

УДК 342.951(477)

А. В. Логвин, аспірант Університету
митної справи та фінансів

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Проаналізовано нормативно-правове регулювання адміністрування податку на додану вартість з моменту набрання чинності Податковим кодексом України основних змін, що вносились до механізму його справляння, а також розкрито сучасний стан нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість і зроблено відповідні висновки.

Ключові слова: Податковий кодекс України; ПДВ; система електронного адміністрування ПДВ; система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків.

The article provides an analysis of the legal regulation of the administration of the value added tax since the entry into force of the Tax Code of Ukraine, the main changes to the mechanism of its collection, and also discloses the current state of the regulatory legal support for the administration of value added tax. It is substantiated that changes to the legislation on the administration of value added tax are aimed at increasing the fiscal efficiency of its collection. The state, through amendments to the Tax Code, tries to introduce additional effective restrictions for taxpayers in order to prevent schemes for manipulating tax liabilities and tax credit for value added tax, but without proper legal justification.

Key words: Tax Code of Ukraine; value added tax (VAT); e-administration of VAT; system of monitoring the criteria for rating grades.

Постановка проблеми. Як свідчить практика, нормативно-правове регулювання адміністрування податків в Україні перебуває у постійному русі з урахуванням проведення певних реформ. Отже, проаналізуємо питання нормативно-правового регулювання податку на додану вартість.

У світовій практиці податок на додану вартість (ПДВ) вважають одним з найефективніших податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетотвірний податок. Податок на додану вартість має високу ефективність із фіскального погляду. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, але й роботи і послуги, забезпечує постійні надходження до бюджету.

При цьому, враховуючи досить тривалий період застосування податку на додану вартість в Україні та досить пильну увагу, яка приділяється його адмініструванню (справляння) останнім часом, у тому числі із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, потрібні подальші наукові дослідження цього питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання дослідження особливостей функціонування та вдосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні (регулювання елементів правового механізму) знайшли своє відображення у працях таких науковців: О. Данілова, В. Копилова, Б. Карпінського, С. Лекаря,

© А. В. Логвин, 2017

Г. Бех, В. Гусевої, М. Шаренко. Деякі пропозиції та зауваження вчених були враховані під час прийняття чинного законодавства.

Мета статті – надати аналіз нормативно-правового регулювання адміністрування ПДВ з моменту набрання чинності Податкового кодексу України (Податковий кодекс, ПКУ), основних змін, що вносились до механізму його справляння, а також розкрити сучасний стан нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість з огляду на достить тривалий період дії ПКУ.

Виклад основного матеріалу. Базою, що регламентує організацію роботи щодо справляння і сплати податків, порядок організації справляння ПДВ в Україні, є положення Податкового кодексу.

Податковий кодекс України [1] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контрольних органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції й правові основи діяльності контрольних органів, визначених п. 41.1 ст. 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну фінансову політику (ст. 1 ПКУ).

Так, Податковий кодекс визначає основні засади адміністрування податку на додану вартість і його елементи (платники податку (реєстрація та її анулювання), об'єкт і база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності).

Справляння ПДВ з початку дії Податкового кодексу регламентується також підзаконними нормативно-правовими актами (постанови Кабінету Міністрів України (КМУ), наказами (в тому числі спільними) Міністерства фінансів України (МФУ), Державної фіскальної служби України (ДФС України), Державної податкової служби України (ДПС України) та Міністерства доходів і зборів України (МДЗУ) і Державної казначейської служби України (Державне казначейство України).

Наведемо тільки чинні: постанови КМУ № 11 від 12.01.2011 р. “Про затвердження Порядку акумуляування сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів”, № 15 від 12.01.2011 р. “Про затвердження переліків відходів та брухту чорних і кольорових металів, операції з постачання яких, зокрема операції з імпорту, тимчасово, до 1 січня 2019 р., звільняються від обкладення податком на додану вартість”, № 116 від 02.02.2011 р. “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”, № 818 від 05.09.2012 р. “Про затвердження Порядку надання послуг з харчування громадян у закладах охорони здоров'я, операції з надання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість”, № 410 від 03.09.2014 р. “Про затвердження переліку медичних виробів, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України яких підлягають обкладенню податком на додану вартість за ставкою 7 відсотків”, № 569 від 16.10.2014 р.

Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість, № 538 від 29.07.2015 р. “Про затвердження переліку банків, отримання фінансової гарантії яких надає право на автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість платникам такого податку”, № 884 від 28.10.2015 р. “Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки галузі тваринництва, та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України”, № 976 від 25.11.2015 р. “Про внесення змін до Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів”, № 1153 від 02.12.2015 р. “Про затвердження Порядку ввезення, постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість”, № 77 від 08.02.2017 р. “Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників у 2017 році”, № 83 від 08.02.2017 р. “Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 р.”, № 179 від 21.02.2017 р. “Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також порядку надання відповідної інформації Державною фіскальною службою та Державною казначейською службою”, № 178 від 22.03.2017 р. “Деякі питання виплати бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції”, № 189 від 29.03.2017 р. “Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість”, № 190 від 29.03.2017 р. “Про встановлення підстав для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації”, № 635 від 09.08.2017 р. “Про затвердження Порядку та обсягів ввезення на митну територію України товарів суб’єктами літакобудування із звільненням від сплати ввізного мита та податку на додану вартість”; накази МФУ № 1130 від 14.11.2014 р. “Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість”, № 1307 від 31.12.2015 р. “Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної”, № 21 від 28.01.2016 р. “Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість”, № 343 від 09.03.2016 р. “Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної фіскальної служби України та органів Державної казначейської служби України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів”, № 606 від 13.07.2016 р. “Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість”, № 326 від 03.03.2017 р. “Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість”, № 566 від 13.06.2017 р.

“Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації”; накази ДПС України № 127 від 16.02.2012 р. “Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань відображення у податковому обліку з податку на додану вартість звітного періоду податкових накладних, виписаних у попередніх періодах, та формування на їх підставі податкового кредиту”, № 128 від 16.02.2012 р. “Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань відображення у податковій звітності з ПДВ змін сум податкового зобов’язання та податкового кредиту” та № 1046 від 22.11.2012 р. “Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з питань забезпечення єдиного підходу до застосування штрафних санкцій за порушення норм Податкового кодексу України; накази ДФС України” № 263 від 14.04.2017 р. “Про затвердження Регламенту взаємодії структурних підрозділів ДФС та головних управлінь ДФС в областях, м. Києві, Офісу великих платників податків ДФС у процесі бюджетного відшкодування податку на додану вартість та формування Реєстру заяв про суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість”, № 450 від 26.06.2017 р. “Про затвердження Регламенту комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації”; наказ Державної казначейської служби України № 307 від 03.11.2015 р. “Про затвердження Порядку проведення безспірного списання коштів державного бюджету, спрямованого на виконання судових рішень про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені”.

Як бачимо, існує велика кількість підзаконних нормативно-правових актів, які стосуються справляння податку на додану вартість (податкова звітність; бюджетне відшкодування; операції, звільнені від оподаткування тощо). При цьому слід зазначити, що в даному випадку зупинились на чинних, але з початку дії (запровадження) Податкового кодексу їх видано значно більше.

Однак усе ж таки повернемося до Податкового кодексу. Фактично під час розробки проекту Податкового кодексу (Розділ V “Податок на додану вартість”) за основу було взято чинні на той час норми Закону України “Про податок на додану вартість”, які в цілому відповідали прийнятій схемі справляння цього податку.

Хоча зауважимо, що, незважаючи на досить невеликий строк дії Податкового кодексу (майже сім років) і враховуючи постійні зміни у політичній та економічній ситуації в країні, вимоги сьогодення та, можливо, намагання держави налагодити якомога дієвішу систему справляння (адміністрування) податку на додану вартість, до Розділу V ПКУ постійно вносилися зміни. Звернемо увагу на Закони, які вносили найсуттєвіші зміни до порядку справляння ПДВ.

Першим законом, яким внесено суттєві зміни у ПКУ, був Закон України № 3387 від 19.05.2011 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур” [2], що набув чинності з 01.07.2011 р. Відповідно до цього Закону, певні операції були виключені зі списку операцій, що не є об’єктом оподаткування та звільнені від оподаткування ПДВ.

Також зміни до ПКУ були внесені Законом України № 3609 від 07.07.2011 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України” [3]. До зазначеного Закону було внесено велику кількість змін у частині ПДВ, він набув чинності з 06.08.2011 р. Зміни передбачали додаткові умови щодо можливості добровільної реєстрації платником ПДВ.

Крім того, зазначеним Законом внесено зміни до ст. 123 (Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов’язання) Глави 11 (Відповідальність) Розділу II ПКУ, які також певним чином стосувались податку на додану вартість. Так, до внесення змін норми зазначеної статті передбачали відповідальність платника у вигляді застосування штрафних санкцій у розмірі 25, 50, 75 % від визначеної суми податкового зобов’язання (залежно від визначення контрольним органом податкових зобов’язань уперше або повторно протягом 1095 днів), а також у разі зменшення розміру від’ємного значення суми податку на додану вартість. Своєю чергою, Законом № 3609 розмір штрафних (фінансових) санкцій визначено у межах 25 та 50 % й виключно від суми нарахованого податкового зобов’язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. Це цілком слушно з огляду на назву статті, оскільки зменшення розміру від’ємного значення суми податку на додану вартість за своїм змістом не є визначенням податкового зобов’язання.

