

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра міжнародного, європейського права та цивільно-правових дисциплін

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА
зі спеціальності 081 «Право»

**Тема: Перспективи гармонізації законодавства України та ЄС щодо податку
на додану вартість**

Завідувач кафедри _____ к.ю.н. Завгородня В. М.

Керівник проекту _____ к.ю.н. Кунцевич М. П.

Виконавець

студентка групи Ю.м-71 _____ Клочко Е. Д.

ЗМІСТ

| | |
|--|------------|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ I ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ, ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ЕВОЛЮЦІЇ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ..... | 9 |
| 1.1 Впровадження та розвиток податку на додану вартість в Україні | 9 |
| 1.2 Елементи, ознаки та функції податку на додану вартість | 20 |
| 1.3 Порядок справляння ПДВ в Україні та зарубіжних країнах | 31 |
| РОЗДІЛ II ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ..... | 44 |
| 2.1 Правові засади забезпечення процесу відшкодування податку на додану вартість | 44 |
| 2.2 Процес відшкодування податку на додану вартість в Україні, підстави та умови відшкодування..... | 50 |
| 2.3. Проблемні аспекти при відшкодуванні податку на додану вартість, законодавчі прогалини та шляхи їх подолання..... | 59 |
| РОЗДІЛ III ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ДОСВІД ЄС І ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ..... | 69 |
| 3.1 Основні напрямки роботи фіскальних органів щодо удосконалення процесу відшкодування податку на додану вартість..... | 69 |
| 3.2 Європейський досвід удосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість та можливість впровадження в українській податковій системі | 79 |
| 3.3 Перспективи вдосконалення правового механізму відшкодування податку на додану вартість в сучасних економічних умовах в Україні..... | 93 |
| ВИСНОВКИ | 101 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:..... | 108 |

ВСТУП

Постановка проблеми. Актуальність теми дослідження. Серед податкової системи України та ширшої системи оподаткування України вагоме місце наразі відводиться чи не най специфічному з податків – податку на додану вартість. Специфіка даного податку проявляється не лише тому що він відноситься до плеяди непрямих податків, але й тим що податок на додану вартість є одним з основних з наповнюючих складових державного бюджету, і при цьому одним «наймолодших» в податковій системі як України, так і країн Європейського Союзу та інших країн.

Основна особливість податку на додану вартість полягає тому, що для нього характерним є відшкодування зайво сплачених сум, у зв'язку зі сплатою податку на додану вартість при придбанні товарів, робіт, послуг що відносяться до валових витрат виробництва й обігу.

В нашій державі податок на додану вартість займає чільне місце з 1992 року, і особливо з 2011 що ознаменувався прийняттям Податкового кодексу України. Проте, найбільша проблема податку на додану вартість, що також відрізняє його від інших непрямих податків, є еволюційні методи ухилення від його сплати. Дана проблема пов'язана з бюджетним відшкодуванням була і є актуальною для дослідження на кожному етапі розвитку податкового права і податкових правовідносин як високорозвинених європейських країн, так і країн на шляху входження в європейський правовий простір.

Не дивлячись на постійне вдосконалення механізмів справляння та повернення ПДВ, який є одним із бюджетоформуючих податків, Україна досі залишається державою, в якій надходження до Державного бюджету України не відповідають її фінансовим потребам. Як слушно зауважив П.Л. Кулик, жоден з бюджетоформуючих податків сьогодні не обговорюється так активно, як податок на додану вартість, оскільки лише цей податок, через можливість ухилення від оподаткування та відшкодування його з бюджету, здобув репутацію

“криміногенного”, залишаючись при цьому основним бюджетоформуючим податком.

Ступінь розробленості теми. Питанням справляння та адміністрування ПДВ, як найбільш дискусійним у податковому праві та фінансовій науці, присвячена значна кількість досліджень таких вчених як В. В.Баліцька, Е. В.Дмитренко, С.В. Кирпа, П.Л. Кулик, М.П. Кучерявенко, В. М.Мельник, О. В.Солдатенко, В. В. Парнюк, О.В. Сторожук, Л.М. Федун, О.С. Червінська, Ю. В.Ярмоленко та інших.

Євроінтеграційні прагнення України зумовлюють необхідність гармонізації законодавства України із правом Європейського союзу, в тому числі у податковій сфері, що зумовлює потребу подальших наукових досліджень.

Слід зазначити, що наявність ПДВ у податковій системі держави є обов’язковою умовою її приєднання до ЄС, так як фінансові надходження від податку на додану вартість складають один з основних джерел формування бюджету ЄС. Відповідно до ст. 22 Угоди про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковану Україною 16 вересня 2014 року (далі – Угода) [1], сторони зобов’язуються здійснювати співробітництво у сфері боротьби зі злочинністю та корупцією, для вирішення *inter alia*, в тому числі, проблеми економічних злочинів, зокрема злочини у сфері оподаткування. У відповідності зі ст. 127 Угоди, кожна Сторона докладатиме необхідних зусиль для забезпечення впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду у сфері фінансових послуг та для боротьби з ухиленням від сплати податків на всій її території. Глава 4 Розділу V передбачають спільні заходи Сторін у сфері оподаткування. Згідно зі ст. 349 Угоди Сторони співробітничать з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. Стаття 353 Угоди передбачає поступове наближення до структури оподаткування, визначеної у *acquis* ЄС, а ст. 351 Угоди – посилення і зміцнення співробітництва Сторін, спрямованого на вдосконалення

і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків.

Заходи, які слід вжити Україні на виконання цих положень Угоди, деталізовані у Плані заходів з імплементації розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, на 2017-2019 роки, та у Плані заходів з імплементації розділу IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, на 2016-2019 роки, затвердженими Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 р. № 847-р. (далі – План заходів) [2].

Пункт 18 цього Плану заходів розділу V передбачає удосконалення управління у сфері оподаткування, в тому числі: 1) імплементацію окремих положень Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [3] (далі – Директива 2006/112/ЄС) протягом 2017-2019 років (п.п. 3) – імплементацію положень Директиви, за винятком статей 5-8, 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 (положення, що застосовуються до держав-членів ЄС); статей 281-294, 295- 305, 306- 325, 326-332, 333-343, 348-349, 358-369 (щодо спеціальних податкових режимів), мають бути впроваджені протягом 5 років з дати набрання чинності цією Угодою [4]; 2) розроблення планів імплементації Тринадцятої Директиви Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17 листопада 1986 р. про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту [5] - заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства

(п.п. 6); 3) зменшення обсягу заборгованості з відшкодування податку на додану вартість порівняно з попередніми періодами (п.п. 7).

Пункт 37 Плану заходів з імплементації розділу IV передбачає імплементацію Регламенту Ради (ЄС) 1186/2009, що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит країн [6] (розділ I «Сфера застосування та визначення» та розділ II «Звільнення від ввізного мита»), та Директиви Ради (ЄС) 2007/74/ЄС про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн [7] (розділ 3 «Кількісні обмеження») протягом 3 років з дати набрання чинності Угодою.

У зв'язку із зазначеним, **метою** даної роботи є порівняльно-правовий аналіз права ЄС та національного законодавства щодо справляння та відшкодування ПДВ та пошук шляхів їх подальшої гармонізації для забезпечення виконання Україною взятих на себе міжнародних зобов'язань.

Відповідно до мети дослідження визначені такі основні **завдання**:

- 1) дослідити механізм справляння та відшкодування ПДВ в Україні;
- 2) проаналізувати досвід ЄС щодо справляння та відшкодування ПДВ;
- 3) запропонувати шляхи вдосконалення вітчизняного механізму відшкодування ПДВ та окреслити перспективи гармонізації законодавства ЄС та України щодо ПДВ.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають при справлянні та відшкодуванні ПДВ в Україні та ЄС.

Предметом дослідження виступають акти права ЄС та національне законодавство, які встановлюють механізм справляння та відшкодування ПДВ.

Теоретичну базу роботи склали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених. **Методологічною основою дослідження** є комплексне використання принципів і методів філософсько-світоглядного, загальнонаукового та спеціально-наукового підходів. Автором були використані філософські, загальнонаукові, спеціально-наукові та конкретно-наукові методи пізнання.

Історичний метод наукового дослідження застосовано для з'ясування особливостей появи, впровадження та розвитку механізму справляння та відшкодування ПДВ в Україні та зарубіжних країнах. Формально-юридичний метод застосовувався при аналізі положень нормативно-правових актів зарубіжних країн, актів українського законодавства та міжнародних договорів. Порівняльно-правовий (компаративний) метод дозволив виявити загальні тенденції розвитку механізму справляння та відшкодування ПДВ в Україні та ЄС, а також окреслити перспективи гармонізації законодавства ЄС та України щодо ПДВ.

Новизна дослідження дипломної (магістерської) роботи розкривається в наступних положеннях:

1. Проаналізовано теоретичні та практичні недоліки механізму адміністрування та відшкодування податку на додану вартість, зокрема шляхи ухилення від його сплати та схеми незаконного відшкодування ПДВ, запропоновано шляхи усунення цих недоліків.

2. Обґрунтовано необхідність реформування механізму відшкодування ПДВ, оскільки економіка нашої держави знаходиться на стадії реформування та входження в європейський правовий простір, а також з огляду на значення ПДВ для економіко-правового сектору в державі.

3. Обґрунтовано позитивну роль нового автоматизованого електронного методу обслуговування платників податків через систему електронного адміністрування ПДВ та зокрема електронного відшкодування податку на додану вартість через обслуговування тріадою органів державної влади (ДФС – Міністерство фінансів – ДКС України) єдиного Реєстру отримувачів бюджетного відшкодування.

4. Запропоновано шляхи гармонізації законодавства України та ЄС щодо податку на додану вартість.

Практичне значення результатів дипломного дослідження полягає в тому, що вони можуть бути використані для подальших досліджень способів вдосконалення механізму відшкодування ПДВ, для внесення змін та доповнень до

Податкового кодексу України та інших нормативних актів, підзаконних актів щодо врегулювання питань адміністрування і відшкодування ПДВ, зокрема і Кримінального кодексу України щодо відповідальності за незаконні дії з приводу отримання неправомірного відшкодування ПДВ, у практичній діяльності фіскальних органів, а також у навчальному процесі під час викладання податкового права України.

Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 119 сторінок, список використаних джерел міститься на 11 сторінках (95 найменування).

Апробація кваліфікаційної роботи магістра:

1. Кунцевич М.П. Перспективи гармонізації законодавства України та Європейського союзу щодо податку на додану вартість / Кунцевич М.П., Клочко Е.Д. // Юридичний науковий електронний журнал. - 2018. - №1. - С.101-104. - Режим доступу: http://lsej.org.ua/1_2018/29.pdf

РОЗДІЛ I

ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ, ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ЕВОЛЮЦІЇ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Впровадження та розвиток податку на додану вартість в Україні

На сьогоднішній день в Україні існує своя сформована за роки незалежності система оподаткування, яка є не просто копіюванням школи зарубіжних країн, а є предметом надбання власного економічного досвіду в сукупності з імплементованим правовим доробком зарубіжних країн, зокрема країн Європейського Союзу.

Кожна система оподаткування держави є відображенням правової та економічної дійсності такої держави, через які прослідковуються та висвітлюються економіко-соціальні умови окремо взятої країни, загальний рівень розвитку економіки, соціальної сфери, тенденції зовнішньої та внутрішньої політики, традиції народу, географічне положення, кліматичні умови та ряд інших чинників.

В зв'язку з цим, склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, їх обчислення, форми розрахунків, організація фіскальної служби в тій чи іншій країні значно різняться.

На жаль в Україні з роками простежується тенденція до змін оподаткування не завжди економічно обґрунтованих, без відповідного прогнозування їхнього впливу на макро- і мікроекономічні показники, завчасного чи такого що не відповідає очікуванням чи можливостям нових фінансових інструментаріїв системи оподаткування, або ж такі нововведення не здатні адаптуватися в умовах створених для їх функціонування.

Відтак, проблемні питання суперечності постійно супроводжують податкову сферу, а особливо гостро вони виникають з приводу функціонування і

адміністрування податку на додану вартість, який є різновидом непрямих податків, та одним із основних у податковій системі як країн Європейського Союзу (далі – ЄС або Євросоюз), так і України.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – це частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), що надходить до бюджету після їх реалізації. Інакше кажучи, ПДВ – це непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни товару, який сплачується споживачами [8].

ПДВ – це один із найбільш розповсюджених податків у світі, що належить до категорії універсальних акцизів, тобто характеризується широкою базою та єдиною ставкою оподаткування [9, с. 88].

Уперше ПДВ було запроваджено у Франції в 1954 р. Морісом Лоре. Потім ПДВ набув великого поширення: спочатку в країнах Європи, а згодом – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. ПДВ впроваджений і стягується близько в 140-ка країнах світу та є одним із основних податків ЄС.

Важливим аспектом є той факт, що наявність ПДВ у податковій системі країни є обов'язковою умовою для вступу нових членів до Євросоюзу. Серед розвинутих країн ПДВ немає лише у США та Японії. Там стягується податок з продажів, у Японії за ставкою 5%, а у США встановлюється у кожному штаті окремо, або може бути відсутній [10].

У деяких країнах закони про ПДВ вимагають обов'язкової реєстрації платників спеціально з метою сплати цього податку (Бельгія, Великобританія, Німеччина, Данія, Італія, після введення в дію Закону — Україна). В інших країнах такої вимоги немає.

Перед кожною з країн, які вводили ПДВ, поставало питання, на які товари, послуги, види діяльності має поширюватися цей податок. Чи має він охоплювати тільки товари, чи також і послуги; чи має він поширюватися лише на процес виготовлення товару і його виробництво, чи включати також і торгівлю. Кожна держава по-своєму вирішувала цю проблему.

В більшості країн ПДВ застосовується і до сфери виробництва, і до надання послуг, і до сфери торгівлі. В ряді країн об'єктом оподаткування є не тільки надання товарів та послуг, але й будівництво (Франція). Є країни, в яких ПДВ поширюється практично на всі товари та послуги [11].

Динамічність розвитку економіки України значною мірою залежить від ефективності управління державними фінансами, а саме дієвості функціонування податкової системи. Зокрема особливу роль у системі національного оподаткування займає податок на додану вартість, бо саме він є основним бюджетоутворюючим податком.

Україна взяла за основу французьку модель ПДВ. На початку 90-х років цей податок був запроваджений для наповнення бюджету. На той час діяла ставка в розмірі 28%, на сьогодні – 20%.

Так, в національне законодавство податок було уведено першого січня 1992 р. із прийняттям Декрету Кабінету Міністрів «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р., який діяв до 1997 року, тобто до прийняття Закону про ПДВ [12].

За положеннями Декрету від 1993 року, суть адміністрування ПДВ полягала в наступному: надходження по податкам з обороту і продажу формувались за допомогою різниці в цінах, тобто сума податку визначалась як роздрібна ціна мінус оптова ціна. З часом стало зрозуміло, що в ринкових умовах таке оподаткування неможливе, тому що поряд з державними фіксованими і регульованими цінами існують вільні ціни.

Помітним недоліком Декрету «Про податок на додану вартість» було відсутність механізму бюджетної компенсації стійкого дебетового сальдо. Також вдосконалення потребувало питання моменту виникнення права на кредитування.

Другий етап розпочався 3 квітня 1997 року, коли було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість». З 1 жовтня 1997 року діяв Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року, який в багатьох аспектах позитивно відрізнявся від положень раніше діючого Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» [13].

Основні положення даного закону полягали в тому, що чистий податок, що підлягає сплаті до бюджету, враховується як різниця між сумою податку, нарахованого при реалізації товарів (робіт, послуг) і сумою податку, що сплачений або підлягає сплаті постачальникам за придбані товари (виконані роботи, надані послуги) матеріальні ресурси, паливо, вартість яких відноситься на витрати виробництва та обігу відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та податку за придбані та введені в експлуатацію основні виробничі фонди і взяті на облік нематеріальні активи [13].

Платник ПДВ має право на отримання податкового кредиту тільки за умови, якщо придбання будь-якого товару підтверджується податковими чи митними деклараціями, а при імпорті робіт (послуг) – актом, прийняття робіт (послуг) чи банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг).

Базуючись на основних принципах світової практики, цей закон, особливо в його першій редакції, був одним із найбільш прогресивних законів про податок на додану вартість серед країн Співдружності Незалежних Держав. Проте, до даного закону було внесено численні зміни та доповнення, що в свою чергу призводило не до чіткого тлумачення, а навпаки до множинних трактовок його приписів як з боку фіскалів, так і з боку платників, що створювало неабиякі труднощі з приводу його правильного тлумачення та застосування [14, с. 267].

Так, за такий незначний проміжок часу зміни до тексту Закону «Про податок на додану вартість» вносились сто двадцять дев'ятьма законами України. Для порівняння слід зазначити, що Декрет Кабінету Міністрів «Про податок на додану вартість» за 5 років свого існування змінювався всього лише 13 разів.

Крім того, існувало безліч інших законодавчих документів, що регулювали порядок сплати ПДВ. Закон втратив чинність на підставі новоприйнятого ПК України від 02.12.2010 року. Введенням в дію цього кодексу розпочався третій етап розвитку ПДВ в Україні. Характеристика етапів наведена в таблиці 1.

Таблиця 1.
Етапи становлення ПДВ в Україні

| Етап | Період | Сутність |
|------|--------------------|---|
| I | 1991-1997 рр. | прийняття декрету Кабінету Міністрів «Про податок на додану вартість» від 26.12.1992 р.; відсутність чіткого механізму бюджетної компенсації; надмірна кількість податкових пільг; не визначені зобов'язання бюджетів різних рівнів щодо компенсації. |
| II | 1997-2011 рр. | 1997 р. - прийнятий Закон України «Про податок на додану вартість»; зміни до податкового обліку: необхідність надання податкової накладної і занесення до книг обліку, за даними з них заповнення податкової декларації; встановлення єдиної ставки податку – 20% до бази оподаткування, яка додається до ціни товарів; часті законодавчі зміни – основний закон змінювався більше 50-ти разів, всього було внесено близько 129 законів про внесення змін; дохід від ПДВ надходить до державного бюджету. |
| III | 2011 р. – сьогодні | об'єднання податкових норм в єдиному кодифікованому правовому акті - Податковий кодекс України; заплановане зниження ставки ПДВ до 17% з 1 січня 2014 року, яке згодом було відкладено на невизначений час; введення реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних; створення електронного адміністрування ПДВ і відповідних Реєстрів, а згодом одного єдиного Реєстру. |

Згідно Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року, всі підприємства незалежно від форми власності сплачували податок на додану вартість у загальновстановленому порядку [13]. Закон 1997 року суттєво відрізнявся від Декрету Кабінету Міністрів України, який діяв до нього.

Так, за приписами Закону 1997 року ПДВ становив 20 відсотків від бази оподаткування і додавався до ціни товарів (робіт, послуг), тобто до бази оподаткування, а не включається до їхньої ціни, як було закріплено за положеннями Декрету [15, с.185].

Також важливим моментом є те, що із введенням у дію Закону 1997 року втратили чинність всі пільги, встановлені іншими законодавчими актами, наприклад як Законами України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України з питань пільгового оподаткування підприємств і організацій, всеукраїнських та міжнародних об'єднань громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» від 10 липня 1996 р., «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 1 липня 1993 р., «Про внесення змін і доповнень до декретів Кабінету Міністрів України про податок на добавлену вартість» від 19 листопада 1993 р. від оподаткування звільнялися: реалізація сільськогосподарської продукції в рахунок держконтракту та держзамовлення; товари, що імпортувалися всеукраїнськими та міжнародними об'єднаннями громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; вартість робіт з будівництва об'єктів соціальної сфери і житла, а також будівельно-монтажних робіт із спорудження об'єктів виробничого призначення сільськогосподарських підприємств; роботи з благоустрою (озеленення, зовнішнє освітлення, експлуатація міських доріг) та ін. [16, с. 214].

Також втратили пільги окремі підприємства, що займалися специфічною діяльністю, зокрема, підприємства з виготовлення пам'ятників з мармурового криштива та природного каменя до прийняття Закону вважалось таким, що надає ритуальні послуги, а після введення в дію Закону 1997 року, такі суб'єкти підприємницької діяльності (далі – СПД) вже не могли користуватись пільгою на ПДВ.

У Законі України «Про податок на додану вартість» 1997 року були тільки два підпункти щодо діяльності такого виду підприємств. Згідно з підпунктом 5.1.14 Закону від 1997 року звільнялися від оподаткування операції з надання культових послуг та продажу предметів культового призначення релігійним

організаціям за переліком, встановленим Постановою Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 р. № 1010 [17].

Згідно з підпунктом 5.1.15 Закону 1997 року звільнялися від оподаткування операції з надання послуг з поховання будь-яким платником податків. Законом не передбачено створення будь-якого переліку послуг з поховання. З введенням у дію цього Закону 1997 року пільга надалися тільки тим підприємствам, які безпосередньо надають послуги з поховання. Ці підприємства складали калькуляцію вартості послуг. До калькуляції могли включатися як складові частини, так і вартість вінків, копання могил, замовлених автобусів, послуг супроводжуючого та ін. Саме вартість такої калькуляції не оподатковувалася ПДВ згідно Закону 1997 року [18, с. 205].

При цьому Закон «Про податок на додану вартість» 1997 року визначав платників податку, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету.

Так, платником ПДВ був як суб'єкт, так і не суб'єкт підприємницької діяльності (юридичні та фізичні особи) за умови, що обсяг їхніх оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [15, с.197].

Зміни внесені Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість» від 14 вересня 2000 р. в Україні, як і в більшості країн, до числа платників ПДВ входили як окремі особи, так і фірми, які здійснюють виробничу і комерційну діяльність на території держави, а також займаються ввезенням на її територію товарів та послуг.

Згодом згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законів України з метою стимулювання інвестиційної діяльності» від 15 липня 1999 р. було виключено підпункт з наступним змістом «... з оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних та дослідницько-

конструкторських робіт, що здійснюються за рахунок Державного бюджету України» [19].

База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначалася з їхньої договірної (контрактної) вартості визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законами України з питань оподаткування. До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податку [18, с.220-223].

Третій етап становлення ПДВ ознаменувався прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України). Як вся податкова система, так і ПДВ зазнав кардинальних змін та нововведень. Зокрема правове закріплення ПДВ в ПК України набуло більш чіткої та детальної правової регламентації. Метою цих змін була гармонізація національної податкової системи з європейськими нормами та стандартами, та підвищення національної конкурентоспроможності України у сфері розвитку бізнесового сектору у контексті інтеграції у ЄС [20].

Позитивними новаціями ПК України стало введення Єдиного електронного реєстру податкових накладних згідно ст. 201 ПК України, сума податку за якими складає понад 10 тис. грн. За відсутності реєстрації податкової накладної у відповідному Єдиному реєстрі платник ПДВ – покупець позбавляється права на включення сум ПДВ до податкового кредиту, але платник ПДВ – продавець не звільняється від обов'язку включення суми ПДВ до податкових зобов'язань. Крім цього, платники зобов'язані разом із декларацією за звітний період надавати до органів ДПС в електронній формі реєстри виданих та отриманих податкових накладних з метою виявлення розбіжностей з даними контрагентів [21, с. 15];

Також запроваджено реєстрацію платником ПДВ будь-якої особи за її добровільним рішенням, тобто скасовані усі додаткові умови, що обмежують таку

реєстрацію. Серед нововведень варто також відзначити скорочення термінів реєстрації платників ПДВ та податкових накладних. Такі кроки з дерегуляції призвели до різкого збільшення кількості платників ПДВ, яке за 8 місяців 2012 року склало 1,6 разів (з 12 тис. осіб до 19 тис.) [22].

Однак найбільш прогресуючим введенням стало впровадження автоматизованого механізму відшкодування податку, що значно прискорювало отримання обігових коштів платниками податку та сприяло підвищенню платоспроможності платників ПДВ. Проте, таке відшкодування містило і ряд недоліків, що ускладнювало отримання відшкодування, як приклад прив'язка права на відшкодування в автоматичному режимі до розмірів середньої зарплати на підприємстві та рівня зобов'язань з податку на прибуток.

При цьому з прийняттям ПК України, планувалося до 2014 року знизити ставку ПДВ з 2014 р. з 20 % до 17%, а згодом і до 15 % (як в деяких країнах ЄС, Кіпр, Люксембург). Проте, дана перспектива не мала успішного втілення, та зазнала нищівної критики як з боку фіскалів, економістів, фінансистів, так і з боку правознавців, оскільки одночасне зниження ставок податку на прибуток підприємств та ПДВ призвело б до різкого спаду доходності Державного бюджету. Крім того, у ПК України не передбачалося компенсаційних джерел, що покрили би втрати пов'язані зі зниженням ставок одразу двох бюджетонаповнюючих податків: ПДВ і податку на прибуток підприємств. Сумнівним також з точки зору доцільності та ефективності є положення стосовно зниження ставки ПДВ. Тому зважаючи на економічну недоцільність та неефективність вказаного зниження ставки ПДВ, дане питання було знято з порядку денного, оскільки не могло бути реалізовано в умовах гострого дефіциту ресурсів.

ПДВ – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до ціни продажу товару (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем [23].

