

---

**ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА**

---

УДК 338.1:332.14

**М. О. Матухно**, аспірант**СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

**Анотація.** У статті проведено аналіз процесу функціонування системи адміністрування податку на додану вартість в Україні, виявлено проблеми, пов'язані з функціонуванням та адмініструванням податку на додану вартість (ПДВ). Розкрито сутність та загальну характеристику системи адміністрування. Досліджено методи удосконалення електронного контролю при адмініструванні ПДВ.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, система адміністрування, електронний контроль, аналіз, ефективність.

**М. А. Матухно**, аспірант**СИСТЕМА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС В УКРАИНЕ:  
СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

**Аннотация.** В статье проведен анализ процесса функционирования системы администрирования налога на добавленную стоимость в Украине, выявлены проблемы, связанные с функционированием и администрированием налога на добавленную стоимость. Раскрыта сущность и общая характеристика системы администрирования. Исследованы методы совершенствования электронного контроля при администрировании НДС.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, система администрирования, электронный контроль, анализ, эффективность.

**М. О. Matukhno**, postgraduate student**THE ADMINISTRATION SYSTEM OF VALUE-ADDED TAX (VAT) IN UKRAINE:  
STATUS AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT**

**Abstract.** The analysis of the process of functioning of the administration system of value-added tax in Ukraine is made in the article; problems which related with the functioning and administration of value added tax are identified. The essence and the general peculiarities of the administration system are investigated. Methods of improvement the electronic control in the administration of VAT are examined.

**Keywords:** value added tax, the system of administration, electronic control, analysis, efficiency.

**Актуальність і мета дослідження.** Проблеми, пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість, в Україні завжди були найбільш значущими та актуальними у сфері взаємовідносин держави і платників податків. Від моменту запровадження ПДВ у 1992 році і до теперішнього часу відбуваються численні дискусії як з приводу доцільності запровадження даного податку, так і щодо вдосконалення методів та інструментів його адміністрування. На нашу думку, абсолютно очевидно, що сам по собі ПДВ не містить стільки негативу як для платників податків, так і для системи державних фінансів, як іноді намагаються це представити окремі експерти. Адже цей податок є об'єктивним явищем та може бути досить ефективним фіскальним і регулятивним інструментом задля досягнення визначених цілей соціально-економічного розвитку. У формуванні доходної частини Державного бюджету України ПДВ відіграє вирішальну роль, адже цей податок є фіскально значущим. Так, за даними Міністерства фінансів України, у 2013 р. чисте сальдо надходжень зі сплати цього податку до Зведеного бюджету України становило 128,3 млрд грн. Це майже третина усіх доходів зведеного бюджету України.

---

**ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА**

---

Проблеми, пов'язані з функціонуванням ПДВ та адмініструванням, спричинені в основному впливом суб'єктивних чинників. Це корупція, лобіювання приватних інтересів, бюрократизація управлінських процедур. Ці аспекти адміністрування досить ґрунтовно висвітлені в працях вітчизняних та іноземних вчених [1-3]. Незважаючи на це, цілий комплекс проблем залишається невирішеним, зокрема питання удосконалення окремих елементів функціонування податку й підходів щодо його адміністрування. У зв'язку з цим, обрану тему дослідження слід вважати надзвичайно актуальною і практично значущою.

З огляду на це, **метою роботи** є дослідження проблем адміністрування податку на додану вартість і розробка науково-практичних рекомендацій щодо підвищення її ефективності.

