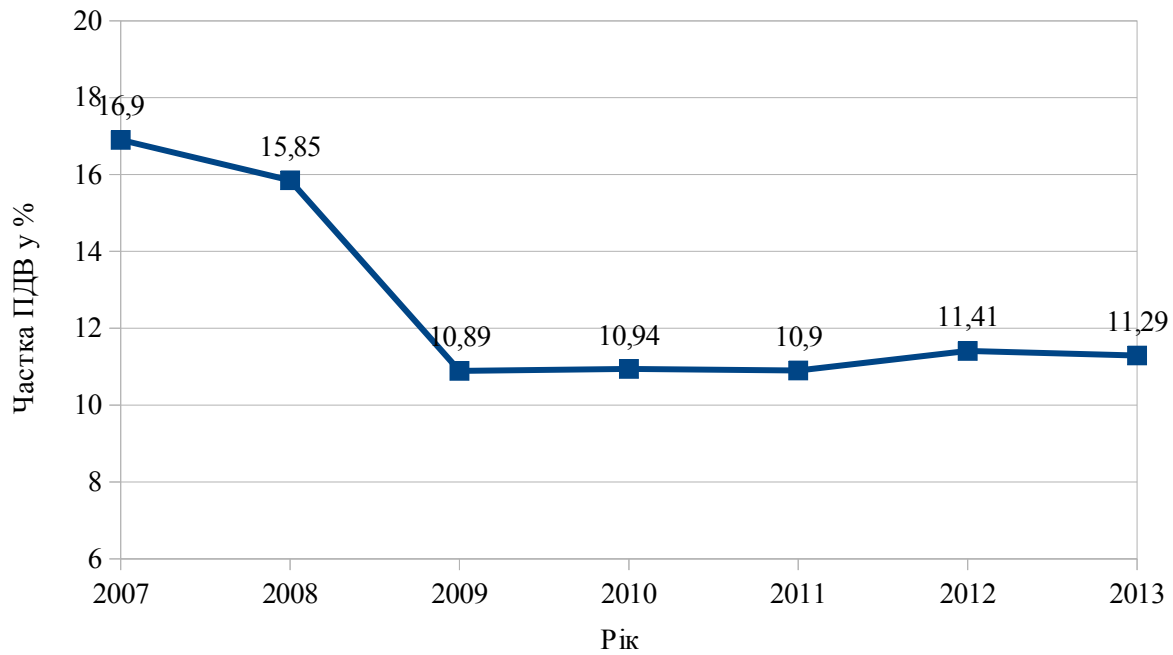
- відправним пунктом є загальна сума чистого ПДВ, що стягується у кожній країні–члені ЄС;
- середньозважена величина ставки, за якою стягується ПДВ у країнах–членах ЄС, застосовується до чистого підсумку для виведення проміжної бази оподаткування;
- проміжна база корегується на обмеження встановлені ПДВ Директивою, з метою виведення гармонізованої бази;
- база обмежується сумою в 50 % від розміру валового національного доходу країни–члена ЄС;
- для визначення частки бази оподаткування, що направляється до бюджету ЄС використовується визначена ставка, але не більша ніж 0,3 %;

4) внески на основі валового національного доходу. Сума розраховується, шляхом внесення кожною країною–членом ЄС однакової частки свого валового національного доходу. Дане джерело доходу використовується для покриття різниці між видатками та доходами попередніх трьох джерел;

5) інші надходження (банківські відсотки, надлишок попередніх років, податки та інші вирахування із зарплати та винагород працівникам, внески країн, що не є членами ЄС на певні програми тощо) [207].

З отриманих даних можна зробити висновок, що частки усіх надходжень, крім інших надходжень, впродовж аналізованого періоду коливалися у вузьких межах. Незначне падіння частки внесків із ПДВ спостерігалось у 2011 р. порівняно з 2010 р. та у 2013 р. порівняно з 2012 р., хоча у абсолютному значенні спостерігалось постійне зростання (див. рис. 3.3). У Таблиці 3.3 є наведені середні розміри часток ПДВ у 2007 – 2013 рр. у країнах–членах ЄС.

Розглянувши теоретичні засади функціонування ПДВ у ЄС та провівши аналіз статистичних даних, перейдемо до розгляду застосування ПДВ у Німеччині та Франції, як країн, з яких веде свій початок даний податок.



**Рис. 3.3. Динаміка частки ПДВ у бюджеті ЄС в 2007 – 2013 рр., %**  
*Джерело: побудовано автором на основі даних табл. 3.2.*

*Таблиця 3.3*

**Середній розмір частки ПДВ у 2007 – 2013 рр.**

	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
<b>ЄС - 28</b>							
<b>Зважена</b>	17,9	17,7	17,4	18,3	18,4	18,1	18,2
<b>Арифметична</b>	21,9	21,8	21,3	22,2	22,3	22,3	22,4
<b>ЄС - 27</b>							
<b>Зважена</b>	17,9	17,6	17,4	18,3	18,4	18,1	18,2
<b>Арифметична</b>	21,5	21,5	20,9	21,9	21,9	21,9	22
<b>ЄЗ - 18</b>							
<b>Зважена</b>	17,3	17,1	16,9	17,6	17,4	17	17,3
<b>Арифметична</b>	20,9	20,6	20	20,7	20,6	20,5	20,6
<b>ЄЗ - 17</b>							
<b>Зважена</b>	17,3	17,1	16,9	17,6	17,4	17	17,3
<b>Арифметична</b>	20,5	20,5	19,9	20,5	20,3	20,2	20,4

*Джерело: складено автором на основі джерела [207].*

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

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

При реєстрації платником ПДВ особам присвоюються наступні два типи номерів:

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

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

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

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

1) материнською (або контрольною) компанією групи ПДВ може бути будь-який тип юридичної особи, включаючи корпорацію, повне товариство або приватного підприємця;

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

Якщо умови інтеграції виконані, дочірні підприємства та материнська компанія автоматично розглядаються як група для цілей ПДВ. Метою

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

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

При порушенні термінів подачі звітності з ПДВ в Німеччині застосовується штраф у розмірі до 10 % податкового зобов'язання з ПДВ, а порушення термінів оплати тягнуть за собою штраф у розмірі 1 % від податкового зобов'язання за місяць [216].

Нижче наведено дві ставки ПДВ, що застосовуються в Німеччині:

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

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

Наведемо декілька прикладів постачання товарів та послуг, що звільнені від обкладання ПДВ та ті, що оподатковуються за ставкою 7 %. До операцій звільнених від оподаткування належать операції з наступними товарами та послугами: земля та будівлі, фінансові операції, страхування, освіта, медичні послуги. До операцій, що оподатковуються за ставкою 7 % належать операції з наступними товарами та послугами: книги та газети, послуги в галузі культури,

продукти харчування, пасажирські перевезення (проте, з 2012 р. послуги з перевезення морем підлягають оподаткуванню за стандартною ставкою), сільськогосподарська продукція, проживання в готелях.

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

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

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

Малі підприємства з оподатковуваним оборотом меншим ніж 500 000 євро отриманим у попередньому податковому році можуть розраховувати ПДВ за касовим методом. Те ж саме стосується малого бізнесу, який був звільнений від обов'язку вести бухгалтерський облік та звітність (стаття 148 Податкового кодексу Німеччини), а також для фрілансерів. Застосування такого методу розрахунку ПДВ повинне затверджуватися із податковою інспекцією.

У Німеччині платник податків повинен виписувати рахунки–фактури при здійсненні постачання товарів чи послуг юридичним особам, при операціях імпорту та реалізації угод всередині Співтовариства. Це зобов'язання не поширюється на оформлення операцій, що звільнені від обкладання ПДВ.



Також рахунки–фактури не потрібно для поставок здійснених приватним особам, за винятком оформлення певних операцій з нерухомістю.

Рахунки–фактури повинні бути видані протягом 6 місяців з дня здійснення операції. З 2013 р. рахунки за операціями здійсненими усередині Співтовариства повинні бути видані протягом 15 днів, наступного місяця за місяцем, в якому відбулася реалізація товарів чи надання послуг.

Платники податків повинні зберігати рахунки протягом 10 років. Приватні особи, які одержують рахунки–фактури для оформлення певних операцій пов'язаних з нерухомістю повинні зберігати рахунки–фактури протягом 2 років. В інших випадках, приватні особи не зобов'язані зберігати рахунки–фактури. Відповідно до Директиви ЄС 2010/45/EU дозволяється використання електронних рахунків.

Якщо рахунок–фактура видається в іноземній валюті, сума повинна бути переведена в євро, використовуючи офіційний курс. У такому випадку можуть використовуватись наступні обмінні курси:

1) фактичний курс продажу на дату поставки (не на дату рахунку–фактури). Курс, що використовується повинен бути засвідченим документами, виданими банком (це має бути дозволено німецькими податковими органами);

2) середньомісячні курси валют, опубліковані Федеральним міністерством фінансів незабаром після закінчення місяця.

Німецьким законодавством передбачено, що використання офіційних курсів Міністерства фінансів, є стандартним методом конвертації валюти для цілей ПДВ. Крім того, податкові органи можуть дозволяти використання банківських курсів продажу платником податків. Тим не менш, ні закон, ні будь-які офіційні роз'яснення не зазначають як таке прийняття повинне здійснюватися. Зокрема, не існує форми для подання прохання про прийняття курсу продажу валюти. На практиці, багато компаній просто використовують банківські курси продажу, а інші повідомляють їх податкову інспекцію заздалегідь і просять прийняття [217].

Розглянувши основні елементи ПДВ в Німеччині, проведемо аналіз

динаміки надходження ПДВ, а також динаміки втрат ПДВ та їхньої частки у ВВП та загальній сумі податкового зобов'язання з ПДВ. В табл. 3.4 наведено дані, що відповідають періоду застосування стандартної ставки ПДВ у розмірі 16 % (2001 – 2006 рр.), в табл. 3.5 стандартна ставка ПДВ дорівнює 19 % (2007 – 2013 рр.).

Таблиця 3.4

## Динаміка надходження та втрат ПДВ в Німеччині в 2001 – 2006 рр.

Рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Стандартна ставка ПДВ	16%					
Знижена ставка ПДВ	7%					
Обсяг ВВП, млрд євро	2101,9	2132,2	2147,5	2195,7	2224,4	2313,9
Загальна сума податкового зобов'язання з ПДВ, млрд євро	161,2	157,7	157,7	158,5	160,99	166,8
Надходження ПДВ, млрд євро	139,1	136,8	137,2	137,43	139,8	147,14
Втрати ПДВ, млрд євро	22,12	20,89	20,5	21,04	21,19	19,71
Частка надходження ПДВ у ВВП, %	6,62	6,42	6,39	6,26	6,29	6,36
Частка втрат ПДВ у загальній сумі податкового зобов'язання, %	13,72	13,25	13,0	13,27	13,16	11,82
Частка втрат ПДВ у ВВП, %	1,05	0,98	0,96	0,96	0,95	0,85

Джерело: обчислено автором на основі джерел [203; 207].

Таблиця 3.5

## Динаміка надходження та втрат ПДВ в Німеччині в 2007 – 2013 рр.

Рік	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Стандартна ставка ПДВ	19%						
Знижена ставка ПДВ	7%						
Обсяг ВВП, млрд євро	2428,5	2473,8	2374,5	2496,2	2592,6	2645	2723,4
Темпи приросту ВВП, %	–	1,86	–4,01	5,13	3,86	2,02	2,96
Загальна сума податкового зобов'язання з ПДВ, млрд євро	196,7	201,4	197,3	206,4	216,8	220,4	226,7
Темпи приросту загальної суми податкового зобов'язання з ПДВ, %	–	2,19	-2,04	4,61	5,04	1,66	2,86

Продовження Таблиці 3.5

<b>Надходження ПДВ, млрд євро</b>	170,08	175,9	177,7	180,22	189,9	194,64	197,6
<b>Темпи приросту надходження ПДВ, %</b>	—	3,42	1,02	1,41	5,37	2,50	1,52
<b>Втрати ПДВ, млрд євро</b>	26,66	25,53	19,59	26,14	26,9	27,5	29,1
<b>Темпи приросту втрат ПДВ, %</b>	—	-4,24	-23,27	33,44	2,91	2,23	5,82
<b>Частка надходження ПДВ у ВВП, %</b>	7,00	7,11	7,48	7,22	7,32	7,36	7,26
<b>Частка втрат ПДВ у загальній сумі податкового зобов'язання, %</b>	13,55	12,68	9,92	12,67	12,41	12,48	12,84
<b>Частка втрат ПДВ у ВВП, %</b>	1,1	1,03	0,83	1,05	1,04	1,04	1,07

*Джерело: обчислено автором на основі джерел [203; 207].*

Середній розмір частки втрат ПДВ в Німеччині впродовж 2001 – 2013 рр. становив 12,68 %, це також середнє значення для країн-членів ЄС. Розрив був стабільним в період вибірки, у тому числі в посткризовий період після 2008 р. Частка втрат ПДВ у ВВП Німеччини впродовж аналізованого періоду зберігалася на приблизно однаковому рівні.

В табл. 3.6 та на рис. 3.4 визначено динаміку загальної суми податкових надходжень Німеччини, надходжень ПДВ та частки ПДВ у загальних надходженнях. Впродовж аналізованого періоду спостерігалось лише зростання обсягів надходження ПДВ до бюджету Німеччини.

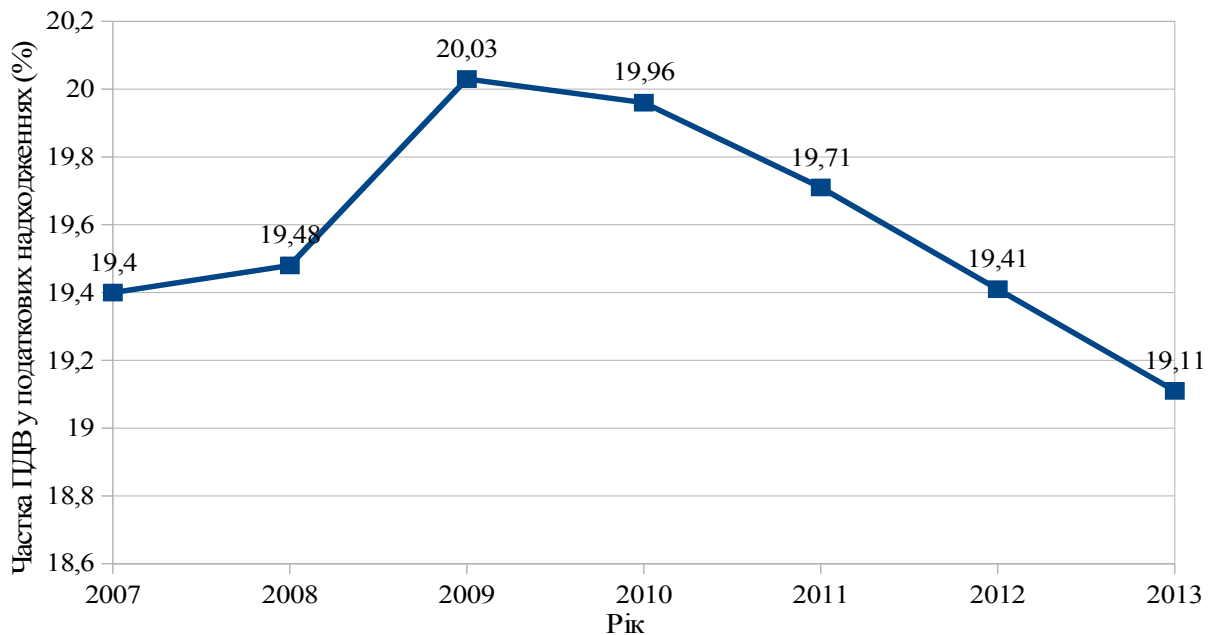
Таблиця 3.6

**Динаміка податкових надходжень та надходження ПДВ до бюджету Німеччини у 2007–2013 рр.**

<b>Рік</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Податкові надходження (млрд євро)</b>	876,7	902,8	887,1	902,4	963,7	1002,4	1034,2
<b>Надходження ПДВ (млрд євро)</b>	170,1	175,9	177,7	180,2	189,9	194,6	197,6
<b>Частка ПДВ у податкових надходженнях (%)</b>	19,4	19,48	20,03	19,96	19,71	19,41	19,11

*Джерело: обчислено та складено автором на основі табл. 3.5.*

Найбільше значення частки ПДВ спостерігалось у 2009 р. та дорівнювало 20,03 %, найменшою частка ПДВ у загальній сумі податкових надходжень була у 2013 р. (19,11 %). Загалом середнє значення за період 2007 – 2013 р. становить 19,59 %. Впродовж 2010 – 2013 рр. спостерігався спад частки ПДВ, що було викликане більш значними темпами зростання загальних податкових надходжень, ніж сум надходження ПДВ.