ПДВ є провідною ланкою бюджетної системи України. ПДВ – один з наймолодших податків як в країнах ЄС, так і в Україні. Однак, не дивлячись на те,

що вперше ПДВ був інтегрований в податкові системи країн Західної Європи лише в середині ХХ ст., він набув поширення та впровадження у всіх країнах ЄС та країнах пострадянського простору, в тому числі і в Україні.

В юридичній літературі та міжнародній практиці, ПДВ, що сплачений суб'єктом підприємництва в процесі його господарської діяльності (в ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і послуг), називають вхідним ПДВ [4].

Таке визначення в Україні не використовується ні в нормативно-правових актах, ні в підзаконних актах чи роз'яснювальних листах, консультаціях ДФС України. В цілому, вхідний ПДВ – це сума сукупного ПДВ за придбаними товарами і послугами. В юридичній літературі зустрічається дещо інше тлумачення, як приклад В. Парнюк і О. Данілов визначають вхідний ПДВ як частину виручки від реалізації продукції, до складу якої входить цей податок [24].

Отже, введення ПДВ було обумовлено необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до державного бюджету для відновлення економіки після Другої Світової війни. Крім того, необхідність використання такого фактора як додана вартість на об'єкт оподаткування в європейських економіках була зумовлена побудовою загального ринку. Зокрема, Римський договір про створення Європейської економічної спільноти (далі – ЄЕС) в 1957 р. передбачав розробку і застосування ряду заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн-членів ЄЕС, а наявність ПДВ в податковій системі стало неодмінною умовою вступу в ЄЕС [25, с. 42].

Отже, в цілому ПДВ як відносно новий, непрямий податок має ряд як позитивних, так і негативних наслідків впровадження. Позитивним аспектом є те, що з одного боку, ПДВ утримується при здійсненні кожної операції, що забезпечує додаткові надходження до бюджету, а з іншого – у зв'язку з частковим утриманням ПДВ, він не накопичується в ціні товару. Головним недоліком ПДВ є досить складний і важкоздійснюваний процес адміністрування, і тим паче відшкодування. Однак, саме введення ПДВ в систему оподаткування найбільш розвинених країн Європейського Союзу та інших зарубіжних країн пояснюється не тільки новим витком розвитку економічної науки, але й нагальної потреби

розвитку економіки держав для збільшення дохідності бюджетів і акумулювання коштів з кожної проведеної господарської операції особливо серед великих бізнесових структур.

Подальше вдосконалення та необхідність постійних змін в процесі адміністрування ПДВ пояснюється тим, що ПДВ відносно недавно введений в податкову систему України і країн ЄС отримав і набув поширення порівняно недавно, тому потребує процесів удосконалення та адаптування до тої економіки країни в якій він вводиться та справляється. Загальною тенденцією для всіх країн, що запровадили ПДВ, стало швидке перетворення цього податку в один з головних в податковій системі.

Згідно з даними Звіту про виконання Державного бюджету України за 2015 р., опублікованими Державною казначейською службою України, ПДВ є найбільш великим за обсягом з усіх податків, які формують державний бюджет України [26, с. 38]. І безперечно сприяла цьому за останні три роки головна новація електронного адміністрування ПДВ.

Згідно Закону України від 28.12.2014 №71 –VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» суть даної реформи полягала у змінах адміністрування ПДВ, а саме у запровадженні системи електронного адміністрування ПДВ та одночасного введення нових правил такого адміністрування [27].

Сама система електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ) не впроваджує кардинальних змін до загальних принципів стягнення ПДВ, затверджених ПК України, проте встановлює принципово новий порядок доступу платників до податкової інформації щодо діяльності платника, його стану (заборгованість, недоїмка, надлишок сплати, можливість відшкодування тощо). Основні норми кодексу, що визначають суб'єктний склад платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, не змінюються.

1.2 Елементи, ознаки та функції податку на додану вартість

ПДВ в Україні та в більшості країн ЄС є загальнодержавним непрямим податком, що встановлений спеціальними законами з питань оподаткування чи кодифікованими актами законодавства на кшталт ПК України, на споживчу вартість та суб'єктами підприємницької діяльності, як юридичними так і фізичними особами на всіх етапах споживання товару, послуги.

Так, першою ознакою ПДВ є те, що даний податок є загальнодержавним та стягується до державного бюджету, як в країнах ЄС так і в Україні згідно ПК України і як будь-який податок є безумовним платежем.

Суть ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з новоствореної вартості і сплачується до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт чи надання послуг.

Як слушно зазначає Світовий О. М., додана вартість є новою вартістю, що створює підприємство в процесі виробництва продукції. Якщо об'єднати усю додану вартість підприємств відповідної галузі економіки чи підкомплексу, то цей показник буде відображати новостворену вартість по цій галузі чи підкомплексу. В цілому ж по країні валова додана вартість – це валовий внутрішній продукт, а чиста додана вартість (валова додана вартість без урахування амортизації) – національний дохід [16, с. 213].

В країнах ЄС та інших європейських країнах ПДВ також називають – третьою і найбільш складною формою універсальних акцизів, який стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість [28, с. 10].

Те, що ПДВ є непрямим податком не заперечується ані податківцями, ані юристами практиками чи економістами, ані науковцями. Як приклад, М. Бондар, Л. Ловінська, Н. Лисенко та інші науковці визначають ПДВ як загальнодержавний

непрямий податок на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення державного бюджету [29].

Додана вартість – це приріст вартості товару/послуги/роботи, яка створюється на всіх етапах його виробництва і реалізації. Відповідно, ПДВ являє собою законодавчо встановлену частину такого приросту вартості, яка стягується в бюджет. При цьому, оплачується ПДВ покупцем товару, шляхом включення його у ціну, а вноситься в бюджет продавцем. Саме тому ПДВ називають непрямим

Отже, другою визначальною ознакою слід зазначити те, що даний податок відноситься до непрямих податків, і є однією з форм універсальних акцизів.

Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. визначено основні елементи ПДВ як: платники, об'єкти оподаткування, база оподаткування, ставки, порядок нарахування та сплати [20]. Одиниця оподаткування також є елементом ПДВ як податку, проте не є основним елементом податку в розумінні ПК України.

Оскільки в будь-якій державі ПДВ встановлюється спеціальними законами або кодифікованими актами ПДВ, а кошти від його справляння спрямовуються на головну мету оподаткування в цілому, - забезпечення суспільних потреб, можна стверджувати про публічність ПДВ як будь-якого податку.

Отже, третя ознака ПДВ, - публічність, адже кошти, отримані від справляння ПДВ спрямовуються на задоволення державних витрат на управління, оборону, регулювання економіки, підтримку соціально незахищених верств населення, міжнародне співробітництво тощо.

Надалі слід відмітити четверту ознаку ПДВ як обов'язковість як і будь-якого податку та виходячи з його нормативного закріплення в законодавчих актах з питань оподаткування, а в Україні це ПК України на закріпленні обов'язкових елементів ПДВ.

Так, законодавець закріплює визначення платника податку у загальній нормі статті 15 ПК України. Однак зазначене визначення слід розуміти як загальне визначення платника як суб'єкта податкових відносин. Згідно п. 15.2 ст.

15 ПК України кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами [20].

Науково-практичний коментар до ПК України містить перелік платників податку виключно для цілей оподаткування ПДВ, таким чином будь-яка суперечність між статтею 180 ПК України та статтею 15 ПК України відсутня. Це стосується і застосування в тексті розділу V терміна «платник податку», що застосовується виключно в розумінні статті 180 ПК України [23].

Отже, платником ПДВ є:

1) будь-яка особа, що провадить господарську (підприємницьку) діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник ПДВ;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник ПДВ;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном;

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у статті 172 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [20, 23].

На сьогодні згідно статистичних даних та думок науковців, ПДВ є найбільш бюджетоутворюючим податком, а питома вага надходжень з ПДВ за 2011-2015 рік включно становить 44-50% [30, с. 66-67; 31, с. 750]. Однак факт залишається фактом, що у процесі бюджетного відшкодування ПДВ держава подекуди втрачає більше ніж отримує від стягнень, тому питання фінансової ефективності даного податку гостро стоїть в умовах сучасного сьогодні.

Так, обсяги бюджетного відшкодування з ПДВ зросли з 34 млрд. грн. у 2009 р. до 120 млрд. грн. у 2017 р., відшкодування за цей період зросло в 3,5 рази. Щодо частки ПДВ із вироблених товарів та послуг, яка була відшкодована, то за період з 2009–2017 рр. найменша частка була в 2011 та 2012 рр. – 51,6%, а найвища – у 2010 р. – 76% [32].

Ще одним обов'язковим елементом ПДВ є об'єкт оподаткування, який змінювався неодноразово, розширюючись при прийнятті Закону України «Про податок на додану вартість» 1997 року та неодноразово змінюючись численними Законами про внесення змін до ПК України.

Статтею 185 ПК України визначено перелік операцій, що є об'єктами оподаткування ПДВ. Зазначені операції поділяються на п'ять груп, визначених в статті. Цікаво, що об'єктом оподаткування податком (тим, з чим згідно ст. 22 ПК законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку) є саме операції, а не товари, роботи чи послуги. При цьому, перелік операцій, що є об'єктами оподаткування податком не є вичерпним, а операція вважається об'єктом оподаткування у випадку, якщо вона навіть і не вказана як така в тексті кодексу, однак відповідає тим обов'язковим ознакам, що містяться в ньому [20].

Об'єктом оподаткування є операції з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України. Термін «постачання товарів» вживається в тексті ПК України в значенні, відмінному від значення терміна

«поставка», що надається йому цивільним або господарським законодавством. Сутність правового регулювання податкових відносин полягає в оподаткуванні операції, виходячи не з її правової форми, а з економічного змісту операції. З огляду на зазначене податкове право оперує власним понятійним апаратом, що використовується виключно для цілей оподаткування, регулювання податкових відносин.

Окреме місце займають операції, що не призводять до відчуження майна платника та не виводять його із господарського обороту, однак відносяться до об'єкту оподаткування з метою, як правило, запобігання мінімізації оподаткування з використанням відповідних правових конструкцій. До таких операцій, зокрема, належать ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника та передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення [23].

Наступним об'єктом оподаткування є операції з ввезення товарів на митну територію України. Відповідно до статті 4 Митного кодексу України ввезення товарів, транспортних засобів на митну територію України, вивезення товарів, транспортних засобів за межі митної території України - це сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів, транспортних засобів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку.

В даному випадку об'єктом оподаткування, на відміну від об'єкту, вказаного в підпункті "а" пункту 185.1 є не перехід права власності на товари, а сам факт переміщення товарів через митний кордон України на митну територію України. Визначення митної території України міститься в ст. 9 Митного кодексу України. Податок на додану вартість є податком на внутрішнє споживання, а тому будь-який товар (якщо інше не зазначено в законі), що надходить на територію держави обкладається податком в момент допуску до вільного обігу [18, с. 234].

Також ПК України встановлює і базу оподаткування. Згідно загальних положень ПК України, а саме статті 23 «база оподаткування», базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики

певного об'єкта оподаткування. База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання» [20].

Згідно п. 23.1 науково-практичного коментарю до ПК України, поняття «база оподаткування» та «об'єкт оподаткування» не є тотожними, оскільки вони різняться за змістом, проте між ними існує прямий нерозривний зв'язок. База оподаткування є вартісною, кількісною, фізичною чи іншою характеристикою об'єкта оподаткування у показниках, відносно яких встановлена ставка податку [23].

База оподаткування є одним з основних елементів будь-якого податку, тому законодавець завжди прописує в нормах спеціального закону з питань оподаткування такий елемент. Визначення цього елемента є обов'язковою умовою при встановленні конкретного виду податку. За його відсутності податок не може вважатись законно встановленим.

При цьому база оподаткування конкретним податком встановлюється в по кожному податку окремо. В кожному розділі ПК, присвяченому конкретному виду податку (збору), є норма, яка визначає базу оподаткування цього податку (збору). Наприклад, розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб» містить ст. 164 «База оподаткування», а розділ V «Податок на додану вартість» включає кілька статей щодо бази оподаткування. Це пов'язано з тим, що законодавець в ст. 185 ПК називає кілька об'єктів оподаткування ПДВ і по кожному з них визначає окремо базу оподаткування [20].

Отже, база оподаткування ПДВ як окремого податку встановлена спеціальною нормою статті 188 ПК України і розкриває суть здійснення оподаткування об'єкта ПДВ в разі постачання товарів чи послуг.

Ще однією обов'язковою складовою, а згідно ст. 7 ПК України обов'язковим елементом ПДВ як і будь-якого податку є ставка податку.

В Україні ПДВ з'явився як податок з двома рівнями ставок — 28% і 22%. Наразі основна ставка ПДВ становить 20 %, проте є ставка 0 і 7 % [20].

Так, за основною ставкою ПДВ оподатковуються операції визначені статтею 185 ПК України до яких відносяться більшість господарських операцій, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовують ставки 7% та 0%. За ставкою 0 % оподатковуються окремі господарські операції для експорту товарів визначені статтею 195 ПК України. І за ставкою 7 % оподатковуються операції щодо постачання лікарських засобів та медичних препаратів на митній території України та їх ввезення на митну територію України [20]. Цікавим є той факт, що експорт товарів за кордон з України обкладається ПДВ за ставкою 0%, але при цьому такий експортер має право на відшкодування з бюджету ПДВ, сплаченого ним раніше при виробництві або купівлі товару, що експортується.

В цілому основна ставка ПДВ в Україні відповідає рівню середньої стандартної ставки ПДВ у країнах ЄС, яка до того ж має тенденцію до зростання з 19,5% у 2008 році до 21,5% у 2017 році. Згідно із ч. 1 ст. 97 Директиви Ради 2006/112/ЄС, основна ставка ПДВ не може бути менше 15% [3].

Отже, ставка ПДВ повинна бути завжди законодавчо встановлена, обумовлена соціоекономічними умовами в країні та не нижчою від рівня 15 %, оскільки вона впливає на наповнення бюджету країни та впливає на рівень цін, а значить і на інфляційні процеси в державі.

Ще однією ознакою податку на додану вартість є його обов'язковість як будь-якого податку чи збору. Обов'язковість вперше з'являється в Декларації прав людини і громадянина, тоді мова йшла про обов'язок громадян сплачувати обов'язкові внески на утримання збройних сил та витрат на управління.

Сплата ПДВ хоча і передбачає добровільність платежу, але не засновується на відповідному бажанні тієї чи іншої особи його сплачувати. Обов'язок виникає в силу законодавчого припису, що підлягає неухильному виконанню. Обов'язковість податку – ознака, яка відрізняє податок від неподаткових платежів. Обов'язковість базується на статті 67 Конституції України [33] і підкріплена обов'язком встановленим статтею 16 і пункті 36.1 статті 36 ПК України, який розуміється як неможливість ухилення від сплати податку [20]. Також

обов'язковість проявляється в першочерговості зарахування податкових платежів в бюджет поза залежністю від напрямів спрямування.

М.П. Кучерявенко, зазначає, що податковий обов'язок має складну структуру: «сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому сенсі. Виходячи з цього можна зробити висновок, що податковий обов'язок в широкому розумінні включає: обов'язок з ведення податкового обліку, обов'язок по сплаті податків та зборів; обов'язок з податкової звітності [34, с.126].

Щодо наступної, шостої ознаки ПДВ, то до неї слід віднести спеціальну процедуру справляння ПДВ. Оскільки ПДВ є специфічним податком, адміністрування є без перебільшень одне з найскладніших у здійсненні, то процедурі справляння ПДВ відноситься особлива роль та увага, особливо бухгалтерів суб'єктів господарювання, фіскалів та звісно ж науковців.

Так як відносини з приводу справляння ПДВ урегульовані нормами податкового законодавства, основою якого є імперативні норми, то будь-яка свавільна, довільна поведінка та навіть диспозитивність у такій поведінці платника не допустима.

Спеціальна процедура виконання податкового обов'язку виражається через встановлену законом послідовність дій з виконання його елементів, так як виникнення одного його елемента пов'язане з виконанням іншого.

Спеціальна процедура адміністрування ПДВ встановлена Розділом V ПК України. Систем адміністрування ПДВ за останні роки зазначала численних і кардинальних змін, особливо в частині що стосується впровадження Системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), автоматизованого відшкодування ПДВ, створення Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН), Реєстру платників ПДВ, що мають право на бюджетне відшкодування тощо.

Отже, наразі в Україні є повністю сформована та удосконалена процедура адміністрування ПДВ, яка з 2015 року є автоматизована і забезпечується СЕА ПДВ закріпленою статтею 200-1 ПК України та деталізовано Порядком електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженим

постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року №569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [35].

До сьомої ознаки ПДВ як і будь-якого податку та збору слід віднести грошовий характер в якому він справляється, оскільки ПДВ справляється у процентному відношенні від здійснюваної господарської операції, в ціні якої 20% (як основна ставка) відводиться ПДВ. ПДВ справляється таким чином, що на кожному етапі виробництва до собівартості додається 20% податку, які продавець «відносить» до бюджету, а покупець зі свого боку записує собі як «ПДВ кредит» і зменшує на цей «кредит» свої податкові зобов'язання, коли продає продукцію наступному виробнику.

Відповідно до пункту 35.2 статті 35 ПК України, сплата податку може здійснюватись у готівковій та безготівковій формі. В більшості випадків застосовується національна валюта України, а кошти зараховуються на рахунок в державній казначейській службі. У випадках отримання доходу в іноземній валюті, податкові зобов'язання розраховуються в національній валюті за курсом Національного банку України на день отримання доходу [20].

Восьмою ознакою ПДВ як загальнодержавного податку є його нецільовий характер, оскільки податкові надходження від сплати ПДВ зараховується до загального фонду Державного бюджету, де знеособлюються для того, щоб фінансування певних витрат державного бюджету не було прив'язане до конкретних надходжень.

Отже, враховуючи вищевикладене можна виокремити призначення ПДВ, як перше це поповнення доходів державного бюджету країни, а по-друге, використання податку з метою стимулювання економічного розвитку.

Щодо функціональної складової ПДВ, то він виконує наступні функції:

- 1) фіскальна, що полягає у забезпеченні наповнюваності державного бюджету, оскільки держава повинна отримувати не просто достатню кількість надходжень, а такі надходження повинні бути постійними і стабільними;

- 2) регулююча, що полягає у диференціації умов оподаткування для різних груп платників, у ПДВ це виявляється у ставках та умовах оподаткування різних груп платників. Основна мета при цьому - забезпечення неперервності інвестиційних процесів, зростання фінансових результатів бізнесу, сприяння збільшенню надходжень;
- 3) контролююча або контрольна, яка проявляється опосередковано через діяльність компетентних органів по контролюю за своєчасністю та повнотою сплати податків, або іншими словами – під час здійснення податкового контролю [36].

Враховуючи встановлені ознаки та функції ПДВ, доцільно навести переваги даного податку, так до переваг ПДВ можна віднести:

- 1) відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту;
- 2) рівність умов щодо сплати як виробниками, так і продавцями;
- 3) постійне безперебійне та ритмічне надходження коштів до бюджету держави;
- 4) ПДВ регулює розмір зарплати і ціни, впливає на інфляційні процеси стримуючи їх;
- 5) стримує кризу перевиробництва і прискорює витіснення з ринку слабких підприємств;
- 6) включає механізми взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань;

На думку Харченка Н.В. перевага ПДВ полягає в тому, що він дає змогу відслідковувати величину податку на кожному етапі виробництва або споживання. ПДВ було запроваджено в якості одного з методів непрямого оподаткування, оскільки він забезпечував податковий нейтралітет як на національному рівні і між країнами-членами, так і на рівні країн, що не є членами ЄС. Було прийняте рішення спрямовувати частину доходів від ПДВ на фінансування бюджету ЄС (частина «власних ресурсів»). Це заклало підвалини процесу гармонізації податку на додану вартість [37].

Однак ПДВ як і будь-який інший податок має і ряд недоліків, серед яких наступні:

- 1) складний механізм нарахування і сплати, попри постійне удосконалення та автоматизування;
- 2) складний розвиток виробництва;
- 3) стримує інфляцію при застосуванні високих ставок;
- 4) обтяжливий для середнього та малого бізнесу та мікропідприємств;
- 5) наявність численних схем для ухилення від сплати;
- 6) регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення;
- 7) потребує нагальної якісної та уважної підготовки персоналу фіскальних органів [18, с. 239].

Надаючи надалі розвитку даній темі, такий науковець як Харченко Н.В. зазначає першим недоліком непрямих податків їх зворотню пропорційність платоспроможності споживачів, інакше кажучи їх регресивний характер.

По-друге, непрямі податки відрізняються тим, що вимагають великих витрат на стягування. Необхідно утримувати великий персонал для спостереження за виробництвом обкладених товарів, щоб товари не проникали на ринок без оподаткування. На кожному заводі повинні бути особливі фінансові агенти, які стежать за виробництвом та за відпуском товарів з підприємства. Митні податки вимагають утримання цілої армії митної варті по всьому кордону держави для нагляду за тим, щоб не перевозилися і не проносилися контрабандні товари.

І, по-третє, стягування непрямих податків суперечить інтересам підприємців. Резюмуючи «за» і «проти» непрямих податків, можна зробити висновок, що у фінансовій науці активні заперечення проти непрямих оподаткування засновані на їх негативному впливі на ринкову економіку. Для економіки в цілому, вкрай важливо грамотно використовувати механізм непрямих оподаткування споживання, ретельно вивчаючи механізм впливу непрямих податків на підприємницьку активність [37].

Отже, ПДВ є загальнодержавним, обов'язковим, непрямим, безумовним, нецільовим податком, що справляється згідно встановлених норм податкового законодавства, у грошовій формі до державного бюджету, має ознаку публічності, сутність якого зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг.

1.3 Порядок справляння ПДВ в Україні та зарубіжних країнах

ПДВ як особливий вид акцизу почав впроваджуватися в 60-х рр. ХХ століття, наприклад в Бразилії - 1967, Данії - 1967, Німеччині - 1968, Нідерландах - 1969, Швеції - 1969, проте широкого розповсюдження отримав у 1970-х рр. Саме в цей період ПДВ був введений в Австрії - 1973, Бельгії - 1971, Великобританії - 1973, Ізраїлі - 1976, Італії - 1973, Колумбії - 1975, Кореї - 1977, Коста-Ріці - 1975, Люксембурзі - 1970, Норвегії - 1970, Панамі - 1977, Перу - 1973, Чилі - 1975. ПДВ поширився світом швидше, ніж будь-який інший податок у сучасній історії [38].

Оскільки наразі першість серед країн Європи та ЄС в економічному розвитку (окрім Німеччини та Франції, які входять в сімку економічно розвинутих країн) складають Фінляндія, Швеція, Норвегія, Данія, Бельгія, Нідерланди, Люксембург, Швейцарія, Австрія, то аналіз справляння ПДВ почнемо із Скандинавських країн.

Так, однією з групи економічно розвинутих країн Західної Європи є Данія. Данія – країна із досить високим рівнем податків. У структурі доходів бюджету приблизно половину займає податок на прибуток, що справляється із фізичних осіб. Як і в Україні, в Данії розмір податкової відповідальності залежить від статусу платника податків (резидента чи нерезидента) та від джерела отриманих доходів. Різні види доходів оподатковуються за різними ставками.

Згідно із законодавством Данії підприємство, що оперує матеріальними запасами, що підлягають оподатковуванню ПДВ, і мають річний оборот більше 20

тисяч датських крон, зобов'язані зареєструватися як платники такого податку. Якщо закордонне представництво не зобов'язане реєструватися на території Данії як окрема юридична особа, то від імені даного представництва реєстрації в якості платника ПДВ підлягає фізична особа-резидент Данії, або ж інша юридична особа, зареєстрована в Данії. Ставку ПДВ встановлено у розмірі 25%. Експортні поставки товарів та надання окремих послуг, як наприклад, медицина, освіта, пасажирський транспорт, фінанси, страхування і т.д., звільнені від сплати ПДВ. Проте з імпорتنих товарів ПДВ справляється за базовою ставкою 25% [399].

Декларації з ПДВ подаються у податкові органи щокварталу разом із документами (зазвичай платіжні доручення і первинна документація), що підтверджують факт сплати ПДВ не пізніше 10-ти денного періоду по закінченню звітного кварталу. У випадках несплати чи неповної сплати ПДВ накладаються штрафні фінансові санкції, а у разі переплати, такі суми ПДВ підлягають відшкодуванню із нарахованим на них відсотком.

У іншій Скандинавській країні – Норвегії, як і в більшості країн із розвиненою ринковою економікою, пріоритетне значення у доходах бюджету займає податок на прибуток. Фізична особа, котра фактично присутня чи має намір бути присутньою на території Норвегії більше шести місяців, рахується податковим резидентом для оподаткування із дня її прибуття [18, с. 345].

Підприємство, котре займається діяльністю, яка за законами Норвегії підлягає оподаткуванню ПДВ, зобов'язане зареєструватися у Державному Реєстрі платників ПДВ, якщо реалізаційні обороти товарів та послуг, що підлягають обкладанню ПДВ, перевищують 30 тисяч норвезьких крон на прояві 12-ти місячного періоду. Хоча податкові органи можуть зареєструвати підприємство і достроково.