**Виклад основного матеріалу.** Характеризуючи ПДВ, слід зазначити, що він є одним з найбільш суперечливих у податковій системі України. Разом з його запровадженням розпочався етап формування вітчизняної податкової системи, наближеної до світових і, головним чином, європейських стандартів. З одного боку, це один з найпотужніших джерел формування доходів бюджету, а з іншого, нестабільність правового регулювання і складність адміністрування дають підстави стверджувати, що ПДВ часто був загрозою для економіки України, як через недосконалість його механізму функціонування, так і системи адміністрування. Економічна сутність ПДВ полягає у тому, що це є податок на кінцеве споживання, який за умови застосування економічно виважених елементів податку (платники, база, ставки, адміністрування) може бути досить ефективним з регулятивної точки зору елементом податкової системи. Так, ПДВ містить вбудований механізм фіскальної девальвації, який дозволяє досягати позитивних стимулюючих ефектів для національної економіки. Цей податок може бути і є фіскально значущим для системи державних фінансів, оскільки дозволяє акумулювати значні фінансові ресурси у вигляді податкових надходжень, адже економічна система багатьох країн світу є орієнтованою на споживання. В системі державних фінансів України ПДВ є одним з чотирьох фіскально значущих податків. Протягом останніх майже 10 років середнє значення надходжень до державного бюджету зі сплати ПДВ становило в середньому 9% ВВП. Загальний обсяг надходжень зі сплати ПДВ майже удвічі більший за відповідний показник інших фіскально значущих податків (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок). Разом з цим складається досить парадоксальна ситуація: надходження зі сплати ПДВ є фіскально значущими для державного бюджету і системи державних фінансів в цілому, проте сам податок є фіскально неефективним. Ця неефективність зумовлена тим, що надзвичайно недосконалою є система адміністрування даного податку. З огляду на ці обставини існує значний податковий розрив зі сплати ПДВ, який певним чином характеризує недосконалість системи адміністрування даного податку. Значний податковий розрив ПДВ існує не лише в Україні, а й в інших країнах світу. Згідно з останніми дослідженнями, в країнах ЄС надходження від сплати ПДВ становлять близько 21% від усіх податкових надходжень, у 2009 році ця величина становила в абсолютних цифрах 784 млрд євро. За оцінками експертів, недоплата за ПДВ становить близько 12% від надходжень, тобто близько 100 млрд євро [4].

Під системою адміністрування ПДВ слід розглядати взаємовідносини між державою, суб'єктами господарювання та органами фіскальної служби, як сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. Вітчизняна система адміністрування ПДВ протягом усього періоду функціонування даного податку зазнала суттєвих змін. Ці зміни були зумовлені в основному спробою наближення практики адміністрування до кращих світових стандартів, з одного боку, а з іншого – необхідністю відповідності процесам розвитку інформаційних технологій та економічної глобалізації.

Аналіз міжнародної практики адміністрування засвідчує, що важливим аспектом у вдосконаленні системи адміністрування ПДВ є використання інформаційно-технічних систем задля покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає про-

---

**ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА**

---

ведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застосуванням сучасних технологій. Наочним прикладом подальшого розвитку і вдосконалення системи адміністрування ПДВ є досвід країн ЄС.

Слід зазначити, що ПДВ залишається одним з найбільш корумпованих податків в Україні. У 2003, 2009 та 2010 рр. спостерігається збільшення сум фіктивного відшкодування, адже для цього не було економічних підстав (частка експорту у ВВП та обсязі реалізованої продукції мала зворотну тенденцію). Проведені реформи дають короткостроковий результат. Необхідно проводити періодичне (кожні три роки) реформування адміністрування ПДВ з урахуванням вимог сьогодення для руйнації схем ухилення від оподаткування.

З метою оцінки регулятивної ефективності податку був проведений аналіз у розрізі надання пільг за регіонами і платниками. Аналіз засвідчує, що основних втрат від пільгового оподаткування ПДВ (90 %) зазнає бюджет через: сільськогосподарські підприємства спеціального режиму оподаткування та переробні підприємства щодо діяльності з постачання власно виробленої продукції переробки тварин; операції з постачання лікарських засобів і виробів медичного призначення за переліком; виробничу дотацію з бюджету; операції з постачання освітніх послуг навчальними закладами; постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації, книжок, видань навчального призначення вітчизняного виробництва на митній території України; операції з безкоштовної передачі рухомого складу залізничного транспорту державними підприємствами один одному; операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами і реабілітаційними установами для інвалідів, що мають ліцензію. При цьому загальна сума втрат по пільговому оподаткуванню ПДВ сягає 30,3 млрд грн, з них лише 15,5 % є втратами від діяльності великих платників податків, а це 4,7 млрд грн, і лише 0,1 млрд грн – від діяльності фізичних осіб – суб'єктів господарювання.

