

УДК 336:342.9

Ярема Я.Р.,
доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри державних та місцевих фінансів,
Львівський національний університет імені Івана Франка
Удуд Р.В.,
магістр,
Львівський національний університет імені Івана Франка
Бойко В.В.,
магістр,
Львівський національний університет імені Івана Франка

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ

Ярема Я.Р., Удуд Р.В., Бойко В.В. **Адміністрування податку на додану вартість як засіб забезпечення його ефективності.** У статті досліджено стан адміністрування податку на додану вартість в Україні та обґрунтовано напрями підвищення його ефективності.

Ключові слова: податки, податкова система, контролюючі органи, податковий механізм, адміністрування податків, податкові надходження, бюджетне відшкодування, податковий контроль.

Ярема Я.Р., Удуд Р.В., Бойко В.В. **Администрирование налога на добавленную стоимость как средство обеспечения его эффективности.** В статье исследовано состояние администрирования налога на добавленную стоимость в Украине и обоснованы направления повышения его эффективности.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, контролирующие органы, налоговый механизм, администрирование налогов, налоговые поступления, бюджетное возмещение, налоговый контроль.

Yarema Y.R., Udud R.V., Boyko V.V. **Administration of value added tax as a means of ensuring its efficiency.** The article analyzes the state of administration of value added tax in Ukraine and raises the grounds for improving its efficiency.

Key words: taxes, tax system, control bodies, tax mechanism, tax administration, tax revenues, budget reimbursement, tax control.

Постановка проблеми. Українське законодавство стосовно податку на додану вартість характеризується частими змінами, порядок нарахування та сплати ПДВ

перебуває у постійному русі. Наявність суттєвих проблем під час справляння цього податку не дає змоги вважати його достатньо ефективним. Комплексний

аналіз причин низької ефективності механізму справляння ПДВ в Україні, а також бюджетної заборгованості з цього податку свідчать, що для їх усунення необхідні системні заходи, пов'язані зі збільшенням його надходжень до бюджету, а також з удосконаленням адміністрування податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми, пов'язані із застосуванням ПДВ, знаходяться у центрі уваги науковців та практиків. На їх вирішення спрямовані наукові праці В.Л. Андрушенка, В.В. Буряковського, В.П. Вишневського, П.Т. Геги, А.І. Даниленка, О.Д. Данилова, Д.А. Дяківського, М.П. Кучерявенка, І.О. Луїної, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, С.А. Терьохіна, В.М. Федосова, Н.П. Фліссака, Л.М. Шаблістої, О.І. Шитрі.

Незважаючи на значну кількість публікацій, питання реформування податкової системи України та створення ефективних механізмів податкового адміністрування, зокрема адміністрування ПДВ, залишаються актуальними.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження стану адміністрування податку на додану вартість в Україні та обґрунтування напрямів підвищення ефективності справляння цього податку.

Виклад основного матеріалу. Важливою передумовою процесу розбудови ринкової економіки України та її інтеграції до системи світових господарських зв'язків є формування вітчизняної системи оподаткування, яка повною мірою забезпечує необхідними фінансовими ресурсами виконання функцій держави. Запровадження податку на додану вартість в Україні можна вважати ефективним кроком на шляху формування сучасної податкової системи, оскільки ПДВ є найбільш досконалою формою системи непрямого оподаткування і відіграє провідну роль у системі державних фінансів більшості країн світу. Механізм стягнення цього податку забезпечує регулярні та стійкі бюджетні надходження. У податкових надходженнях державного бюджету України поступлення від ПДВ становлять близько 43–50% та 35–39% – у податкових надходженнях до зведеного бюджету України.

З прийняттям Податкового кодексу податкова система України та, зокрема, система адміністрування непрямих податків зазнала позитивних зрушень. Однак і досі є низка проблемних аспектів, які залишаються не вирішеними, тому виникає необхідність у визначенні найбільш проблемних аспектів функціонування національної системи адміністрування непрямих податків для подальшого окреслення можливих напрямів її вдосконалення. Сучасний стан непрямого оподаткування в Україні має декілька головних ознак [2, с. 296–297]:

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

Аналіз практики адміністрування ПДВ дає змогу узагальнити наявні суттєві проблеми механізму стягнення цього податку в Україні: недосконала, нестабільна законодавча база, складний механізм відшкодування та несвочасність бюджетного відшкодування,

невиправдана пільгова політика, ухилення від сплати ПДВ, незаконне відшкодування ПДВ, корупційно-кримінальний складник [3].