Ставкою ПДВ у розмірі 23% оподатковуються обороти по реалізації товарів і послуг, а також експортні товари. Деякі операції звільнені від сплати ПДВ, наприклад, фінансова діяльність, страхові послуги, окремі професійні послуги та експортні операції. Податок на капіталовкладення у розмірі 7% застосовується замість ПДВ на окремі види виробничого обладнання [40].

Наступною державою, що належить до ряду Скандинавських країн, є Шведське королівство. Через специфіку фінансово-економічної політики держави основу її доходів складає податок на прибуток корпорацій. Система податку на додану вартість у Швеції перекликається із системою оподаткування Європейського Союзу. Підприємство із оборотами, що підлягають оподаткуванню ПДВ, у розмірі більше 1 млн. шведських крон, повинно бути зареєстроване в місцевих податкових органах у якості платника ПДВ. Якщо обороти – менше 1 млн. шведських крон, то реєстрація необов'язкова. Базова ставка ПДВ – 25%. Занижена ставка – 12% надається на продукти харчування та туризм. Низька ставка – 6% - газетні виданням. Звіти з ПДВ надаються щомісячно разом із документами, що підтверджують сплату ПДВ [41].

Подібно до Швеції, у ще одній Скандинавській країні, Фінляндії, встановлено значні пільги для відкриття бізнесу резидентам країн-учасниць Європейського Союзу чи Організації Економічного Розвитку та Співпраці. Вони мають право засновувати та здійснювати діяльність на території Фінляндії без будь-яких обмежень.

У Фінляндії також застосовуються загальноєвропейські правила сплати податку на додану вартість. Стандартна ставка ПДВ – 22%, хоч існують і занижені ставки податку на окремі товари та послуги, що мають важливе соціальне значення.

У Нідерландах стандартна ставка ПДВ складає 17,5%. Встановлено також занижені ставки у розмірі 6% на продукти харчування, безалкогольні напої, готельні послуги, послуги пасажирського транспорту. Звільнені від сплати ПДВ окремі види комерційної діяльності, а також банківські, страхові та фінансові послуги, освіта та охорона здоров'я [42, с.43].

У Бельгії ПДВ встановлено у розмірі 21%. Занижені ставки діють при будівництві жилих будинків – 12%, для речей першої необхідності та медикаментів – 6%. Не оподатковуються ПДВ банківські, страхові, фінансові послуги, освіта та медичні послуги, державні податкові послуги.

У Люксембурзі стандартна ставка податку на додану вартість встановлена у розмірі 15%. Знижена ставка на професійні послуги складає 12%, на газо- та електропостачання – 6%, на продукти харчування, газети, книги, готельні номери та послуги пасажирського транспорту – 3%. Звільнені від сплати ПДВ банківські, страхові та фінансові послуги, освіта, охорона здоров'я, окремі види некомерційної діяльності [39, 9].

Щодо ПДВ Франції, то система оподаткування Франції цікава тим, що саме в цій країні було розроблено і запроваджено ПДВ відомим французьким економістом Морісом Лоре в 1954 році. Однак саму ідею створення такого податку як ПДВ було висунуто раніше, а саме у 1918 році німцем, Вільгельмом фон Сіменсом. Проте, така ідея кілька десятків років існувала винятково у вигляді ідеї, аж поки французький економіст Моріс Лоре не довів цей задум до робочого вигляду і не запровадив податок у Франції в 1954 році [38].

На сьогодні податкова система Франції стабільна у незмінності переліку податків і зборів, правил їх справляння, проте ставки податків щороку переглядаються з урахуванням економічної ситуації та напряму економіко-соціальної політики держави. Характеризуючи податкову систему Франції, варто було б виділити її соціальну спрямованість, перевагу непрямих податків, особливу роль прибуткового податку, врахування територіальних аспектів, гнучкість системи у поєднанні з жорсткістю, широку систему пільг і знижок, відкритість для міжнародних податкових угод [18, с. 346].

Провідною ланкою бюджетної системи Франції є податок на додану вартість, який враховує характер здійснюваної операції і не залежить від фінансового стану платника податків. Об'єктом оподаткування є продажна ціна товару і послуги. Крім роздрібною ціни до об'єкта оподаткування включаються збори і мита без ПДВ. Із загальної суми вираховується розмір податку, сплаченого постачальникам сировини і напівфабрикатів.

Існує чотири види ставок ПДВ: 18,6% — стандартна ставка на всі види товарів і послуг; 33,33% — гранична ставка на предмети розкоші, автомобілі, алкоголь, тютюн; 7% — пільгова ставка на товари культурного повсякденного

вжитку (книги); 5,5% — на товари і послуги першої необхідності (продукти харчування, за винятком алкоголю і шоколаду, медикаменти, житло, транспорт). Зараз спостерігається тенденція до зниження ставок і переходу до двох ставок — 18,6% і 5,5%.

Законодавством Франції передбачено звільнення від сплати ПДВ шляхом його відшкодування при експортних операціях і в результаті застосування різних ставок при покупці і продажу. Крім того, від сплати ПДВ звільнюються такі види діяльності: медицина і медичне обслуговування; освіта; діяльність суспільного і благодійного характеру; страхування та гральний бізнес.

У Франції існує перелік видів діяльності, що надає право обирати між ПДВ і прибутковим податком, а саме: надання в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; фінанси і банківська справа; літературна, спортивна, артистична діяльність; муніципальне господарство. Пільги мають підприємства, які роблять інвестиції, шляхом вирахування з ПДВ сум, що спрямовуються на інвестиції [43, с.47].

ПДВ обраховується самими платниками, суб'єктами підприємницької діяльності, а у випадках спрощеної системи оподаткування, такий обрахунок здійснює податкова служба. При цьому, малий бізнес товарооборот якого становить менше як 3 млн. євро, а також менше як 0,9 млн. євро в сфері послуг можуть заповнювати декларацію протягом року.

ПДВ вноситься до бюджету щомісяця на основі декларацій, які подають підприємства до податкових центрів разом із чеком на сплату податку. Існують кварталні та річні терміни сплати ПДВ залежно від товарообігу. Відшкодування ПДВ при експорті здійснюється щомісяця, для інших видів діяльності — щокварталу. Якщо підприємство має товарообіг менше ніж 300 000 євро, то підприємства сплачують ПДВ у вигляді постійної суми. Якщо сума ПДВ менша ніж 1350 євро, то такі підприємства звільнюються від його сплати. Крім того, пільга надається дрібним ремісникам, якщо ПДВ менше ніж 20 000 євро. Слід зазначити, що у Франції при такій гнучкості ПДВ забезпечує 45% усіх податкових надходжень, а це говорить про його ефективність [18, с.357].

У світовій практиці справляння податків Великобританія займає чільне місце – саме там вперше виникла наукова теорія оподаткування. Це ж підтверджує її нинішню значимість у світовому промисловому розвитку.

Головне місце у розряді непрямих податків Великобританії займає податок на додану вартість. З точки зору доходів до державного бюджету він знаходиться на другому місці після прибуткового податку і формує приблизно 17% бюджету країни.

Базою оподаткування податком на додану вартість виступає вартість, додана на кожній стадії виробництва та реалізації товарів а послуг (тобто різниця між виручкою та вартістю закупок у постачальників).

ПДВ (value-added tax, VAT) був запроваджений у 1973 р. як фіскальна умова членства Великої Британії в ЄС. Ставки податку: 0, 8, 17,5%. Звільнені від ПДВ земля, поштові, страхові та фінансові послуги, освіта і охорона здоров'я, гральний бізнес і лотереї, професійні спілки (трейд-юніони), спортивні змагання, твори мистецтва, ритуальні послуги. До товарів з нульовою ставкою відносяться продукти харчування, ліки, книги і журнали, вугілля, газ та електрична енергія, житлове будівництво, дитяча одежа і взуття, золото, цінні папери, транспортні послуги. Ставка 8% поширюється на послуги по постачанню паливом та електроенергією підприємств і організацій некомерційного характеру. Різниця між звільненням від ПДВ і оподаткуванням за нульовою ставкою, зазвичай, полягає в тому, що звільнені товари і послуги не включаються в систему ПДВ, а тому не дають права на компенсацію податку, сплаченого на попередніх стадіях, а нульова ставка дає таке право [42, с.45].

Перевірки платників ПДВ здійснюються з інтервалом 1 – 9 років, великих підприємств – щомісяця. Порушення в залежності від обставин караються 30-ти процентним або трикратним штрафним відшкодуванням податку, за карний злочин передбачено ув'язнення на строк від шести місяців до семи років.

Щодо Німеччини, як однієї з найрозвинутіших країн не тільки ЄС але й учасниці великої сімки, основу податкової системи становить: податок на прибуток (фізичних осіб), податок на корпорації та ПДВ. При чому серед податків

на юридичних осіб найбільш високі доходи державі приносить саме ПДВ. Його вагомий вклад в доходи бюджету складає приблизно 28% - друге місце після податку на прибуток. Загальна ставка ПДВ на даний час складає 15%. Проте основні продовольчі товари, а також книжково-журнальна продукція оподатковуються за зниженою ставкою – 7%. Ця ставка не поширюється на обороти кав'ярень та ресторанів.

ПДВ в Німеччині має деякі особливості. Так, підприємці, обороти яких за попередній календарний рік не перевищили 20 тис. марок, а в поточному році – не перевищує 100 тис. марок, звільняються від його сплати. При цьому вони втрачають право відшкодування сум податку по пред'явлених на нього рахунках. Такий підприємець є платником прибуткового податку, а не ПДВ. Він має право відмовитися від наданого йому звільнення від сплати ПДВ та вести податкові розрахунки на загальних засадах.

У Німеччині передбачена пільга для продуктів харчування, книг, журналів, газет та протезування (знижена ставка 7, при рівні стандартної – 16%) [44, с. 660].

Якщо підприємець отримує в календарному році дохід не вище 60 тис. марок, то він має право на регресивне оподаткування і вносити до бюджету лише 80% від розрахункової суми ПДВ.

Підприємства сільського та лісового господарства звільнені від сплати ПДВ. Звільненими є також товари, що ідуть на експорт [39].

Податок остаточно визначають на базі угод за календарний рік. Однак платник зобов'язаний не пізніше 10 числа місяця, що слідує за місяцем, у якому минає встановлений для нього термін звітності, подати у фінансове відомство податкову декларацію. Як правило, цей термін складає календарний місяць. Якщо ж у минулому році сплачений податок не перевищив суму в 6 000 марок, то платник подає податкову декларацію щоквартально, при сумі податку не більше 600 марок звільняється від подачі декларації.

Після закінчення календарного року, але не пізніше 31 травня наступного року, платник надає податкову декларацію за рік. Якщо виявляється різниця між

фактично виплаченими і підлягаючими сплаті сумами, то вона відповідно або вноситься в бюджет, або повертається платнику протягом місяця.

Своєрідним супутником ПДВ є податок з обороту імпорту, збір якого здійснюють митні органи за ставками ПДВ: 15 і 7%. Крім фіскальної функції (близько 5% загальної суми податкових надходжень), мета даного податку – поставити в однакові конкурентні умови товари, завезені з третіх країн (не членів Європейського Союзу) і звільнені від ПДВ у країнах-експортерах, і аналогічні товари німецького виробництва. База обкладання даним податком – митна вартість імпортованого товару [18, с. 363].

Серед складної податкової системи Австрії, як європейської країни чільну роль відведено і ПДВ, який як більшість податків адмініструється через Федеральну податкову службу.

Так, ПДВ в Австрії справляється з реалізації товарів та послуг, а також із власного споживання платника податків та імпорту. ПДВ справляється на всіх стадіях реалізації товару, при чому у всіх товаросупроводжуючих та бухгалтерських документах чиста ціна та податок вказуються окремо, що дає змогу окремо враховувати ПДВ отриманий та ПДВ сплачений, вносячи до бюджету лише різницю, відповідну новоствореній вартості. Таким чином, ПДВ стає податком із обороту лише для кінцевого споживача, який не може списати його на собівартість.

Щодо ставок ПДВ, то у Австрії встановлено три ставки. Стандартна ставка - 20%, ставка 10%, що встановлена для оренди/найму нерухомості, за винятком гаражів та паркінгів, при деяких угодах у сфері культури, науці, при реалізації продуктів харчування, а також ставка 32% для продажу транспортних засобів. Крім цього ставки 0 % немає, однак є деякі господарські операції, що звільняються від оподаткування ПДВ, як приклад, фінансові операції, експортні угоди та угоди з продажу землі.

Податковий період для обрахування та справляння ПДВ становить бюджетний рік, який дорівнює календарному року. Попередні податкові декларації, повинні бути подані в строк один місяць плюс 10 днів по закінченню

кожного місяця. Авансові платежі необхідно вносити одночасно із заповненням декларації. Так, 10 квітня повинна бути здійснена плата за лютий. Якщо аванс було внесено вчасно і повністю, попередню податкову декларацію можна не заповняти [39].

Як і в більшості країн-членів ЄС в Італії основним джерелом надходжень до бюджету є прибутковий податок та податок із корпорацій. Проте, серед числа непрямих податків в Італії ПДВ займає перше місце. Податок справляється із підприємця в межах приросту вартості, отриманого товаром при переходах в рамках виробничого чи комерційного циклів.

Основна ставка ПДВ складає 19%, але діють податкові ставки зі знижками – 13%, 9%, та 4%. Вони поширюються на продовольчі товари, газети, журнали. Експортні товари, міжнародні послуги та пов'язані з ними операції ПДВ не обкладаються. Окремі види діяльності, що здійснюються на території Італії, також звільняються від сплати ПДВ: операції по страхуванню та видачі кредитів, продаж акцій та облігацій, витрати щодо медичного обслуговування, народної освіти, культури, некомерційні види оренди, поштові послуги, операції, пов'язані із золотом та національною валютою [39, 9].

Податкова система Іспанії включає три рівні: державний, регіональний та місцевий (муніципальний). Податкові надходження до державного бюджету від прямих податків складають 47,2%, від непрямих – 40,3%, у тому числі ПДВ – 25%.

ПДВ був введений з 1986 року, у зв'язку зі вступом Іспанії до Європейської Економічної Спільноти (тепер ЄС). У 1987 році – юридично оформлений. У 1993 році в Закон про податок на додану вартість було внесено зміни [399].

Об'єктом оподаткування є уся підприємницька та професійна діяльність юридичних та фізичних осіб. Звільняються від сплати ПДВ освіта, експорт, медичні послуги в лікарнях, фінансові та банківські операції, страхова справа, окремі операції з нерухомістю (оренда житла, наприклад). Якщо товар або послуги купуються без ПДВ, то і продаються без ПДВ (так зване технічне звільнення від ПДВ). Провіряються всі рахунки по придбанню для заліку (повинні

підтверджуватися бухгалтерськими документами). ПДВ виокремлюється на платіжних документах. При заліку більше встановленої суми проводиться документальна перевірка.

Декларації ПДВ подаються щоквартально протягом наступного за кварталом місяця. За порушення строків накладається штраф. Якщо затримка складає три місяці – 10% від величини податку, до 6 місяців – 50%, більше шести місяців – 100%. При зміні величини податку в більшу сторону, при подачі декларацій із виправленнями застосовуються аналогічні санкції.

Сплата ПДВ проводиться щоквартально – до 20 числа місяця, наступного за кварталом. В Іспанії продовольчі товари, культурні і спортивні заходи готельні та транспортні послуги обкладаються ПДВ за ставкою 7%, а для продуктів першої необхідності – хліба, молока, яєць, зерна, фруктів, овочів, ліків, книжок, газет [38, с. 660]

Відшкодування ПДВ проводиться за останньою річною декларацією на протязі 6 місяців. Усі спірні питання розглядає спочатку податковий суд (носить адміністративний характер), потім – звичайний.

Найбільш поширеними типами махінацій з ПДВ є фальшиві рахунки (відсутність реального факту купівлі-продажу), прихований продаж, фальсифікація бухгалтерських документів. За що передбачено кримінальна відповідальність – максимально 6 років, а також 600% штрафних санкцій [42, с. 48].

Щодо справляння та адміністрування ПДВ в Україні, то він являє собою багаторівневу складну сукупність законодавчо встановленого алгоритму дій контролюючих органів та платників податку (а у випадку відшкодування ПДВ і органів казначейства) з приводу визначення, обрахунку, нарахування, обкладання та стягнення цього податку. Той механізм адміністрування ПДВ що ми маємо в Україні на сьогодні є результатом і еволюції податкової системи України і доробком напрацьованим на вимогу європейським партнерам і з урахуванням досвіду ЄС.

Так, незважаючи на те, що механізм адміністрування і справляння ПДВ наразі автоматизований, є ряд невирішених проблемних питань і моментів, що заважають виконанню ПДВ його фіскальної та регулюючої функції. Тому, навіть зараз для української податкової системи недоліки механізму адміністрування ПДВ, залишаються без перебільшення, найбільш проблемною.

Так, механізм адміністрування ПДВ прописаний в ПК України Розділі V. Із набранням чинності ПК України механізм справляння ПДВ зазнав суттєвих змін, зумовлених насамперед скороченням пільг з ПДВ та зменшенням з 1 січня 2014 року ставки, з 28% до 22%, з 22%- до 20%, що діє наразі, хоча було заплановано зниження до 17%. Варто зазначити, що ПДВ ще до реформування порядку його нарахування і сплати та й протягом останніх років забезпечував надходження значної частки доходів державної казни. ПДВ забезпечує формування близько 40% доходів державного бюджету, що мобілізуються фіскалами [445].

Починаючи з 2014 року фіскальна роль ПДВ почала зростати, і його частка у ВВП збільшилась з 8,8% у 2013 році до 9,9% у 2016 році. Із 2011 по 2016 рік попри появу тимчасово окупованих і непідконтрольних територій та зміни в кількості суб'єктів господарювання, які сплачують ПДВ до бюджету, номінальні надходження від цього податку зросли майже у два рази. Проте, враховуючи високу інфляцію та незмінну основну ставку податку, введення 7% ставки на лікарські засоби, часткове скасування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських виробників (з 1 січня 2016 року, що додатково забезпечило 8,8 млрд. грн.. надходжень податку), реальні надходження від ПДВ, за вирахуванням впливу інфляційного чинника, надходження скоротилися в 1,1 рази [46].

Особливої уваги також в механізмі адміністрування ПДВ заслуговує бюджетне відшкодування ПДВ. Згідно з вимогами статті 200 ПК України окремі його платники мають законне право на відшкодування з бюджету від'ємного значення об'єкта оподаткування з ПДВ. Передусім це стосується тих платників податку, які вивозять товари, роботи та послуги за межі України. Унаслідок цього

в Україну надходять валютні цінності, але одночасно експортерам, що є платниками ПДВ, відшкодовують з бюджету значні суми податку [20].

До того ж впровадження в дію на практиці статті 200 ПК України, якою узаконено права платників ПДВ, які мають від'ємне значення об'єкта оподаткування з ПДВ на відшкодування таких сум податку із бюджету. Останніми роками з 2011-по 2017 спостерігаються наступні тенденції, збільшення сум ПДВ, заявлених до відшкодування та розміри таких відшкодувань, що свідчить про те, що проблема бюджетного відшкодування все більше [47].

Отже, суми заявлені платниками до відшкодування ПДВ щорічно зростають, а великі обсяги такого відшкодування від'ємного значення, суттєво знижують фіскальну ефективність самого справляння ПДВ, а також, через спричинену ними нерівномірність податкового навантаження на окремі категорії та групи платників ПДВ, послаблюють її регулюючі властивості [48, с. 303].

Як свідчать результати дослідження, значним недоліком порядку адміністрування ПДВ є обов'язок виписувати податкові накладні, які часто не є дійним відображенням проведеної господарської операції, а суто юридично оформленим підґрунтям формування податкового кредиту, і як результат відшкодування ПДВ, при чому дослідити правомірність такого відшкодування досить складно.

Також, як зазначають науковці, ПДВ через його перекладання на кінцевого споживача зовсім не стимулює виробництво, а сприяє розвитку торгівельної галузі. Тому ПДВ зумовлює часткове зростання цін на продукцію, яку продає платник цього податку, а отже, спільно з іншими факторами може спричиняти інфляційні процеси [47].

Підводячи підсумки щодо процесу адміністрування ПДВ, то слід зазначити, що шляхом впровадження навіть автоматизованої системи механізму відшкодування ПДВ, кількість отримувачів такого відшкодування невиправдано висока, що свідчить про мобільність та спритність у пристосуванні фіктивного сектору економіки, і просто підприємств що воліють отримати не заслужовуючи

відсоток відшкодування з держбюджету, через новітні схеми шляхом мінімізації податкового навантаження та ухилення від оподаткування.

Наведене вище спонукає до роздумів про відмову від такого податку як ПДВ, і така думка часто обговорювана серед платників, фіскалів і науковців. Останні гучні обговорення були в кінці 2016 року (проект Закону № 5401 від 16.11.2016 про скасування в Україні податку на додану вартість з 1 січня 2017 року) однак надалі свого розвитку не дістали. Звісно скасування ПДВ в Україні не можливо з ряду причин, основні серед яких це наповнюваність держбюджету від даного податку близько 40 %, та друга вагома причина – обов'язковість ПДВ у податковій системі країни як умова вступу до ЄС.

Отже, враховуючи те, що існують і виникають нові недоліки механізму адміністрування ПДВ, розроблення дійсно правового механізму адміністрування цього податку в Україні потребує нагальної уваги та вдосконалення в частині його нарахування, сплати, а особливо механізму відшкодування.

РОЗДІЛ II

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Правові засади забезпечення процесу відшкодування податку на додану вартість

Досліджуючи законодавче закріплення ПДВ, його механізму адміністрування та відшкодування зокрема, а також наукових визначень, висвітлених у наукових доробках вчених економістів та правознавців, можна стверджувати, що юридичну сутність ПДВ складають складові елементи механізму його правового регулювання.

Згідно теоретичної конструкції правового регулювання як такого, яка була висунута С.С. Алексєєвим ще в 60-х роках минулого століття, Правове регулювання – це здійснюване державою за допомогою права і сукупності правових засобів упорядкування суспільних відносин, їх юридичне закріплення, охорона і розвиток [49].

Отже, механізм правового регулювання адміністрування ПДВ складають сукупність елементів, визначених ПК України, що забезпечують функціонування ПДВ, а саме : платники ПДВ, об'єкт і база оподаткування, ставки, порядок нарахування і сплати ПДВ, податковий кредит та механізм відшкодування ПДВ.

Правовий механізм ПДВ не тотожний поняттю механізму справляння ПДВ. Правовий механізм ПДВ закріплений в нормах Розділу 5 ПК України, а деталізовані положення щодо ефективного забезпечення адміністрування ПДВ здійснюється, як правило, у підзаконних нормативно-правових актах [41].

Як зазначає ряд вітчизняних, так і зарубіжних вчених, ПДВ займає особливу нішу в податковому арсеналі системи оподаткування. Слушною є позиція таких вчених як П.Т.Гега та Л.М.Долі, які вказують, що його особливість ПДВ полягає у

сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії їх реалізації [50]. В цьому науковці знову наголошують на тому, що ПДВ – це непрямий податок, а в сучасних реаліях економічного розвитку найбільше уваги прикуто як в уряді країни, так і серед бізнесових структур саме непрямим податкам. При цьому, думки як широкого загалу, так і окремих спеціалістів сходяться на тому, що основною проблемою є не ставки ПДВ, і не операції що ним обкладаються, а сам порядок адміністрування.

Особливо широкий резонанс отримала проблема незаконного відшкодування ПДВ, оскільки корумповані механізми в системі бюджетного відшкодування знижують фіскальну ефективність цього податку, через що добросовісні платники, не отримують такого відшкодування, в той як цілі конвертаційні центри об'єднаних фірм переганяють надвеликі суми бюджетних коштів у тіньовий сектор.

В умовах сучасного економічного становища та постійного процесу реформування державного сектору економіки та приватного, враховуючи різкий спад виробничих потужностей підприємств, завищеної ставки ПДВ для малого підприємництва і в додачу недосконалість його правового механізму завдає значних втрат дохідності фіскального апарату.

ПДВ - універсальний непрямий податок, який найбільшою мірою відповідає умовам ринкової економіки. Одна із властивих йому ознак – економічна нейтральність: податок стягується за однаковою ставкою щодо всієї споживчої бази. ПДВ достатньо зручний і простий із суто адміністративного погляду (методи обчислення, порядок збору та сплати). ПДВ є найбільш надійним і постійним джерелом надходжень доходів до державного бюджету. В Україні надходження від ПДВ становить – 34% від загального обсягу доходів, а серед податкових платежів – 47%. Також ПДВ активно використовується при розробці податкової політики, адже за допомогою даного податку вирішується чисто фіскальна мета оподаткування, пов'язана з наповненням доходів державного бюджету. Одночасно ріст податкових надходжень зменшує бюджетний дефіцит, скорочує

потребу в державних позиках, сприяє зниженню рівня відсотку і тим самим стимулює інвестування. ПДВ має також і важливі економічні наслідки: стимулює економічну активність, зниження витрат виробництва, сприяє покращенню якості продукції [41].