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

Аналіз практики адміністрування ПДВ засвідчує, що практично всі схеми ухилення від оподаткування спеціалізуються на отриманні бюджетного відшкодування шляхом проведення сумнівних операцій з використанням «фіктивних фірм». Даними схемами користуються як експортери продукції, так і ті, що реалізують продукцію власного виробництва на внутрішньому ринку, з метою мінімізації своїх податкових зобов'язань. Тому важливим аспектом у вдосконаленні системи адміністрування ПДВ є використання інформаційно-технічних систем задля покращення процесів пошуку, збирання, накопичення, обробки, захисту, передачі та використання інформації податковою службою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Адміністрування ПДВ регулює значний перелік нормативно-правової бази, який з кожним роком удосконалюється, усуваючи потенційні шляхи ухилення від сплати податкових зобов'язань. Важливою передумовою ефективної протидії зловживанням з ПДВ є робота на попередньому етапі – під час реєстрації платників ПДВ. Запроваджений порядок реєстрації платників ПДВ вже на цьому етапі дозволяє з'ясувати репутацію платника податку.

Слід зазначити, що ефективність системи адміністрування ПДВ в Україні зросла після запровадження єдиного реєстру податкових накладних. Підрозділи органів фіскальної служби усіх рівнів отримують доступ до статистичної інформації результатів автоматизованого співставлення на рівні центрального апарату фіскальної служби України даних податкової звітності з ПДВ контрагентів (розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту контрагентів, розра-

---

**ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА**

---

хунків коригування сум ПДВ контрагентів) у розрізі звітних періодів. Відпрацювання сумнівних платників ПДВ відбувається за групами ризику. Але ще на попередньому етапі відбуваються камеральні перевірки платників податків. Статистична інформація щодо кількості, суми відхилень ПДВ та результатів їхнього опрацювання контролюючими органами формується за підпорядкованими їм категоріями платників ПДВ (або категоріях записів), звітними періодами, що значно збільшує ефективність проведення контрольно-перевірочної роботи органів фіскальної служби. Зазначені нормативні акти удосконалюють адміністрування ПДВ, руйнують схеми мінімізації податкових зобов'язань, ліквідують віртуальний податковий кредит з ПДВ, забезпечують повноту декларування податкових зобов'язань та забезпечують своєчасне відшкодування податку в умовах запровадження системи подвійного контролю перевірки податкової звітності з ПДВ та подання платниками розшифровок податкового кредиту та зобов'язань у розрізі контрагентів. Поряд з цим, окремими підрозділами органів фіскальної служби розроблена та впроваджена система критеріально-фільтраційного відбору платників податків, що дозволяє визначити підприємства, які приховують свій прибуток із залученням «податкових ям», транзитних груп, конвентційних центрів тощо.

Незважаючи на суттєві здобутки в процесі підвищення ефективності адміністрування ПДВ, система адміністрування даного податку потребує подальшого вдосконалення.

З огляду на ці обставини, в Україні відбувається постійний процес удосконалення системи адміністрування ПДВ. Останні новації у сфері адміністрування цього податку наберуть законної сили з 1 січня 2015 року, зокрема, запроваджується електронна система адміністрування ПДВ на основі спеціальних рахунків платників податків, що будуть відкриті в окремому банку [5]. Ці заходи спрямовані на підвищення фіскальної ефективності цього податку через більш жорсткі засоби та механізми адміністрування. Разом з цим слід відзначити, що система спеціальних рахунків зі сплати ПДВ до державного бюджету має як переваги, так і недоліки. До основних переваг слід віднести створення дієвого механізму запобігання шахрайству і зловживанням при сплаті та отриманні відшкодування сум податку з державного бюджету. Основний недолік полягає у тому, що значна частина обігових коштів підприємств буде «заморожуватися» на цих рахунках, і це, за ланцюговим ефектом, призведе до пригнічення фінансово-господарської діяльності через дефіцит коштів, які необхідні для розрахунків між економічними агентами. Наразі важко передбачити, за яким сценарієм розвиватимуться події далі, адже можливий як позитивний, так і негативний варіант розвитку ситуації. На нашу думку, ефективність новацій залежатиме в першу чергу від того, наскільки вдало будуть застосовані сучасні інформаційні технології в процесі їхньої імплементації у практичну діяльність органів доходів і зборів, платників податків.