Для визначення шляхів підвищення ефективності справляння податку на додану вартість розглянемо чинники негативного впливу на надходження цього податку до бюджету. Це дасть змогу окреслити шляхи розв'язання двох найбільш проблемних питань щодо адміністрування податку на додану вартість: проблеми врегулювання системи податкових пільг та проблеми відшкодування від'ємної різниці між сумою податкових зобов'язань платника і сумою податкового кредиту.

Обчислення вартісної величини впливу пільг на формування доходної частини бюджету України й оцінка втрат бюджету внаслідок їх надання – це один із напрямів адміністрування податку на додану вартість.

Високі ризики втрати бюджетних надходжень досить часто пов'язані з випадками надання податкових пільг та здійснення експортних операцій, коли податковий кредит (вхідний ПДВ) перевищує податкові зобов'язання підприємства.

За оцінками європейських експертів, недоотримані доходи від ПДВ (податковий розрив) у середньому по країнах ЄС у 2012–2013 рр. становили близько 15% потенційних доходів. Показники податкового розриву з ПДВ у 2012 р. коливалися від 2,9% потенційних доходів у Фінляндії до 42,9% у Румунії. В Україні цей показник у 2012 р. становив 39,6%. У 2013 р. з рівнем недоотриманих доходів із ПДВ (49,5%) Україна займала найгіршу позицію порівняно з країнами Євросоюзу, де максимальний показник податкового розриву зменшився до 41,1% (Румунія) [4, с. 15].

Оскільки справляння ПДВ відбувається на кожній стадії руху товару від виробника до кінцевого споживача, застосування особливого механізму визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету (як різниці між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту), та надання суб'єктам підприємницької діяльності права на податковий кредит за одних умов і позбавлення їх цього права за інших умов, дають змогу зробити висновок, що фіскальні наслідки надання пільг із цього податку залежать від того, на якому етапі руху товару від виробника до споживача надається пільга, тому що застосовується кредитний метод розрахунку зобов'язань.

Зазначене свідчить про необхідність проведення правильних оцінок утрат бюджету внаслідок надання податкових пільг, які, своєю чергою, ґрунтуються на розмежуванні звільнень, що є податковими пільгами, і тих, які неправомірно кваліфікувати як податкові пільги.

Список операцій, що не є об'єктом оподаткування, на нашу думку, слід доповнити, додавши до нього операції, під час здійснення яких додана вартість не створюється, а лише змінює свою форму (наприклад, операції з передачі конфіскованого майна, знахідок та іншого майна, приватизації державного майна, а також безоплатної приватизації житлового фонду, земельних паїв та ін.).

Поряд із цим у вітчизняному податковому законодавстві до операцій, що не є об'єктом оподаткування, одночасно з операціями, у процесі яких додана вартість не створюється, а лише змінює свою форму, віднесено також операції, у результаті яких додана вартість створюється. Наприклад, операції з надання позашкіль-

ними навчальними закладами вихованцям, учням та слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти. Тому такі операції повинні бути вилучені з переліку операцій, які не є об'єктом оподаткування, та перенесені до операцій, які звільнені від оподаткування.

Для запобігання незаконному відшкодуванню ПДВ із бюджету, мінімізації ризиків утворення фіктивного кредиту, зменшення обсягів тіншової економіки в країні та державних витрат на адміністрування ПДВ запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ.

Механізм електронного адміністрування ПДВ передбачає функціонування єдиної системи, яка об'єднує інформацію про всіх зареєстрованих платників податків податкових накладних та коригувань до них. Упровадження системи електронного адміністрування ПДВ суттєво поліпшило дисципліну контрагентів стосовно якісного та своєчасного оформлення податкових накладних.

Однак слід зауважити, що кожна система має й притаманні їй недоліки. Система електронного адміністрування не є винятком. Її основними недоліками можна зазначити такі [1, с. 22]:

1. Контроль над правильністю складання податкової накладної – прямий обов'язок покупця.

2. Важкими для розуміння є виписки, отримані з електронної системи адміністрування ПДВ, а також підхід до визначення реєстраційного ліміту.

3. Складна процедура бюджетного відшкодування ПДВ.