Враховуючи як законодавче закріплення, так і реальний стан справ з приводу адміністрування ПДВ, можна назвати його визначальні риси за якими він визначається як специфічний правовий механізм:

1) по-перше це орієнтованість ПДВ на збільшення фіскальної дохідності Державного бюджету, а для цього повинно бути забезпечено сталість законодавчих положень і стабільність ПДВ;

2) по – друге ПДВ сплачується споживачем, в той час як формально його сплачує суб'єкт, що реалізує товар, здійснює виконання робіт чи виконує операції з надання послуг;

3) по-третє, ПДВ сплачується на кожному етапі виробництва чи реалізації товарів, робіт, послуг, незалежно від того, йдеться про зовнішній чи внутрішній обіг;

4) четверте, ПДВ є економічно нейтральним податком.

Характеристика ПДВ включає в себе такі категорії:

- 1) за формою оподаткування ПДВ є непрямим податком;
- 2) за суб'єктами оподаткування – змішаний (даний податок сплачують як юридичні так і фізичні особи);
- 3) є формально закріпленим (Розділ 5 Податкового Кодексу України);
- 4) за методом встановлення ставок – пропорційний;
- 5) за способом стягнення – на основі декларації;
- 6) за економічним змістом об'єкта оподаткування – це податок на споживання;
- 7) за джерелом сплати – виручка від реалізації товарів та послуг;
- 8) за сферою використання податкових надходжень – загального призначення [51].

Специфіка ПДВ проявляється в тому, що для нього характерним є

відшкодування зайво сплачених сум, у зв'язку зі сплатою податку на додану вартість при придбанні товарів, робіт, послуг що відносяться до валових витрат виробництва й обігу. Цей порядок бюджетного відшкодування є механізмом відшкодування ПДВ. Саме з цим порядком відшкодування ПДВ пов'язана велика кількостей порушень податкового законодавства. Тому від початку введення ПДВ в Україні і по сьогодні навколо теми справляння і бюджетного відшкодування ПДВ не вщухають дискусії як серед науковців, так і юристів практиків, і оцінку рівня досліджуваності даного питання важко надати, адже ПДВ є одним з найгнучкіших податків, а механізм бюджетного відшкодування ПДВ змінюється щонайрідше кожного року.

Що стосується правових підвалин правового механізму відшкодування ПДВ, то він також встановлений ПК України в Розділі 5. Як правовий механізм справляння ПДВ не є тотожним правовому механізму ПДВ, так само і правовий механізм відшкодування ПДВ не є тотожним ні першому, ні другому. Так, правовий механізм відшкодування ПДВ є частиною правового механізму адміністрування ПДВ, а механізм адміністрування ПДВ є частиною правового механізму ПДВ, тобто вони співвідносяться як ціле і його частини.

Бюджетне відшкодування, згідно з підпункту 14.1.18 пункту 14.1 статті 14 ПК України, – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування в порядку та за критеріями визначеними у Розділі V Податкового кодексу. Підставою відшкодування ПДВ є від'ємне значення такого податку, що визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду [20].

Отже, відшкодування ПДВ виступає як сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ із бюджету. Повертається виключно така частка сплачених коштів, яка утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою податку.

Деякі науковці нещадно критикують правовий механізм відшкодування ПДВ, як приклад Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Єфіменко Т.І. зазначали, що бюджетне відшкодування ПДВ – основний і єдиний недолік цього податку [52].

Наразі той інститут автоматичного відшкодування ПДВ який діє на сьогодні був змінений щонайменше 5 разів, перше автоматичне відшкодування ПДВ було введено разом з прийняттям ПК України 02.12.2010, тобто з моменту набрання чинності кодексу, з 01.01.2011 року. На той час, право на отримання бюджетного відшкодування мали платники, які одночасно відповідали таким критеріям: ці особи не перебувають у процедурах банкрутства; особи включені до ЄДРПОУ; здійснюються операції, до яких застосовується нульова ставка (сукупно становить не менше 40 % загального обсягу поставок); загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником датку за придбаними товарами (послугами), та податковими зобов'язаннями його контрагентів в частині постачання таких товарів (послуг) за даними податкових накладних, що виникли протягом трьох попередніх звітних періодів (кварталу), не перевищує 10 % заявленої суми бюджетного відшкодування [53].

Станом на 2018 рік і починаючи з 2017 року складність правового механізму бюджетного відшкодування ПДВ з складностей для платника стала більшою мірою складністю для фіскалів.

Так, з 01.01.2017 р. Законом №1791 від 20.12.2016 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» та Законом №1797 від 21.12.2016 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» внесено суттєві зміни до ПК України в частині що стосується питання бюджетного відшкодування ПДВ [54], [55].

Згідно вказаних законів, алгоритм дій як з боку контролюючих органів, так і з боку платників для отримання бюджетного відшкодування значно спростилися, а сам процес повернення коштів взагалі повністю автоматизований, оскільки було

запроваджено єдиний реєстр на отримання відшкодування ПДВ і дійсно електронне автоматизоване відшкодування.

Згідно пункту 200.7 статті 200 ПК України, платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації з ПДВ.

У разі прийняття платником податку рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, такий платник податку має право включити до заяви про повернення суми бюджетного відшкодування залишок від'ємного значення податку до повного його погашення, незалежно від сплину термінів позовної давності (1095 днів), за умови, що суми ПДВ, з яких сформовано такий залишок, сплачені постачальникам товарів/послуг [20].

Починаючи з 2015 року суми бюджетного відшкодування ПДВ суттєво зросли, чому однозначно сприяло вдосконалення автоматичного відшкодування. За дев'ять місяців 2017 року обсяг бюджетного відшкодування ПДВ на три відсоткові пункти перевищив показник 2016 року. Основними зростання відшкодування ПДВ в 2017 року є внесення законодавчих змін, згідно з якими було об'єднано два раніше існуючі реєстри на відшкодування ПДВ в один і запроваджено електронне відшкодування податку на додану вартість [54], [55].

Проте, незважаючи на покращення законодавчої бази щодо закріплення детального механізму відшкодування ПДВ, сама правова природа даного способу отримання бюджетних коштів спонукає більшість платників до зловживань.

Так, відшкодування ПДВ з бюджету відображається у фіскальних рахунках, як дохід з від'ємним знаком (в декларація з ПДВ), за логікою таке відображення, напевно, має сенс, якщо ПДВ становить більше ніж отриманий дохід, однак, з іншого боку, такий підхід дає можливість маніпулювати показниками наповнення бюджету, «регулюючи» обсяги повернення ПДВ. Тому, у недобросовісних та «ініціативних» платників податку такий механізм став дуже популярним, що й стало наразі нагальною причиною накопичення боргів держави перед платниками.

Суть злочинних маніпуляцій з неправомірного відшкодування ПДВ полягає у створенні фіктивних фірм або цілої мережі пов'язаних між собою суб'єктів господарської діяльності з ознаками фіктивності, діяльність яких спрямована на безпідставне формування податкового кредиту за рахунок юридично оформлених договорів/угод шляхом здійснення вдаваних безтоварних господарських операцій. В результаті чого уповноважені особи таких суб'єктів підприємницької діяльності, заповнюючи декларації з ПДВ, вносять до них завідомо неправдиві відомості про таким чином створений податковий кредит із ПДВ та заявляють до відшкодування з бюджету, і як правило отримують таке відшкодування у разі правильно оформлених по-перше декларації, по-друге податкової накладної/накладних. При цьому змістовність і реальність проведення такої операції не може бути виявлена лише за декларацією і податковою накладною, контролюючому органу потрібно провести документальну позапланову перевірку, щоб довести неправомірність формування податкового кредиту і заявлення суми до відшкодування, яку без належних на те підстав передбачених в ПК України провести неможливо.

2.2 Процес відшкодування податку на додану вартість в Україні, підстави та умови відшкодування

З часу прийняття 02.12.2010 і введення в дію 01.01.2011, ПК України, податкова система України в цілому та правове регулювання ПДВ зокрема стали значно наближені до міжнародних вимог та стандартів. Проте, питання відшкодування ПДВ залишається недосконало врегульованим і на сьогоднішній момент. Дана проблема пов'язана, перш за все, зі складністю і багатостадійністю процесу адміністрування ПДВ, наявністю минулих заборгованостей за бюджетними відшкодуваннями, а в останні роки зростанням фактів ухилення від

сплати ПДВ в значних розмірах, і в результаті спаду фіскальної ефективності ПДВ.

Не зважаючи на те, що ПДВ є ефективним та надійним джерелом надходжень до державного бюджету країни, він і на сьогодні залишається одним із найскладніших в справлянні та одним з найбільш обговорюваних податків в податковій системі, оскільки через суттєві проблеми при справлянні він часто може перетворитися із бюджетоформуєчого на бюджетовитратний і не вигідний для справляння.

Перша система адміністрування ПДВ в Україні і механізм бюджетного відшкодування було прописано в Законі 1997 року «Про податок на додану вартість». Згідно якого, коли позитивна різниця між надходженням податку від покупців та його перерахуванням постачальникам сплачувалася до бюджету, а від'ємна – з бюджету підлягала відшкодуванню [13]. Однак така система несла ряд негативних наслідків, результатами якої стали численні намагання неправомірного бюджетного відшкодування раніше не сплаченого ПДВ, чим майже одразу почали користуватися суб'єкти підприємницької діяльності з ознаками фіктивності і просто недобросовісні платники.

Згодом, до Закону 1997 року було внесено кардинальні зміни 2005 року, що відчутно погіршили умови для підприємницького сектору. Так, було скасовано конкретні строки для відшкодування ПДВ, і відтепер вони прямо були обумовлені рішенням податківців, які до того ж могли перевіряти платників претендентів на відшкодування шляхом як виїзної перевірки, так і камеральної. Наслідки таких нововведень не забарилися, такий процес відшкодування ПДВ набував вигляду чітко окресленого корумпованого механізму, оскільки питання бюджетного відшкодування могло бути вирішеним суто завдяки корупційним зв'язкам. Такого вигляду систем адміністрування і відшкодування ПДВ перейшла і до ПК України, однак уже незабаром численними змінами була перетворена до непізнаваності.

Починаючи з 1 січня 2013 р. діє автоматичне відшкодування ПДВ, при чому критерії відбору підприємств постійно змінюються й удосконалюються. З початку впровадження автоматичного відшкодування ПДВ було введено такий

обов'язковий критерій для його отримання як 12-кратне перевищення залишкової балансової вартості необоротних активів платника податків над заявленою сумою відшкодування. Відмітною рисою бюджетного відшкодування ПДВ було і залишається те, що таке відшкодування стосується більшості експортоорієнтованих виробництв. Однак, у разі якщо ПДВ повертають не в належний час, а із запізненням, платник зазнає фінансових втрат: вилучаються кошти, які могли б приносити дохід [56].

Суттєві позитивні зрушення у процесі бюджетного відшкодування ПДВ відбулися починаючи з 01 січня 2015 року, коли запрацювала СЕА ПДВ – спочатку у тестовому режимі, а з 01 липня 2015 року в звичайному.

В тогочасному стані СЕА ПДВ передбачала процедуру депонування коштів платників податків на рахунках у Державній казначейській службі України. Суть системи полягала в наступному: виписка податкових накладних може здійснюватися платником податку виключно у межах суми отриманого податкового кредиту, задепонованих грошових коштів та фіксованого ліміту, що дорівнює середньомісячному платежу по ПДВ в бюджет. Завдяки цьому усувався ризик несплати податку постачальником, при одночасному формуванні податкового кредиту покупцем. Таким чином, було ліквідовано головну перешкоду для запровадження в Україні системи автоматичного відшкодування ПДВ, проте, відшкодування ПДВ так і не стало ані автоматичним, ані прозорим. Наведені вище ліміти на відшкодування збереглися, а податкові органи продовжили практику оскарження формування податкового кредиту, незважаючи на те, що стали програвати близько 70% усіх спорів [57].

Той механізм бюджетного відшкодування що діє наразі є напрацюванням за роки становлення податкової системи в Україні як з боку законодавця, так і органів виконавчої влади, а саме таких відомств як ДФС України, ДКС України та Міністерства фінансів України.

Так загальні підставою для заявлення права на бюджетне відшкодування як було, так і залишається наявність за платником податкового зобов'язання з ПДВ.

Так, згідно загальних положень ПК України, а саме підпункту 14.1.156 ПК України, сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк [20]).

Однак враховуючи специфіку ПДВ та норми Розділу 5 ПК України, податкове зобов'язання для платника ПДВ – це загальний ПДВ, що нарахований платником податків і включений до робіт, послуг, які надаються у звітному періоді. В свою чергу право на отримання бюджетного відшкодування нерозривно пов'язано з податковим кредитом, який є сумою ПДВ, що сплачена платником у звітному періоді, у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких належить до валових витрат виробництва і основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Невід'ємно з податковим кредитом пов'язане поняття відшкодування ПДВ. Бюджетне відшкодування ПДВ — сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Єдиною підставою для формування податкового кредиту, є наявність у платника податку — покупця товарів, робіт або послуг належно оформленої податкової накладної у відповідності до ст. 200-1 ПК України [20].

Відшкодування ПДВ здійснюється за поданими заявками у хронологічному порядку. Технічно відшкодування реалізується через СЕА ПДВ, яка врегульована ПК України та постановою Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 №26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [58].

СЕА ПДВ надає користувачам електронного кабінету доступ до інформації з системи електронного адміністрування ПДВ, а саме, до наступних складових: реєстру операцій, реєстру транзакцій та інформацію про суму перевищення.

Відтак платник ПДВ може у режимі реального часу користуватися електронним кабінетом в СЕА ПДВ здійснивши реєстрацію за допомогою розділу

«Реєстр операцій». Після цього такий платник стає користувачем СЕА ПДВ і отримує повноцінний перелік всіх операцій, зареєстрованих в СЕА ПДВ - податкових накладних, розрахунків коригування до податкових накладних, поповнення рахунку, овердрафту, тощо. Реєстр операцій будується за календарною черговістю реєстрації відповідних операцій від новіших до старіших та дозволяє отримати інформацію про актуальні ліміти та інші показники Реєстру.

В електронному кабінеті СЕА ПДВ однією з визначальних складових є «Реєстр транзакцій», в якому платники ПДВ, що зареєструвалися користувачами СЕА ПДВ отримують перелік всіх операцій за ПДВ-рахунком, в тому числі інформацію про тип транзакції: зарахування коштів, списання коштів, загальну суму поповнення рахунку, списання коштів з рахунку, суму всіх кредитових оборотів по ПДВ-рахунку, недоїмки/заборгованості, інформації про актуальний залишок коштів на рахунку. Даний реєстр транзакцій будується за календарною черговістю реєстрації відповідних транзакцій від новіших до старіших.

І третьою важливою складовою є «Інформація про суму перевищення», за допомогою якого в СЕА ПДВ платникам надається можливість перегляду інформації щодо даних розрахунку суми перевищення та результату порівняння даних податкової звітності з ПДВ та ЄРПН [59].

Отже, право на бюджетне відшкодування ПДВ виникає тільки тоді, як різниця між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту є від'ємною. При цьому якщо у платника є податковий борг минулих періодів, то така сума відшкодування не відшкодовується а підлягає зарахуванню на погашення боргу минулих періодів, а саме в порядку статті 87 ПК України [20].

У разі ж відсутності податкового боргу сума від'ємного значення підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплачених у попередніх та звітному податкових періодах отримувачем товарів/послуг постачальникам таких товарів/послуг або до Держбюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену за спеціальною формулою, яка вказана в пункті 200-1.3 статті 200-1 ПК України на момент отримання контролюючим органом податкової декларації.

Також можуть бути випадки коли боргу за платником не рахується, наявна сума від'ємного значення підтверджена крім податкової накладної та декларації первинними документами, питань у фіскальних органів не виникає, однак сума не перераховується платнику, наприклад у разі не закладення коштів у поточному періоді на таке відшкодування. В такому випадку кошти платник не втрачає, а має право на зараховування їх до складу податкового кредиту наступного податкового періоду [60].

Ще до 01.02.2017, навіть за вдосконаленої процедури механізму відшкодування ПДВ, платникам потрібно подати наступні документи відповідному контролюючому органу: бланк податкової декларації з ПДВ; заяву про повернення суми бюджетного відшкодування; розрахунок суми бюджетного відшкодування; оригінали митних декларацій у відповідності до положень пунктів 200.7-200.8 статті 200 ПК України.

Тільки після здійснення вказаних дій, контролюючим органом буде здійснено камеральну перевірку заявлених даних, протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації.

Згідно статті 75 ПК України, камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення [20].

Хоча згідно статті 17 ПК України, платник має право бути присутнім при проведенні такої перевірки, однак не зрозуміло як кореспондується норма статті 75 і 17 ПК України, коли право у платника є бути присутнім, а обов'язку у контролюючого органу повідомити жодним чином про проведення перевірки немає, і це вже є підґрунтям для оспорювання чи результатів перевірки, чи дій контролюючого органу щодо самої перевірки. При цьому камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком, а згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова» [20].

Фіскали також мають право здійснити позапланову виїзну документальну перевірку платника, що на підставі формування податкового кредиту отримав від'ємне значення і як наслідок право на відшкодування ПДВ. Однак, для здійснення саме позапланової документальної перевірки має бути одна з підстав передбачена в пункті 78.1 статті 78 ПК України і цей перелік є вичерпним [20].

Як правило на практиці, фіскали подають запит платнику на отримання недостаючої інформації для або для спростування встановлених даних про недостовірність податкової звітності наприклад обсягам постачання/придбання продукції, постачання товарів/послуг. І вже у разі ненадання такої інформації, або ненадання відповіді на запит, контролюючий орган має всі законні на те підстави приступити до перевірки.

В разі виявлення під час проведення камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, фіскальний орган:

а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування у звітному (податковому) періоді, та зараховує таку суму заниження до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду;

б) у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

в) у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

При цьому фіскальні органи до змін 2017 року, а саме до 0.02.2017 року, були зобов'язані у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати територіальному органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

І вже підставі отриманого висновку фіскалів, орган казначейської служби виплачував платнику ПДВ зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування на поточний банківський рахунок платника податку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку контролюючого органу.

Однак на сьогодні і вже з 01.02.2017 року згідно Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ діє один єдиний Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ [58], що повноцінно почав функціонувати з 01 квітня 2017 відповідно до змін, прийнятих до ПК України [54], [55]. Формування Реєстру здійснюється автоматично на підставі баз даних ДФС України та Казначейства. Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення заяв до Реєстру.

При цьому електронний реєстр автоматичного відшкодування ПДВ є публічним, не обмеженим у користуванні та оприлюднюється на сайті Міністерства фінансів України. За рахунок упровадження цього єдиного справді електронного реєстру бюджетного відшкодування ПДВ процес повернення коштів платникам дійсно спростився, і всі платники в режимі реального часу можуть відслідковувати весь процес від подання заявки до отримання коштів.

Отже, нарешті в Україні впроваджено дійсно автоматичне відшкодування ПДВ, згідно новацій 2017 року. Відтепер надсилання ДФС України висновків Державній казначейській службі України щодо правомірності відшкодування не потрібне, адже узгодження суми відшкодування ПДВ відбувається в автоматичному режимі в Реєстрі, а відшкодування ПДВ Державною казначейською службою України на рахунок платника податків здійснюється на підставі інформації про узгодження суми.

Раніше, бізнесові структури, як платники ПДВ нарікали на закритість і недоступність даних (на той час двох) Реєстрів. З лютого 2017 року всі основні пропозиції бізнесу були почуті, і головне-враховані. Відтепер публікації з Реєстру можна знайти і ознайомитися на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України, що слід вважати неабияким досягненням в удосконаленні механізму відшкодування ПДВ.

До того ж створення єдиного Реєстру відшкодування ПДВ стало одним із головних звершень і одним з головних пунктів антикорупційного пакета податкових змін, який було розроблено Міністерством фінансів України спільно з представниками бізнесових структур та незалежними громадськими експертами, і який отримав публічну підтримку провідних бізнесових та громадських об'єднань.

Тому, слід відзначити успіх податкової реформи, хоча б що стосується механізму відшкодування ПДВ, а основні переваги та плюси таких змін це: по-перше справді єдиний Реєстр формування та ведення заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, що здійснюється на підставі баз даних ДФС України та Казначейства; по-друге саме відшкодування здійснюється автоматично, на підставі баз даних ДФС України та Державної казначейської служби України; по-третє автоматичне внесення заяв до реєстру, що здійснюється протягом операційного дня у хронологічному порядку надходження таких заяв, що попереджує різного роду можливі корупційні ризики, щодо надання певних прав та преференцій окремим платникам, по-четверте проведення Державною казначейською службою відшкодування ПДВ на підставі даних Реєстру, а не як раніше – на підставі висновку контролюючого органу. До того ж, з механізму відшкодування ПДВ виключили найбільючіше питання – проведення документальної перевірки, яка раніше була необхідною для подальшого складання висновку фіскальним органом, відтепер не потрібно проводити ні перевірку, ні робити висновок, оскільки відшкодування ПДВ здійснюється без передачі до органів Державної казначейської служби висновків фіскальних органів щодо суми ПДВ, заявленої до відшкодування. Тому перевагою також є виключення можливості недобросовісної взаємодії фіскальних органів та органів

казначейства, адже як перші, так і останні є лише сервісними адміністраторами, що передають відомості до Єдиного реєстру відшкодування ПДВ, який адмініструється вже третьою стороною – Міністерством фінансів, а відшкодування вже здійснюється не фіскальними, ні казначейськими органами, і навіть не Міністерством фінансів, а аналітичною системою.

2.3. Проблемні аспекти при відшкодуванні податку на додану вартість, законодавчі прогалини та шляхи їх подолання

ПДВ як в Україні так і в країнах ЄС є бюджетоутворюючим податком, проте через несумлінне використання умов такого механізму відшкодування він часто стає бюджетовитратним та неефективним. Значна сума коштів незаконно виводиться з бюджету у вигляді бюджетного відшкодування, що ставить більшість підприємців у складну непрогнозовану ситуацію. Створюються складні схеми незаконного відшкодування ПДВ, цілі конвертаційні центри, учасники та члени яких нічого не сплачують до держбюджету, а лише виводять грошові кошти злочинним шляхом [61].

Очевидно, що існуюча бува система адміністрування і відшкодування ПДВ ніяк не протидіяла і не забезпечувала протидії недобросовісним платникам у формуванні неправомірного податкового кредиту, заниження бази оподаткування і як результат незаконного відшкодування ПДВ. В той час як сумлінні платники податків не тільки не отримували заслуженого бюджетного відшкодування, але й знаходяться під пильним наглядом фіскалів через порушення своїх контрагентів.

Вважається що ПДВ раніше мав корупційні ризики, коли працювали цілі схеми незаконного конвертування та «оптимізації». З метою розв'язання цих проблем було прийнято принципове рішення про запровадження електронного адміністрування ПДВ, яке, з одного боку, ще більше ускладнювало процес

адміністрування, а з іншого – передбачало законодавчі перепони для зловживань під час бюджетного відшкодування ПДВ [37].

Однак, слід зазначити що схеми незаконного відшкодування ПДВ і конвертування працюють і надалі, тим більше дані схеми адаптувалися до нових умов створених фіскальною реформою, і обходять навіть новий електронний механізм відшкодування. Тобто якою б наближеною до ідеалу не була система відшкодування ПДВ, вона дає виклик тіньовому сектору для розроблення нових засобів та способів обходу законного здійснення діяльності і отримання бюджетного відшкодування.

Так і наша держава поклала великі надії на запровадження нової системи адміністрування ПДВ і відшкодування ПДВ, які ґрунтувалися на успішному досвіді запровадження електронного адміністрування в багатьох іноземних країнах. Справді, коли електронні рахунки запрацювали в Азербайджані, надходження за ПДВ збільшилися в країні вдвічі, аналогічний ефект був і в Болгарії. Можуть похвалитися успіхами також Таджикистан, Габон, Тайвань, Румунія та інші країни, які успішно використовують електронне адміністрування податків. Очікувалося, що запровадження цієї системи призведе до істотного скорочення тіньового сектору економіки. При проводити прямі паралелі між Україною та іншими країнами, тим паче зі своєю історично обумовленими економічними детермінантами, як мінімум не коректно, особливо якщо враховувати різну політичну, соціально-економічну ситуацію на час впровадження систем електронного адміністрування, а отже, очікувати аналогічні результати в Україні найближчий період не слід [9].

Вперше запровадження механізму електронного адміністрування ПДВ було передбачено Законом України від 31 липня 2014 р. № 1621-VII «Про внесення змін до ПК України та деяких інших законодавчих актів України», однак ще до початку набрання ним чинності законодавець декілька разів змінював правила гри, відповідні поправки спочатку були внесені Законом України від 7 жовтня 2014 р. № 1690-VII «Про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення оподаткування інвестиційної діяльності» та Законом України від 28 грудня 2014

р. № 71-VIII «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності 1 січня 2015 р. Крім того, Постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 було затверджено Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість [62].