**Рис. 3.4. Динаміка частки ПДВ у загальному обсязі надходжень податків в Німеччині у 2007 – 2013 рр.**

*Джерело: побудовано автором на основі даних табл. 3.6.*

Проаналізувавши використання ПДВ у Німеччині, перейдемо до аналізу ПДВ у Франції. ПДВ справляється на усій території Франції, крім заморських французьких департаментів, які були зазначені раніше у цьому пункті.

Платником податку вважається будь-яка юридична чи фізична особи, які здійснюють оподатковане постачання товарів та надання послуг, що здійснюються як в середині Співтовариства, так і за його межами. Згідно із режимом франшизи, з 1 січня 2014 р. застосовуються такі обмеження до малого бізнесу у Франції, які щорічно переглядатимуться:

- продаж товарів – 82 200 євро;
- надання послуг – 32 900 євро.

Платник податку, що вперше реєструється для провадження підприємницької діяльності у Франції, повинен повідомити податкові органи держави та зареєструватись платником ПДВ впродовж 15 днів.

Особливі правила реєстрації застосовуються до зарубіжного бізнесу. Суб'єкти, що не зареєстровані платниками ПДВ у Франції, але здійснили операції, що підлягають оподаткуванню, не повинні реєструватися платниками ПДВ, оскільки податок сплачується отримувачем. Тим не менше, Європейський суд виявив, що такий механізм не відповідає вимогам ПДВ Директиви, а тому він був скасований із жовтня 2012 р.

Підприємства, які створюються за межами ЄС, крім Австралії, Аргентини, Азербайджану, Грузії, Індії, Ісландії, Мексики, Молдови, Норвегії, Республіки Корея та Санкт-Бартелемі, повинні призначати податкового представника для реєстрації платником ПДВ.

Як і законодавством Німеччини, законодавством Франції передбачена групова реєстрація платником ПДВ. Це було дозволено із 1 січня 2012 р. Група ПДВ вважається єдиним цілим, а тому податкові зобов'язання та податковий кредит, що належить членам групи компенсується в рамках групи. Незважаючи на це, кожен член групи ПДВ повинен подати власну декларацію з ПДВ в інформаційних цілях.

Штрафи, щодо невчасної реєстрації платником ПДВ законодавством Франції не передбачено, але так, як і в Німеччині, передбачені штрафи та пеня за сплату податку із порушеннями строків.

На континентальній території Франції застосовуються наступні ставки ПДВ:

- 1) стандартна ставка – 20 %;
- 2) пільгові ставки – 2,1 %, 5,5 % і 10 %.

Стандартна ставка застосовується до усіх оподатковуваних операцій, якщо не застосовується одна із пільгових ставок. Звільненими від оподаткування являються фінансові операції, страхування, освіта, будівництво закінчене у термін довший ніж 5 років, операції із землею, при відповідних

умовах та інше. За ставкою 2,1 % оподатковується фармацевтика, 5,5 % – продукти харчування, 10 % – житло.

На острові Корсика стандартна ставка становить 20 %, а знижені ставки відповідно: 0,9 % (перше виконання певних театральних вистав та видовищ), 2,1 % (відповідає 5,5 % континентальної Франції), 10 % (роботи із нерухомим майном, сільськогосподарська техніка, продаж їжі у ресторанах) та 13 % (нафтопродукти).

У заморських департаментах Франції стандартна ставка становить 8,5 %. Знижена ставка 2,1 % відповідає 5,5 % континентальної Франції, а особлива ставка 1,05 % застосовується до періодики.

Особливості відшкодування ПДВ залежать від обороту платника податку. З 1 січня 2014 р. застосовуються такі пороги:

1) відшкодування здійснюється щомісячно, якщо податкове зобов'язання з ПДВ за рік перевищує 4 тис. євро, а оборот є більшим ніж: 783 тис. євро (товари), 236 тис. євро (послуги);

2) відшкодування здійснюється щоквартально (в т. ч. авансові та річні виплати), якщо податкове зобов'язання з ПДВ за рік становить менші 4 тис. євро або оборот товарів знаходиться в межах між 82,2 тис. євро та 783 тис. євро, або оборот послуг – в межах між 32,9 тис. євро та 236 тис. євро.;

3) ПДВ не відшкодовується у випадку, якщо оборот товарів становить менше 82,2 тис. євро або оборот послуг є меншим ніж 32,9 тис. євро.

Платники податків з оборотом більшим ніж 80 тис. євро, не враховуючи податку, повинні подавати декларацію для отримання бюджетного відшкодування в електронному вигляді. Платники податків з меншим обсягом обороту можуть обирати чи подавати декларацію в електронному вигляді. Перед подачею декларації платник податку повинен повідомити податкові органи Франції про намір подати декларацію в електронному вигляді.

Для французьких компаній, для яких податковим період є місяць, подання та сплата податку чи повернення відбувається між 15-им та 24-им числами місяця, що наступає за звітним. Термін залежить від декількох факторів, в тому

числі вид юридичної особи та місце її знаходження. Для іноземних компаній виплата відшкодування здійснюється до 19-го числа місяця наступного за звітним місяцем чи кварталом.

У Франції застосовується ряд штрафів, пов'язаних із помилками допущеними при подачі декларації в електронному вигляді. До них належать:

1) недекларування ПДВ електронними засобами (навіть, якщо необхідна інформація представлена на папері у вказані терміни): 0,2 % від податку, що підлягає сплаті;

2) несплата ПДВ за допомогою електронних засобів (в тому числі здійснена оплата у вказаний термін, але не електронними засобами): 0,2 % податку, що підлягає сплаті.

Також у Франції застосовуються штрафи, щодо невчасного подання декларації та невчасної сплати ПДВ, а саме:

1) несвоечасна сплата податку: 5 % від податку, що підлягає сплаті;

2) несвоечаснее подання декларації: 10 % від податку, що підлягає сплаті, якщо податкові органи ще не видали офіційне повідомлення;

3) якщо надіслано перше офіційне повідомлення про несвоечасне подання декларації: 40 % від податку, що підлягає сплаті;

4) якщо надіслано друге офіційне повідомлення про несвоечасне подання декларації: 80 % від податку, що підлягає сплаті.

Крім штрафів також паралельно нараховується і пеня у розмірі 0,4 % в місяць від податку, що підлягає сплаті. Також штрафи та пеня можуть застосовуватися до заповнення декларації з помилками [216].

Зазначивши основні засади функціонування ПДВ у Франції проведемо аналіз даних, щодо надходження ПДВ та його частки у ВВП та податкових надходженнях (див. табл. 3.7 та рис. 3.5). Найбільше значення частки ПДВ спостерігалось у 2007 р. та дорівнювало 16,53 %, найменшою частка ПДВ у загальній сумі податкових надходжень була у 2013 році (15,13 %). Загалом середнє значення за період 2007 – 2013 рр. становить 15,94 %. Впродовж 2007 – 2013 р. спостерігався спад частки ПДВ. Дана тенденція спостерігалася і у

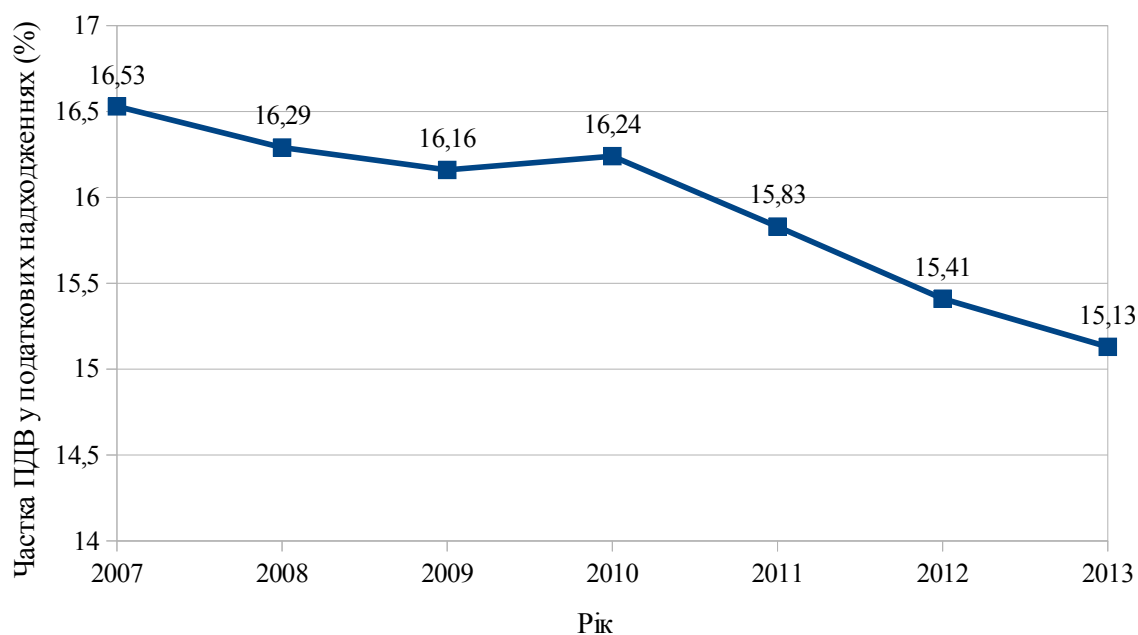
Німеччині, але лише упродовж 2010 – 2013 р. Незважаючи на спад частки ПДВ, обсяг загальних податкових надходжень зростає.

Таблиця 3.7

**Динаміка частки податкових надходжень та ПДВ у ВВП Франції  
у 2007 – 2013 рр.**

Рік	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Обсяг ВВП</b>	2666,8	2937,3	2700,7	2651,8	2865,3	2688,2	2807,3
<b>Темпи приросту ВВП, %</b>	–	10,14	-8,06	-1,81	8,05	-6,18	4,43
<b>Податкові надходження (млрд євро)</b>	824	841,2	800,7	830,3	882	920,3	954,6
<b>Темпи приросту податкових надходжень, %</b>	–	2,09	-4,82	3,7	6,23	4,34	3,73
<b>Надходження ПДВ (млрд євро)</b>	136,2	137	129,4	134,8	139,6	141,8	144,4
<b>Темпи приросту ПДВ, %</b>	–	0,59	-5,55	4,17	3,56	1,58	1,83
<b>Частка податкових надходжень у ВВП</b>	30,9	28,64	29,65	31,31	30,78	34,23	34
<b>Частка ПДВ у ВВП</b>	5,11	4,66	4,79	5,08	4,87	5,28	5,14
<b>Частка ПДВ у податкових надходженнях (%)</b>	16,53	16,29	16,16	16,24	15,83	15,41	15,13

*Джерело: обчислено автором на основі джерела [207].*



**Рис. 3.5. Динаміка частки ПДВ у загальному обсязі надходжень податків у Франції у 2007 – 2013 рр.**

*Джерело: побудовано автором на основі даних табл. 3.7.*



Провівши аналіз динаміки надходження ПДВ до бюджетів Німеччини та Франції, а також його частки у різних категоріях доходів, розрахуємо на основі наявних даних коефіцієнт еластичності та коефіцієнт нерівномірності надходження ПДВ. Аналіз проводитимемо для того ж періоду, що й для України (2007 – 2013 рр.). У табл. 3.8 наведено результати, отримані щодо розрахунку коефіцієнта еластичності. На рис. 3.6, для зручності порівняння, графічно зображено результати.

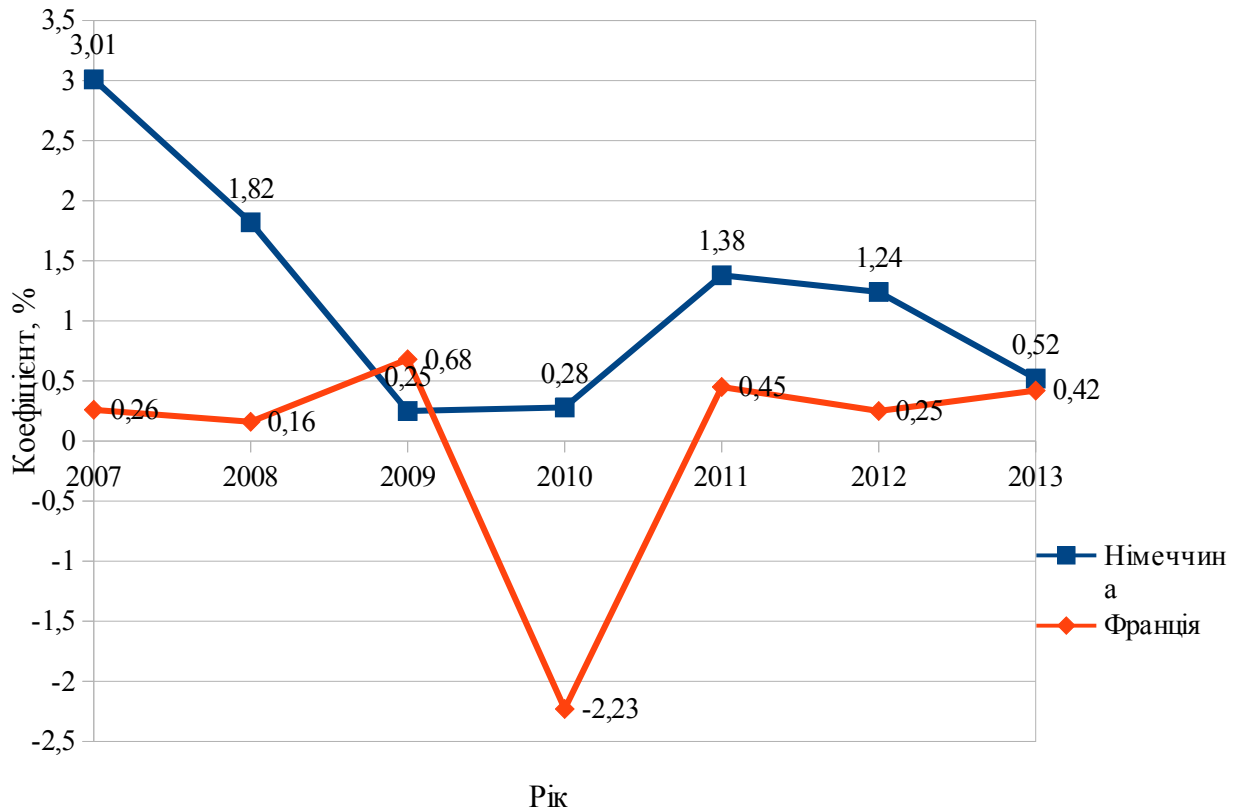
Таблиця 3.8

**Динаміка коефіцієнтів еластичності ПДВ у Німеччині та Франції  
в 2007 – 2013 рр.**

Роки	Німеччина		Франція	
	К еласт	Динаміка, %	К еласт	Динаміка, %
2007	3,01	—	0,26	—
2008	1,82	-39,53	0,16	-38,46
2009	0,25	-86,26	0,68	325
2010	0,28	12	-2,23	-227,94
2011	1,38	392,86	0,45	79,82
2012	1,24	-10,14	0,25	-44,4
2013	0,52	-58,07	0,42	68

*Джерело: обчислено автором на основі табл. 3.5 і 3.7.*

Згідно з проведеними розрахунками, на основі показників обсягів надходження ПДВ у бюджет та обсягів ВВП для Німеччини, коефіцієнт еластичності був найбільшим у 2007 – 2013 рр. та становив 3,01, відповідний період для Франції характеризується не надто високим розміром коефіцієнта (0,26). Мінімальне значення у Німеччині (0,25) співпадає із максимальним значенням у Франції (0,68). Загалом спільним для обох країн є наявність значних коливань коефіцієнта еластичності, але у Німеччині впродовж аналізованого періоду часу не спостерігається від'ємного значення, на відміну від Франції (2010 р. – -2,23). Причиною падіння коефіцієнта еластичності є зростання обсягу ВВП держави швидшими темпами, аніж зростання обсягів надходження ПДВ.