4. Постійні зміни форм податкової звітності: податкової накладної та декларації з ПДВ.

5. Неможливість формування запиту для отримання податкової накладної за певний період, а лише на окрему дату.

У цілому варто відзначити, що впровадження системи електронного адміністрування ПДВ поліпшило процедуру контролю над розрахунками по ПДВ із боку фіскальних органів, але поряд із тим вона не позбавлена недоліків, які необхідно усунути для вдосконалення електронної системи оподаткування.

Також слід зазначити, що недоліки бюджетного відшкодування ПДВ пов'язані з несвоєчасним поверненням (точніше здебільшого з відсутністю такого повернення) коштів для реальних експортерів. Як наслідок, проблема відшкодування ПДВ стосується більшості суб'єктів господарювання, у тому числі експортоорієнтованих виробництв.

У проекті закону про державний бюджет на 2019 р. у плановому показнику ПДВ ураховано роз-

рахунковий обсяг бюджетного відшкодування ПДВ у сумі 158,8 млрд. грн., що на 30,1 млрд. грн. більше відповідного розрахункового показника на 2018 р. (128,7 млрд. грн.) та на 38,7 млрд. грн. більше фактичного показника за 2017 р. (120,1 млрд. грн.). За звітними даними, впродовж січня-вересня п. р. платникам податку грошовими коштами відшкодовано 97,6 млрд. грн., що на 10 млрд. грн. більше, ніж за аналогічний період 2017 р., а залишки невідшкодованого платникам ПДВ збільшилися (за даними ДФС, бюджетна заборгованість по невідшкодованих сумах ПДВ на 01.09.2018 – 17,4 млрд. грн. (проти 15,3 млрд. грн. на початок року), з них із простроченим терміном відшкодування – 487,9 млн. грн.) [6].

Невідшкодування з бюджету податку на додану вартість зменшує обсяг фінансових ресурсів, що є у розпорядженні платника, змушує фірми корегувати свою діяльність у напрямі підвищення ціни на продукцію та негативно впливає на конкурентоспроможність вітчизняного експорту [5, с. 279]. Прозорість та реальність відшкодування експортного ПДВ збільшать конкурентоспроможність експортоорієнтованих галузей економіки, що позитивно позначиться як на вітчизняній економіці у цілому, так і на валютному ринку зокрема.

Висновки. Для вдосконалення механізму адміністрування податку на додану вартість як засобу забезпечення ефективності його справляння, на нашу думку, необхідно забезпечити комплекс заходів. Так, для впровадження ефективного механізму справляння ПДВ необхідне забезпечення правового поля, адже основною причиною виникнення порушень і зловживань є складність і недосконалість податкового законодавства, що створює сприятливі умови для ухилення від оподаткування.

Також потрібно поліпшити рівень платіжної дисципліни платників податків шляхом повернення до повноцінного касового методу визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ, який забезпечить взаємозв'язок відшкодування податку з дотриманням суб'єктами господарювання платіжної дисципліни.

Для своєчасного та повного виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань із ПДВ необхідно поліпшити масово-роз'яснювальну та виховну роботу фіскальними органами як один з елементів адміністрування податку, спрямовану на розроблення та забезпечення впровадження дієвих заходів профілактичного характеру для підвищення рівня добровільної сплати ПДВ платниками податків.

Список використаних джерел:

1. Буркова Л.А., Коваленко І.В. Переваги та недоліки запровадження електронного обліку та адміністрування ПДВ. *Фінансовий простір*. 2017. № 1(25). С. 20–24.
2. Коваленко Л.О., Міхеєнко Т.В. Адміністрування ПДВ у системі фінансового менеджменту. *Науковий вісник Полісся*. 2016. № 4(8). Ч. 2. С. 293–302.
3. Непряме оподаткування в системі фіскального регулювання / Л.О. Коваленко, Т.В. Міхеєнко, К.А. Гродзіцька. *Агросвіт*. 2014. № 15. С. 46–52.
4. Луніна І.О., Білоусова О.С. Оцінка втрати доходів бюджету від ПДВ. *Економіка та держава*. 2017. № 5. С. 13–18.
5. Терешко О.М. Проблеми та перспективи справляння ПДВ в Україні. *Інноваційна економіка*. 2013. № 2(40). С. 278–281.
6. Проект закону про державний бюджет України на 2019 р. № 9000 від 15.09.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598.