З урахуванням змін, внесених до ПК України, враховуючи певну неготовність як платників податків, так і фіскальних органів до повноцінного введення СЕА ПДВ, така система запроваджувалася поетапно: з 1 січня до 1 липня 2015 р. – у тестовому режимі, а з 1 липня 2015 р. – на постійній основі [54], [55]. СЕА ПДВ мала на меті надати можливість акумулювати на електронних рахунках значні суми, якими зможе користуватися держава до настання строку сплати ПДВ. Водночас це призвело до вимивання обігових коштів із поточних рахунків платників податків, що в складних економічних умовах негативно вплинуло на їх господарську діяльність, оскільки система не передбачає повернення платнику податків надлишку коштів на його ПДВ-рахунку, відволікає понад 10% обігових активів, вимагає ретельного бізнес-планування [63].

Кошти з електронного рахунку СЕА ПДВ перераховуються органами казначейської служби в автоматичному режимі до бюджету на підставі відтепер з лютого 2017 року єдиного Реєстру платників ПДВ, який автоматично формується ДФС та надсилається органам казначейської служби не пізніше ніж за три робочі дні до закінчення граничного строку для самостійної сплати податкових зобов'язань. Очевидно, що за таких умов платник податків не впливає на своєчасність та повноту перерахування сум ПДВ до бюджету, відповідно, не може нести відповідальність за своєчасність такої сплати за умови наявності достатньої суми коштів на його електронному рахунку. Фактично зміни в СЕА ПДВ певною мірою вводять обмеження права платника ПДВ на реєстрацію податкових накладних у єдиному реєстрі, адже така реєстрація не буде можливою, якщо на спеціальному електронному рахунку не буде акумульовано достатньої суми податкового кредиту, підтвердженої зареєстрованими постачальниками в єдиному реєстрі «вхідними» податковими накладними, чи сумами ПДВ, сплаченими під

час імпорту товарів та (за недостатності таких сум) коштами на рахунку платника в СЕА ПДВ, які можуть бути поповнені з його поточного рахунку. Таким чином, реєстрація податкових накладних у єдиному реєстрі здійснюватиметься в межах суми, обчисленої за формулою, встановленою пунктом 200-1. 3 статті 200-1 ПК України [60].

Першим проблемним аспектом є коригування до податкових накладних, що пов'язаний з дією СЕА ПДВ, яка передбачає, що податкові декларації подаються всіма платниками податку виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Проте тут платники стикаються з таким проблемним аспектом як коригування сум податкового зобов'язання та податкового кредиту в разі зміни компенсації вартості товарів (послуг).

Так, передбачено, що розрахунок коригування складається постачальником товарів, водночас його реєстрація в ЄРПН здійснюється самим постачальником, якщо передбачається збільшення суми компенсації вартості товарів (послуг) на користь такого постачальника (продавця), а в разі зменшення цієї суми така реєстрація здійснюється отримувачем товарів (послуг). Такий порядок працює, якщо між постачальником та отримувачем товарів відсутній спір і вони діють узгоджено. Однак у разі спору, коли зміна суми компенсації відбувається внаслідок прийняття судового рішення (розірвання договору, повернення попередньої оплати тощо) дії контрагентів навряд чи будуть узгодженими. **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**

Другим і напевне найбільш гострим проблемним аспектом бюджетного відшкодування ПДВ є незаконне формування податкового кредиту суб'єктами господарської діяльності для подальшого отримання від'ємного значення ПДВ і бюджетного відшкодування.

Дана проблема була ще за часів класичної системи відшкодування ПДВ, і залишається актуально і наразі. Незаконне формування податкового кредиту проявляється на початковому етапі при заяві платником ПДВ від'ємного значення. Так, недобросовісні платники, а останнім часом спеціально створені

юридичні особи для проведення таких схем, за рахунок співпраці з такими ж фіктивними фірмами або звичайними (чи то добросовісними, чи то платниками з маргінальною поведінкою) завідомо оформлюють псевдо господарські операції без реальної економічної мети, тобто безтоварні операції, за рахунок чого формують податковий кредит. При цьому як правило, такі юридичні особи здійснюють формальне оформлення господарської операції навіть без юридичних дефектів, а саме: по-перше укладають договір чи то купівлі-продажу чи надання послуг, їх контрагент що продає їм товар чи надає послугу оформлює накладну, у відповідь така юридична особа також оформлює податкову накладну, при цьому кошти за такі операції звісно ж не перераховуються, а операція проводиться із закладеною в сумі операції сумою ПДВ, за рахунок чого такий покупець/отримувач послуг і формує виводить собі від'ємне значення та формує податковий кредит.

При цьому підставою для таких маніпулювань, ми вважаємо саме недосконалість законодавчої бази, а саме ПК України, в нормах якого допущено можливість недобросовісним платникам здійснювати всілякі схеми для отримання незаконного відшкодування ПДВ шляхом формування неправомірного податкового кредиту.

Згідно пункту 198.2. статті 198 ПК України, датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг [20].

Таким чином за досить простим принципом недобросовісний платник оформлює псевдо господарську операцію і формує податковий кредит за другою з подій передбаченою в пункті 198.2 ПК України, дата отримання товару/послуги, яку звичайно ж ніхто не сплачує, а податковий кредит можна сформувавати, при цьому платники ніби діють в законодавчо встановлених межах дозволеної поведінки, а фіскальні органи не мають права витребувати від «сумлінних» платників оплати. Тому, допоки буде настільки лояльно сформульована норма ПК України щодо формування податкового кредиту, доти буде значна кількість

порушень з боку недобросовісних платників, фіктивних фірм і конвертаційних центрів.

Як результат проведення таких незаконних схем відшкодування ПДВ маємо надвеликі обсяги відшкодування ПДВ, бо велика кількість з них є незаконною. Так, з 2015 року суми бюджетного відшкодування ПДВ суттєво зросли. За дев'ять місяців 2017 року обсяг бюджетного відшкодування ПДВ на три відсоткові пункти перевищив показник 2016 року. Щодо до сум відшкодування на кінець 2017 року та станом на жовтень 2018 року то вони стабільно високі, так станом на кінець 2017 рік сума відшкодованого ПДВ становила 120 060,6 млн. грн., а станом на жовтень 2018 року становить 97 620,3 млн. грн. При цьому залишок сум заявлених і несплачених до відшкодування станом на грудень 2017 року становив 15 267,1 млн. грн., станом на жовтень 2018 року залишок несплачених сум становить 17 768,1 млн. грн. [32].

Проте на сьогодні є позитивна тенденція щодо судового врегулювання спорів з приводу незаконного формування податкового кредиту, яка довгий час була навпаки лояльна до «сумнівних» платників податків, що незаконно формували податковий кредит і як наслідок отримували бюджетне відшкодування без правомірних на те підстав.

Якщо раніше суди не зважали на факти встановлені контролюючими органами згідно податкової інформації, наприклад коли встановлено за даними ЄРПН, що контрагент платника що формує податковий кредит не виготовляв той чи інший вид товару, не придбавав у інших осіб, а якимось чином юридична особа все таки оформлює господарську операцію з приводу придбання товару не встановленого походження і як наслідок формує податковий кредит за рахунок суто проведення в ЄРПН податкової накладної та оформлення контракту/угоди, то наразі позиція Верховного Суду кардинально змінилася. Починаючи з кінця 2017 року у більшості випадків Верховний Суд визначає обов'язковими елементами для оформлення господарських операцій та як наслідок віднесення та формування за рахунок таких операцій податкового кредиту ряд первинних

бухгалтерських документів чи інших документів в залежності від специфіки проведеної операції.

Так, згідно позиції Верховного суду викладеній у постанові від 06.06.2018 року у справі №П/811/2247/14: «Сам факт наявності у позивача податкових чи-то видаткових накладних, виписаних від імені постачальника, або інших документів, складених з посиланням на поставку товарів (послуг) не є безумовним доказом реальності господарських операцій з ним, якщо інші обставини свідчать про недостовірність інформації в цих документах» [64]. Дана позиція узгоджується з правовою позицією Верховного суду викладеній пізніше у постанові від 25.06.2018 року у справі №803/1923/13-а [65].

Також суди почали детальніше досліджувати і приділяти увагу економічній меті та суті здійснюваної господарської операції, наголошуючи на тому що реальні зміни майнового стану платника податків є визначальною ознакою господарської операції, яка дозволяє віднести грошову суму такої операцію на витрати та зменшити оподатковуваний дохід платника податків. Для підтвердження господарської операції необхідно щоб документи були не лише формально оформлені та описували зовнішню форму, а і розкривали внутрішню суть операції, її справжність, економічну вигоду та ділову мету. Якщо таких документів немає у матеріалах справи, і вони не були надані платником податків під час перевірки, то тоді неможливо підтвердити реальність та товарність спірної господарської операції, така позиція викладена у постанові Верховного суду від 14.03.2017 року у справі № 21-1513а16 [66].

Отже, формування незаконного податкового кредиту і як наслідок отримання незаконного відшкодування ПДВ нараз залишається гострою проблемою перш за все для фіскалі, а також для сумлінних платників податків. Широке розповсюдження незаконних схем отримання бюджетного відшкодування потягло за собою тенденцію до створення цілих конгломератів юридичних осіб, основна діяльність яких полягає у розробленні схем та механізмів незаконного отримання коштів через бюджетне відшкодування. Найбільш розповсюдженими з яких є: заниження податкового зобов'язання,

незаконне отримання відшкодування з бюджету за рахунок формування податкового кредиту, псевдо експорт, фіктивні підприємств, викривлення даних бухгалтерського обліку та фальсифікація звітних документів, здійснення експорту через посередника підприємствами боржниками, штучне завищення митної вартості товару тощо.

Третім проблемним моментом у механізмі адміністрування і як наслідок відшкодування ПДВ є врегулювання питання технічних неполадок в СЕА і алгоритму дій платників і фіскалів у разі виникнення останньої. Наразі ми маємо відсутність будь-якого законодавчого регулювання ситуацій, коли СЕА ПДВ може працювати некоректно через технічні проблеми, чи то внаслідок зовнішніх втручань, так званих хакерських атак, які останнім часом набирають поширеності, адже ні в ПК України, ні в жодному підзаконному акті не передбачено порядок врегулювання даного питання.

Тому фіскали змушені звертатися до актів кримінального законодавства та загальних положень ПК України в разі виникнення таких обставин, оскільки в податковому праві вина платника податку, як і в адміністративному праві, не є визначальною ознакою для нарахування штрафних санкцій і не можуть впливати на них.

Наприклад у разі здійснення несанкціонованого втручання в роботу електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), автоматизованих систем, комп'ютерних мереж чи мереж електрозв'язку, що визначено Кримінальним кодексом України як злочин передбачений ст. 361 цього Кодексу, особа (як фізична, так і юридична) постраждала від такого злочину повинна подати заяву до поліції про вчинення злочину в порядку передбаченому Кримінально процесуальним кодексом України, в порядку ст.55-56, 215-216 КПК України. Про що потім такий платник повинен повідомити контролюючий орган згідно п. 44.5 ст. 44 ПК України [20]. Проте, несанкціоноване втручання в комп'ютерну систему і просто технічні неполадки це зовсім різні понятті, і навряд за кожним з випадків неполадок в системі уповноважені особи підприємства будуть подавати заяви до

органів поліції, це як мінімум обтяжливо та недоцільно. Тому питання залишається відкритим та неврегульованим.

Четвертим проблемним аспектом механізму відшкодування ПДВ є саме перерахування коштів платникам, адже наразі існує велика кількість платників що попри законодавчо закріплене право на отримане відшкодування включений до Реєстру отримувачі, проте по факту не тримав коштів. Тому, незважаючи на намагання врегулювати проблемні питання щодо бюджетного відшкодування ПДВ ряд проблем у правовому полі ще залишаються не вирішеними.

Так, ще в грудні 2016 року Верховна Рада внесла зміни до ПК України щодо бюджетного відшкодування ПДВ. Тоді законодавець прописав механізм повернення заборгованості з ПДВ за попередні періоди — так званих «історичних» боргів. Суми податку за заявами, поданими до 1 лютого 2016 року, повинні були відшкодовуватися згідно з Тимчасовим реєстром. Його планували сформувати до 1 лютого 2017 року на підставі баз даних ДФС України та Державної казначейської служби [67].

Так, ДФС України було сформовано тимчасовий реєстр, в свою чергу Кабінет Міністрів визначив, що щомісячна сума відшкодування за тимчасовим реєстром не може перевищувати 2,8% загальної суми бюджетного відшкодування з державного бюджету за попередній місяць.

За даними Міністерства фінансів України, держава повинна була відшкодувати бізнесу 676,2 млн. грн за 498 заявами. Це підтверджений борг. Ще майже 4 млрд. грн. за 1 268 заявами оскаржується. Отже, залишається невирішеним питання ціною у 4,7 млрд. грн., яке попри всі законні підстави, не звертається до відшкодування. При цьому пояснення такій ситуації досить просте, бюджетах на 2017 і 2018 роки окремим рядком не закладалися кошти на відшкодування боргів платникам чи на відшкодування за окремими секторами економіки [68], [69].

Отже, недоліків у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ навіть попри впровадження дійсно автоматизованої системи відшкодування чимало, при цьому корінь таких проблем криється в законодавчій базі, нечіткості прописаних норма,

подекуди в їх зависокій лояльності, і як наслідок зловживань і маніпулювань, пов'язані, і все це з одного боку завдає шкоду і платникам - у несвоєчасному відшкодуванні коштів або взагалі неможливості їх відшкодувати, а з іншого державі – у прямих збитках у зв'язку з необґрунтованим перерахуванням коштів на користь тих юридичних осіб, які отримали неправомірне відшкодування ПДВ, оскільки відшкодування ПДВ це дієвий спосіб маніпулювання під час здійснення фінансово-господарських операцій задля отримання коштів законним шляхом із бюджету. Тому всі спроби раціонального адміністрування, проведення перевірок не дадуть змоги викоринити повністю недобросовісних суб'єктів фінансово-господарських операцій. Значна проблема, яку необхідно вирішити найближчим часом, – створення дієвого механізму попередження незаконного повернення цього податку, адже застосування незаконних схем відшкодування ПДВ під час здійснення експортних операцій породжує проблему виведення грошових коштів з економіки країни.

РОЗДІЛ III

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ДОСВІД ЄС І ПЕРСПЕКТИВИ ДЛЯ УКРАЇНИ

3.1 Основні напрямки роботи фіскальних органів щодо удосконалення процесу відшкодування податку на додану вартість

Наявність проблем у системі оподаткування значно стримує економічний розвиток держави та провокує негативні процеси в усіх сферах національної економіки та безпеки України. Серед податкових питань в умовах сьогодення особливо актуальною є проблема бюджетного відшкодування ПДВ, і як наслідок діяльність фіскалів що пов'язана зі здійсненням даного процесу.

Ефективність діяльності Державної фіскальної служби України та фіскальних органів на місцях, територіальних Головних управлінь ДФС у областях є досить актуальною та обговорюваною темою, оскільки прямо пропорційно від дій податківців залежить стан виконання та здійснення впровадженої податкової реформи щодо електронного відшкодування ПДВ, перерахування його органами казначейства та отримання його платниками.

Наразі роль фіскальних органів у бюджетному відшкодуванні ПДВ заключається у внесенні до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ тої інформації за яку відповідають саме фіскальні органи.

Так, органи ДФС забезпечують внесення до Реєстру ряду даних, а саме: найменування платника ПДВ та його індивідуальний податковий номер; дату подання заяви про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ; дату надсилання платнику органом ДФС повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання); суму податку, заявленого до бюджетного відшкодування; суму податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зменшену на суму податкового боргу; реквізити

рахунка платника для перерахування бюджетного відшкодування; реквізити бюджетних рахунків для перерахування бюджетного відшкодування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу минулих періодів; реквізити бюджетного рахунка, з якого здійснюється бюджетне відшкодування; дату початку та закінчення проведення перевірки даних податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), в складі яких подана заява, з обов'язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна); суму податку, заявленого до бюджетного відшкодування; дату складення та вручення платнику податку акта перевірки; дату та номер податкового повідомлення-рішення та суму бюджетного відшкодування за кожною заявою з урахуванням уточнюючого розрахунку (у разі їх подання), не узгоджену органом ДФС; дату початку оскарження податкового повідомлення-рішення та суму що оскаржується; дату закінчення оскарження податкового повідомлення-рішення та суму відшкодування, узгоджену за результатами оскарження; суму узгодженого органом ДФС бюджетного відшкодування за кожною заявою та дату її узгодження [58].

Також відповідальний працівник відповідного структурного підрозділу фіскального органу, як правило в структурі Голових управлінь ДФС у областях це відділи адміністрування ПДВ управління податків та зборів з юридичних осіб, зобов'язані вносити інформацію про узгодженість бюджетного відшкодування та його суму в Реєстр на наступний робочий день після виникнення такого випадку. При цьому щоб забезпечити точний і прозорий механізм відшкодування ПДВ, згадано повинні працювати три сторони: фіскальні органи, Міністерство фінансів України та казначейство, яке вже опрацьовує інформацію внесену ДФС і Міністерством фінансів та здійснює відшкодування коштів.

Для точного та вичерпного відображення інформації ДФС і Міністерство фінансів України наповнюють бази та проводять звірки. Кожну сторінку реєстру фіскали повинні підписати електронним цифровим підписом, а казначейські органи відшкодовують лише в тому разі як отримують повну інформацію та списки з узгодженими сумами від фіскалів та Міністерства фінансів.

Отже, подальше обслуговування процесу бюджетного відшкодування уже здійснюють казначейські органи, а не фіскальні, через що викають час від часу спірні відносини між першими та останніми.

Для врегулювання питань взаємодії між центральним офісом ДФС України та її територіальними органами з приводу здійснення механізму відшкодування ПДВ, ДФС України прийнято наказ від 14.04.2017 р. №263, яким затверджено Регламент 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 ПДВ [70].

Згідно даного Регламенту, встановлено порядок дій контролерів всіх рівнів щодо відшкодування ПДВ, починаючи від подання платником ПДВ декларації із заявленою сумою бюджетного відшкодування до перевірки такої заявленої суми.

Так, фіскальні органи повідомлення для наповнення Реєстру заяв формують за даними інформаційної таблиці Реєстру, підписуючи накладенням не менше двох електронних цифрових підписів посадових уповноважених структурних підрозділів та електронної печатки відповідного Головного управління ДФС та передаються до Міністерства фінансів щоденно до 10 год. 00 хв. у робочі дні. Сама інформаційна таблиця формується автоматично за даними звітності з ПДВ з заявою про суму бюджетного відшкодування, реєстраційних даних, інформації про перевірки, в тому числі апеляційного та судового узгодження результатів перевірок, інформації з документів, згідно з якими в інтегрованій картці платника відбулася зміна суми заявки до відшкодування, що не пов'язані з відшкодуванням таких сум), або упередження згідно з податковими повідомленнями-рішеннями за формами ППР В1, В3 та В4 та розміщуватиметься в розділі «Облік ПДВ» підсистеми «Облік платежів» ІТС «Податковий блок» [70].

На сьогодні існує наступна ситуація, що бюджетні відшкодування з ПДВ інколи перевищують надходження від його справляння, тому наразі гостро стоїть питання забезпечення органами влади, а с особливо фіскальними вжиття

додаткових законодавчих та адміністративних заходів, спрямованих на вдосконалення порядку відшкодування ПДВ, щоб сумлінні платники отримували таке відшкодування, а претенденти на неправомірне відшкодування ПДВ не мали змоги обійти податковий контроль з боку ДФС.

При цьому причин і підстав несвоєчасного відшкодування ПДВ є ряд, основні з них наведені в підрозділі 2.3 дипломної роботи. В основному це з боку владних структур - не закладення на відповідний бюджетний період коштів для відшкодування ПДВ, з боку платників – численні схеми отримання незаконного відшкодування ПДВ, в основному за рахунок вдаваних господарських операцій та формування неправомірного від’ємного значення, та об’єктивно незалежні від платників та фіскалів причини – законодавчі прогалини та неконкретизованість норм права, що збільшує ризик для маніпулювання і порушення з боку тих самих несумлінних платників.

При цьому з року в рік дефіцит Державного бюджету не зменшується, а тому держава вимагає від податкової політики значного підвищення фіскальної ефективності, особливо це стосується ПДВ як одного з найбільш бюджетонаповнюючих податків, так за у розрізі 2011-2015 років питома вага надходжень до бюджету у вигляді ПДВ становить 44-50% [71].

У період з 2011 по 2016 незважаючи на складну політичну ситуацію та появу тимчасово окупованих і непідконтрольних територій і як наслідок зміни в кількості суб’єктів підприємництва, які сплачують ПДВ, номінальні надходження від цього податку зросли майже у два рази. Однак, враховуючи високу інфляцію та незмінну основну ставку 20%, введення ставки 7% на лікарські засоби, часткове скасування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських виробників, реальні надходження від ПДВ, за вирахуванням впливу інфляційного чинника, надходження скоротилися в 1,1 рази. Тому питання фіскальної ефективності ПДВ наразі є спірним питанням [46].

Так, для аналізу фіскальної ефективності ПДВ розроблено комплекс показників та коефіцієнтів, а саме:

– надходження від ПДВ та його питома вага у дохідній частині бюджету;

- якість виконання зобов'язань платників ПДВ перед бюджетом, своєчасність та повнота сплати податкових зобов'язань;
- різниця між реальними та запланованими (закладеними) показниками на поточний бюджетний період;
- абсолютний та відносний приріст надходжень податку порівняно з попереднім періодом.

Як слушно зазначає І. Кіячук, для підвищення фіскальної ефективності ПДВ необхідна взаємодія платників податків та фіскальних органів, а саме широка роз'яснювальна робота серед суб'єктів господарювання щодо звітування через мережу інтернет, також необхідні зміни в нормативно-правовій базі. З початку 2015 р. деякі нововведення уже здійснені. Позитивною тенденцією є те, що з 1 січня 2015 р. збільшено поріг (більш ніж в 3 рази) для обов'язкової реєстрації як платника ПДВ до 1 млн. грн. Це є дуже доцільно, оскільки не кожному підприємству малого чи середнього бізнесу зручною є система, прийнятого в Україні спрощеного оподаткування [69].

Однак, найбільш позитивним аспектом є запровадження СЕА ПДВ з 2015 р., що стало підґрунтям для унеможливлення формування фіктивного кредиту з ПДВ та розраховане на забезпечення збільшення надходжень до бюджету [69].

В процесі адміністрування та механізму відшкодування ПДВ значного поширення набула проблема ухилення від його сплати та неправомірного відшкодування. Платники ПДВ використовують цілий арсенал схем, серед них:

- 1) реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими від вартості придбання або нижчими за собівартість;
- 2) здійснення псевдо або вдаваних безтоварних операцій, шляхом формально документального оформлення придбання товару/послуги суб'єктом підприємницької діяльності без реальної економічної мети;
- 3) заниження об'єкту оподаткування при ввезенні на митну територію України;
- 4) проведення псевдоекспортних операцій;

5) ухилення від сплати ПДВ шляхом втрати первинних бухгалтерських документів [72, с.58].

Нині, дії працівників фіскальних органів спрямовані на ліквідацію вищезгаданих схем з метою зменшення кількості недобросовісних платників та збільшення дохідної частини Державного бюджету за рахунок ПДВ надходжень [69].

Відповідно до Положення Про ДФС, основними завданнями одним з основних завдань останньої є: реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [73].

ДФС України та її органи, що діють на принципах єдиноначальності, єдності та функціональної спеціалізації виконують ряд функцій пов'язаних з забезпеченням економічної безпеки держави: фіскальну (основна функція) та регулятивну, контрольну, правоохоронну або захисну (економічну). Контроль за діяльністю і виконанням таких завдань на місцях територіальними фіскальними органами в процесі виконання завдань визначених Положенням покладено на апарат ДФС України.

Фіскальна служба від самого початку свого створення покликана захищати державу від зовнішніх і внутрішніх загроз економіці. Відтепер органи ДФС

України забезпечують економічну безпеку через виконання, передусім, фіскальної, регулятивної, контрольної та правозахисної функцій.

Проте, незважаючи на законодавче закріплення автоматизованого відшкодування ПДВ, унормування порядку взаємодії ДФС, Міністерства фінансів та казначейства, виконання вказаних законодавчих приписів залишається в руках виконавців, тому реформа органів Державної фіскальної служби України є запорукою успішного проведення реформування податкової системи, поетапної зміни світогляду платників податків від правового нігілізму чи в більшості випадків маргінальної поведінки до підвищення правової культури та соціальної відповідальності що сприятиме свідомій і належній сплати податків.

Однак наразі маємо такий результат, що система адміністрування ПДВ і відшкодування зокрема змінилася, стала реально більш прозорою та майже унеможливила корупційні прояви з боку фіскалів у сприянні чи перешкоджанні відшкодуванню ПДВ, проте проблема відносин між платниками і фіскальними органами не змінилася в кращий бік. Серед платників податків вкорінився негативний імідж контролюючих органів, що неабияк заважає якісному і ефективному впровадженню реформи з автоматизованого ПДВ відшкодування, і це навіть спонукає все більшу кількість платників виходити в тіньовий сектор і займатися конвертаційними схемами з відмивання коштів та незаконного отримання бюджетного відшкодування.