Наступне внесення змін відбулося Законом України № 4834 від 24.05.2012 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм” [4]. Законом внесено зміни до статей, що стосуються проведення реєстрації платників ПДВ, її анулювання, а також доповнено перелік операцій, звільнених від оподаткування.

Згідно із Законом України № 4915 від 07.06.2012 р. “Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм” [5], також внесено певні зміни до ПКУ (ст. 196 “Операції, що не є об’єктом оподаткування”).

Законом України № 5083 від 05.07.2012 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв’язку з проведенням адміністративної реформи в Україні” (чинний з 12.08.2012 р.) [6] було доповнено перелік критеріїв, яким має відповідати платник ПДВ для отримання права на автоматичне бюджетне відшкодування податку: п. 200.19.8 – великий платник податків не декларував від’ємне значення об’єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року.

Крім того, Законом [6] внесено зміни до ст. 201 (Податкова накладна) Розділу V ПКУ, доповнено перелік обов’язкових реквізитів, які слід зазначати у податковій накладній: п. 201.1 – пп. і) номер і дата митної декларації, за якою було здійснено митне оформлення товару, ввезеного на митну територію України. Однак ця норма так і не почала діяти у зв’язку з відсутністю форми податкової накладної (не розроблена та не затверджена відповідним компетентним органом), яка б відповідала приписам зазначеної статті. З огляду на це дію пп. і) п. 201.1 ст. 201 спочатку було припинено, а згодом взагалі виключено (Закон України № 657-VII від 24.10.2013 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень”).

Слід звернути увагу, що з набранням чинності Податковим кодексом визначена ст. 193 ставка податку на додану вартість у розмірі 17 % так і не почала діяти. Спочатку дія цієї норми була обмежена п. 10 підрозділу 2 розділу XX “Перехідні положення Податкового кодексу” (до 1 січня 2014 р.), а Законом України № 1166-VII від 27.03.2014 р. “Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” [7] до ст. 193 ПКУ внесено зміни, якими визначено ставки податку на додану вартість у розмірах: а) 20 %; б) 0 %; в) 7 % (для лікарських засобів за визначеним переліком).

Найсуттєвіших змін система оподаткування ПДВ зазнала з 01.01.2015 р. (з урахуванням змін, внесених Законом України № 71-VIII від 28.12.2014 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” [8] (Закон № 71-VIII) після запровадження системи електронного адміністрування (СЕА). Сутність системи полягає в тому, що, поперше, всі податкові накладні (незалежно від суми господарської операції), виписані (складені) після 01.01.2015 р., підлягають обов’язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Нагадаємо, що до 01.01.2015 р. обов’язковій реєстрації в ЄРПН підлягали податкові накладні, в яких сума податку на додану вартість у одній податковій накладній становила понад 10 000 грн (діяла з 01.01.2012 р.).

По друге, система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку: суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних і розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних; суми податку, сплачені платниками під час увезення товару на митну територію України; суми поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування податку на додану вартість; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних. Платникам податку автоматично відкривались рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, які забезпечували розрахунки з бюджетом (шляхом їх поповнення).

При цьому внесено зміни до ст. 49 (Подання податкової декларації до контролюючих органів) ПКУ та з 01.01.2015 р. запроваджено обов’язковість подання звітності з податку на додану вартість в електронній формі всіма платниками цього податку. До цього часу податкова звітність з податку на додану вартість могла подаватись як в електронній формі, так і на паперових носіях (особисто платником або поштою).

Таким чином, із запровадженням СЕА держава намагається впорядкувати адміністрування (справляння) ПДВ за допомогою примусу (фіскальної функції), в певному сенсі прагнути зменшити можливості для так званого маніпулювання податковими зобов’язаннями та податковим кредитом. Фактично платник податку під час виписки та реєстрації податкових накладних має враховувати показники його особового рахунка в СЕА, тобто він певним чином обмежений у можливості вільно виписувати і реєструвати податкові накладні на будь-які суми (з урахуванням податку на додану вартість) без урахування даних СЕА та встановленого ліміту.