**Рис. 3.6. Динаміка коефіцієнтів еластичності ПДВ Німеччини та Франції у 2007 – 2013 рр., %**

*Джерело: побудовано автором на основі табл. 3.8.*

Ще одним коефіцієнтом, який можна розрахувати за наявних даних, є коефіцієнт нерівномірності надходження ПДВ. У Таблиці 3.9 наведено отримані результати.

*Таблиця 3.9*

**Коефіцієнт нерівномірності надходження ПДВ у Німеччині та Франції**

Країна	Середньорічні надходження ПДВ, млрд євро	Kmax	Kmin	Розмах варіації
Німеччина	179,15	1,27	0,82	45
Франція	136,84	1,06	0,95	11

*Джерело: обчислено автором на основі табл. 3.5 і 3.7.*

Як бачимо, середньорічні надходження ПДВ до бюджету Німеччини на 30,92 % перевищують відповідний показник Франції. Не зважаючи на це, більшими коливаннями, а отже і більшим розмахом варіації, характеризується Німеччина. Причиною цього є значне зростання обсягів надходження ПДВ до

бюджету впродовж останніх семи років. Відповідно, для Франції характерним є менший розмах варіації, при цьому надходження податку є значно меншими. Тому при аналізі будь-якого показника, його потрібно розглядати не відокремлено, а у сукупності із іншими.

Країни–члени ЄС, а особливо Німеччина та Франція, де відбувалося зародження та встановлення системи ПДВ, пройшли достатньо довгий еволюційний шлях вироблення та удосконалення механізму адміністрування ПДВ. З аналізу Директив ЄС, щодо ПДВ, можна зробити висновок, що ЄС не зупиняється на досягнутому результаті, а продовжує роботу у напрямі гармонізації та створення єдиного простору ПДВ. Звісно, що даний процес не проходить без перешкод та певних проблем, але процес перебудови та удосконалення без них неможливий [21].

Досвід, здобутий країнами, що першими ввели ПДВ, є дуже цінним для України. Навіть в часи кризи 2008 – 2009 рр. їм вдалося зберегти досягнутий рівень (падіння надходжень ПДВ спостерігалися у Франції лише в 2009 р.) та забезпечити зростання надходжень податку до бюджету. Дана ситуація можлива була лише завдяки злагодженій роботі та здобутому досвіду, швидкому реагуванню на коливання та відпрацьованому механізму.

До змін, що можуть бути внесені в механізм адміністрування ПДВ на основі проведеного аналізу, належать:

- 1) поглиблення диференціації ставки податку (даний процес уже розпочався в Україні із початком використання 7 % податку щодо ліків);
- 2) впровадження системи швидкого та точного обміну інформацією між податковими органами та з іншими державними структурами, з якими має справу платник ПДВ, а також банками;
- 3) проведення аудиту під час процедури реєстрації, що дасть можливість у разі виникнення питань вимагати додаткову інформацію у заявника та визначати ризикових платників податку уже під час реєстрації;
- 4) спрощення форм звітності (наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається лише з однієї сторінки). Форми податкової

звітності потребують уніфікації показників та обов'язкових реквізитів, а також встановлення чітких інструкцій з їхнього заповнення;

5) поступове запровадження Єдиного рахунку, з якого здійснюватиметься сплата усіх податків [69].

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

### **3.3. Напрями підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість в умовах євроінтеграції**

Впродовж усього періоду функціонування ПДВ в Україні, даний податок став невід'ємним джерелом формування доходів бюджету. ПДВ як найважливіший непрямий податок відіграє одночасно дві важливих ролі: фіскальну (забезпечення значної частки доходів бюджету) та регулюючу (стимулювання економічного розвитку та зростання). Тому в силу того, що ПДВ являється невід'ємною та важливою частиною податкової системи держави, будь-які зміни, пов'язані з його адмініструванням, потрібно здійснювати надзвичайно обережно та обдуманно, із врахуванням усіх можливих наслідків як для держави, так і для платників податку.

Аналіз чинного механізму справляння ПДВ в Україні засвідчив, що певні деформації ПДВ негативно позначаються на загальній економічній ситуації і вимагають негайного усунення, хоча в цілому цей податок залишається важливою складовою податкової системи, основним наповнювачем бюджету,

потенціал якого ще не вичерпано.

Визначимо основні проблеми справляння ПДВ в Україні, аби визначити подальші шляхи та способи усунення їх з метою оптимізації та удосконалення механізму податку. До таких проблем належать:

1. Нестабільність податкового законодавства. Відповідно до підпункту 4.1.9 Податкового кодексу принцип стабільності передбачає, що “зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року” [98]. Даний принцип порушується кожного року по декілька раз, що призводить до великої кількості помилок, плутанини (оскільки період для пристосування до нових правил часом є дуже коротким), а також до вироблення щораз нових схем ухилення від сплати податків.

2. Складність та низька ефективність механізму адміністрування ПДВ. Дана проблема є результатом нестабільності податкового законодавства, складного механізму обліку та звітності, що містить жорсткі умови із заповнення первинних документів та громіздку податкову декларацію.

3. Низька ефективність методики прогнозування сум надходження та відшкодування ПДВ, що призводить до високого рівня похибок, а це, в свою чергу, дестабілізує загальну ситуацію із фінансування державних видатків, що здійснюються за рахунок ПДВ. Ця проблема також включає складність отримання своєчасної, повної та достовірної інформації для здійснення прогнозу. Великою перешкодою постає наявність значної частини тіньового сектора економіки.

4. Проблеми механізму бюджетного відшкодування (складно досяжний рівень критеріїв, яким потрібно відповідати платникові ПДВ для отримання відшкодування в автоматичному режимі, недостатність бюджетних коштів для повернення заявлених сум, високий рівень шахрайства, щодо отримання незаконного відшкодування та інше).

5. Порушення принципу нейтральності, який є характерним для ПДВ. Причиною цього є внесення змін до законодавства у частині пільг, які надаються платникам. Це призводить до виникнення територіальної нерівномірності (певні області держави – Львівська, Харківська, Житомирська) забезпечують більше надходження податку, в той час як, наприклад, Запорізька та Миколаївська області більше отримують бюджетного відшкодування), до отримання певними галузями економіки привілеїв та інше [4].

6. Негативне сприйняття податку його платниками. Однією з основних причин негативного ставлення до ПДВ є складність механізму його обліку та звітності, що призводить до незрозуміння або неправильного розуміння економічної сутності цього податку. Є актуальними та будуть такими і надалі роз'яснення Державної фіскальної служби України, Мінфіну та інших органів і служб щодо питань справляння ПДВ.

7. Значні можливості для застосування схем ухилення від сплати ПДВ. Причиною даного є часте внесення змін до податкового законодавства та складність механізму адміністрування податку, що створює сприятливі умови для шахраїв.

8. Проблема фіскальної ефективності податку. Не зважаючи на значні обсяги надходжень ПДВ до бюджету та великої частки у податкових надходженнях, ПДВ не реалізує повністю свій потенціал, оскільки значним є обсяг тіньової економіки. Відповідно, показники ефективності податку коригуються у бік погіршення. Фіскальний потенціал номінальної ставки податку знижується неадекватно низькою реальною ставкою ПДВ [4].

9. Наявність недоліків системи електронного адміністрування ПДВ, а саме: при поданні уточнюючих розрахунків з ПДВ з 1 січня 2015 р. за податкові періоди, що передують цій даті, виникатимуть проблеми із включенням до складу податкового кредиту податкових накладних, отриманих від постачальників за попередні податкові періоди, але не врахованих в таких попередніх періодах, передбачає внесення ПДВ на рахунки авансом та інші [42].

Прийняття Податкового кодексу дало можливість удосконалити певні аспекти механізму справляння ПДВ, але багато питань залишаються невирішеними.

Однією із зазначених проблем механізму справляння ПДВ є наявна система пільг. У попередніх пунктах нами було проведено аналіз пільг та обсягів втрат бюджету, до яких призводить їхнє застосування, а тому система пільг повинна бути переглянута та вдосконалена. Зміна системи пільг повинна забезпечити більшу чіткість у їх наданні, щоб пільги були більш конкретними, та запровадити систему контролю за використанням наданих пільг платникам податку.

Наявна система пільг є економічно необґрунтованою. Її функціонування призводить до зниження фіскальної ефективності ПДВ, значному впливу на податкову базу, як уже зазначалося – призводить до втрати податком принципу нейтральності, є додатковим способом зловживання, щодо сплати податку, ускладнює облік та звітність, містить велику кількість винятків, що заплутує платників ПДВ. Така система викривлює конкуренцію, оскільки надання пільг окремих секторам економіки чи навіть суб'єктам господарювання, призводить до підвищення податкового тиску на інших учасників ринку. Необхідно пристосувати досвід країн-членів ЄС щодо застосування декількох знижених ставок до українських реалій.

Застосування нульової ставки податку повинне здійснюватися лише щодо експорту, імпорт ж повинен оподатковуватися за стандартною ставкою. В окремих випадках, наприклад, коли здійснюється імпорт товарів для задоволення власних потреб чи стратегічно важливих товарів, можна тимчасово застосовувати податкову знижку [66, с.150].

Для гармонізації вітчизняного законодавства та удосконалення системи пільгового оподаткування, на нашу думку, потрібно деякі операції із категорії звільнених перевести у категорію операцій, що оподатковуються за зниженою ставкою. Одними з них є постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят, постачання реабілітаційних послуг

інвалідам, постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення.

З попередніх розділів видно, що в Україні ПДВ справляється за стандартною та нульовою ставкою і 7 % на ліки. Перш ніж приймати рішення про ширше використання диференційованих ставок ПДВ, необхідно чітко визначити переваги та недоліки такої практики.

До переваг запровадження диференційованих ставок ПДВ можна віднести:

1. Ключовим мотивом для введення диференційованих ставок ПДВ є зниження цін на основні продукти харчування. Це означає, що якщо ставка ПДВ для певного продукту зменшується з нинішніх 20 % до 10 %, тоді очікується, що ціна цього продукту знижується на пропорційних 10 %. Таким чином, цей захід може бути описаний як, перш за все, дія соціального характеру, тобто сприяє соціально незахищеним верствам населення у отриманні основних продуктів харчування.

2. Другий аргумент полягає в тому, що деякі товари або послуги володіють вигодами, що не визнаються чи не усвідомлюються покупцем особисто. Це може бути пов'язано з наявністю вигоди для суспільства в цілому, які індивідуальний покупець не бере до уваги (зовнішні) або віра у те, що покупець не має повної інформації про вигоди або не повною мірою враховує вигоди для себе із споживання конкретного товару. Зниження ціни на такі товари по відношенню до інших (до яких застосовується стандартна ставка ПДВ) збільшить обсяги споживання таких товарів, і перемістить таке споживання до істинного соціального оптимуму.

3. Третій набір аргументів відноситься до потенціалу зниженої ставки, щодо підтримки економічної ефективності шляхом компенсації негативного впливу, викликаного оподаткуванням, загалом, та певною політикою уряду на економічну активність.

Недоліки ж запровадження диференційованих ставок ПДВ є наступними:

1. Використання зниженої ставки ПДВ призводить до зменшення доходу



від справляння податку, маючи на увазі, що основні продукти харчування забезпечують високий відсоток всього споживчого кошика. Наприклад, середньостатистична сім'я витрачає близько 55 % всього бюджету на продукти харчування та напої (купівлю хліба, молока, сиру, яєць, м'яса, рослинного масла тощо). Тому, для того, щоб компенсувати зниження доходу від справляння ПДВ, було б необхідно істотно збільшити швидкість обороту товарів вищої споживної цінності та товарів розкоші, що призведе до мотивації платників податків для приховання продажів цих продуктів. З цієї причини, розрахунки, пов'язані з введенням дохідно нейтральної реформи ПДВ, можна розглядати як вельми ненадійні, тому що кожна поправка податкової системи впливає на всю податкову базову лінію.

2. Зниження ставки ПДВ часто не приводить до пропорційного зниження ціни на продукцію, за рахунок докладання зусиль продавців по використанню частини цієї знижки для збільшення торговельної націнки, яку важко контролювати на практиці.

3. Використання єдиної ставки ПДВ дозволить спростити бухгалтерський облік, виставлення рахунків і формування звітності підприємствами, що виключає необхідність в окремих записах для купівлі та продажу, які включають різні ставки ПДВ. Прості записи, рахунки-фактури та податкова звітність підтримуватимуть ефективне функціонування системи самооцінки ПДВ та зробить для платників податків освіту і навчання персоналу менш проблематичним.

Використання ж декількох ставок ПДВ є складнішим процесом, збільшує витрати підприємства на ведення обліку, підвищує ймовірність помилок, зростає кількість документів та звітів, що слід заповнювати та подавати до податкових органів. Наприклад, у Новій Зеландії, в якій використовується єдина ставка ПДВ, форма, що подається для отримання бюджетного відшкодування, складається з однієї сторінки, при тому, що у більшості європейських країн, де застосовується диференційована ставка ПДВ, дана форма містить декілька сторінок. Обсяг пояснювальних приміток та документації також збільшується,

коли використовується декілька ставок ПДВ, як і зростає ряд спеціальних схем (наприклад, схеми роздрібної торгівлі).

4. Кілька ставок ПДВ ускладнюють процес аудиту для податкових органів. При використанні єдиної податкової ставки аудиторська робота складалася із перевірки того, чи обсяг продажів (а, отже, податкове зобов'язання з ПДВ) не занижений, а обсяг закупівель (а, отже, податковий кредит з ПДВ) не завищений. Проте, за наявності декількох ставок ПДВ, значний час і зусилля повинні бути витрачені на підтвердження того, що зазначені запаси, купівлі та продажі в товарах або послугах віднесені до правильної ставки ПДВ.

5. Кілька ставок ПДВ також збільшують кількість повернень з ПДВ.

Визначивши основні переваги та недоліки застосування диференційованих ставок ПДВ, можна побачити, що недоліків є більше, аніж переваг. Незважаючи на це, країни-члени ЄС ефективно застосовують механізм ПДВ для наповнення держаних бюджетів, як було зазначено раніше. На нашу думку, розмір стандартної ставки ПДВ не потрібно зменшувати, оскільки на даний час ставка ПДВ в Україні не є найбільшою у Європі. Потрібно провести подальшу диференціацію, щодо груп товарів, при цьому врахувати особливості структури виробництва та споживання в Україні, а також стан окремих секторів економіки. За допомогою диференціації ставок можна забезпечити стимулювання розвитку відстаючих секторів, що буде кращим вирішенням питання надання податкових пільг.

Враховуючи досвід країн-членів ЄС варто доповнити Податковий кодекс (стаття 180) пунктом, яким буде визначено категорії осіб, що не є платниками ПДВ. Даний пункт може мати наступний вигляд: “загальнодержавні, місцеві та інші органи публічного права в частині здійснення покладених на них функцій, крім випадків комерційної діяльності, а також наймані працівники та особи, що працюють за цивільно-правовим договором”.

Перелік проблем пов'язаних з адмініструванням ПДВ включає негативне сприйняття податку. Як показує світова практика, необхідним є постійне

проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків та навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів. Увага також повинна бути зосереджена на забезпеченні та захисті прав платників, а саме право на отримання повної та достовірної інформації, право на апеляцію, право на збереження комерційної таємниці, право на допомогу, право отримання безплатного програмного забезпечення та його оновлення та інші.