Тому, одним з важливих напрямів роботи фіскалів має бути створення позитивного іміджу фіскальних органів, що здійснюють обслуговування платників. Адже, імідж організації – це її образ в очах суспільства та його ставлення до її діяльності на основі сформованих цінностей. Імідж – це не лише засіб, інструмент управління, але й об'єкт управління. Позитивний імідж створюється не тільки основною діяльністю організації, але й також цілеспрямованою інформаційною роботою, орієнтованою на цільові групи громадськості [74, с. 167].

Отже, законодавче закріплення процесу автоматизованого відшкодування ПДВ та роботи фіскалів з приводу забезпечення цього механізму та виконання

вказаних дій фіскалами з приводу своєчасного заповнення Реєстру всією необхідною інформацією повинно супроводжуватися також реформуванням у внутрішній системі управління фіскальної служби щодо взаємодії к центрального офісу ДФС з територіальними органами на місцях, так у взаємодії бізнесових структур, підприємництва з фіскальними органами зокрема.

Отже, вирішення проблем у процесі бюджетного відшкодування без вирішення проблем у сфері управління фіскальною службою, та навпаки, є неможливим.

Тому наразі ключовими проблемами є відсутність довіри суб'єктів господарювання до фіскальних органів, а відтепер і казначейства коли інформація в Реєстрі не заповнюється фіскалами вчасно, корінь якої криється у внутрішній організації фіскальної служби.

Так багато нарікань з боку бізнесу і казначейства було за впровадження єдиного Реєстру з 01.02.2017 року, коли фіскальні органи не заповнювали протягом 100 і більше днів необхідну інформацію, а казначейство не могло її опрацювати і відшкодувати платникам суми ПДВ. Однак ні в засобах масової інформації, ні тим паче серед обговорювання бізнесу та казначейства не підіймалися причини такого не заповнення. А причини досить прості та криються в організаційній діяльності та структурних особливостях органів ДФС.

На сьогоднішній день в структурі ДФС України налічується 28 департаментів, з яких 9 забезпечують внутрішню роботу апарату ДФС України, 2 департаменти (Департамент реєстрації платників та електронних сервісів та Департамент ІТ) виконують сервісні функції, 1 департамент забезпечує зв'язки з громадськістю, 4 департаменти забезпечують реалізацію митної політики, 11 департаментів забезпечують виконання індикативних показників доходної частини бюджету, виконують контролюючі функції та функції боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування, але все це центральний офіс ДФС, вони здійснюють керування та координацію органів на місцях, а основна робота забезпечується у відділах та управліннях Голових управлінь ДФС у областях.

Так, наприклад в структурі того чи іншого територіального органу ДФС є управління податків та зборів з юридичних осіб, зазвичай близько 60 осіб, і в його структурі відділ адміністрування ПДВ, саме той що займається опрацюванням та заповнення необхідної інформації до Реєстру, в такому відділі як правило від 5 (в невеликих областях наприклад Головне управління ДФС у Сумській області) до 10-ти осіб (областях наприклад Головне управління ДФС у Вінницькій області). При цьому працівники таких відділів відповідальні не лише за заповнення інформації у Реєстрі отримувачів ПДВ відшкодування, але й виконують ряд інших своїх посадових обов'язків, в тому числі і проведення перевірки, при цьому робочий день в органах ДФС з 9-ї до 18-ї годин, посадовий оклад 4 400 або 4 800, за наднормовий робочий день оплати фіскалів не здійснюється, і от саме звідси виходить проблема вчасного опрацювання і перенесення даних в Реєстр отримувачів ПДВ відшкодування.

Тому допоки не зміниться філософія організації податкової служби щодо внутрішньорганізаційної структури та діяльності фіскалів, яка підвищила би імідж ДФС, допоки не буде поважного ставлення до роботи податківців з боку бізнесу та інших владних структур, адже якщо в самій структурі існує таке паплюжне ставлення до своїх структурних одиниць, рівень довіри і поваги з боку платників ніколи не збільшиться.

Також, досить багато нарікань з боку бізнесових структур викликає поєднання в Департаменті правової роботи функцій «організації та участі у реалізації правової політики, спрямованої на забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів», супроводження справ у судах та розгляду адміністративних скарг платників податків.

Поєднання цих двох функцій призводить до суто формального підходу посадових осіб департаменту під час прийняття рішення за процедурою адміністративного оскарження та як наслідок надто низькою кількістю прийнятих рішень за адміністративним оскарженням на користь платників. І така позиція зрозуміла, адже орган ДФС чи то на рівні центрального офісу, чи то на місцях буде здійснювати потім представництво ДФС в судах, тому прийняття рішення на

користь платника за даної філософією є визнанням власних помилок допущених при прийнятті податкових повідомлень-рішень, чи при проведенні перевірки і допущенні процедурних порушень.

При цьому в судах з незадоволених на рівні адміністративного оскарження скарг платників податків близько 70 % рішень суду ухвалюється на користь платників [61].

Тому, існує реальна проблема недоцільного об'єднання в одному департаменті функцій розгляду адміністративного оскарження та правового супроводження судових спорів з тих самих питань, що розглядалися в адміністративному порядку. Доцільніше було б повернути функцію адміністративного оскарження на місце, проте це вимагає внесення даної норми до ПК України, проте відділи чи управління такого адміністративного оскарження виокремити з юридичних управлінь, які в свою чергу повинні вже здійснювати супроводження судових спорів.

Також досить важливим питанням є консультаційно-роз'яснювальна робота як підвалина діалогу з бізнесом. Якщо раніше лише близько 1 % працівників органів ДФС з їх загальної кількості (1 % від 58 тис. осіб) виконували функції з консультування платників податків [75]. То починаючи з 2017 року після внесення кардинальних змін до ПК України і великого скорочення штату податківців, ліквідації інспекцій як юридичних осіб на місцях в 2018 році, і як наслідок зосередження на сервісно-обслуговуючих функціях через центри обслуговування платників, саме консультаційно-роз'яснювальна робота стала пріоритетним напрямком ДФС України та центрів обслуговування платників на місцях.

Наразі ми можемо спостерігати вже певний позитивний результат проведеної реформи в дії у зв'язку з прийняттям Закону України №1797 «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [54]. Так, затверджено нову структуру ДФС, скорочено кількість територіальних органів майже вдвічі, що суттєво покращило бюрократичну механізм податкового контролю. Сьогодні на місцях залишилися

суто сервісні функції, що здійснюються через центри обслуговування платників податків, податкові інспекції втратили статус юридичних осіб і були приєднані в якості управлінь до Головних управлінь ДФС у областях, при чому дане приєднання відбулося з значним скороченням штату працівників [76].

З боку бізнесових структур вказані рішучі зміни сприйнялися по-різному. В деяких регіонах відзначають ефективність реформи в дії, наприклад у Львові загальну тенденцію в комунікації бізнесу та ДФС називають є ефективною, не урегульованим лишається актуальне для всієї країни питання затримок у відшкодуванні ПДВ. Представники бізнесу Одеси також відмічають добре налагоджену комунікацію з ДФС, відкритим залишається питання відшкодування ПДВ. Так само і Харків відзначає, що відкритість ДФС до діалогу з бізнесом, проблемним питанням залишається затримки у відшкодуванні ПДВ, довготривале отримання законодавчих роз'яснень [77].

Отже, на сьогодні можна спостерігати ряд позитивних кардинальних змін у роботі фіскальних органів в процесі забезпечення механізму відшкодування ПДВ, однак є певні незалежні від територіальних органів чинники, які негативно позначаються на забезпеченні такого процесу, це і недостатня кількість працівників що забезпечують опрацювання внесення даних до Реєстру отримувачів відшкодування ПДВ, і низькі заробітні плати таких працівників, і болюче питання не закладання коштів на відшкодування у поточному бюджетному періоді, і з боку платників зростання спроб незаконного відшкодування і розроблення схемних механізмів для здійснення останнього.

3.2 Європейський досвід удосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість та можливість впровадження в українській податковій системі

У кожній окремо взятій державі світу складається своя особлива система оподаткування, детермінантами якої виступають ряд специфічних, конкретно-історичних, політичних, традиційних, а в деяких країнах і релігійних умов, які визначають загальноекономічну спрямованість такої країни і податкову систему зокрема. Саме тому навіть в рамках країн ЄС та Європи вони досить різняться між собою, хоча останнім часом все більше уніфікують правові системи і окремі норми права [78].

Якщо брати до уваги виток ПДВ як податку, то як вже було з'ясовано в попередніх розділах він виходить з Франції. Зараз є обов'язковим для справляння у всіх країнах ЄС та для країн-претендентів для вступу. Введення ПДВ в податкову систему України ознаменувалося переходом до ринкової економіки та спрямованістю нашої країни до інтеграції з країнами ЄС. Таким чином ПДВ в Україні не просто закріпився в податковій системі, але й став одним з найбільш ефективним податком з точки зору наповнюваності державного бюджету.

Проте, крім того що ПДВ один з бюджетонаповнюючих податків, він ще й один з найбільш складносправляємих, а ще найбільшою відмінністю і складністю в його адмініструванні є механізм бюджетного відшкодування. І незважаючи на позитивні зміни у процесі такого бюджетного відшкодування ПДВ, все є залишаються неврегульованими деякі питання такого механізму відшкодування і як наслідок втрати держави. Тому, наразі Україна намагається максимально гармонізувати процеси справляння та відшкодування ПДВ на кшталт законодавства ЄС, і запозичити найбільш прийнятні для України сучасні тенденції розвитку ПДВ адміністрування в рамках ЄС [79].

Так, згідно зі світовою практикою, система бюджетного відшкодування ПДВ зазвичай включає наступні елементи [80]:

1. зарахування зобов'язань бюджету з відшкодування ПДВ в рахунок зобов'язань платника податків по ПДВ і іншим податкам. Така норма введена в більшості країн ЄС. Однак, існує позиція що це не є ефективним заходом, так як воно веде до втрати контролю за платником податків і порушення інформаційних потоків, що характеризують виконання платником податків податкового

законодавства. В Україні зарахування ПДВ відшкодування йде хіба що н сплату боргу минулих періодів, але саме боргу з ПДВ, а не інших податків відповідно за пунктом 87.9 статті 87 або пункту 201-1.7 статті 201-1 ПК України;

2. встановлення обмежень на отримання права на відшкодування ПДВ. Такі вимоги зазвичай законодавчо встановлені та введені в дію для стримування зниження обсягу перерахування бюджетного відшкодування та надмірних втрат бюджету, проте породжує проблемні відносини з підприємницьким сектором

3. впровадження і використання спеціальних процедур бюджетного відшкодування ПДВ експортерам. Часто у податковій практиці ЄС зустрічаються поняття «золотого» і «срібного» статусу експортерів. Їх диференціація здійснюється за наступними ознаками: для «золотого» - заявлення до відшкодування сум ПДВ виконується з мінімальною затримкою і мінімальними перевітками, для другого хоч і встановлені певні преференції, однак менші в порівнянні з експортерами, які мають «золотий» статус.

4. встановлення найбільш оптимальної та необтяжливої системи проведення перевірок контролюючими органами. У більшості випадків фіскали помилково беруть за основу систему, за якої проводиться суцільна перевірка. Проте, така перевірка не тільки є обтяжливою для платника, але й для самого контролюючого органу, часом не дозволяючи і розсіюючи уваги на конкретних моментах пов'язаних з предметом перевірки щодо правомірності надання бюджетного відшкодування [78].

Також слід відмітити той факт, що попри значний рівень гармонізації податкового законодавства та зокрема адміністрування ПДВ в державах-членах ЄС, у національному праві країн ЄС та тим паче інших країн Європейського континенту існує ряд нюансів щодо неузгодженості правил справляння, адміністрування і відшкодування ПДВ, що в свою чергу негативно впливає на зовнішньоекономічну діяльність та співробітництво між підприємництвом.

В країнах ЄС порядок адміністрування ПДВ регулюється Директивою 2006/112/EU. Основа справляння ПДВ в Україні і ЄС по суті тотожна, так за Директивою ЄС 2006/112/ EU, ПДВ сплачує безпосередньо постачальник товару

за рахунок коштів, які він отримує від покупця в ціні товару. Водночас, в ЄС було та є достатньо чітке розуміння, що такий принцип справляння не є ідеальним. Він містить в собі різноманітні ризики зловживань «за ланцюгом поставок». В Європі навіть існує такий сленговий вираз – «carouselfraud» (карусельне шахрайство). Тому, в ЄС було запроваджено і альтернативні механізми оподаткування ПДВ [3].

Також, питанню відшкодування ПДВ в ЄС відведене окреме місце та присвячено положення Директиви Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 щодо гармонізації законодавства держав-членів про податки на оборот, якою сформовано заходи для відшкодування ПДВ суб'єктам оподаткування, котрі не засновані на території Співтовариства. Гармонізація положень цієї Директиви передбачила домовленості щодо співробітництва у сфері оподаткування, зокрема в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Директива створює умови для попередження усіх форм ухилення від сплати податків чи недотримання податкового законодавства. Відповідно до Директиви компаніям третіх країн надається право повертати ПДВ з різного виду витрат і послуг, здійснених та отриманих на території ЄС. Разом з тим існують окремі обмеження щодо переліку сплачених послуг і мінімальної суми рахунку [5]. При цьому, наразі актуальні питання ПДВ відшкодування в ЄС здійснюються за Директивою 2008/9/ЄС, в якій визначені основні правила відшкодування ПДВ [81].

При розгляді практики відшкодування ПДВ в зарубіжних країнах велика увага приділяється документації, що надається платниками податків для підтвердження права на застосування нульової ставки ПДВ у разі експорту товарів, а також щодо підтвердження правильності обрахування і отримання бюджетного відшкодування ПДВ [82].

В більшості країн європейських країн основним документом, на підставі якого експортерам проводиться відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам, є звичайна податкова декларація, в якій зазначено перевищення сум податку, сплаченого постачальникам, над сумами нарахованого податку. В окремих випадках до фіскальних органів платники ПДВ зобов'язані подавати документи в підтвердження факту експорту товарів, проте в більшості випадків в країнах ЄС

документи, що обґрунтовують правомірність вимог про відшкодування подаються до контролюючого органу не за підсумками кожного податкового періоду, в якому виникла необхідність у відшкодування, а за підсумками кожного кварталу, в якому були представлені вимоги про бюджетне відшкодування [83].

Законодавство більшості країн ЄС встановлює граничні терміни, протягом яких уповноважені органи, чи то фіскальні органи чи казначейства, зобов'язані забезпечити бюджетне відшкодування ПДВ. При цьому строки такого відшкодування можуть бути конкретно визначені, або з посиланням на крайню межу, так терміни відшкодування варіюється від 24 годин в Перу до 90 днів у Франції. В середньому по вибірці країн за даними Міжнародного Валютного Фонду, термін відшкодування становить 30 днів, проте існує ряд випадків коли такі строки протермінуються [84].

Щодо країни-засновниці ПДВ, то у Франції ПДВ справляється на всій території, крім заморських французьких департаментів ставка якого складає 20 %-стандартна ставка, і пільгові (знижені) - 2,1 %, 5,5 % і 10 %.

Бюджетне відшкодування ПДВ у Франції залежить від обороту платника податку. Так, з 01.01.2014 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 (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 ПДВ претенденти на бюджетне відшкодування з оборотом більшим ніж 80 тис. євро, не включаючи ПДВ, повинні подавати декларацію для отримання відшкодування в електронному вигляді. Платники з меншим обсягом обороту можуть обирати чи подавати декларацію в електронному вигляді чи ні. 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 [85].

В іншій країні ЄС, Швеції, ПДВ впроваджений з 1969 року, наразі справляння від якого є одними з найбільших серед податкових надходжень. Так, саме в Швеції – найвищий загальний рівень оподаткування ПДВ по основних товарах і послугах.

Щодо механізму бюджетного відшкодування ПДВ, то у Швеції право на відшкодування ПДВ виникає при виконанні таких базових умов: по-перше, вхідний податок повинен відноситися до придбань або імпорту в рамках діяльності оподаткування; по-друге, товари (послуги) реалізуються до інших країн, а також здійснюється і підтверджується експорт товарів (послуг).

Як і в ПК України, згідно Закону про ПДВ у Швеції не встановлено конкретного переліку документів, необхідних для обґрунтування і підтвердження операцій купівлі-продажу у покупця і продавця як усередині країни, так і при постачанні на експорт.

Проте, на відміну від України, не зважаючи на те, що терміни відшкодування ПДВ встановлені цим же Законом про ПДВ, а саме протягом 2,5 місяців після останнього терміну подачі декларації, контролюючий орган має право відмовити у відшкодуванні ПДВ на невизначений термін, якщо у нього виникнуть підстави для сумнівів. При цьому така відмова, або скоріше призупинення відшкодування триватимуть до повної перевірки і встановлення достовірності всієї необхідної контролюючому органу інформації щодо фактично здійснених операцій.

При цьому у Швеції застосовуються санкції навіть за неправильне заповнення декларації (звітності), які привели до недоплати податку до бюджету

або зайвого відшкодування ПДВ з бюджету. Так, донараховується недоплачена сума ПДВ і застосовуються санкції у розмірі 20 % від донарахованої (несплаченою) суми податку.

Отже, правові положення податкового законодавства Швеції присікають порушення з боку недобросовісних платників на самому етапі формування сум податкового кредиту, і надають більше прав контролюючим органам на перевірку достовірності відомостей поданих в декларації. В Україні такі ж самі лояльні умови щодо подачі декларацій з ПДВ, і такі ж самі лояльні умови для формування податкового кредиту, при чому якщо навіть останній сформований неправомірно право на перевірку такого платника повинно бути прямо передбачене в законі, наприклад в статті 78 ПК України, у випадку інших непередбачених таким положенням норми підстави, платники оскаржують рішення про застосування штрафних санкцій і суди приймають рішення на користь таких платників суто з процедурних питань, що в свою чергу приносить неабияких збитків державі [86].

Щодо в ПДВ відшкодування у східноєвропейській країні ЄС Угорщині. З моменту вступу Угорщини до ЄС в 2004 року, тоді коли Україна лише офіційно країною з ринковою економікою, Угорщина повністю імплементувала в національне законодавство положення Директиви 2006/112/ЄС про ПДВ, проте з урахуванням власних положень тих пунктів директиви, де відповідальність за їх впровадження покладено на країни в рамках своїх територій [3].

В Угорщині основна ставка ПДВ значно вища ніж Україні - 27%. Проте є і знижені ставки 18 % на окремі товари/послуги: молоко та молочні продукти, крім материнського молока та продуктів, які оподатковуються за 5% ставкою: інтернет-послуги, харчування в ресторанах, продукти з кукурудзою, мучні вироби або продукти з молока і крохмалу, товари комерційного розміщення та нерегулярні заходи під відкритим небом тощо.

Процес відшкодування ПДВ в Угорщині здійснюється за загальним принципом, право на бюджетне відшкодування виникає в тому разі якщо вхідний ПДВ перевищує вихідний.

Цікавим фактом є те, що платники, що подають щомісячну звітність не можуть вимагати відшкодування ПДВ, якщо сума ПДВ, що відшкодовується, менше 1 000 000 угорських форинтів (один форинт дорівнює 0,099 грн.), проте така сума перевищення може враховуватися для зменшення бази оподаткування ПДВ в наступних періодах. Для підприємств, які зареєстровані не в Угорщині, передбачена процедура відшкодування ПДВ за принципом взаємності. Угорщина відшкодовує ПДВ підприємствам тих країн, які відшкодовують його для угорських компаній. Так з принципом взаємності Угорщина відшкодовує ПДВ країнам-членам ЄС, а також Ліхтенштейну, Швейцарії та Норвегії.

Для отримання відшкодування ПДВ здійснюється простий алгоритм дій, спершу подається заява до 30 вересня наступного року в податкові органи за місцем реєстрації в країнах ЄС, або в Угорський податковий офіс для Ліхтенштейну, Швейцарії, Норвегії. Також, у разі реєстрації не в Угорщині та поза межами ЄС такі фірми, разом із заявою подають оригінали інвойсів, що підтверджують їх оплату в повному обсязі, та сертифікат платника ПДВ в країні реєстрації. І в кінцевому результаті у разі прийняття позитивного рішення про надання бюджетного відшкодування ПДВ, воно перераховується платнику ПДВ у строк від 30 до 75 днів з моменту підтвердження запиту [87].

Щодо іншої східноєвропейської країни-сусіда Польщі, ПДВ безумовно займає одне з провідних місць у системі оподаткування Польщі. Так, ПДВ нараховуються практично на всі товари роботи чи послуги. Як і в інших країнах ЄС, в Польщі ставки ПДВ варіюються від найбільш високої до зниженої, пільгової і нульової. Стандартна ставка ПДВ становить 23 %, проте передбачається її зниження до 22%. Також є 8% ставка на фармацевтичну та медичну продукцію, пасажирські перевезення тощо, і пільгова ставка 5% – для соціальних товарів: хліб, м'ясо, молочні продукти, книги та періодичні видання. Використовується в Польщі і нульова ставка, яка приміняється при купівлі та поставці товарів з країн ЄС до Польщі [88].

В Польщі як і в інших країнах ЄС та Україні бюджетне відшкодування ПДВ напряду залежить від подання податкової декларації з ПДВ. Так, декларація з ПДВ подається до 25-го числа поточного місяця, а сплата за поточний місяць повинна провестися до 25-го числа наступного місяця.

Цікавим фактом та неабиякою перевагою податкового законодавства Польщі є можливість повернення сплаченого ПДВ «живими грошима». Так, за бажанням платника ПДВ, бюджетне відшкодування може відбуватися за рахунок зменшення його податкових зобов'язань або фактичного перерахунку йому коштів [89].

Сама процедура бюджетного відшкодування ПДВ тотожна тій яка встановлена в Україні з 01.02.2017 року. Так, кожного 25-го числа місяця, що слідує за звітним, до податкової інспекції подається декларація з ПДВ із заявою на відшкодування суми, зазначеної у цій декларації. З 01.01.2017 термін відшкодування - до 25 днів [89].

Податківці у Польщі проводять на кшталт камеральної перевірки в Україні невиїзну перевірку відомостей зазначених у ПДВ декларації, але існують проблеми з термінами, оскільки інспектори інколи не встигають за 25 днів перевірити всіх клієнтів ПДВ відшкодування і надати дозвіл на нього. Перш за все це пов'язано з обов'язковою перевіркою, яка призначається після подання заяви на відшкодування. При цьому перевірка експортних фактур з відвантаження у країни ЄС відбувається достатньо швидко, оскільки завжди є можливість перевірити контрагента-клієнта в будь-якій країні ЄС. А коли здійснюється експорт в інші країни, особливо на схід від Польщі, то тут проводиться ретельна перевірка, особливо митниці [89].

Отже, нині в більшості країн ЄС ПДВ служить гнучким і стабільним джерелом поповнення державних бюджетів. Надходження від справляння ПДВ складають в середньому приблизно 0,4% ВВП на 1% ставки ПДВ. Так частка ПДВ у ВВП країн ЄС варіює від 3,4% до 9,2%. Щодо ставок ПДВ, то стандартні ставки цього податку становили в межах від 15% в Люксембурзі і Кіпрі до 27% в Угорщині, при цьому 15 % це мінімальна ставка для країн ЄС. Дослідження

досвіду країн ЄС та України щодо оподаткування ПДВ дали можливість констатувати, що питома вага ПДВ у ВВП України наближається (у 2011, 2012, 2016 роках навіть перевищує) до практики Данії, Естонії, Фінляндії і Швеції. Проте, часом прослідковується недовиконання плану з ПДВ в Україні, і найбільшим воно було у 2012 та 2017 роках [90].

Отже, ПДВ в країнах західної Європи відіграє важливу роль, оскільки він сприяє реалізації такої мети ЄС, як забезпечення вільного переміщення товарів, послуг, людей і капіталу в межах союзу. З точки зору фінансової діяльності ЄС ПДВ вважається найбільш перспективним податком. ПДВ являє собою основний вид непрямих податків, узгоджене регулювання яких в рамках ЄС є необхідною умовою спільного ринку. Тому інститути Співтовариств доклали особливих зусиль, щоб створити єдиний правовий механізм функціонування ПДВ [84].

Наразі в Україні податкова система прагне максимально гармонізувати ПДВ відповідно до вимог європейського законодавства. У цьому контексті важливим є врахування сучасних тенденцій розвитку ПДВ в рамках ЄС, зокрема і щодо впровадження автоматизованого (електронного) відшкодування і щодо запровадження реверсного відшкодування. Адже ПДВ є достатньо ефективним не лише з точки зору значущості для системи державних фінансів, а також з огляду на існуючі тенденції зростання масштабів глобалізації, міжнародної торгівлі, поглиблення економічної інтеграції різних країн. Фактичні ставки і правила щодо відшкодування ПДВ, в країнах-членах ЄС визначені національним законодавством з урахуванням директиви 77/388/ЄС в якій системно представлені положення гармонізації ЄС про ПДВ [63], [2].