Крім того, із уведенням в дію СЕА та обов’язкової реєстрації податкових накладних до Податкового кодексу вносяться зміни, які передбачають відповідаль-

ність за порушення строків реєстрації податкових накладних (ст. 120¹). До цього часу за порушення строків реєстрації податкових накладних штрафні санкції не були передбачені.

При цьому можливість застосування штрафних санкцій за порушення строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН була обмежена п. 39 підрозділу 2 розділу XX “Перехідні положення Податкового кодексу” [1] (для податкових накладних, дата складання яких припадає на період з 1 липня до 30 вересня 2015 р. включно, не застосовуються граничні строки реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, установлені п. 201.10 ст. 201 цього Кодексу) та п. 120^{1.3} ст. 120¹ Податкового кодексу [1] (Порядок застосування штрафних санкцій, передбачених цією статтею, затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику).

Водночас такий Порядок так і не було затверджено, натомість зазначену норму було виключено і в редакції ПКУ з 01.01.2016 р. її немає, у зв'язку з чим саме з 01.01.2016 р. у контрольному органу настає можливість застосування штрафних санкцій, передбачених п. 120^{1.1} ст. 120¹ ПКУ, за порушення строків реєстрації податкових накладних.

Також Законом № 71-VIII [8] збільшено суму оподатковуваних операцій, після перевищення якої (1 000 000 грн) особа підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ.

Крім того, змінами, внесеними Законом № 71-VIII [8], обмежено права платників податків (покупців) на формування податкового кредиту в разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в ЄРПН (ст. 201 ПКУ).

Якщо до цього покупець таких товарів/послуг мав право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою (Додаток 8) на такого постачальника, яка була підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту (таке право зберігалось протягом визначеного строку та за певних умов), то з 01.01.2015 р. зазначена норма (п. 201.10 ст. 201 ПКУ) передбачає лише можливість покупця додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника без права на включення сум податку до податкового кредиту.

У певному сенсі це призводить до перекладення тягаря відповідальності за дії інших осіб. У даному разі порушується принцип персональної відповідальності. Ведення податкового обліку покладено на кожного окремого платника податку, котрий несе самостійну відповідальність за порушення правил ведення податкового обліку. З урахуванням принципу персональної відповідальності підстав для позбавлення сумлінного платника податків права на податковий кредит з ПДВ у зв'язку з невиконанням іншими платниками податку (постачальниками) покладеного на них законом обов'язку щодо належного виконання та ведення податкового обліку немає.

Законом України № 609-VIII від 15.07.2015 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” [9] внесено зміни до п. 188.1 ст. 188 (Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг) та п. 198.3 ст. 198 (Податковий кредит) Податкового кодексу в частині

виключення посилання на звичайні ціни, визначені ст. 39 ПКУ, яка на той час уже регламентувала трансфертне ціноутворення.

Ще однією зміною правового регулювання у системі адміністрування податку на додану вартість стало внесення Законом України № 909-VIII від 24.12.2015 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.” [10] змін до ст. 209 (Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства), якою передбачалось, що згідно зі спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету й повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

Відповідно до внесених змін сільськогосподарське підприємство залишало у своєму розпорядженні не всю суму, а тільки частину (15, 50 або 80 %) залежно від виду операцій.

Слід звернути увагу на зміни, які відбулись у системі справляння податку на додану вартість з 01.01.2017 р. Так, Законом України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” [11] (Закон № 1797-VIII) внесено зміни до ПКУ, відповідно до яких втратила чинність ст. 209 (Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства).

Натомість Законом № 1797-VIII підрозділ 2 розділу XX “Перехідні положення Податкового кодексу” доповнено п. 51, яким встановлено, що з 1 січня 2017 р. до 1 січня 2022 р. платники – сільськогосподарські товаровиробники, внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону України № 1877-IV від 24.06.2004 р. “Про державну підтримку сільського господарства України” [12] (Закон № 1877-IV) (далі – Реєстр отримувачів бюджетної дотації), у порядку та строки, встановлені цим Кодексом, подають податкову декларацію з податку на додану вартість з додатком, у якому зазначають розрахунок податкових зобов’язань позитивної різниці між сумою податкових зобов’язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду з цього податку відповідно до результатів діяльності за операціями, визначеними ст. 16¹ Закону України “Про державну підтримку сільського господарства України”, протягом звітного (податкового) періоду, а також розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців).

Водночас дотація передбачена не для всіх платників – сільськогосподарських товаровиробників, а лише для виробників певних видів сільськогосподарської продукції. Зазначене в певному сенсі не відповідає принципам рівності всіх платників перед законом та нейтральності оподаткування.