Відповідно для реалізації права платників податків на отримання запитуваної інформації та кваліфікованих консультацій, повинен забезпечуватися високий рівень кваліфікації та компетентності працівників податкових органів, особливо щодо нововведень та змін податкового законодавства, які постійно здійснюються. Необхідно проводити розширення діалогу між податковими органами та іншими зацікавленими сторонами шляхом створення постійного форуму обговорення, що дозволить податковим органам та представникам бізнесу обмінюватися думками.

Важливим напрямом удосконалення механізму адміністрування ПДВ є впровадження автоматизованих методів контролю. В межах даного завдання необхідно забезпечувати податкові органи своєчасною інформацією, щодо перетину кордону товарами в режимі експорту, а також забезпечити більш оперативний та ефективний обмін інформаційними потоками з фінансово-кредитними установами. Введення такої автоматизованої системи дасть можливість зменшити тиск на платника податків та кількість документів, що потрібно надавати для підтвердження права використання нульової ставки податку, що передбачена законодавством.

Особливої уваги потребує удосконалення бюджетного відшкодування ПДВ. Для більш ефективного вирішення цього напряму необхідно враховувати досвід країн, які уже стикалися із такими проблемами. Одним із уже реалізованих кроків був перехід до відшкодування заявленої суми платником податку у першому періоді, коли у нього було виявлено перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням. Це дасть можливість спростити порядок отримання платниками податку належного бюджетного

відшкодування та отримувати додаткові кошти на ведення господарської діяльності.

Ще одним способом оптимізації проведення відшкодування податку може бути встановлення граничного рівня сальдо податкового кредиту та зобов'язання, яке даватиме право на отримання відшкодування шляхом зарахування коштів на рахунок в банку. Якщо встановлений розмір сальдо не є досягнутим, то зараховувати його у рахунок погашення майбутніх платежів. Для ефективнішої реалізації даного заходу необхідно створити єдиний рахунок для кожного платника податку, з якого здійснюватиметься оплата податків та зборів до бюджету.

У випадках недосягнення встановленого граничного рівня сальдо – зараховувати кошти на даний рахунок, а у випадку досягнення – за вибором платника або на банківський рахунок, або на єдиний рахунок. Такий підхід дасть можливість при перевірках сконцентрувати увагу та зусилля працівників податкових органів на великих за обсягом сумах, заявлених до відшкодування, та зменшить навантаження, пов'язане із перевіркою невеликих платників [66, с.152].

Платників ПДВ, що подали заяви на отримання відшкодування, слід за визначеним переліком критеріїв поділяти на декілька груп, аби визначити пріоритетність та можливість здійснення відшкодування. Критерії можуть бути визначені, якщо дати відповіді на такі питання:

1. Чи здійснюються експортні поставки, в яких обсягах та співвідношенні до інших видів діяльності, впродовж якого періоду часу здійснюється експортна діяльність?

2. Чи є зафіксовані відомості щодо випадків шахрайства чи інших видів зловживань як щодо ПДВ, так і щодо інших податків чи зборів, чи вчасно заявник сплачує податки та подає звіти?

3. Чи були випадки із завищення сум, заявлених до відшкодування?

4. Отримання відомостей із банку щодо стану розрахунків, наявності заборгованостей і т.п.

5. Чи застосовувалися до заявника впродовж останніх двох років штрафні санкції?

6. Сума, заявлена до відшкодування?

Перелік таких питань, а відповідно і критеріїв, звісно, можна збільшувати та корегувати, а також необхідно встановити шкалу оцінки відповідності кожному із критеріїв. Такий підхід дасть можливість відсіяти недобросовісних платників податків із списку претендентів на отримання відшкодування, а також в певній мірі та допоки не буде винайдено нових схем та способів, боротися із шахрайством. У періоди проблем із наявністю коштів на відшкодування, за допомогою системи критеріїв можна буде встановлювати перелік по черговості виплати заявлених сум.

Пропонуємо спочатку поділити відшкодування за періодами розрахунку (див. табл. 3.10). В основу такого поділу покладено досвід країн-членів ЄС, а саме Франції, але розширений можливістю річного відшкодування. Впровадження такого поділу дасть можливість знизити трудомісткість процесу відшкодування, оскільки зменшиться кількість проведених перевірок. Зазначений поділ доповнимо поділом за способом виплати бюджетного відшкодування, в основу якого покладено критерії автоматичного бюджетного відшкодування (див. табл. 3.11).

Така класифікація дасть можливість виявляти недобросовісних заявників на отримання відшкодування, а також зменшити навантаження на бюджет, що спричинюється виплатою грошовими коштами відшкодування, та підвищити ефективність контролю, що сприятиме запобіганню проявам шахрайства. Якщо порушується одна із вимог не залежно від розміру заявленої суми до відшкодування, платник автоматично відноситься до групи із нижчим рівнем пріоритетності. Відповідно найбільш пріоритетним є автоматичне бюджетне відшкодування, але водночас повинен здійснюватися ефективний та точний аналіз відповідності заявника встановленим Податковим кодексом вимогам, щоби уникнути випадки неправомірного отримання бюджетного відшкодування.

Таблиця 3.10

**Поділ бюджетного відшкодування за періодами розрахунку**

<b>Період, за який обчислюється бюджетне відшкодування</b>	<b>Критерії, яким повинен відповідати заявник</b>
Місяць	Оборот від продажу товарів за попередній звітний рік > 20 млн грн; оборот від надання послуг за попередній звітний рік > 6,5 млн грн; сума податкового зобов'язання за попередній звітний рік > 300 тис грн
Квартал	Оборот від продажу товарів за попередній звітний рік < 20 млн грн, але > 2,5 млн грн; оборот від надання послуг за попередній звітний рік < 6,5 млн грн, але > 1 млн грн; сума податкового зобов'язання за попередній звітний рік < 300 тис грн, але > 100 тис грн
Рік	Оборот від продажу товарів за попередній звітний рік < 2,5 млн грн; оборот від надання послуг за попередній звітний рік < 1 млн грн сума податкового зобов'язання за попередній звітний рік < 100 тис грн

*Джерело: розроблено автором.*

Обраний нами критерій, щодо частки здійснюваних операцій, що оподатковуються за ставкою 0 %, для другого і третього рівня пріоритетності доповнений вимогою щодо 15 % їхнього здійснення. Даний показник визначено на основі аналізу здійсненого у п.2.2, щодо кількості суб'єктів підприємницької діяльності, які не відповідають даному критерію.

Таблиця 3.11

**Класифікація бюджетного відшкодування за способом виплати**

<b>Спосіб виплати</b>	<b>Критерії, яким повинен відповідати заявник</b>
Автоматичне бюджетне відшкодування грошовими коштами	Не перебуває у судових процедурах банкрутства, немає в ЄДРПОУ запису про ліквідацію чи відсутність за місцезнаходженням, немає податкового боргу, залишкова вартість необоротних активів у 3 рази перевищує заявлену суму до відшкодування, не менше 40% здійснюваних операцій оподатковуються за ставкою 0% або здійснено інвестиції у необоротні активи в сумі не меншій 3 млн грн за останні 12 місяців
Перерахування коштів на банківський рахунок	Не перебуває у судових процедурах банкрутства, немає в ЄДРПОУ запису про ліквідацію чи відсутність за місцезнаходженням, немає податкового боргу, не менше 15% здійснюваних операцій оподатковуються за нульовою ставкою

## Продовження Таблиці 3.11

Перерахування коштів на банківський рахунок або зарахування в рахунок майбутніх платежів	Не перебуває у судових процедурах банкрутства, немає в ЄДРПОУ запису про ліквідацію чи відсутність за місцезнаходженням, немає податкового боргу, менше 15% операцій оподатковується за нульовою ставкою
Зарахування в рахунок майбутніх платежів	Якщо порушується хоча б одна із наступних вимог: не перебуває у судових процедурах банкрутства, немає в ЄДРПОУ запису про ліквідацію чи відсутність за місцезнаходженням, немає податкового боргу

*Джерело: розроблено автором.*

Важливим напрямом оптимізації механізму адміністрування ПДВ є гармонізація із європейською системою оподаткування даним податком. Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено проведення спільної діяльності із удосконалення сфери оподаткування. Також передбачено приведення національної структури системи оподаткування до вимог встановлених *acquis* ЄС.

Зазначимо акти, до яких повинне відбутися наближення національного законодавства:

1. Директива 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. щодо спільної системи ПДВ. Дана Директива забезпечує створення спільної системи ПДВ. Принцип спільної системи ПДВ передбачає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку. Спільна система ПДВ використовується до етапу роздрібного продажу. Гармонізація національного законодавства повинна здійснюватися із всіма статтями за виключенням тих, що стосуються лише країн-членів ЄС (статті 58, 20, 33, 40–42, 79, 100–101, 123–130, 140–142, 145, 146 (1(B)), 147, 155, 164–166, 170–171, 175, 203, 205, 209, 210, 212, 219, 238–240, 245, 254, 258, 274–280, 293–294, 370–395, 396–400, 402–410, 411–413) та тих, що передбачають спеціальні податкові режими (статті 281–294, 295–305, 306–325, 326–332, 333–343, 348–349, 358–369). Приведення законодавства до вимог зазначеної Директиви повинне відбуватися протягом 5 років після набуття

чинності Угоди про асоціацію в повній мірі.

2. Директива 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 р. щодо звільнення від ПДВ та акцизних зборів на товари, які імпортуються особами, які прибувають з третіх країн (ч. 3 щодо кількісних обмежень). Дана Директива передбачає, що усі обмеження, що встановлюються повинні враховувати сучасні потреби країн-членів. Імплементация даного акту передбачена впродовж 3 років після набуття чинності Угоди про асоціацію.

3. Тринадцята Директива 86/560/ЄЕС від 17 листопада 1986 р. щодо гармонізації законодавства країн-членів про податки на оборот – заходи для відшкодування ПДВ суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства. Дана Директива забезпечує реалізацію заходів для попередження використання наявних способів ухилення від сплати податків. Треті країни мають право відповідно до даного акту отримання відшкодування ПДВ, щодо витрат понесених на території Співтовариства. Відшкодування витрат може здійснювати не по всіх видах витрат, не у всіх країнах-членах, а також при задоволення певних вимог. Кожна країна-член має право вносити свої поправки, щодо видів товарів та послуг по операціях з якими здійснюється відшкодування ПДВ третім країнам. Тому точний перелік товарів та послуг у кожній країні-члена є зафіксованим у законодавчому порядку. Період, який надаватиметься для приведення законодавства України до вимог Тринадцятої Директиви буде визначатися Радою ЄС після повного введення в дію Угоди про асоціацію [38].

Загалом, якщо говорити про удосконалення ПДВ, то дуже часто можна зустріти думку, щодо скасування ПДВ узагалі та заміну його іншим непрямим податком. Цією проблемою займаються багато вчених, та до єдиної думки вони так і не дійшли. Деякі вчені підтримують думку про необхідність заміни ПДВ і податку на прибутку підприємств податком з реалізації. Так, за розрахунками О. Бохенко, якщо податкові надходження від ПДВ і податку на прибуток підприємств замінити єдиним податком з обсягу реалізації, то ставка цього податку не повинна перевищувати 6 % ціни виробника [7].



Жодних чітких аргументів і підстав стосовно заміни ПДВ на податок з обороту немає, єдиним відкритим питанням залишається вдосконалення законодавства щодо справляння ПДВ, що дало б змогу збільшити частку надходження податку в складі всіх податкових надходжень до 60–70 % щороку та, відповідно, оптимізувати ефективність збору ПДВ й ефективність відшкодування ПДВ.

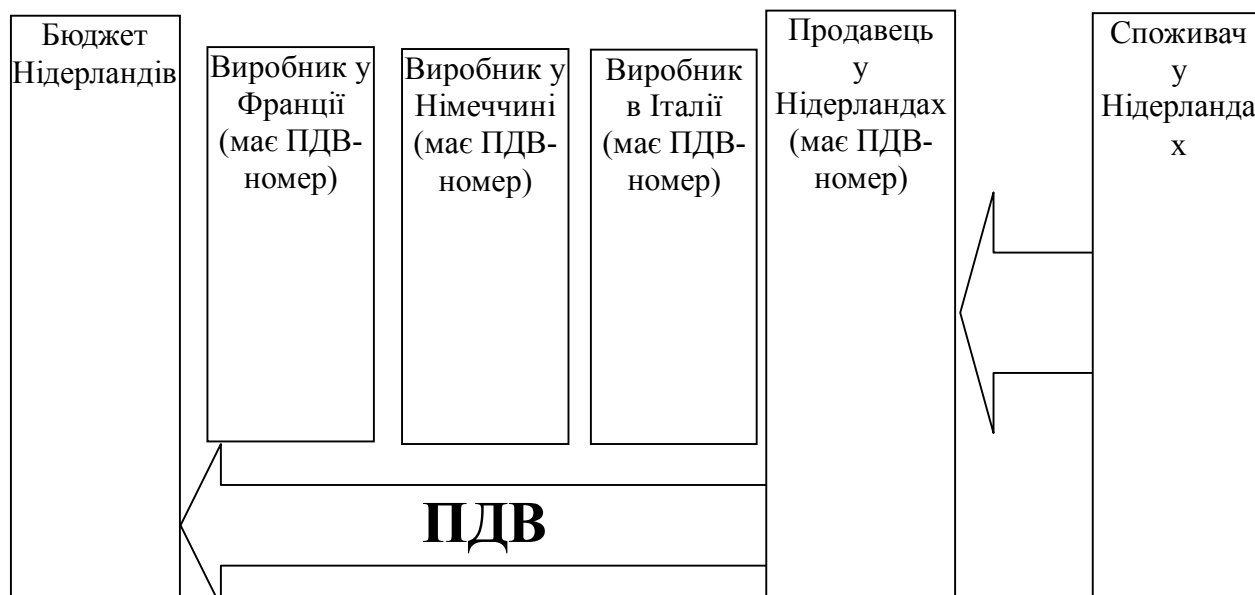
З огляду на обраний Україною курс скасування ПДВ є недоцільним та неможливим, оскільки вимогою ЄС є обов'язкова наявність даного податку у податковій системі країни-члена. Але європейський ПДВ відрізняється від того, що діє в Україні, оскільки включає в себе певні характеристики податку з продажу.

Для спрощення механізму адміністрування ПДВ деякі європейські країни відмовляються від стягування ПДВ на імпорту товарів із третіх країн. Така пропозиція зменшує навантаження на імпортерів та їхні витрати, пов'язані із переміщенням товару через кордон. З іншого боку, така схема оптимізує відшкодування ПДВ, оскільки суми податку не вносяться до бюджету, тому не потрібно і здійснювати відшкодування.

Прикладом звільнення імпорту від сплати ПДВ у країнах-членах є Нідерланди та Бельгія (див. рис. 3.7), які скасували справляння ПДВ у своїх портах для здешевлення та максимального спрощення імпорту, що забезпечує зростання товаропотоку через територію держави, а відповідно збільшує надходження до бюджету інших податків та платежів [8, с.9–11].

При введенні ПДВ перед країнами-членами ЄС виникла проблема, щодо оподаткування операцій всередині Співтовариства, оскільки ставки у країнах значно відрізнялися і відрізняються. Окрім того, оскільки митне оформлення товарообороту припинялося, то все адміністрування ПДВ-ланцюга ставало дещо вимогливим. Фактично ЄС був змушений вирішувати, яким чином облаштовувати стягнення ПДВ на регіональному рівні. Для вирішення цієї проблеми було прийнято рішення не оподатковувати експортно-імпортні операції між країнами-членами, а стягати ПДВ у бюджет тієї країни, в якій

відбувся продаж кінцевому споживачеві. Таке виключення застосовується лише щодо операцій між країнами–членами, всередині країни операції оподатковуються та обліковуються за стандартною процедурою з наявністю ПДВ–кредиту та стягненням ПДВ до бюджету на кожному етапі.