**Висновки.** Система адміністрування ПДВ в Україні залишається недосконалою як в частині поточного податкового контролю, так і здійснення перевірок, юридичної підтримки апеляційних процесів тощо. Незважаючи на запровадження електронної системи реєстру податкових накладних з ПДВ, проблеми «податкових ям», корупційних схем при відшкодуванні податку не усунені. З огляду на це, на нашу думку, першочергові завдання, які мають бути вирішені в процесі подальшого вдосконалення системи адміністрування ПДВ, є такі: визначення справедливої вартості ціни товарів, робіт і послуг, що є базою оподаткування ПДВ; процедури відстеження і визнання угод, які укладаються виключно з метою формування фіктивного податкового кредиту, недійсними. Оскільки в практиці адміністрування ПДВ часто виникає ситуація, коли взаємовідносини між податковими органами і платниками податків реалізуються вже на етапі судового процесу, то надзвичайно ефективними правовими інструментами доведення нікчемності фінансово-господарських операцій є судові доктрини, які дозволяють встановити факт порушення законодавства. Вдосконалення потребує система податкового контролю шляхом підвищення ефективності електронних камеральних і документальних перевірок.

З огляду на це, пропозиції щодо удосконалення контролю при адмініструванні ПДВ полягають у наступному:

- запровадити електронну систему проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об'єктивні результати перевірок без порушення термінів їхнього проведення;
- здійснювати заходи щодо профілактики та запобігання скоєнню підприємствами правопору-

---

**ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА**

---

шень у сфері ПДВ, як результат – недопущення зловживань з боку підприємств, а отже, недопущення втрат бюджету;

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

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

– забезпечити штати ДПІ висококваліфікованими фахівцями, збільшити розмір заробітної плати працівникам, створити позитивний імідж державного службовця, забезпечити гідні умови праці, постійно підвищувати кваліфікацію кожного працівника.

**Література**

1. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. Новицького А. М., Лисенка В. В., Швабія К. І.]. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
2. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні : особливості, проблеми, перспективи : [монографія] / О. М. Воронкова. – Ірпінь : НУДПСУ, 2012. – 396 с.
3. Green Paper. On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010)695 final [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>
4. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.

**References**

1. Novytskyi, A. M., Lysenko V. V., & Shvabii, K. (2013). *Aktualni problemy teorii ta praktyky opodatkuvannia: monohrafiia [Actual problems of the theory and practice of taxation: monograph]*. Irpin: Publishing firm of the National University of the State Tax Service of Ukraine [in Ukrainian].
2. Voronkova, O. M. (2012). *Podatkovyi menedzhment v Ukraini: osoblyvosti, problemy, perspektyvy: monohrafiia [The tax management in Ukraine: peculiarities, problems and prospects: monograph]*. Irpin: Publishing firm of the National University of the State Tax Service of Ukraine [in Ukrainian].
3. Green Paper. On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010)695 final (e.d.). *eur-lex.europa.eu* Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>
4. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway (n.d.). *ec.europa.eu* Retrieved from [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)
5. Supreme Rada of Ukraine. (n.d.). *Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavchyykh aktiv Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 31.07.2014 r. # 1621-18 [On introduction of the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine: the Law of Ukraine of]*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> [in Ukrainian].

Надійшла 11.09.2014