Крім того, Законом № 797-VIII [11] внесено зміни до ст. 201, яку доповнено п. 201.16, та запроваджено систему моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – СМ КОР).

Фактично процедура зупинення реєстрації податкових накладних в ЄРПН почала працювати з 01.07.2017 р. Ця процедура/механізм, як заявляють представники влади, є важливою складовою автоматичного відшкодування ПДВ, запровадженого з початку 2017 р. Згідно з новими положеннями податкового законодавства “ризикові” операції мають виявлятися та зупинятися саме на етапі реєстрації податкових накладних, тоді як реальні операції мають проходити реєстрацію без яких-небудь ускладнень.

Своєю чергою, наказом Міністерства фінансів України № 567 від 13.06.2017 р. (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 16.06.2017 р. за № 753/30621) [13] (наказ № 567) затверджено Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, та Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Оцінка ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН здійснюється ДФС шляхом проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування цим Критеріям. Моніторинг здійснюється ДФС на підставі аналізу даних звітних показників платника податку, наявної податкової інформації, а також інформації, поданої платником податку за формою згідно з додатком до цих Критеріїв, яка відображає специфіку господарської діяльності платника податку окремо за кожним видом економічної діяльності, якщо така інформація врахована комісією Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації.

У разі зупинення реєстрації платник податків – постачальник має право подати до податкового органу документи, що підтверджують операцію (її реальність тощо), у зв'язку з якою складено податкову накладну.

Дієвість даної системи з погляду правового механізму регулювання податку на додану вартість або її недосконалість нині актуальне питання. Чи здатна вона забезпечити дієвий правовий механізм контролю за справлянням податку на додану вартість, буде зрозуміло згодом. Детальніше на проблемах та недоліках правового механізму адміністрування податку на додану вартість (у тому числі системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування Критеріям оцінки ступеня ризиків) ми зупинимось у наступних статтях.

Нині можна стверджувати, що нормативно-правове забезпечення адміністрування податку на додану вартість протягом дії Податкового кодексу постійно змінюється. За майже сім років існування до Податкового кодексу вносились зміни 110 разів (у тому числі з питань функціонування податку на додану вартість). При цьому за цей час було прийнято майже стільки ж підзаконних нормативно-

правових актів (постанов, наказів), а також ДФС України (ДПА України, ДПС України, Міністерством доходів і зборів України) видано близько 1400 листів, що стосуються або стосувались питань правового регулювання адміністрування податку на додану вартість.

Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні були й досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контрольними органами та платниками податків. Про це свідчить також велика кількість справ як у процедурі адміністративного (близько 1100), так і судового (за даними Єдиного державного реєстру судових рішень, близько 2000) оскарження рішень контрольних органів у частині справляння податку на додану вартість.

Проаналізувавши останні зміни, які відбулись у законодавстві щодо адміністрування податку на додану вартість, можна стверджувати, що їх прийняття спрямовано на підвищення фіскальної ефективності його справляння. У зв'язку з чим держава за допомогою внесення змін до Податкового кодексу намагається запровадити додаткові (за можливості) дієві обмеження для платників податків з метою недопущення схем маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, однак без належного правового підґрунтя.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Враховуючи викладене, можна стверджувати, що підвищення ролі фіскальної ефективності податку на додану вартість за рахунок реформування нормативно-правового забезпечення може бути дієвим за умови належної правосвідомості платників податків і відновлення економіки. Тільки повна гармонізація правовідносин усередині системи контрольних органів (вирішення спірних питань та забезпечення самоконтролю за власною діяльністю), побудова чітко регламентованих відносин між ними та платниками податків (формування довіри платників податків до контрольних органів та гарантії виконання законодавства всіма учасниками податкових відносин) дозволять досягти найповнішого і своєчасного надходження до бюджету податкових платежів, у тому числі податку на додану вартість.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур [Електронний ресурс] : Закон України від 19.05.2011 р. № 3387 / Інформаційний-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу [Електронний ресурс] : Закон України від 07.07.2011 р. № 3609 / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм [Електронний ресурс] : Закон України від 24.05.2012 р.

№ 4834 / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

5. Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм [Електронний ресурс] : Закон України від 07.06.2012 р. № 4915 / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 05.07.2012 р. № 5083 / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

7. Про запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] : Закон України від 15.07.2015 р. № 609-VIII / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р. [Електронний ресурс] : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращання інвестиційного клімату в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

12. Про державну підтримку сільського господарства України [Електронний ресурс] : Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua

13. Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, та Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 13.06.2017 р. № 567 / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет-ресурс “Ліга-Закон”. – Режим доступу : www.ligazakon.ua