**Рис. 3.7. Умовна схема адміністрування ПДВ у ЄС при експортно–імпорتنних операціях між країнами–членами**

*Джерело: [8, с.11].*

Проблему, щодо визначення кінцевого продажу було вирішено за допомогою використання ідентифікаційного номеру ПДВ. Впродовж усього ланцюга продажів відбувається зазначення ідентифікаційного номера покупця, якому передається товар і лише, коли операції здійснюється із покупцем без ПДВ–номера, продавець додає до собівартості ПДВ, а отримані кошти перераховує до відповідного місцевого бюджету.

Ще одним моментом удосконалення механізму ПДВ є злагоджена та ефективна робота із внесення змін до податкового законодавства. Будь-які зміни повинні вноситися у терміни, визначені Податковим кодексом. Якщо зміни вносяться впродовж бюджетного року, то не завжди таке рішення забезпечить додаткові надходження до бюджету. Втрати від пристосування до нових правил гри можуть значно перевищувати отримані вигоди. Відповідно процес внесення змін потребує ефективного механізму планування та прогнозування аби

уникнути цього впродовж року, потребує передбачення можливих форс-мажорних обставин та вироблення механізмів швидкого реагування.

Важливим елементом механізму адміністрування ПДВ, який потребує удосконалення є система штрафних санкцій. Пропозиції щодо її удосконалення наведені у табл. 3.12.

Таблиця 3.12

**Пропозиція удосконалення системи штрафних санкцій з ПДВ в Україні**

Причина застосування штрафної санкції	Порушення здійснено вперше	Порушення здійснено повторно	Порушення здійснено вперше	Порушення здійснено повторно протягом 1095 днів
	Згідно з чинним законодавством		Пропозиції, щодо удосконалення	
Неподання у встановлені терміни заяв або документів для взяття на облік	170 грн – ФО-П; 510 грн – юридичні особи	340 грн – фізичні особи-підприємці; 1020 грн – юридичні особи	Відсутній штраф за зразком Німеччини та Франції	
Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності	170 грн	1020 грн	340 грн – при несвоєчасному поданні; 1020 грн – при неподанні податкової звітності	50% від податкового зобов'язання зазначеного у податковій декларації
Несвоєчасна сплата або завищення суми бюджетного відшкодування	25% від суми податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування	50% від суми податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування	5% від суми податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування, якщо платник сам виявив порушення; 25% від податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування, якщо порушення було виявлено контролюючим органом	50% від суми податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування

Продовження Таблиці 3.12

Порушення терміну реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань в Єдиному реєстрі	10% - до 15 днів порушення; 20% - 16-30 днів порушення; 30% - 31-60 днів порушення; 40% - більше 61 дня порушення; 50% - більше 180 днів порушення		20% - до 30 днів порушення; 35% - 31-180 днів порушення; 50% - більше 181 дня порушення	Подвійний розмір штрафних санкцій для порушення вперше
---	--	--	---	--

*Джерело: розроблено автором.*

Щодо штрафних санкцій за неподання чи невчасне подання документів на реєстрацію платником ПДВ, то у багатьох країнах-членах ЄС такі санкції не застосовуються. Штрафи за несвоєчасну сплату податку та неподання податкової звітності зрівняні, лише відрізняються розміром плати у разі, якщо платник сам виявить помилку. Основою даного став досвід Франції. Чинним законодавством за порушення терміну реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригувань передбачено значну диференціацію штрафів. Зменшення різновидів штрафних санкцій спростить процес їх нарахування та сплати.

З огляду на вище зазначені шляхи підвищення фіскальної ефективності ПДВ в Україні, необхідно визначити пріоритетність їхньої реалізації та провести якнайшвидше втілення їх у реальність.

### Висновки до розділу 3

З метою підвищення ефективності адміністрування ПДВ в Україні проведено аналіз схем шахрайства, оцінено фіскальну ефективність ПДВ у країнах-членах ЄС та визначено напрями удосконалення даного податку.

1. В країнах-членах ЄС найбільшого поширення набули два методи боротьби із шахрайством: механізм зворотного відрахування, який передбачає перекладення ПДВ зобов'язань із продавця на покупця, та механізм швидкого реагування для боротьби із раптовим та широкомасштабним ПДВ шахрайством.

2. Методом боротьби із шахрайством, що може застосовуватися в Україні, є Р-VAT. Даний метод, як і боротьба із шахрайством загалом, передбачає впровадження єдиної бази даних про платників податків, до якої матимуть доступ усі державні структури. Також для зменшення випадків прояву ПДВ-шахрайства потрібно ввести відповідальність для суб'єктів господарювання за співпрацю із шахрайськими структурами.

3. Проведений аналіз справляння ПДВ в Німеччині показав, що найбільше значення частки ПДВ у загальній сумі податкових надходжень спостерігалась у 2009 році та дорівнювало 20,03 %, найменшою частка ПДВ була у 2006 р. (17,83 %). Загалом середнє значення за період 2005 – 2013 рр. становить 19,21 %. Впродовж 2010 – 2013 рр. спостерігався спад частки ПДВ, що було викликано більш значними темпами зростання загальних податкових надходжень, ніж сум надходження ПДВ.

4. У Франції найбільше значення частки ПДВ спостерігалось у 2007 р. та дорівнювало 16,53 %, найменшою частка ПДВ у загальній сумі податкових надходжень була у 2013 р. (15,13 %). Загалом середнє значення за період 2005 – 2013 рр. становить 16,09 %. Впродовж 2005 – 2013 рр. спостерігався спад частки ПДВ. Незважаючи на спад частки ПДВ, обсяг загальних податкових надходжень зростає.

5. До змін, що можуть бути внесені в механізм адміністрування ПДВ на основі проведеного аналізу досвіду країн-членів ЄС, належать: поглиблення

диференціації ставок податку; впровадження системи швидкого та точного обміну інформацією між податковими органами та іншими державними структурами, а також банками; проведення аудиту під час процедури реєстрації, що дасть можливість визначати ризикових платників податку уже під час реєстрації; спрощення форм звітності; поступове запровадження Єдиного рахунку, з якого здійснюватиметься сплата усіх податків.

6. До основних проблем адміністрування ПДВ в Україні відносяться: нестабільність податкового законодавства; низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку; проблеми функціонування механізму бюджетного відшкодування (критерії, нестача коштів, високий рівень шахрайства); порушення принципу нейтральності (головно через нераціональну систему пільгового оподаткування); негативне сприйняття податку його платниками, складність та низька ефективність механізму адміністрування ПДВ.

7. Основними напрямками удосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні визначено: оптимізацію системи пільг (ефективний контроль за використанням пільг, застосування нульової ставки податку лише щодо експорту); поглиблення диференціації ставок податку (за товарними групами із врахуванням ступеня розвитку секторів економіки); удосконалення механізму бюджетного відшкодування (встановлення критеріїв, яким повинні відповідати платники для отримання відшкодування, відшкодування коштами лише при досягненні певного рівня податкового кредиту); злагоджену та планову роботу із внесення змін до податкового законодавства; забезпечення високого рівня роботи працівників податкових органів із платниками податків; удосконалення системи штрафних санкцій.

Основні наукові результати дослідження зарубіжного досвіду адміністрування ПДВ та боротьби із шахрайством і розроблення способів підвищення фіскальної ефективності ПДВ опубліковані у працях автора [47; 48; 52; 71; 72; 77; 81; 84; 86; 92; 100]

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі поглиблено теоретичні, методичні та практичні засади фіскальної ефективності ПДВ в Україні та обґрунтовано рекомендації щодо її підвищення. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки та пропозиції:

1. Ураховуючи проаналізовані підходи до тлумачення поняття “фіскальна ефективність ПДВ” запропоновано таке його визначення: спроможність ПДВ забезпечувати достатній обсяг доходу бюджету для покриття витрат на бюджетне відшкодування, адміністрування податку, фінансування витрат, що здійснюються за рахунок надходження ПДВ, з одночасною мінімізацією втрат від застосування пільгового оподаткування, застосування схем ПДВ-шахрайства та мінімізації тіньового обсягу податку.

2. Доповнено на основі методичних підходів систему оцінки фіскальної ефективності такими показниками: коефіцієнт надходження штрафних санкцій (співвідношення обсягу надходження штрафних санкцій та чистих надходжень ПДВ), коефіцієнт співвідношення суми пільг та надходжень з ПДВ (аналіз даного коефіцієнта передбачає також оцінку динаміки кількості пільг та суми втрат бюджету), коефіцієнт співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ.

3. Розширено порядок проведення перевірки заявника, визначений нормативно-правовою базою, наступними діями: можливість запиту додаткової інформації у заявника, яка може при потребі роз’яснити ситуацію; можливість отримання бюджетного відшкодування у сумі, визначеній контролюючим органом, при виявленні факту завищення заявленої суми; можливість скасування права на відшкодування при повторному завищенні заявленої суми упродовж 1095 днів.

4. Узагальнено недоліки затвердженої в Україні методики прогнозування обсягів надходження та відшкодування ПДВ, а саме: неврахування впливу зміни ставок податку на зміну бази оподаткування, низький ступінь точності оцінки

потенційної бази оподаткування, значна трудомісткість та громіздкість моделі, невисокий ступінь точності отриманого прогнозу та значна залежність від суб'єктивної думки. Використано методи кореляційно-регресійного аналізу та подвійної тричленної ковзної середньої для розрахунку прогнозу надходження ПДВ на 2015 – 2017 рр. Виявлено, що перший з них характеризується вищим ступенем точності прогнозу, але потребує подальшого удосконалення.

5. Розроблено поділ бюджетного відшкодування за періодами розрахунку (місяць, квартал та рік). До критеріїв, яким повинен відповідати заявник, для отримання відшкодування щомісячно, щоквартально чи раз в рік, входять вимоги до обсягу обороту товарів та послуг, а також сума податкового зобов'язання за попередній звітний рік. В основу поділу за пріоритетністю та формою виплати відшкодування було покладено критерій автоматичного бюджетного відшкодування із внесеними корективами, на основі проведеного аналізу кількості суб'єктів підприємницької діяльності, що не відповідають встановленим критеріям.

6. Доведено, що механізм адміністрування ПДВ має низку проблемних аспектів, до яких належать: нестабільність податкового законодавства, щодо термінів внесення змін, низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку, проблеми функціонування механізму бюджетного відшкодування, порушення принципу нейтральності, негативне сприйняття податку його платниками, складність механізму адміністрування ПДВ. Беручи до уваги зазначений перелік, виявлено такі шляхи подолання: поглиблення диференціації ставок ПДВ, удосконалення механізму бюджетного відшкодування, впровадження ефективних систем боротьби з проявами шахрайства, внесення змін у податкове законодавство у терміни, визначені Податковим кодексом, реформування системи штрафних санкцій, доопрацювання методики прогнозування надходження ПДВ до бюджету.

7. Провівши аналіз діючої системи штрафних санкцій, рекомендовано такі зміни: неподання у встановлені терміни заяв або документів для взяття на облік в податкових органах – відсутній штраф; несвоєчасна сплата податку до



бюджету – 5% від суми податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування, якщо платник сам виявив порушення, 25% від податкового зобов'язання або суми завищення бюджетного відшкодування, якщо порушення було виявлено контролюючим органом; при несвоєчасному поданні податкової звітності вперше – 340 грн, при повторному порушенні протягом 1095 днів – 50% від податкового зобов'язання зазначеного у звітності; при неподанні податкової звітності вперше – 1020 грн, при повторному порушенні протягом 1095 днів – 50% від податкового зобов'язання зазначеного у звітності; порушення термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань в Єдиному реєстрі – 20% – до 30 днів порушення; 35% – 31 – 180 днів порушення; при повторному порушенні протягом 1095 днів термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань в Єдиному реєстрі – подвійний розмір штрафних санкцій для порушення вперше. У зв'язку з євроінтеграційними процесами, реалізація такої системи є доцільною, оскільки дасть можливість підвищити фіскальну ефективність ПДВ.

8. Запропоновано доповнити перелік неплатників ПДВ у Податковому кодексі: загальнодержавні, місцеві та інші органи публічного права в частині здійснення покладених на них функції, крім випадків комерційної діяльності, а також наймані працівники та особи, що працюють за цивільно-правовим договором. Враховуючи досвід адміністрування ПДВ у країнах-членах ЄС, визначено необхідність постійного проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків та навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів, а також стимулювання зростання податкової культури та формування позитивного сприйняття ПДВ його платниками.

Отримані теоретико-методичні та науково-практичні результати проведеного дослідження дадуть можливість підвищити фіскальну ефективність ПДВ, шляхом оптимізації порядку проведення бюджетного відшкодування з врахуванням зарубіжного досвіду, а також забезпечити повноту та своєчасність надходження податку до бюджету України.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексащенко С. Западноевропейская практика использования налога на добавленную стоимость / С. Алексащенко // Экономические науки. – 1991. – № 6. – С. 94–102.
2. Анализ фискальной эффективности НДС в Украине [Электронный ресурс] / сайт Экономика и финансы – Режим доступа до ресурсу : <http://portfinance.ru/ukraine-1.html>.
3. Аналіз факторів, які впливають на динаміку автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/analiz-faktoriv--yaki-vpliva/>.
4. Аналітична записка “Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ” [Електронний ресурс] / Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України – Режим доступу до ресурсу : <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>.
5. Андрущенко В. Л. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. Л. Андрущенко, Ю. І. Ляшенко. // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36–44.
6. Бойко Л. І. Порівняння податку на додану вартість та податку з обороту [Електронний ресурс] / Л. І. Бойко, Ю. А. Возіянова – Режим доступу до ресурсу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/biznes/2010\\_1/2010/01/100117.Pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/100117.Pdf).
7. Бохенко О. С. Напрямки реформування діючої в Україні системи справляння податку на додану вартість [Електронний ресурс] / О. С. Бохенко, С. В. Сковородько – Режим доступу до ресурсу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=58390>.
8. Боярчук Д. Цікаві факти про ПДВ / Д. Боярчук // Популярна економіка: ціна держави. – 2014. – № 26. – С. 1–13.
9. Бровенко М. О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в

сучасних умовах розвитку економіки [Електронний ресурс] / М. О. Бровенко, С. А. Клімовська – Режим доступу до ресурсу : [http://www.rusnauka.com/29\\_DWS\\_2009/Economics/53718.doc.Htm](http://www.rusnauka.com/29_DWS_2009/Economics/53718.doc.Htm).

10. Бюджетне відшкодування ПДВ: порядок визначення та отримання [Електронний ресурс] // Бухгалтер – Режим доступу до ресурсу : <https://buhgalter.com.ua/articles/details/338599/>.

11. В Украине было запущено “карусельное” мошенничество [Електронний ресурс] // Інформагентство “Форум” – Режим доступу до ресурсу : <http://for-ua.com/article/160253>.

12. Вечканов Г., Вечканова Г. Макроэкономика, Завтра экзамен. 4-е изд. / Г. Вечканов, Г. Вечканова. – Спб : Питер, 2002. – 224 с.

13. Воронкова О. М. Податкове регулювання економічних процесів / О. М. Воронкова // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 40–46.

14. Воронкова О. М. Результати та перспективи модернізації Державної податкової служби України [Електронний ресурс] / О. М. Воронкова – Режим доступу до ресурсу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escvu\\_2014\\_22\(1\)\\_\\_39.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escvu_2014_22(1)__39.pdf).

15. Гега П. Т. Основи податкового права / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К. : Товариство “Знання”, 1998. – 273 с.

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

17. Дадалко В. А. Налогообложение в системе международных экономических отношений / В. А. Дадалко, Е. Е. Румянцева, Н. Н. Демчук. – Минск : Армита, 2000. – 359 с.

18. Данілов О. Д. Податок на додану вартість : [навчальний посібник] / О. Д. Данілов. – К. : Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2003. – 254 с.