Західноєвропейський досвід свідчить, що податкова система, побудована на базі ПДВ, забезпечує високу стабільність надходжень до бюджету і незначну залежність його від характеру економічної кон'юнктури. ПДВ як непрямий податок складає стійку і широку базу формування бюджету, будь-яке незначне підвищення його ставок істотно збільшує надходження до бюджету. ПДВ має такі якості, як універсальність і абсолютна об'єктивність, він практично не впливає на відносні конкурентні позиції секторів економіки.

Згідно з офіційними даними європейської комісії зростання податкового навантаження за рахунок збільшення ПДВ відбувається в ЄС вже протягом 5 років [79]. Це означає, що ПДВ не лише не скасовується, а розглядається в якості основного податкового інструменту. Враховуючи ці обставини, дослідження світового досвіду адміністрування ПДВ, визначення основних тенденцій і змін у цій сфері необхідно конкретизувати саме на практиці ЄС.

Так наприклад, порядок подання електронної звітності та адміністрування ПДВ з метою спрощення такого механізму було імплементовано відповідно до статей 213, 250, 263 Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. в українське законодавство і адаптовано до українського ПК України. Зрозуміло, що в умовах посилення соціальної орієнтованості західноєвропейських країн дані країни проводять політику, спрямовану на запобігання зниженню добробуту широких верств населення, шляхом обкладання товарів та послуг соціального й культурного призначення за нижчими ставками, а товарів та послуг виготовляємих великими підприємствами більш високими ставками. У середньому, у групі найбільш розвинених західноєвропейських країн, ПДВ формує приблизно 13,5% доходів їхніх бюджетів, хоча частка ПДВ надходжень в залежності від регіонів тої чи іншої країни досить варіюється. Для прикладу, у Франції ПДВ забезпечує 45% податкових надходжень, а в Нідерландах всього 24%. [79].

Підписання угоди про асоціацію України з ЄС є надзвичайно важливим кроком для України в багатьох аспектах: економічному, політичному, соціальному, законодавчому та інших. Вектор розвитку економіки і суспільства нашої країни спрямований на запровадження саме європейських стандартів до реалій нашого життя. Європейські стандарти ведення бізнесу, державного управління, умов та якості життя поза всяким сумнівом можна вважати та запровадженими в законодавство і практику всіх країн — членів ЄС. Угода про асоціацію з ЄС є багатосторонньою. Вигоди та наслідки її підписання досить ґрунтовно описані і здебільшого досліджені [95].

Проте, враховуючи значний ступінь уніфікації, єдиного ПДВ і підходу до ПДВ як податку не існує навіть в рамках ЄС, тим паче щодо співвідношення податкового законодавства ЄС і України. Так, Директива 2006/112/ЄС надає членам ЄС можливість робити застереження і застосовувати власні виключення із загальних правил. Саме тому, порядок адміністрування, умови реєстрації, вимоги до оподатковуваних операцій, категорії товарів та послуг, що обкладається ПДВ, самі розміри ставок, процес бюджетного відшкодування істотно різняться і не можуть бути ідентичними.

По-перше в Директиві 2006/112/ЄС немає вимоги до оподаткування ПДВ за єдиною ставкою, єдина умова це нижній поріг ставки не може бути нижчим 15%, а зниженої ставки 5%.

Щодо нововведень бюджетного відшкодування, то за Директивою ЄС 2008/9/ЄС від 12.02.2008 року, Радою ЄС було встановлено детальні правила відшкодування ПДВ щодо осіб, заснованих за межами ЄС. Одночасно було прийнято і Положення Ради ЄС №143/2008 від 12.02.2008 року «Про адміністративне співробітництво та обмін інформацією щодо правил, що стосуються місця надання послуг, спеціальних схем і процедури відшкодування ПДВ» [91]. Вказані нормативні акти вступили в силу з 01.01.2010 року, а їх основною метою було спрощення та удосконалення системи ПДВ в міжнародній торгівлі, і боротьба з шахрайством в цій сфері.

Так, за даними актами було запроваджено нові правила визначення місця надання послуг, передбачено зобов'язання фірм подавати податківцям серед іншої звітності також «Обов'язкову зведену європейську декларацію» (Obligatory European Sales List - OESL).

Щодо ПДВ відшкодування, то запроваджена нова процедура відшкодування ПДВ, сплаченого в інших державах - членах ЄС.

Так, кожна держава-член ЄС відшкодовує будь-якій обкладеній ПДВ особі, яка не зареєстрована в державі-члені, відшкодування ПДВ, який справляється у відношенні товарів або послуг, наданих йому іншими неоподатковуваними особами в цій державі-члені або щодо ввезення товарів до цієї держави-член,

оскільки такі товари і послуги використовуються для цілей наступних операцій: угоди, згадані в статтях 169 (a) і (b) Директиви 2006/112 / ЕС; угоди особи, яка несе відповідальність за сплату ПДВ відповідно до статей 194 - 197 і статтю 199 Директиви 2006/112 / ЕС, яка застосовується в державі-члені відшкодування [3].

При цьому, право на повернення вхідного податку визначається відповідно до Директиви 2006/112/ ЕС, яка застосовується в державі-члені відшкодування.

При цьому, щоб отримати право на відшкодування в державі-члені ЄС, особа з якої стягується ПДВ, яка не заснована в державі-члені відшкодування, має здійснювати операції, що призводять до відрахування в державі-члені установи. При цьому, щоб отримати бюджетне відшкодування необхідно надіслати електронну заяву про повернення до держави-член в якій справляється ПДВ, і надати тій країні також члену ЄС, в якій така особа створена через електронний портал [91].

Зрозуміло, що Україна в цій частині не може використовувати всі законодавчі можливості, оскільки Директиви ЄС, і як основна 2006/112/ЄС та інші діють на всіх територіях держав-членів, а ПДВ України зрозуміло лише в Україні. Проте зміни, які вже відбулися і мають відбуватися в нашій державі у зв'язку з підписанням Угоди про асоціацію що стосуються оподаткування вже дали свої перші плоди, і це зближення структури податкового законодавства задля підвищення ефективності управління податковою сферою з наголосом на подальше вдосконалення відносин між ЄС та Україною особливо задля розвитку торгівлі, стимулювання інвестицій та забезпечення чесної конкуренції отримало свій старт [63].

Враховуючи огляд практики різних країн в розрізі країн ЄС можна запропонувати наступні положення для імплементації вдосконалення ПДВ адміністрування та відшкодування для української податкової системи:

1. Кількість претендентів ПДВ відшкодування повинна відповідати можливостям як бюджету, так і фіскальних органів щодо перевірок в швидкі строки. У зв'язку з цим слід завчасно закладати поріг можливого відшкодування в поточному році (планувати) та розширити права контролюючого органу для

перевірок у разі належних підстав для сумнівів щодо штучного характеру формування ПДВ кредиту;

2. Розширити вимоги щодо максимального розкриття інформації про платників ПДВ, для превенції завідомо неправомірних дій, і виявлення їх на етапі аналізу даних про платника, що приховують у собі можливі ризики що спрямовані на ухилення від оподаткування та неправомірного відшкодування;

3. Точно слідувати встановленому терміну відшкодування ПДВ. Закріпити законодавчо можливі відхилення тільки у разі вагомих юридичних помилок (дефектності) допущених в податковій декларації або в разі заборгованості платника ПДВ чи у разі наявності порушення будь яких порушень у сфері оподаткування;

4. У разі, якщо обсяг бюджетного відшкодування невеликий/незначний до 10 000 грн., слід впровадити можливість зараховування бюджетного відшкодування в рахунок зобов'язань з ПДВ та за іншими податками.

5. Максимально деталізувати положення податкового контролю (перевірки) щодо відшкодування ПДВ. При наявності навіть додатково виявлених проблем, доказів можливого зловживання чи формування схемного ПДВ надати можливість контролюючому органу зупинити операцію з відшкодування до встановлення факту існування зловживань чи навпаки;

6. Впровадити можливість перенесення податкового контролю з попереднього етапу, перевірки поданих платником документів, на наступний. У зв'язку з цим слід конкретніше законодавчо прописати вимоги до документів, які можуть бути витребувані у платника ПДВ для проведення перевірки на право ПДВ відшкодування.

7. Знизити основну ставку ПДВ до 18-17 %, а знижену 7% для лікарських засобів до 5%, як в більшості країн ЄС та відмовитися від нульової ставки ПДВ. Таке рішення може спростити надання документів до податкових органів, а разом з тим і саму процедуру відшкодування ПДВ.

Отже, ПДВ безумовно є одним з найбільш ефективних фіскальних інструментів. По-перше, тому, що забезпечує регулярність надходження податків.

По-друге, має високий ступінь універсальності. По-третє, дає значні надходження до бюджету.

Всі ці властивості ПДВ зробили його найбільш застосовуваним у європейській практиці, а основна проблема, наразі стосується вдосконалення системи адміністрування ПДВ і відшкодування ПДВ, і полягає в оптимізації сфери дії Директив ЄС та інших законодавчих актів Союзу, і в тому, що поступово при оподаткуванні послуг, які є базою ПДВ, будуть запроваджуватися нові підходи і принципи оподаткування.

3.3 Перспективи вдосконалення правового механізму відшкодування податку на додану вартість в сучасних економічних умовах в Україні

Новий виток податкової реформи в Україні передбачено в рамках вектора розвитку, заявленого в Стратегії сталого розвитку України «Україна – 2020». Разом з тим, даним документом позначена необхідність створення сприятливих умов для ведення господарської діяльності і побудови прозорої податкової системи, але не окреслені конкретні заходи, які необхідно провести для досягнення позитивного результату.

З огляду на соціально-економічний стан країни, особливості податкової системи, представляється доцільним, з метою проведення ефективної податкової реформи і забезпечення стабільного розвитку економіки екологічно невиснажливого способом, визначити такі стратегічні імперативи: створити соціально справедливу податкову систему; стимулювати економічну діяльність; забезпечити збільшення доходів бюджету без підвищення фіскального тиску на бізнесовий сектор.

По-перше, з метою загального підвищення соціального настрою в соціумі слід здійснити диференціацію ставок ПДВ на кшталт країн ЄС. В Україні, з метою встановлення соціальної справедливості та мінімізації негативного впливу

непрямого податку на малозабезпечені верстви населення, доцільно ввести знижені ставки ПДВ для соціальних товарів, наприклад знизити ставку на лікарські засоби та фармацевтичні товари з 7 % до 5 %, як у Франції, та основну ставку спочатку до 18%, потім до 17%, для стримування інфляційних процесів і втрат бюджету, до 15 % як приклад у Люксембурзі і Нідерландах може просто дискваліфікувати всю систему ПДВ адміністрування. На користь диференціації ставок ПДВ свідчать тенденції в гармонізації системи непрямого оподаткування та введення середнього рівня ставки ПДВ у межах Європейського континенту.

Так, Згідно Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС, нині в усіх країнах ЄС діє спільне правило щодо ПДВ, за яким стандартна ставка ПДВ має становити не менше ніж 15%. Водночас держави – члени ЄС можуть установлювати одну або дві знижені ставки ПДВ (не менше ніж 5%) на перелік товарів, що визначається правом ЄС. Крім того, Директива дозволяє застосовувати знижену ставку ПДВ до поставки природного газу, електроенергії або централізованого теплопостачання, якщо внаслідок цього не виникає ризик викривлення конкуренції. Більшість держав – членів ЄС скористалися рекомендаціями цієї Директиви щодо розміру і диференціації ставок ПДВ. На такі ж положення щодо стягнення ПДВ орієнтуються і країни – кандидати на вступ до європейської спільноти. Ураховуючи вищевикладене, вважаємо, що найбільш прийнятний варіант трансформації системи ПДВ в Україні – це диференціація його ставок із поступовим зменшенням стандартної ставки. Установлення пільгових ставок ПДВ (5–10%) потрібно здійснити на операції з постачання товарів (послуг) першої необхідності, обов'язковий перелік яких визначений Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС: продукти харчування і напої (крім алкогольних напоїв, тютюнових виробів); товари дитячого асортименту; житлово-комунальні послуги; транспортні послуги; лікарські засоби, вироби медичного призначення; товари (послуги) для інвалідів; книги, газети; послуги бібліотек; театр, цирк, концерти, ярмарки, розважальні парки, музеї, зоопарки, кінотеатри; телебачення і радіомовлення; будівництво і ремонт житла в рамках державної політики з будівництва; розміщення в готелях, кемпінгах; доступ на спортивні заходи,

користування спортивними об'єктами; ритуальні і культові товари (послуги); прибирання вулиць, вивезення сміття та обробка відходів тощо [45].

При цьому економічно розумним та доцільним встановити підвищені ставки з ПДВ та акцизу на товари розкоші, такі якб дорогоцінне каміння і метали, хутра, яхти, катери тощо, які, до речі законодавець оминув у транспортному податку (стягується лише за легкові авто дорожчі за 375 мінімальних заробітних плат).

По-друге, слід встановити детальне законодавче закріплення всіх тих первинних документів, які платник претендент бюджетного відшкодування повинен подавати до контролюючого органу, що дасть змогу не тільки мінімізувати ризики незаконного відшкодування, але й попередить значну кількість удового оскарження податкових повідомлень-рішень пов'язаних з нарахуванням/донарахуванням та застосуванням штрафних фінансових санкцій за неправомірне формування податкового кредиту і як наслідок ПДВ відшкодування. В країнах ЄС разом з ПДВ декларацією подаються ті первинні документи, які повністю повинні відповідати проведеній господарській операції за якою сформовано ПДВ кредит.

По-третє, ще однією складною перепорою для здійснення реально прозорого ПДВ відшкодування є отримання відомостей про кримінальні провадження, досудові розслідування, відомості про які не повинні і не можуть бути розголошені без відповідного дозволу слідчого, прокурора, при цьому законодавчо не закріплено підстави для відмови у наданні ПДВ відшкодування у разі наявності досудового розслідування по контрагентах того платника, що претендує на ПДВ відшкодування. Так, доцільним та необхідним є закріплення законодавчо підстави для відмови (у поточному періоді) у ПДВ відшкодуванні через те, що контрагент за рахунок якого платник претендент формує податковий кредит, фігурує у досудовому розслідуванні пов'язаному з ухиленням від сплати податків, підроблення документів, підписів, печаток, фіктивному підприємстві, контрабанді тощо. А також підстави для відмови (у поточному періоді) у відшкодуванні у разі отримання інформації від інших податкових органів про

здійснення перевірок контрагентів у зв'язку з порушенням ним порядку адміністрування ПДВ.

По-четверте, досить проблемним питанням, яке впливає на ПДВ відшкодування є питання складання податкових накладних, особливо щодо зведених та за підсумком дня. Ми вважаємо що зведені податкові накладні не тільки не можуть доцільно відобразити точне проведення господарської діяльності за відповідний період, як правило місяць, але й зазвичай спеціально використовується платником для зловживань і занижень податкових зобов'язань, при чому такі накладні зазвичай використовують великі підприємства, торгівці бензином тощо. Враховуючи специфіку таких підприємств, і обороти з товарами, держава втрачає надвеликі суми надходжень, а сама витрачається на ПДВ відшкодування.

По-п'яте, на законодавчому рівні слід чітко передбачити неможливість притягнення до відповідальності платника податків чи його контрагента за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної, якщо відповідна затримка зумовлена технічними неполадками СЕА ПДВ та не залежить від самого платника ПДВ. Також, слід законодавчо пописати можливість отримання гарантій права на податковий кредит в разі виникнення технічних проблем СЕА ПДВ зокрема шляхом подання відповідної письмової заяви до органу державної фіскальної служби.

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

По-шосте, слід розширити повноваження фіскалів щодо проведення перевірки сумнівних платників і сумнівних операцій, навіть у разі встановлення у третьому ланцюгу господарської діяльності фактів порушення податкового законодавства, ведення бухгалтерського чи податкового обліку, фактів причетності до кримінальних порушень щодо ухилення від сплати податків контрагентів та контрагентів контрагента, для детального відпрацювання і превенцію втрат бюджету.

Сьомим пунктом пропозиції неодмінно слід вказати посилення відповідальності платників ПДВ в особі їх посадових та уповноважених осіб за незаконне декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування з ПДВ, особливо тому що це стосується ухилення від сплати ПДВ, за яке згідно Кримінального кодексу України за частиною першою підлягає відповідальності у разі такого ухилення починаючи від 800 тисяч гривень. При цьому у разі формування ПДВ кредиту, по факту самих коштів немає, а саме оформлення такого правомірного/чи неправомірного кредиту ще не є тим об'єктом злочину як складовою складу злочину, щоб притягнути таких платників до відповідальності. Тому, слід окремо закріпити фінансову відповідальність в ПК України, і таким чином не лише зменшувати неправомірно сформоване від'ємне значення, але й виписувати окреме податкове повідомлення-рішення за сам факт здійснення такого штучного формування ПДВ кредиту, при чому з прогресуючою умовою, збільшуючи за кожен наступний раз.

Восьмим пунктом слід вказати підвищення матеріального забезпечення працівників фіскальної служби як з боку технічного обладнання (в тому числі і комп'ютерна техніка), так і щодо заробітних плат, адже це прямо стосується ефективності та швидкості внесення всіх даних та інформацію по платникам претендентам на відшкодування до Єдиного Реєстру, для подальшого здійснення перерахування Казначейством. Наприклад, встановити доплати за надурочний час, позаробочий час, коли фіскали, працівники відділів ПДВ адміністрування для виконання запланованого надання відшкодувань заповнюють Реєстри після

виїздів на планові/позапланові перевірки чи після поточної роботи адміністрування ПДВ.

Особливої уваги яку слід взяти за зразок є окремих міжнародний досвід запровадження реверсивного механізму, що вже дав імпульс ініціативам щодо подальшого витіснення чинного механізму ПДВ в Україні. Оскільки наразі дії фіскалів щодо адміністрування ПДВ спрямовані на виявлення схем ухилення та незаконного відшкодування спрямовані з метою детінізації економіки, зменшення числа недобросовісних платників та збільшення наповнюваності бюджету, виник посилений інтерес до механізму реверсивної (зворотної) сплати ПДВ (reverse charge VAT), що використовується в ЄС з метою максимального спрощення механізму бюджетного відшкодування ПДВ, аж до його ліквідації, але не притаманний Україні. В цілому реверсне ПДВ полягає у зворотній сплаті ПДВ у період поставок від платників ПДВ неплатникам з одночасним перерахуванням сум ПДВ до бюджету. Під час операцій між платниками ПДВ податок узагалі не нараховується, що дозволяє: не формувати бюджетне відшкодування з ПДВ, що мінімізує шахрайські схеми з даним податком; зменшити вимивання обігових коштів на суму умовно не нарахованого ПДВ та спростити адміністрування ПДВ для фіскалів. Тобто, ПДВ односторонньої дії не передбачає нарахування зобов'язань покупцем від імені постачальника та кредиту самим покупцем на відміну від реверсивного ПДВ [92].

Однак наразі в Україні впровадження такого механізму не буде доцільним, оскільки, ми лише стоїмо на порозі розв'язання набутої роками проблеми, відшкодування минулих боргів за ПДВ відшкодуванням, які в 2017 році лише почали скорочуватися. Так, за результатами даних Державної казначейської служби України у 2014 р. сума відшкодованого ПДВ становила близько 52 млрд. грн. – 34 % від суми сплаченого ПДВ. А розміри незаконного відшкодування ПДВ сягали в середньому 29 млрд. грн. на рік – більше 55 % від загальної суми відшкодованого ПДВ [93]. Наразі є певні позитивні зрушення з початку впровадження Електронного реєстру автоматичного відшкодування ПДВ з квітня 2017 року заборгованість скорочено на 94% або на 14,37 млрд. грн. Тобто на

момент початку функціонування СЕА ПДВ - загальна заборгованість становила 15,3 млрд. грн., а вже на 01.10.2017 року - 0,93 млрд. грн. [93].

Ще одним, пунктом який слід обов'язково змінити, адже це безперервно пов'язано з ПДВ відшкодуванням, це положення реєстрації податкової накладної. Так, реєстрація і порядок такої реєстрації податкової накладної як були за часів прийняття рішень про реєстрацію/відмову у реєстрації Державною фіскальною службою (до березня 2018 року), так і наразі при прийнятті рішень територіальними органами ДФС, Головними управліннями ДФС у областях, конкретно не прописуються причини блокування (спочатку зупинення, а потім і відмови) таких накладних. А критерії блокування які були визначені наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 №567 майже повністю були перенесені в «нові» Критерії ризиковості платника податку визначені ДФС України від 21.03.2018 № 959/99-99-07-18 [94]. Але, головне не саме вдосконалення критеріїв 2018 року, а чітке прописування одного з них, а не загального переліку в квитанціях про зупинення податкової накладної, для остаточного і чіткого розуміння платників заходів яких слід вжити для наступної реєстрації податкової накладної, а не ініціювання судового скарження блокування накладних.

Вказані заходи, крім дотримання соціальної справедливості, дадуть можливість підвищити доходи бюджету, а також сприятимуть зближенню податкового законодавства України та ЄС. Так, одним з найважливіших факторів впливу на економічний розвиток України є обсяг залучених інвестицій. Розвиток інвестиційної діяльності дає можливість знизити соціальну напругу шляхом утворення нових робочих місць, підвищити конкурентоспроможність української економіки, її міжнародний імідж та якість соціального життя і розширення торгівельних зв'язків з країнами ЄС [95].

Отже, ПДВ як один з основних податків в податковій системі має високу фіскальну ефективність, однак його надскладний порядок адміністрування і проблемний механізм відшкодування знижує його ефективність та іноді стає затратним. Подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ та його

подальша адаптація до вимог ЄС і завершення адаптації законодавства у сфері ПДВ до ЄС, яку зобов'язалася здійснити Україна відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і ЄС, повинна стати як основою для прогресуючих змін в національній податковій системі адміністрування ПДВ так і запорукою успішності майбутньої інтеграції України до європейського правового та економічного простору.

ВИСНОВКИ

У процесі дипломного дослідження нами здійснено аналіз процесу відшкодування податку на додану вартість в Україні через призму європейського досвіду країн Європейського союзу та можливість впровадження вдосконалень такого процесу адміністрування і бюджетного відшкодування в Україні. Були визначені та досліджені проблеми, які виникають в цьому процесі, надані рекомендації, щодо вдосконалення процесу відшкодування ПДВ в Україні.

Аналіз чинних нормативно-правових актів в Україні, міжнародного досвіду і літературних джерел з наукового доробку дозволили розкрити сутність процесу відшкодування податку на додану вартість. Окреслено основні тенденції розвитку податку на додану вартість, його адміністрування та відшкодування в Україні та країнах Європейського союзу. Висвітлено сучасний стан процесу відшкодування ПДВ в Україні. Запропоновано внести зміни та доповнення до чинних нормативно-правових актів у сфері бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Запропоновано шляхи усунення існуючих недоліків у правових джерелах, що стосуються процесу електронного адміністрування і відшкодування ПДВ.

Провівши комплексний аналіз стану оподаткування податком на додану вартість в Україні та країнах європейського простору, наведено переваги та недоліки ПДВ у порівнянні з європейськими тенденціями розвитку. При цьому можна з упевненістю стверджувати, що ПДВ як в Україні, так і в країнах Євросоюзу забезпечує стійку та велику кількість бюджетних надходжень, оскільки він стягується на всіх стадіях виробництва і реалізації товару. При використанні ПДВ платників податків менше, адже як платники податку реєструються тільки підприємства, що досягли певного обсягу обороту, і не потрібно контролювати факт кінцевого споживання товару чи послуги.

Чинний ПК України в цілому відповідає положенням Директиви 2006/112/ЄС та іншим податковим актам *acquis communautaire*. В той же час,

вітчизняне законодавство у сфері оподаткування досі має низку суттєвих відмінностей, що, однак, не завжди є негативними для платників ПДВ. Головною прогалиною ПК України у контексті його гармонізації із Директивою 2006/112/ЄС залишається відсутність інформації стосовно випадків, коли держава, в особі уповноважених органів, проводить операції, які обкладаються ПДВ. Суттєві відмінності досі існують щодо визначень таких понять як «місце постачання послуг», «дата виникнення податкових зобов'язань», «операції, що звільняються від оподаткування ПДВ», «операції, що обліковуються за зниженою ставкою» та інші.

Відтак, незважаючи на кодифікований нормативно-правовий акт у вигляді ПК України, існує кільканадцять підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють дане питання, при чому вони часто змінювані і зазвичай змістовніші за ПК України, що не може врегулювати деталі здійснення механізму адміністрування та відшкодування ПДВ. Тому, щодо адміністрування та механізму відшкодування ПДВ і навіть після впровадження електронного адміністрування ПДВ продовжуються дискусії між платниками податку та фіскальними органами, що часто переростає у затяжні судові процеси. Адже податок на додану вартість є одним із основних джерел доходів бюджету та, поряд із тим, одним із напрямів бюджетних витрат, через схеми його відшкодування, а також може бути збитковим через численні спроби та схеми його незаконного відшкодування.