19. Десятнюк О. М. Дисбаланси податкової системи як загроза фінансово-економічній безпеці держави // Фінансово-кредитний механізм соціально-економічного розвитку країни: монографія / за заг. ред. д.е.н. Коровіної З.П., к.е.н., доц. Храпкіної В. В. – Макіївський економ.-гуманіт. ін.-т. – Донецьк :

Видавець Дмитренко Л. Р., 2013. – С. 71–79.

20. Десятнюк О. М. Домінанти мінімізації податкових втрат : монограф. / О. М. Десятнюк, М. М. Фільо. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 262 с.

21. Десятнюк О. М. Реформування механізму адміністрування ПДВ з врахуванням європейського досвіду / О. М. Десятнюк // Світ фінансів : наук. журнал ТНЕУ. – 2015. – Вип. 3.

22. Десятнюк О. М. Ризики фіскальної політики як загроза макроекономічній стабільності держави / О. М. Десятнюк // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 4. – С. 23–32.

23. Десятнюк О. М. Теоретичні постулати практичної розбудови податкової системи в умовах ризиків / О. М. Десятнюк // Світ фінансів : наук. журнал ТНЕУ. – 2011. – Вип. 3. – С. 31–38.

24. Добавленная стоимость [Електронний ресурс] / сайт Бухгалтерского словаря – Режим доступу до ресурсу : <http://www.edudic.ru/buh/6682>.

25. Добавленная стоимость [Електронний ресурс] / сайт Экономического словаря – Режим доступу до ресурсу : [http://abc.informbureau.com/html/aiaaaeaiiass\\_noieiiinou.html](http://abc.informbureau.com/html/aiaaaeaiiass_noieiiinou.html).

26. Добавленная стоимость [Електронний ресурс] / сайт Экономического словаря – Режим доступу до ресурсу : [http://mirslovari.com/content\\_eco/DOBAVLENNAJA-STOIMOST-8476.Html](http://mirslovari.com/content_eco/DOBAVLENNAJA-STOIMOST-8476.Html).

27. Добавленная стоимость, налог на добавленную стоимость [Електронний ресурс] / сайт Бизнес словаря – Режим доступу до ресурсу : <http://www.vedomosti.ru/glossary/добавленнаястоимость>.

28. Довідник № 36 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2006 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

29. Довідник № 40 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2007 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до

ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

30. Довідник № 44 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2008 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

31. Довідник № 48 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2009 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

32. Довідник № 52 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2010 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

33. Довідник № 56 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2011 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

34. Довідник № 60 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

35. Довідник № 64 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2013 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

36. Довідник № 69 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2014 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

37. Довідник № 73 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті

податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2015 р. [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

38. Домовленості щодо співробітництва у сфері оподаткування в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс] / Департамент співробітництва з Європейським Союзом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України – Режим доступу до ресурсу : [www.ucipr.kiev.ua/userfiles/taxation.doc](http://www.ucipr.kiev.ua/userfiles/taxation.doc).

39. Дрига А. Б. Непрямі податки в системі регулювання суспільного добробуту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. / Дрига А. Б. – К., 2002. – 16 с.

40. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. : спец. 08.04.01 / Дяковський Д. А. – Ірпінь, 2004. – 18 с.

41. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол. : ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

42. Експерти перераховують недоліки електронного адміністрування ПДВ [Електронний ресурс] / Український союз промисловців і підприємців – Режим доступу до ресурсу : <http://uspp.ua/eksperti-pereraxovuyut-nedol%D1%96ki-elektronnogo-adm%D1%96n%D1%96struvannya-pdv.html>.

43. Єнбаєв В. ПДВ – не “повітря...” [Електронний ресурс] / В. Єнбаєв – Режим доступу до ресурсу : <http://www.lvivpost.net/content/view/3484/423/>.

44. Єфименко Т. І. Нові підходи до адміністрування податків / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська. // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 3–15.

45. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : монографія / Я. А. Жаліло. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.

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

47. Замасло О. Т. Аналіз переваг та недоліків впровадження диференційованих ставок ПДВ в Україні / О. Т. Замасло, О. І. Оксенюк // Формування ринкової економіки. – 2014. – № 31. – С. 98–104.

48. Замасло О. Т. Зарубіжний досвід справляння ПДВ та можливості його використання в Україні / О. Т. Замасло, О. І. Оксенюк // Формування ринкової економіки в Україні. – 2013. – № 29 (ч. 1). – С. 183–189.

49. Замасло О.Т. Податкова система : навч. посіб. / О. Т. Замасло, І. І. Приймак, О. В. Грін; МОНМС України, Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Л., 2011. – 377 с.

50. Інформація щодо співробітництва Міністерства доходів і зборів України з міжнародними організаціями [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobotnitstva-mini/>.

51. Какие схемы незаконного возмещения НДС используют мошенники [Електронний ресурс] / сайт Дело – Режим доступу до ресурсу : <http://delo.ua/businessman/kakie-shemy-nezakonnogo-vozmeshchenija-nds-ispolzujut-moshenniki-173042/>.

52. Кміть В. М. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні / В. М. Кміть, О. І. Оксенюк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2012. – № 32. – С. 308–313.

53. Кміть В. М. Проблеми відшкодування ПДВ в Україні та напрями їх вирішення/ / В. М. Кміть, О. І. Оксенюк // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник. – 2012. – № 26. – С. 266–274.

54. Коростелкіна І.А. Методика планування та прогнозування податкових надходжень з врахуванням боргу по податку та зборах [Електронний ресурс] / І. А. Коростелкіна – Режим доступу до ресурсу : <http://dis.ru/library/709/28776/>.

55. Костецкий Р. Углубленная аналитика для налоговой службы [Електронний ресурс] / Р. Костецкий – Режим доступу до ресурсу : [http://ko.com.ua/uglublennaya\\_analitika\\_na\\_sluzhbe\\_sohraneniya\\_nalogov\\_104212](http://ko.com.ua/uglublennaya_analitika_na_sluzhbe_sohraneniya_nalogov_104212).

56. Кримінальний кодекс України № 2341 від 5 травня 2001 року України

[Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

57. Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Маслій. – К. : Економічна думка, 2011. – 260 с.

58. Крисоватий А. І. Гармонізація оподаткування у парадигмі загальнодержавних інтересів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 109–115.

59. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

60. Кулик П. Л. Ефективність адміністрування ПДВ в Україні / П. Л. Кулик // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2011. – № 7 (2). – С. 328–335.

61. Лейфура М. В. Основні методики оцінки рівня тіньової економіки та її динаміка в Україні [Електронний ресурс] / М. В. Лейфура – Режим доступу до ресурсу : [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?)

62. Листи з податку на додану вартість [Електронний ресурс] / офіційний сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/listi-dps/>.

63. Малиш Н. А. Макроекономіка: Навч. посіб. / Н. А. Малиш – 2-ге вид., випр. – К. : МАУП, 2004. – 184 с.

64. Макконнелл Кемпбелл Р. Аналітична економія. Принципи, проблеми і політика Ч.1 Макроекономіка: Пер. з англ. / Кемпбелл Р. Макконнелл, Стенлі Л. Брю. – Л. : Просвіта, 1997. – 672с.

65. Манків, Грегорі Н. Макроекономіка : Пер. з англ.; Наук. ред. пер. С. Панчишин / Грегорі Н. Манків. – К. : Основа, 2000. – 588с.

66. Мараховська Т. М. Шляхи удосконалення справляння податку на додану вартість / Т. М. Мараховська // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. –



№ 4. – С. 149–154.

67. Мельник В. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи / В. Мельник // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2006. – № 3. – С. 153–160.

68. Методи податкового прогнозування та оцінки [Електронний ресурс] / Департамент податкової політики Республіки Казахстан – Режим доступу до ресурсу : <http://fisco-id.com/download.php?m=an&l=ru&id=106>.

69. Міжнародний досвід : адміністрування податків в Європі та в Україні [Електронний ресурс] / офіційний портал Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : [http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia\\_/2012\\_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html](http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html).

70. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати [Електронний ресурс] / О. Молдован – Режим доступу до ресурсу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/03/16/229803/>.

71. Оксенюк О. І. Адаптація національного законодавства з питань адміністрування ПДВ до європейських вимог / О. І. Оксенюк // Аналітично-інформаційний журнал “Схід”. – 2013. – № 6. – С. 115–120.

72. Оксенюк О. І. Аналіз елементів ПДВ в Німеччині та динаміки надходжень до бюджету / О. І. Оксенюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – № 24.8. – С. 265–272.

73. Оксенюк О. І. Аналіз нормативно-правового регулювання адміністрування ПДВ в Україні / О. І. Оксенюк // Агросвіт : науково-практичний журнал. – 2013. – № 17. – С. 53–60.

74. Оксенюк О. І. Аналіз системи пільг з ПДВ та втрат бюджету / О. І. Оксенюк // Вісник ЖДТУ. – 2014. - № 1. – С. 157–163.

75. Оксенюк О. І. Історія становлення механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні / О. І. Оксенюк // Європейські перспективи: науково-практичний журнал. – 2013. – № 6. – С. 178–185.

76. Оксенюк О. І. Місце податку на додану вартість у системі непрямого

відшкодування / О. І. Оксенюк // Бізнес Інформ. – 2013. – № 4. – С. 399–404.

77. Оксенюк О. І. Порівняльний аналіз застосування ПДВ в Україні та країнах-членах ЄС / О. І. Оксенюк // Бізнес в законі, Москва. – 2013. – № 5. – С. 238–244.

78. Оксенюк О. І. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів Державного бюджету України / О. І. Оксенюк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2013. – № 1. – С. 253–258.

79. Оксенюк О. И. Анализ подходов к определению термина добавленная стоимость // Международная научно-практическая конференция для студентов, аспирантов и молодых ученых «Анализ развития рыночной экономики в эпоху кризисных трансформаций» (25 травня 2013 р.). – М., 2013. – С. 78–81.

80. Оксенюк О. И. Теоретические основы оценки фискальной эффективности налога на добавленную стоимость // Международная научно-практическая конференция для студентов, аспирантов и молодых ученых «Оценка и планирование экономической деятельности субъектов рыночных отношений: вызовы и решения» (12 жовтня 2013 р.). – Спб., 2013. – С. 62–66.

81. Оксенюк О. І. Аналіз адміністрування податку на додану вартість у Франції // Міжнародна науково-практична конференція студентів, аспірантів та молодих вчених «Управління інноваційними процесами в економічній системі України» (5–6 грудня 2014 р.). – Львів : ЛНУ імені Івана Франка. – 2014. – С. 96–97.

82. Оксенюк О. І. Аналіз ефективності прогнозування коштів Державного бюджету України на відшкодування ПДВ // Міжнародна науково-практична конференція “Сучасна економічна теорія та пошук ефективних механізмів господарювання” (15–16 березня 2013 р.). – Сімферополь. – 2013. – С. 181–183.

83. Оксенюк О. І. Аналіз змін в адмініструванні ПДВ в 2014 році // Міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих вчених «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (16–17 травня 2014 р.). – Львів : ЛНУ імені Івана Франка. – 2014. – С. 183–184.

84. Оксенюк О. І. Аналіз перспектив впровадження диференційованої

ставки ПДВ в Україні // VII Міжнародна науково-практична конференція “Сучасна економічна теорія та пошук ефективних механізмів господарювання” (14–15 березня 2014р.). – м.Сімферополь. – 2014. – С. 167–170.

85. Оксенюк О. І. Аналіз фіскальної ефективності справляння ПДВ в Україні // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми і перспективи економіки і менеджменту» (25–26 квітня 2012 р.). – Х. : ІФІ, 2012. – С. 227–232.

86. Оксенюк О. І. Історія зміни європейського законодавства з питань адміністрування ПДВ // Всеукраїнська науково-практична конференція “Потенціал стійкого розвитку та фінансова безпека соціально-економічних систем” (17–18 жовтня 2013р.). – смт.Гурзуф. – 2013. – С. 202–205.

87. Оксенюк О. І. Історія становлення механізму бюджетного відшкодування в Україні // Міжнародна науково-практична конференція “Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд” (26–27 квітня 2013 р.). – Донецьк. – 2013. – С. 69–72.

88. Оксенюк О. І. Історія становлення ПДВ // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Економіка і управління: актуальні проблеми та тенденції розвитку» (18–19 травня 2012 р.). – Львів : Львівська економічна фундація. – 2012. – С. 126–129.

89. Оксенюк О. І. Механізм відшкодування податку на додану вартість в Україні // Міжнародна науково-практична конференція “Тенденції управління фінансовими та інноваційними процесами в умовах ринкових перетворень” (1 березня 2013р.). – Вінниця. – 2013. – С. 51–54.

90. Оксенюк О. І. Механізм планування надходження ПДВ до Державного бюджету України // Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (21–23 лютого 2013 р.). – Тернопіль. – 2013. – С. 131–133.

91. Оксенюк О. І. Місце ПДВ у системі непрямого оподаткування України // Міжнародна студентсько-аспірантська конференція «Розвиток економіки України в

умовах активізації євроінтеграційних процесів» (27–28 квітня 2012 р.). – Львів : ЛНУ імені Івана Франка. – 2012. – С. 237–238.

92. Оксенюк О. І. Податкова гармонізація ПДВ до європейських стандартів // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Економіко-соціальні аспекти реформування та розвитку України» Ч.1 (30 вересня – 1 жовтня 2011 р.). – К. : КЕНЦ. – 2011. – С. 19–22.

93. Оксенюк О. І. Податкові пільги з ПДВ та втрати бюджету // Одинадцята Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України у ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації” (13–14 березня 2014 р.). – м.Тернопіль. – 2014. – С. 108–110.

94. Оксенюк О. І. Порядок використання фінансових казначейських векселів при відшкодуванні ПДВ в Україні // III Міжнародна науково-практична конференція “Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки” (22–23 травня 2014 р.). – м.Кам’янець-Подільський. – 2014. – С. 179–182.

95. Оксенюк О. І. Правове регламентування адміністрування ПДВ // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Сучасний стан і тенденція розвитку економіки України» Ч.2 (11–12 травня 2012 р.). – Одеса : “Центр економічних досліджень та розвитку”. – 2012. – С. 100–102.

96. Оксенюк О. І. Проблеми механізму адміністрування ПДВ в Україні та шляхи їх вирішення // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Економіка України: сучасний стан та перспективи розвитку» (5 травня 2012 р.). – К. : Аналітичний центр “Нова економіка”. – 2012. – С. 102–104.

97. Оксенюк О. І. Роль непрямих податків у формуванні доходів бюджетів країн світу // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Формування економічного профілю національної інфраструктури України: аналітичний та теоретико-методологічний аспекти» (18–19 травня 2012 р.). – К. : КЕНЦ. – 2012. – С. 154–156.

98. Оксенюк О. І. Роль податку на додану вартість у формуванні

бюджетних надходжень України // Міжнародна наукова інтернет-конференція студентів, апірантів та молодих вчених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (27 лютого 2013 р.). – Львів : ЛНУ імені Івана Франка. – 2013. – С. 163–164.

99. Оксенюк О. І. Суть та особливості реєстрації платників ПДВ в Україні // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Інноваційний розвиток економіки: проблеми та перспективи» (7–8 грудня 2012 р.). – К. : КЕНЦ. – 2012. – С. 21–23.

100. Оксенюк О. І. Шляхи вдосконалення механізму відшкодування ПДВ в умовах поглиблення ринкових умов // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Теорія та практика розвитку інноваційної економіки» Ч.2 (29–30 вересня 2011 р.). – Одеса : ГО “Центр економічних досліджень та розвитку”. – 2011. – С. 127–129.

101. Отмывание денег с использованием карусельной схемы уклонения от НДС (перевод) [Електронний ресурс] / ФАТФ – Режим доступу до ресурсу : [http://eurasiangroup.org/ru/news/typ\\_carousel.pdf](http://eurasiangroup.org/ru/news/typ_carousel.pdf).

102. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

103. Офіційний сайт Державного казначейства України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

104. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : <http://www.minfin.gov.ua/>.

105. Падерін І. Д. Наукові і практичні аспекти підвищення економічної ефективності сучасного підприємства / І. Д. Падерін // Вісник Академії економічних наук України. – 2003. – № 1. – С. 89–95.

106. Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів / А. В. Пислиця // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. – К. : КНЕУ, 2014. – Вип. 24. – 280 с. – С. 79–94.

107. Пислиця А. В. Фіскальна ефективність акцизів в Україні / А. В. Пислиця // Наукові основи економічного розвитку України та світу : кол.

моногр. / за заг. ред. О. В. Царенко та ін. ; М-во освіти і науки України ; Акад. муніцип. упр. МОН України, Вінниц. нац. аграр. ун-т, Чернігів. нац. технолог. ун-т, Нац. гірн. ун-т. – Д. : НГУ, 2014. – 340 с. – С. 90–108.

108. Пислиця А. В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу [Електронний ресурс] / А. В. Пислиця – Режим доступу до ресурсу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Aprer/2008\\_4\\_2/64.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Aprer/2008_4_2/64.pdf).

109. Повідомлення комісії Європейському парламенту, Раді та Європейському економічно-соціальному комітету “Про майбутнє ПДВ: рух до простішої, більш зрозумілої та ефективної системи пдв, спеціально пристосованої до єдиного ринку” [Електронний ресурс] / Європейська комісія – Режим доступу до ресурсу : [www.minjust.gov.ua/file/32588](http://www.minjust.gov.ua/file/32588).

110. Податковий кодекс України №2755-VI від 02 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

111. Податковий компроміс : чи буде другий шанс на другий шанс? [Електронний ресурс] / сайт Дт-Кт – Режим доступу до ресурсу : <http://news.dtki.ua/ua/taxation/profits-tax/34040>

112. Пріб К. А. Податкова система України : термінологія і формулювання основних положень. Навч. пос. [Електронний ресурс] / сайт К. А. Пріб, В. І. Федько – Режим доступу до ресурсу : [http://p-for.com/book\\_260\\_glava\\_6\\_TERM%D0%86NI\\_%D0%86\\_PONJATTJA\\_PODATKOV.html](http://p-for.com/book_260_glava_6_TERM%D0%86NI_%D0%86_PONJATTJA_PODATKOV.html).

113. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України №2275 від 20 травня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2275-17>.

114. Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів : Закон України № 5518 від 6 грудня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5518-17>.

115. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України № 3609 від 07 липня 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3609-17>.

116. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо фінансових векселів : Закон України № 407 від 4 липня 2013 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/407-18>.

117. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства : Закон України № 1200 від 10 квітня 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>.

118. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України №1621 від 31 липня 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.

119. Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур : Закон України №3387 від 19 травня 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3387-17>.

120. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання окремих питань оподаткування : Закон України № 5412 від 02 жовтня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5412-17>.

121. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України № 5083 від 05 липня 2012 року [Електронний ресурс] /

сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5083-17>.

122. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України № 657 від 24 жовтня 2013 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/657-18>.

123. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів : Закон України № 5519 від 6 грудня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5519-17>.

124. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість : Закон України № 643-19 від 16 липня 2015 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/643-19>.

125. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм : Закон України № 4834 від 24 травня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>.

126. Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм : Закон України № 4915 від 07 червня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4915-17>.

127. Про Державний бюджет України на 1994 рік : Закон України № 3898-ХІІ від 01 лютого 1994 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12>.

128. Про Державний бюджет України на 2001 рік : Закон України № 2120 від 07 грудня 2000 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України –



Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2120-14>.

129. Про Державний бюджет України на 2002 рік : Закон України № 2905 від 20 грудня 2001 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2905-14>.

130. Про Державний бюджет України на 2003 рік : Закон України № 380 від 26 грудня 2002 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/380-15>.

131. Про Державний бюджет України на 2004 рік : Закон України № 1344 від 27 листопада 2003 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1344-15>.

132. Про Державний бюджет України на 2005 рік : Закон України № 2285 від 23 грудня 2004 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2285-15>.

133. Про Державний бюджет України на 2006 рік : Закон України № 3235 від 20 грудня 2005 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3235-15>.

134. Про Державний бюджет України на 2007 рік : Закон України № 489 від 19 грудня 2006 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/489-16>.

135. Про Державний бюджет України на 2008 рік : Закон України № 107 від 28 грудня 2007 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/107-17>.

136. Про Державний бюджет України на 2009 рік : Закон України № 835 від 26 грудня 2008 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/835-17>.

137. Про Державний бюджет України на 2010 рік : Закон України № 2154 від 27 квітня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2154-17>.

138. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України № 2857 від 23 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України –

Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2857-17>.

139. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України № 4282 від 22 грудня 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.

140. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515 від 06 грудня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>.

141. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України № 719 від 16 січня 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/719-18>

142. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України № 1166 від 27 березня 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.

143. Про затвердження Інструкції про порядок визначення країни походження товарів/послуг, оформлення та засвідчення сертифікатів відповідних форм : Рішення Президії Торгово-промислової палати України протокол № 21 (5) від 27 лютого 2002 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : <http://ua-info.biz/legal/baseie/ua-xmtwnt.htm>.

144. Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник ПДВ вважається таким, що має позитивну податкову історію : Постанова КМУ № 73 від 25 січня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/73-2012-%D0%BF>.

145. Про затвердження методики прогнозування податку на додану вартість : Спільний Наказ Міністерства фінансів, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, ДПА та Державної митної служби № 545/315/502/637 від 31 січня 2004 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/?uid=1031.1.13>.

146. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають

податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку : Постанова КМУ № 1238 від 27 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1238-2010-%D0%BF>.

147. Про затвердження Переліку типових операцій з розрахунково-касового обслуговування, які відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування : Постанова НБУ № 400 від 15 листопада 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1410-11>.

148. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : Наказ МФУ № 1130 від 14 листопада 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Державної фіскальної служби – Режим доступу до ресурсу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63395.html>.

149. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова КМУ № 1246 від 29 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF>.

150. Про затвердження Порядку документального оформлення операцій з постачання послуг з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден, які здійснюють внутрішні, міжнародні та транзитні польоти в районах польотної інформації зони відповідальності України, і податкових накладних та відображення таких операцій у податковій звітності : Постанова КМУ № 101 від 31 січня 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/101-2011>.

151. Про затвердження Порядку звільнення від обкладення податком на додану вартість операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних

представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними : Постанова КМУ № 1240 від 27 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1240-2010-%D0%BF>.

152. Про затвердження Порядку надання послуг з харчування громадян у закладах охорони здоров'я, операції з надання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість : Постанова КМУ № 818 від 05 вересня 2012 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/818-2012-%D0%BF>.

153. Про затвердження Порядку надання послуг з харчування дітей у дошкільних, учнів у загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах, операції з надання яких звільняються від обкладення податком на додану вартість : Постанова КМУ № 116 від 02 лютого 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/116-2011-%D0%BF>.

154. Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках : Наказ ДПА України та Державного казначейства України № 68/23 від 03 лютого 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0199-11>.

155. Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість : Наказ МФУ № 1396 від 07 листопада 2011 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1334-11>.

156. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ : Наказ МФУ № 966 від 23 вересня 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу :

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.

157. Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість : Указ Президента України № 671 від 23 червня 2004 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/671/2004>.

158. Про податок на добавлену вартість : Декрет КМУ № 43-93 від 26 грудня 1992 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/14-92>.

159. Про податок на добавлену вартість : Закон України № 2007 від 20 грудня 1991 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2007-12>.

160. Про податок на додану вартість : Закон України № 168/97 від 03 квітня 1997 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80>.

161. Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2014 рік : Постанова КМУ № 978 від 18 грудня 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : <http://www.dkrp.gov.ua/info/3059>.

162. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2015 рік та основних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2016 і 2017 роки та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова КМУ № 404 від 27 серпня 2014 року [Електронний ресурс] / сайт Верховної ради України – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/404-2014-%D0%BF>.

163. Рахматуллина З. С. Эволюция категории «добавленная стоимость» в экономической литературе / З. С. Рахматуллина // Вісник Челябінського національного університету. – 2011. – № 33. – С. 36–39.

164. Римар О. Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті

антикризового регулювання / О. Г. Римар // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 4. – С. 224–228.

165. Семенихина В. А. Экономическая теория: макроэкономика: Учеб. пособие / В. А. Семенихина, С. А. Крючков. – Новосибирск, 2003. – 136 с. – (НГАСУ).

166. Сідельникова Л. П. Гармонізація акцизного оподаткування в контексті трансформації економіки попиту / Л. П. Сідельникова // Вісник Тернопільського національного економічного університету: Науковий журнал. – 2011. – Вип. 3. – С. 58–64.

167. Сідельникова Л. П. Роль податку на додану вартість у забезпеченні фінансування державних видатків / Л. П. Сідельникова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 2 (14). – С. 148–153.

168. 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.

169. Скрипник А. В. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А. В. Скрипник, Т. М. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–42.

170. Скрипник А. В. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств / А. В. Скрипник, Д. Серебрянський // Економіка України : наук. журн. М-ва екон. розвитку і торгівлі України, М-ва фінансів України та НАНУ. – 2006. – № 7. – С. 13–26.

171. Скрипник А. В. Фактори ризику виконання планових показників бюджету України / А. В. Скрипник, Т. М. Паянок // Фінанси України : наук.-теорет. та інформ.-практ. журнал. – 2008. – № 6. – С. 31–44.

172. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа до ресурсу : <http://www.slovarnik.ru/html-economica/6/6ffektivnost5.html>.

173. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів

України. – 2011. – № 3.

174. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення : Моногр. / А. М. Соколовська. – К. : Знання–Прес, 2004. – 454 с.

175. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : Моногр. / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна, Р. А. Балакін, В. І. Зятковський ; Н.-д. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2006. – 320 с. – Бібліогр. : С. 258–263

176. Соколовская Е. В. Использование НДС в системе международных торговых отношений стран ЕС [Электронный ресурс] / Е. В. Соколовская, Н. В. Филиппова – Режим доступа до ресурсу : [http://lukuяnenko.at.ua/\\_ld/7/711\\_\\_\\_\\_.pdf](http://lukuяnenko.at.ua/_ld/7/711____.pdf).

177. Сотніченко О. А. Необхідність реформування ПДВ у контексті Податкового кодексу України / О. А. Сотніченко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2012. – № 1. – С. 113–120.

178. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України: монографія / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, А. Я. Кізима, М. П. Чорний ; за ред. А. І. Крисоватого ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : Вектор, 2012. – 356 с.

179. Таранов І. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні / І. Таранов, В. Валігура // Світ фінансів. – 2006. – № 3. – С. 157–170.

180. Таранов І. Теоретико–організаційні засади визначення фіскального потенціалу держави / І. Таранов // Світ фінансів. – 2006. – № 2. – С. 60–65.

181. Ткаченко Н. М. Облік і звітність / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко. – К. : “Алерта”, 2004. – 554 с.

182. Уллубієва К. К. Розвиток нормативного регулювання бухгалтерського обліку розрахунків за податком на додану вартість в Україні / К. К. Уллубієва // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – №1. – С. 270–274.

183. Чому провалився податковий компроміс [Електронний ресурс] / сайт ДТ-КТ – Режим доступу до ресурсу : <http://news.dtkт.ua/ua/taxation/profits->

tax/33664

184. Что такое НДС [Электронный ресурс] / сайт Отечественные записки – Режим доступа до ресурсу : <http://www.strana-oz.ru/2002/4/chto-takoe-nds>.

185. Швабій К. І. Дослідження тіньового сектора економіки / К. І. Швабій // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 3. – С.115-122.

186. Швабій К. І. Напрями реформування податкової системи в умовах посткризового відновлення економіки України / К. І. Швабій // Фінанси України. – 2012. – № 11. – С. 52–57.

187. Швабій К. І. Регулятивна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні / К. І. Швабій // Фінанси України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України. – 2013. – № 4. – С. 27–44.

188. Швабій К. І. Фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб / К. І. Швабій // Фінанси України. – 2012. – № 3. – С. 31–37.

189. Юрій С. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування / С. Юрій, І. Таранов // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 55–63.

190. Ярема Б. П. Оцінка економічної ефективності податку на додану вартість в Україні [Електронний ресурс] / Б. П. Ярема, Я. Р. Ярема – Режим доступа до ресурсу : [http://lukuypenko.at.ua/\\_ld/4/462.pdf](http://lukuypenko.at.ua/_ld/4/462.pdf).

191. Ярошенко Ф. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монографія / Ф. Ярошенко, Т. Єфименко. – К. : Наук.-дослід. фін. ін-т при Мінфіні України, 2004. – 341 с.

192. Ярошенко Ф. Податок на додану вартість: навчальний посібник / Ф. Ярошенко, П. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 396 с.

193. Baunsgaard T. Tax revenue and (or?) trade liberalization [Електронний ресурс] / Т. Baunsgaard, М. Keen – Режим доступа до ресурсу : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=887981](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=887981).

194. Communication from the Commission to the Council, the European parliament and the European economic and social committee concerning the need to



develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud [Электронный ресурс] / Commission of the European Communities – Режим доступа до ресурсу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/control\\_anti-fraud/combating\\_tax\\_fraud/com%282006%29254\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_en.pdf).

195. Council approves measures to tackle VAT fraud schemes, 22 July 2013 [Электронный ресурс] / Council of the European Union – Режим доступа до ресурсу : [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf)

196. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. // Official Journal L 347. – 2006. – P. 118.

197. Council Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 [Электронный ресурс] / official journal of the European Union – Режим доступа до ресурсу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0001:0003:EN:PDF>.

198. Council Directive 2013/43/EU of 22 July 2013 [Электронный ресурс] / official journal of the European Union – Режим доступа до ресурсу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0004:0006:en:PDF>

199. Emran S. On selective indirect tax reform in developing countries [Электронный ресурс] / S. Emran, J. Stiglitz – Режим доступа до ресурсу : [https://www0.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/download/2005\\_Indirect\\_Tax\\_Reform.pdf](https://www0.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/download/2005_Indirect_Tax_Reform.pdf).

200. Final report 2014 [Электронный ресурс] / European Commission – Режим доступа до ресурсу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/final\\_report\\_2014\\_taxud\\_2013\\_cc\\_120.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/final_report_2014_taxud_2013_cc_120.pdf).

201. James K. Exploring the origins and global rise of VAT / K. James // Tax Analyst. – 2011. – № 2. – С. 15–22.

202. Keen M. VAT fraud and evasion : what do we know and what can be done? / M. Keen, S. Smith. // Fiscal affairs department. – 2007. – 35 p.

203. Monthly report [Электронный ресурс] / сайт Federal Ministry of Finance of Germany – Режим доступа до ресурсу :

[http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Fiscal\\_policy/Monthly\\_report/monthly\\_report.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Fiscal_policy/Monthly_report/monthly_report.html).

204. Okseniuk O. Analysis of the Methods of Forecasting of VAT Revenues to the State Budget of Ukraine / O. Okseniuk // *Ekonomia Międzynarodowa*. – 2015. – № 10. – P. 80–94

205. Okseniuk O. Analysis of Utilizing Treasury Bills for VAT Refunding in Ukraine / O. Okseniuk // *USA*. – 2014. – № 9. – P. 144–149.

206. Revenue Statistics - Comparative tables [Электронный ресурс] / OECD Stat – Режим доступа до ресурсу : <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

207. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States Final report [Электронный ресурс] / European Commission – Режим доступа до ресурсу: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf).

208. Treaty on the functioning of the European Union Article 325 [Электронный ресурс] / Official journal of European Union – Режим доступа до ресурсу : [http://www.hnb.hr/medjunarodna\\_suradnja/dokumenti/e-ugovor-o-eu-funkcioniranju-eu.pdf](http://www.hnb.hr/medjunarodna_suradnja/dokumenti/e-ugovor-o-eu-funkcioniranju-eu.pdf).