Позитивним кроком на шляху вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість є перехід на автоматичне відшкодування ПДВ з прийняттям Податкового кодексу України з 2011 р. Автоматичне відшкодування ПДВ сприяло зниженню адміністративного навантаження на платників податків, водночас підвищуючи ліквідність та платоспроможність вітчизняних підприємств. Але особливого позитивними провадженнями слід вважати ведення єдиного Реєстру платників для отримання бюджетного відшкодування з квітня 2017 року. Проте, механізм удосконалився і виник ряд нових проблем навіть вдосконаленої дійсно автоматизованої системи відшкодування. Неналежне

адміністрування реєстру фіскалами, а потім по ланцюгу Міністерством фінансів та казначейством, Критерії ризиковості платників, які обмежують доступ бізнесових структур до автоматичного режиму відшкодування ПДВ, внаслідок зупинення чи відмови у реєстрації податкових накладних, які є підставою для формування податкового кредиту, і як наслідок бюджетного відшкодування. Тому варто не просто переглянути такі критерії, а прописати детально в рішеннях комісій про відмову чи у квитанціях про зупинення податкових накладних конкретні підстави для відмови, а не узагальнений пункт критеріїв ризиковості, а в підставах для відмови у реєстрації закріпити положення про обов'язкове блокування у разі встановлення по господарському ланцюгу факту фіктивного підприємництва контрагентами.

Головними перевагами законодавчих змін 2017 року щодо відшкодування ПДВ є: 1) створення єдиного Реєстру відшкодування ПДВ, що стало одним із головних пунктів антикорупційного пакета податкових змін, який було розроблено Міністерством фінансів України спільно з представниками бізнесових структур та незалежними громадськими експертами, і який отримав публічну підтримку провідних бізнес-структур та громадських об'єднань; 2) здійснення відшкодування автоматично аналітичною системою та протягом операційного дня в порядку черговості надходження заяв; 3) підставою відшкодування ПДВ слугують дані Реєстру, а не висновку контролюючого органу; 4) відсутність обов'язку суб'єкта господарювання пройти протягом 25-ти робочих днів документальну перевірку, а отже виключення можливості недобросовісної взаємодії фіскальних органів та органів казначейства, адже як перші, так і другі на даний момент є лише сервісними адміністраторами.

Разом з цим стягнення ПДВ є одним з найбільш суперечливих питань не тільки в Україні, але і в світі. Це викликано істотними побічними ефектами, з якими на практиці, як виявилось, пов'язано впровадження привабливої його грані, – механізму відшкодування сум податку, сплаченого у складі ціни товарів (робіт, послуг). При цьому країнах ЄС піднімаються питання скасування відшкодування

ПДВ через значну кількість зловживань, маніпуляцій і як наслідок виведення коштів з бюджету шахраями.

Незважаючи на постійні спроби реформування, чинний механізм виплати бюджетного відшкодування є серйозною перешкодою ефективному виконанню фіскальної функції податку на додану вартість, він призводить до того, що в деяких регіонах, як в ЄС, так і в Україні, обсяги відшкодування перевищують обсяги надходження від податку на додану вартість. Причиною цього також є необґрунтовано широке застосування нульової ставки, яка надає право на отримання відшкодування податку на додану вартість, сплаченого постачальникам, і не передбачає включення ПДВ до ціни при продажі товарів, а також великої кількості свідомих зловживань платників податків з метою отримати незаконне відшкодування.

На даний час таке діяння, як завідомо неправомірне завищення суми податкового кредиту, укладання фіктивних псевдо угод та контрактів без економічної господарської мети, створення фіктивних фірм та цілих конвертаційних центрів з метою незаконного отримання відшкодування податку на кваліфікується як ухилення від оподаткування, при цьому якщо таке ухилення перевищує законодавчо встановлений розмір Кримінальним кодексом України, то воно кваліфікується за статтею 212 цього кодексу, в іншому випадку контролюючий орган фіскальної служби донараховує податкове зобов'язання такому платнику та застосовує штрафну фінансову санкцію за завищення суми від'ємного значення.

Необхідним також є створення комісії, яка б здійснювала контроль за відшкодуванням податку на додану вартість. До її складу мають входити представники фіскальних органів та правоохоронного сектору.

Вдосконалення відшкодування податку на додану вартість повинно проводитись на основі досвіду не найбільш розвинутих країн, а найбільш схожих за економічними та соціально-правовими критеріями країн та з урахуванням особливостей національної економіки та підлаштуванням України під найбільш лояльні і сприятливі умови. Лише після цього податок на додану вартість можна

буде розглядати не лише як важливе джерело доходів, а й як важливий інструмент регулювання економіки країни.

Таким чином, наявність суттєвих недоліків у відшкодуванні податку на додану вартість вимагає здійснення конкретних заходів для вдосконалення цього процесу. При цьому повинні бути враховані як інтереси держави в особі фіскальних органів та казначейських органів, так і бізнесового сектору в особі платників податку на додану вартість.

До заходів, які будуть позитивно впливати на ефективність функціонування механізму відшкодування податку на додану вартість можна віднести:

1. Вдосконалення законодавчої бази, в частині суперечливих норм законодавства про ПДВ. Останнім часом процес відшкодування ПДВ є предметом обговорення у Верховній Раді України. Основними цілями законодавчого органу має бути забезпечення добробуту громадян, вихід з економічної кризи, введення нових методів адміністрування, захисту інтересів вітчизняного бізнесу. Все це можна досягти спрощенням порядку відшкодування податку на додану вартість з метою своєчасного повернення сплачених сум ПДВ добросовісними платниками, а також недопущенням зловживань у сфері відшкодування податку з боку недобросовісних платників податків. Зокрема слід конкретизувати право на отримання податкового кредиту, з яким пов'язано відшкодування ПДВ, в самому ПК України, а не в підзаконних нормативно-правових актах;

2. Доопрацювання механізму автоматичного відшкодування податку з урахуванням всіх можливих критеріїв не допущення відшкодування ПДВ недобросовісним та ризиковим платникам податку. Введення кримінальної відповідальності за незаконне формування податкового кредиту та незаконне відшкодування ПДВ з одночасним збільшенням фінансових штрафів;

3. Унеможливлення реєстрації фіктивних підприємств, встановити максимально детальний контроль за рухом коштів на основі баз даних ДФС у тому числі через перевірку ЄРПН та відомостей з Єдиного державного реєстру досудових розслідувань щодо можливих порушених кримінальних проваджень за ознаками ухилення від сплати ПДВ як самого платника претендента на

відшкодування, так і його контрагентів та пов'язаних з ним осіб, в тому числі підрядників, субпідрядників, до останнього суб'єкта за господарським ланцюгом;

4. Оскільки на законодавчому рівні закріплено поняття бюджетного відшкодування, порядок, підстави його здійснення; способи відшкодування, особливості автоматичного бюджетного відшкодування, при дотриманні яких забезпечується цілісний процес адміністрування цього податку, досягається мета його справляння, то відшкодування ПДВ необхідно розглядати як окремий інститут податкового права, який являє собою сукупність правових норм, що регулюють податкові відносини, які виникають між платником ПДВ та фіскальними органами з приводу відшкодування з бюджету раніше сплачених сум, та характеризуються специфічними правами й обов'язками сторін таких правовідносин. Це дасть змогу детальнішого вивчення відшкодування ПДВ.

5. Широке використання досвіду країн Європейського Союзу в процесі вдосконалення відшкодування ПДВ та практичне використання положень Директив ЄС у процесі адміністрування і відшкодування ПДВ.

6. Вдосконалення системи реєстрів суб'єктів господарювання претендентів на відшкодування ПДВ, шляхом залучення крім центрального офісу ДФС України, більшої кількості працівників територіальних фіскальних органів, оскільки саме на місцях здійснюється збір інформації та передача на рівень центрального офісу фіскалів, а також представників казначейства та правоохоронних органів фінансових розслідувань, які в межах слідчих управлінь фінансових розслідувань ДФС так і правоохоронців національної поліції;

Вказані проблеми обумовлюють необхідність побудови такої системи відшкодування ПДВ, яка б, з одного боку, не призводила до надмірних складностей та очікувань для добросовісних платників податків, а з іншого – протидіяла зловживанням і корупції. Зарубіжний досвід свідчить показує, що система відшкодування ПДВ повинна включати наступні основні елементи: залік зобов'язань бюджету по відшкодуванню ПДВ в рахунок зобов'язань платника податків по ПДВ та іншим податкам; введення обмежень на отримання права на

відшкодування ПДВ; використання спеціальних процедур відшкодування ПДВ експортерам; розробка оптимальної стратегії проведення податкових перевірок.

Проведене дослідження дозволило запропонувати ряд визначень основоположних наукових категорій і понять, а також сформулювати ряд загальних висновків, які підсумовують дослідження і відображають отримані результати. Реалізація вищезазначених заходів конче необхідна для запровадження в Україні.

Тому, для досягнення помітного результату всі ці рекомендації повинні реалізовуватися комплексно із застосуванням системного підходу у відповідності із забезпеченням належного нормативно-правового підґрунтя та практичного механізму реалізації в контролюючих органах.

Отже, як висновок слід зазначити, що податок на додану вартість в Україні це основний вид непрямого оподаткування, який забезпечує основну масу податкових надходжень Державного бюджету і тому удосконалення відшкодування ПДВ є одним з найголовніших завдань на шляху побудови дійсно розвинутої економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, на 2017-2019 роки // Офіційний вісник України – 2014 р. – № 75. – том 1. – ст. 83.
2. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 р. № 847-р. // Офіційний вісник України. – 2014. – № 77, – стор. 178.
3. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax// Official Journal of the European Union Law 347, 11.12.2006, p.1.
4. Додаток XXVIII до Глави 4 «Оподаткування» Розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, на 2017-2019 роки [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Кабінету Міністрів України – Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/ugoda-pro-asociaciyu/28_Annex.pdf.
5. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory// Official Journal of the European Union Law326L, 21.11.1986, p. 40.
6. Council Regulation (EC) No 1186/2009 of 16 November 2009 setting up a Community system of reliefs from customs duty [Electronic Source] / European

- Union legislation official website – Access Mode:
<http://data.europa.eu/eli/reg/2009/1186/oj>.
7. Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries// Official Journal of the European Union Law 346, 29.12.2007, p. 6–12
 8. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія / Т.М. Семенко // Ефективна економіка. – 2011. – №4. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
 9. Греца С.М. «Правові аспекти запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні». / Греца [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://vjhr.sk/archive/2014_2/19.pdf.
 10. Кулик П.Л. Особливості відшкодування ПДВ у різних видах товарно-грошових операцій / П. Л. Кулик // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2 (45). – С. 113–117.
 11. Новицький А. М. 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.
 12. «Про податок на додану вартість» [Електронний ресурс]: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92>.
 13. «Про податок на додану вартість» [Електронний ресурс]: Закон України від 03.04.1997 №168/97-ВР. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80>.
 14. Блакита Г. В. Механізм дії та проблеми відшкодування ПДВ / Г. В. Блакита, О. М. Дзюба // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2012. - Вип. 3. - С. 266-272. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2012_3_49.

- 15.Мединська Т.В., Власюк Н.І. Податкова система: Навчальний посібник. 3-є вид., перероб. та доповнене./ Т.В. Мединська, Н.І. Власюк. – Львів: «Магнолія-2006», 2012. – 424 с.
- 16.Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України / О. М. Світовий // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2014. - № 1. - С. 213-216. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2014_1_42.
17. «Про затвердження переліку культових послуг та предметів культового призначення, операції з надання і продажу яких звільняються від обкладання податком на додану вартість» [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.1997 №1010. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1010-97-%D0%BF>.
- 18.Педь І.В. Непрямі податки в податковій системі України: Навч. посібник / за ред. Ю.М. Лисенков. – К.: Знання, – 2008. – 348с.
19. «Про внесення змін до деяких законів України з метою стимулювання інвестиційної діяльності» [Електронний ресурс]: Закон України від 15.07.1999 №977-XIV. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/977-14>.
- 20.Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 21.Сідельникова Л.П. Податки на споживання як основна бюджетоутворююча складова стабілізації державних фінансів / Л.П. Сідельникова // Вісник СумНАУ. Серія «Економіка і менеджмент». – 2011. – Вип. 5/2. – С. 11– 17.
- 22.Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ: Аналітична записка // Офіційний Веб-портал Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>
- 23.Пришва Н. Ю. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / Н. Ю. ПРИШВА, Л. А. САВЧЕНКО –

- Режим доступу до ресурсу: <http://legalexpert.in.ua/komkodeks/nk/84-nk/2210-avtorskiy.html>.
24. Парнюк В. Регулююча функція податку на додану вартість // *Економіка України*. – 2007. – № 6. – С. 4–16; Данілов О. Податок на додану вартість як стимул інноваційної діяльності підприємств // *Вісник податкової служби України*. – 2007. – № 30. – С. 61–63.
25. Подзігун С. М. Особливості функціонування ПДВ в європейських країнах / С. М. Подзігун // *Фінанси України*. – 2011. – № 3 – С. 41-49.
26. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень – червень 2015 року / [Щербина І. Ф., Рудик А. Ю., Зубенко В. В. та ін.] ; ІБСЕД , Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ -II) впровадження», USAID. – К., 2016. – 70 с.
27. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [Електронний ресурс]: Закон України від 28.12.2014 №71 –VIII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
28. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / М.А. Науменко; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2006. – 19 с.
29. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування [Електронний ресурс] : навч. посіб. / за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко ; М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко [та ін.] ; передм. Т. І. Єфименко ; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фінанс. упр.». - Київ : ДННУ «Акад. фінанс. упр.», 2012. - 583 с. – Режим доступу: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=9.
30. Григоренко Ю.В. Особливості податкового обліку податку на додану вартість / Ю.В. Григоренко // *Молодий вчений*. – 2016. – №3 (30). – С. 64-69.
31. Матвійчук Л.О. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України [Електронний ресурс] : Л.О.

- Матвійчук, І.В. Гоменюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – №11. – С. 749-752. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/157.pdf>.
32. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету [Електронний ресурс]: Інформаційний портал ДФС України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-ppdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/>.
33. Конституція України [Електронний ресурс]: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
34. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби / Вісник правових наук України № 3 (26). – 2001 – С. 122–134.
35. «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 569. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>.
36. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. - М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. - С. 63.
37. Харченко Н. В. Переваги та недоліки податку на додану вартість [Електронний ресурс]: Н. В. Харченко // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 9. - С. 10-12. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_9_4.
38. Економічна суть та світові тенденції розвитку універсального акцизу. // Международный научный журнал «Интернаука» // № 1 (23), 2 т., 2017 // Экономические науки // [Електронний ресурс] – режим доступу: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2017/>.
39. Безкровний О. В. [Електронний ресурс]: Зарубіжний досвід справляння податку на додану вартість в сільському господарстві / О. В. Безкровний, К. С. Фуга // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 4. –

- Т. 3. Економічні науки. – Полтава : ПДАА. – 2012. – С. 9–13.– Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.3/9.pdf>
40. Ксьондз С. М. [Електронний ресурс]: Досвід застосування податку на додану вартість у зарубіжних країнах та можливості його використання в Україні / С. М. Ксьондз, Н. О. Бочуля // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2009. - Вип. 11. - С. 74-79. - Режим доступу: <https://eprints.oa.edu.ua/6402/1/11.pdf>.
41. Андрійчук Ю. А. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрійчук Юлія Анатоліївна. – К., 2011. – 225 с.
42. Подзігун С. М. Особливості функціонування ПДВ в європейських країнах / С. М. Подзігун // Фінанси України. – 2011. – № 3 – С. 41-49.
43. Прокопчук О. Т. Європейський досвід функціонування ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва / О. Т. Прокопчук // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – № 3(25) – С. 47-50.
44. Біла Л.М. Спільні і відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України.// Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського// Випуск 6. 2015// Глобальні та національні проблеми економіки. - С. 656-661.
45. Братушка Е. С. [Електронний ресурс]: Генеза податку на додану вартість в Україні та світі / Е. С. Братушка, Є. В. Кононець // Ефективна економіка.– 2014.–№4.–Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2959>.
46. Тренди в динаміці податку на додану вартість у 2011-2016 роках [Електронний ресурс]: Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. грудень 2017. – Режим доступу: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-13-pdv-trendy.pdf>
47. Непочатенко О. [Електронний ресурс]: Вітчизняний механізм справляння ПДВ: ключові проблеми та шляхи їх вирішення / О. Непочатенко, П.

- Боровик, Л. Павлова // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 12(2). - С. 286-289. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2013_12\(2\)__58](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2013_12(2)__58).
48. Червінська О.С., Демчук Х.Б., Войтків О.В. / Податок на додану вартість в доходах державного бюджету та проблеми його відшкодування // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21.5. – С.298-305.
49. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1966. – С. 48.
50. Грибинюк Д. В. Ефективна податкова система і оптимізація податкової політики в Україні / Д. В. Грибинюк // Україна і світ: гуманітарно-технічна еліта та соціальний прогрес. До 55 річниці першого польоту людини у космос : тези доп. Міжнар. наук.-теор. конф. студ. і аспір., 19-20 квітня 2016 р., м. Харків : у 3 ч. Ч. 1 / редкол. Є. І. Сокол [та ін.]. – Харків : НТУ "ХПІ", 2016. – С. 16-18.
51. Майстренко О.В. [Електронний ресурс]: Шляхи удосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість./ О.В. Майстренко // Шляхи вдосконалення порядку бюджетного відшкодування. Фінансове право. С.45-53. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe
52. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: монографія / [Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Єфіменко Т.І. та ін.]. – К.: Науково-дослідний фінансовий інститут, 2004.– 344 с.
53. Попова С. М. [Електронний ресурс]: Вдосконалення адміністрування податку на додану вартість органами державної податкової служби / С. М. Попова // Форум права. - 2011. - № 3. - С. 622-628. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.
54. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» [Електронний ресурс]: Закон України №1791 від 20.12.2016. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.

55. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [Електронний ресурс]: Закон України №1797 від 21.12.2016. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
56. Коніна М.О. [Електронний ресурс]: Вітчизняні реалії та перспективи справляння ПДВ в Україні./ М.О. Коніна // Актуальні проблеми економіки №8 (182), 2016. – Режим доступу: http://elibrary.donnuet.edu.ua/198/1/Konina_article_8_%28182%29_2016.pdf.
57. Є. Олійников., М. Соколов. Проблеми відшкодування ПДВ в Україні та шляхи вирішення.// Київ-2015.- С-1-19.
58. «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 №26. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF>.
59. Електронний кабінет. [Електронний ресурс]: Система електронного адміністрування ПДВ. – Режим доступу: <https://cabinet.sfs.gov.ua/help/seavat.html>.
60. «Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності бюджетного відшкодування» [Електронний ресурс]: [Постанова Кабінету міністрів України від 27 грудня 2010 р. №1238 \(із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ N838 \(838-2016-п\) від 26.10.2016.](#) – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1238-2010-%D0%BF>.
61. Дугар Т.Є. [Електронний ресурс]: Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі/ Т.Є. Дугар//. Випуск №2 / 2016 Економіка і суспільство. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/123.pdf

- 62.Базалева О. С. Проблемні аспекти бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні . // Вісник НТУ «ХП». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово- ISSN 2304-621X. Вісник НТУ «ХП». 2013. № 24 (997) 8 господарської діяльності підприємства – Харків: НТУ «ХП». – 2013. – № 24(997). – С. 3–8.
- 63.Трубін І. О. Напрями вдосконалення правового регулювання ПДВ в умовах реалізації положень Угоди про асоціацію України та ЄС / І. О. Трубін // Фінансове право . - 2014. - № 3. - С. 51-55. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_3_14.
- 64.Постанова Верховного Суду від 06.06.2018 року у справі №П/811/2247/14[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74616778>.
65. Постанова Верховного Суду від 25.06.2018 року у справі №803/1923/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74992333>.
- 66.Постанова Верховного Суду від 14.03.2017 року у справі № 21-1513а16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-ukraini-vid-14032017-u-spravi-21-1513a16/>.
67. «Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 №189.–Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/189-2017-%D0%BF>.
- 68.Калачанова Г. [Електронний ресурс]: Чому держава не повертає бізнесу борги з ПДВ. 23 БЕРЕЗНЯ 2018. – Режим доступу:<https://www.epravda.com.ua/publications/2018/03/23/635255/>
69. Кіянчук І. Проблеми справляння ПДВ в Україні та шляхи їх вирішення / І. Кіянчук // Світ фінансів. - 2015. - Вип. 4. - С. 130-137. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/svitfin_2015_4_14.
- 70.«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» [Електронний ресурс]: Наказ Державної фіскальної служби України від 14 квітня 2017 року №263. – Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/10942-263.html>.
71. Григоренко Ю.В. Особливості податкового обліку податку на додану вартість / Ю.В. Григоренко // Молодий вчений. – 2016. – №3 (30). – С. 64-69.
72. Сотніченко О. А. Диференціація ставок справляння ПДВ у контексті регулювання товарообороту України // Економічний часопис XXI.-№7-8(2) 2013.– С.57-60.
73. «Про Державну фіскальну службу України» [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 21.05.2014 № 236. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
74. Колодка А. В. Імідж організації як економічна категорія: сутність, зміст, основні етапи формування / А. В. Колодка, С. М. Ілляшенко // Прометей. – 2012. – № 2(38). – 164-170 с.
75. Основні завдання і функції Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]: Державна фіскальна служба. Офіційний портал. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/zavdannya--funktsii/>
76. «Про реформування територіальних органів Державної фіскальної служби». [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.03.2018 № 296. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/296-2018-%D0%BF>.
77. EBA REGIONS: BUSSINESS CLIMATE NOTE 2017 [Електронний ресурс]: Прес-реліз інвестиційне середовище «на місцях» топ-3 найбільш важливих питань для ведення бізнесу у регіонах. — Режим доступу: https://eba.com.ua/static/EBA_News_Release_Regional_Business_Climate.pdf
78. Редько І. А. [Електронний ресурс]: Удосконалення ПДВ в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / І. А. Редько, В. О. Соболев, О. В. Грицак//

- Фінанси України. – 2015. – № 9 – С. 11-15. – Режим доступу:http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65638.doc.htm.
79. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2014 France — [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.eu.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide-XMLQS?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/VAT-2014/VAT-FR.xml>.
80. Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні / О. В. Сторожук, Л. М. Федун // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. - 2016. - № 1. - С. 206-223. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2016_1_17.
81. Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32008L0009&qid=1436536731847>.
82. Девятаева Н.В. Девятаева Е.Н. «Проблемы расчета и уплаты НДС: отечественный и зарубежный опыт». [Электронный ресурс]: Н.В. Девятаева Е.Н. Девятаева – Режим доступа: <http://www.sisupr.mrsu.ru/2011-4/PDF/13/Devyataeva.pdf>.
83. Кушнір І. [Електронний ресурс]: Поняття податку на додану вартість як непрямого податку, його особливості./ І. Кушнір// Теорія і практика інтелектуальної власності. – 3/2017. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=47026>
84. Орлова В.М. [Електронний ресурс]: Зарубежный опыт налогообложения в части налога на добавленную стоимость./ В.М. Орлова// "Налоги" (журнал), 2008, n 1).– Режим доступу: <https://www.lawmix.ru/bux/55736>.
85. Оксенюк О.І. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ. Дисертація на здобуття наукового ступеня. Львів – 2015. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://shron1.chtyvo.org.ua/Okseniuk_Oksana/Fiskalna_efektyvnist_podatku_na_dodanu_vartist_v_ekonomitsi_Ukrainy.pdf.

86. Досвід розвитку та модернізації податкових служб країн світі [Електронний ресурс]: Податкова система Швеції. Офіційний веб-портал ДФС.— Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia>
87. Оподаткування (Угорщина) [Електронний ресурс]: ПДВ в Угорщині// 2006-2018 Finance Business Service. — Режим доступу: <https://fbs-tax.com/uk/tax-planning/hungary/tax-planning/vat-hungary>
88. Європейські тенденції розвитку адміністрування ПДВ / Т. С. Драгальчук, І. А. Прокопенко // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2017. - № 1(2). - С. 51-55. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_1%282%29__13.
89. Оподаткування бізнесу в Польщі [Електронний ресурс]: Партнер Юридичної фірми "Romaniuk & Partners", адвокат, к.ю.н. Михайло Романюк. — Режим доступу: <https://blog.liga.net/user/mromanyuk/article/23134>
90. Дахнова О.Є. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. [Електронний ресурс]: Дахнова О.Є., Білик М.Ю.// Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. //«Young Scientist». № 7 (47) Липень, 2017. — Режим доступу: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/1_06_uk/29.pdf
91. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32008L0009>.
92. Karlsson K. Reverse charge mechanism / Faculty of Law, University of Lund, 2008. – p.32.
93. Відшкодування ПДВ [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Державного казначейства України. — Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=218009>.

94. «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних». [Електронний ресурс]: Критерії ризиковості платника податку та критерії ризиковості здійснення операцій, визначені у відповідності до вимог пункту 10 постанови Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 № 117. Офіційний портал: Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/zupinennya-reestratsii-pn/357077.html>.
95. Дроговоз Ю., Дубровський В. [Електронний ресурс]: Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення: Аналітична розробка/реанімаційний пакет реформ. – К., 2015. – 33 с. – Режим доступу: https://rpr.org.ua/uploads/files/source/Policy_Tax_Reform_RPR.pdf.