209. Tuan Minh Le. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues [Электронный ресурс] / Tuan Minh Le // Washington D.C. – 2003. – Режим доступа до ресурсу : <http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/PracticalIssues/papers/Value20added%20taxation/Value%20Added%20Taxation.doc>.

210. Value added [Электронный ресурс] / сайт Collins dictionary – Режим доступа до ресурсу : <http://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/value-added>.

211. Value added [Электронный ресурс] / сайт Investor glossary – Режим доступа до ресурсу : <http://www.investorglossary.com/value-added.htm>.

212. Value added tax [Электронный ресурс] / сайт Reference for business – Режим доступа до ресурсу : <http://www.referenceforbusiness.com/management/Tr-Z/Value-Added-Tax.html>.

213. VAT: Commission proposes new instrument for speedy response to fraud [Электронный ресурс] / press release European Commission – Режим доступа до ресурсу : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-868\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-868_en.htm).

214. VAT: Overview of EU legislation [Электронный ресурс] / European Commission – Режим доступа до ресурсу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm#vat\\_overview](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm#vat_overview).

215. Vinnychuk I. Shadow economy in Ukraine: modelling and analysis / I. Vinnychuk // Business systems and economics. – 2013. – № 3. – P. 143.

216. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2014 France [Электронный ресурс] / Ernst and Young – Режим доступа до ресурсу : <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-VAT--GST-and-Sales-Tax-Guide--XMLQS?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/VAT-2014/VAT-FR.xml>.

217. Worldwide VAT, GST and Sales tax guide 2014 // Ernst and Young. – 2014. – P. 279–292.

# **ДОДАТКИ**

## Генезис нормативно–правового забезпечення адміністрування ПДВ в Україні

<b>Нормативно-правове забезпечення функціонування податку на додану вартість</b>			
<b>Закон України Про податок на додану вартість від 20.12.1991р. №2007-ХІІ</b>	<b>Декрет Кабінету Міністрів України Про податок на додану вартість від 26.12.1992 р. №14-92</b>	<b>Закон України Про податок на додану вартість від 3.04.1997 р. №68/97-ВР</b>	<b>Розділ V. Податок на додану вартість Податкового кодексу України від 02.12.2010р. №2755-VI</b>
<b>Період чинності</b>			
1.01.1992-6.01.1993	6.01.1993-1.07.1997	1.07.1997-1.01.2011	з 1.01.2011
<b>Ключові позиції</b>			
Відсутність механізму бюджетної компенсації сум дебетового сальдо з ПДВ; Встановлення єдиної ставки податку; Наявність численної кількості пільг, що в переважній більшості випадків мали політичне підґрунтя; Механізм оподаткування ПДВ діяв щодо підприємств виробників продукції; Відсутність значної кількості обов'язкових елементів щодо запровадження ПДВ або необхідність їх суттєвого вдосконалення, зокрема, це стосується питань пов'язаних з реєстрацією платників податку, оформлення податкових накладних, податкового обліку.	Відшкодування податку у вигляді прямих грошових виплат не передбачалося, що призводило до існування значного дефіциту обігових коштів у виробників; Знижено ставку податку до 20% та відрегульовано оподаткування експорту (ставка 0% в момент перетину митного кордону), імпорту.	Наявність бюджетного відшкодування (від'ємне дебетове сальдо з ПДВ підлягало відшкодуванню з бюджету протягом місяця, наступного за звітним періодом). Невідшкодовані в строк платнику податку суми класифікувалися як бюджетна заборгованість, на яку нараховувалися відсотки (120 % від облікової ставки НБУ); Поширення механізму справляння ПДВ і щодо підприємств торгівлі та посередницької діяльності; Обов'язкове документальне оформлення будь-яких операцій, зокрема податкових та митних декларацій для можливості платника на отримання сум податкового кредиту; Запровадження податкового обліку – для платників податку при здійсненні продажу товарів (робіт, послуг) обов'язковим є надання податкової накладної.	Обмеження можливості добровільної реєстрації платником ПДВ; Заборона реєстрації платниками ПДВ суб'єктів господарської діяльності, що є платниками єдиного податку; Виведення з об'єктів оподаткування ПДВ операцій з надання консультаційних, інжинірингових, інженерних, юридичних, бухгалтерських послуг, а також послуг з розробки, постачання і тестування програмного забезпечення; Обмеження терміну дії податкових накладних, які дають право на зарахування сплаченого ПДВ до податкового кредиту; Автоматизація процесів адміністрування податку та електронна звітність; З метою підтримки с/г товаровиробників збережено спецрежим оподаткування ПДВ;
<b>Кількість НПА, якими вносились зміни</b>			
4	13	149	28 (станом на 1.01.2015)
<b>Структура нормативно-правового акту</b>			
ст. 1 Загальні положення		ст. 1 Визначення термінів	ст. 180-184 Платники податку та їх

<p>ст. 2 Платники податку  ст. 3-4 Об'єкт оподаткування ат порядок його обчислення  ст. 5 Перелік товарів, робіт, послуг, звільнених від податку  ст. 6 Ставки податку і порядок зарахування його до бюджету  ст. 7 Порядок обчислення і сплати податку  ст. 8 Строки сплати податку  ст. 9-10 Відповідальність платників та контроль за надходженням податку  ст. 11 Заключні положення</p>	<p>ст. 2 Платники податку  ст. 3 Об'єкт оподаткування, операції що не є об'єктом оподаткування  ст. 4 База оподаткування  ст. 5 Операції що звільнені від оподаткування  ст. 6 Ставки податку  ст. 7 Порядок обчислення і сплати податку  ст. 8 Особливості оподаткування окремих видів операцій  ст. 8.1-8.2 Спеціальні режими оподаткування  ст. 9 Реєстрація осіб як платників податку  ст. 10 Особи, відповідальні за нарахування, утримання та сплату (перерахування) податку до бюджету  ст. 11 Прикінцеві положення</p>	<p>реєстрація  ст. 185-187 Визначення об'єкту оподаткування  ст. 188-192 База оподаткування та особливості її визначення  ст. 193-195 Ставки податку та їх застосування  ст. 196-197 Операції що не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування  ст. 198-199 Податковий кредит  ст. 200 Порядок визначення суми що підлягає сплаті до бюджету та строки сплати  ст. 201 Податкова накладна  ст. 202-203 Звітний період та порядок надання податкової декларації  ст. 204-208, 211 Особливості оподаткування окремих видів операцій  ст. 209-210 Спеціальні режими оподаткування</p>	
<b>Ставки, які встановлювалися (з врахуванням змін)</b>			
<p><b>28%</b> до оподаткованого обороту;  <b>22%</b> при реалізації товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами і тарифами, що включають податок</p>	<p>Обчислення ПДВ проводиться за ставкою <b>21,875%</b> до оподаткованого обороту та за ставкою <b>16,67%</b> до оподаткованого обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) за розрахунками у валютах країн СНД</p>	<p>Об'єкти оподаткування, визначені ст. 3 цього Закону, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується ставка <b>0%</b> згідно з цим Законом, оподатковуються за ставкою <b>20%</b></p>	<p>Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:  а) <b>20%</b>;  б) <b>0%</b>;  в) <b>7%</b>.</p>

**Джерело:** розроблено автором на основі джерел [110; 158; 159; 160]

## Додаток Б

**Частка ПДВ у доходах бюджету, податкових надходженнях та непрямих податках впродовж 2001 – 2006 рр.**

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Загальна сума доходів державного бюджету, млрд грн	37,2	42,53	53,27	68,74	103,87	131,95
Темпи приросту загальних надходжень бюджету, %	–	14,32	25,27	29,04	51,10	27,03
Податкові надходження бюджету, млрд грн	23,81	27,22	34,40	44,85	74,48	94,81
Темпи приросту податкових надходжень бюджету, %	–	14,32	26,39	30,39	66,07	27,29
Надходження непрямих податків, млрд грн	13,73	14,88	21,30	28,21	47,97	66,25
Темпи приросту надходження непрямих податків, %	–	8,31	43,20	32,45	70,04	38,10
Частка непрямих податків у бюджетних надходженнях, %	36,92	34,98	39,98	41,04	46,18	50,21
Частка непрямих податків у податкових надходженнях	57,69	54,66	61,93	62,90	64,41	69,87
Надходження ПДВ, млрд грн	10,35	13,47	12,60	16,73	33,80	50,40
Темпи приросту надходжень ПДВ, %	–	30,18	-6,48	32,83	102,01	49,09
Частка ПДВ у доходах бюджету, %	27,82	31,68	23,65	24,34	32,54	38,19
Частка ПДВ у податкових надходженнях, %	43,47	49,50	36,63	37,31	45,38	53,15
Частка ПДВ у непрямих податках, %	75,35	90,56	59,14	59,31	70,47	76,07

*Джерело: обчислено автором на основі [127–132]*

## Додаток В

Нехай в листопаді 2013 р. у підприємства сума податкового зобов'язання становила 4 500 грн., а сума податкового кредиту – 107 000 грн. Податкового боргу у платника податку немає.

### Відображення перевищення суми податкового кредиту над зобов'язанням в податковій декларації з ПДВ

Код рядка	Код дод.	III Розрахунки за звітний період	Сума ПДВ
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту поточного звітного періоду (р.9 – р.17) (позитивне значення)	-
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту поточного звітного періоду (р.17 – р.9) (позитивне значення)	102500
20		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного податкового періоду:	X
20 1		У зменшення суми податкового боргу з ПДВ	-
20 2		До складу податкового кредиту наступного звітного податкового періоду (р.19 – р.20.1) (значення цього рядка переноситься до р.21.1 декларації наступного звітного періоду	102500

*Джерело: складено автором*



## Додаток Г

У грудні 2013 р. на тому ж підприємстві сума податкового зобов'язання склала 2300 грн, а сума податкового кредиту – 6 000 грн. У податковій декларації за грудень це відобразатиметься наступним чином:

### Відображення перевищення суми податкового кредиту над зобов'язанням в податковій декларації з ПДВ та вибір бюджетного відшкодування на рахунок платника

Код рядка	Код дод.	III Розрахунки за звітний період	Сума ПДВ
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту поточного звітного періоду (р.17 – р.9) (позитивне значення)	3700
20		Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного податкового періоду:	X
20 1		У зменшення суми податкового боргу з ПДВ	-
20 2		До складу податкового кредиту наступного звітного податкового періоду (р.19 – р.20.1) (значення цього рядка переноситься до р.21.1 декларації наступного звітного періоду)	3700
21		Залишок від'ємного значення попереднього звітного періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного періоду (р.21.1+р.21.2+р.21.3)	102500
21 1		значення р.20.2 декларації попереднього звітного періоду	102500
21 2		значення р.24 декларації попереднього звітного періоду	
21 3		зменшено/збільшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки податкового органу	
22	Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного періоду, за вирахуванням позитивного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та кредиту поточного звітного періоду (р.21 – р.18)	106200
23	Д3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (р.3 Д3, р.23.1+р.23.2)	106200
23 1	Д4	на рахунок платника у банку	106200
23 2		у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних періодів	-

*Джерело: складено автором*

## Додаток Д

Відображення суми бюджетного відшкодування у Додатку 2 до  
декларації з ПДВ

№	Залишок від'ємного значення попереднього звітнього періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітнього періоду		Частина залишку від'ємного значення, фактично сплачена отримувачем товарів/послуг постачальникам або до ДБУ, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України включена до податкових зобов'язань у декларації, у попередніх звітних періодах та не погашена податковими зобов'язаннями попередніх звітних періодів або не брала участі у розрахунках бюджетного відшкодування	Значення р.24 декларації звітнього періоду
	Звітний період, у якому виникла сума	сума		
1		106200	106200	-
Усього		106200	106200	-

*Джерело: складено автором*

**Додаток Е****Відображення суми, що підлягає бюджетному відшкодуванню у  
Додатку 3 до декларації з ПДВ**

<b>№</b>	<b>Показники</b>	<b>Сума</b>
1	Залишок від'ємного значення попереднього звітного періоду, за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного періоду	106200
2	Частина залишку від'ємного значення, фактично сплачена отримувачем товарів/послуг постачальникам або до ДБУ, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України включена до податкових зобов'язань у декларації, у попередніх звітних періодах та не погашена податковими зобов'язаннями попередніх звітних періодів або не брала участі у розрахунках бюджетного відшкодування	106200
3	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню	106200

*Джерело: складено автором*



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ІВАНА ФРАНКА

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, тел./факс (032)2616048, тел. 2603402  
E-mail: franko.lviv.ua Код ЗКПО 02070987  
Управління держказначейства у Львівській області, МФО 825014, р.р. 35221203001061  
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029  
Валютний рахунок № 26007006042 в Укресімбанку м. Львова МФО 325718

23.03.2015р N 1227-11 На N \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

ДОВІДКА

Видана Оксенюк Оксані Ігорівні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему „Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України” використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: „Податкова система”, „Податкове планування на підприємстві”, „Оподаткування юридичних і фізичних осіб”, „Податковий менеджмент”, „Податкова політика”.

Проректор з науково-педагогічної  
роботи та міжнародної співпраці  
Львівського національного університету  
імені Івана Франка, доцент



М.О. Зубрицька



ЛЬВІВСЬКА МІСЬКА РАДА

Департамент економічної політики

Україна, 79006, м. Львів, пл. Ринок, 1 тел.: 38 (032) 254-60-57

10.03.2015 № 23-Век-190

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Оксенюк Оксани Ігорівни

на тему “Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці  
України”

Аналіз наукових результатів, отриманих дисертанткою Оксенюк Оксаною Ігорівною при підготовці дисертаційної роботи на тему “Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України”, дозволяє дійти висновку, що вони представляють практичний інтерес та можуть використовуватися у діяльності посадових осіб.

Зокрема, на особливу увагу заслуговують дослідження, що стосуються аналізу ефективності методик прогнозування надходження податку на додану вартість та пропозиції дисертантки, щодо системи показників оцінки фіскальної ефективності даного податку.

Директор департаменту



І Кулинич



# ГАБЕН

УКРАЇНА  
79012, м. Львів  
вул. Бой-Желенського, 10/12  
факс. (032) 270-06-96  
тел. (032) 270-06-49

Вих. №28  
30 березня 2015 р.

**ДОВІДКА**  
**про впровадження результатів дисертаційної роботи**  
**Оксенюк Оксани Ігорівни**  
**на тему “Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці**  
**України”,**  
**поданої до захисту на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за**  
**спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит**

Ознайомлення з основними науковими результатами викладеними в дисертаційній роботі Оксенюк Оксани Ігорівни на тему “Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України”, дозволяє зробити висновок, що вона містить цілий ряд наукових положень, які є суттєвими при вирішенні проблем підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість.

Зокрема, враховано пропозиції щодо детального відбору партнерів, з метою уникнення випадків неумисної участі у схемах ПДВ-шахрайства та оцінено критерії, яким повинен відповідати платник податку, визначені у розробленому порядку бюджетного відшкодування.

Генеральний директор

Є.Я. Березовський

Гол. бухгалтер

О.В. Бунак





**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ЛЬВІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Стрийська, 35, м. Львів, 79003, тел. (032) 297-30-91, (032) 297-36-85 факс (032) 297-39-39  
www.lv.minrd.gov.ua; e-mail:office@lv.minrd.gov.ua Код ЄДРПОУ 39462700

03.03.2015 № 1266/10/13-01-20-01

на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Оксенюк Оксани Ігорівни

на тему "Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці  
України"

Результати дисертаційної роботи Оксенюк Оксани Ігорівни на тему "Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України", поданої до захисту на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, можуть використовуватися в практичній роботі посадових осіб.

Відзначено актуальність результатів дослідження зарубіжного досвіду боротьби із проявами шахрайства, взято до уваги пропозиції дисертанта щодо впровадження окремої системи штрафних санкцій за порушення вимог законодавства з питань адміністрування податку на додану вартість в Україні та визначення груп пріоритетності бюджетного відшкодування податку.

Заступник начальника  
ГУ ДФС у Львівській області

Кресяк В.В.

005035