

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНСТИТУТ ФЕМ ІМЕНІ ОЛЕГА БАЛАЦЬКОГО
КАФЕДРА ФІНАНСІВ І ПІДПРИЄМНИЦТВА

До захисту допускається.

Завідувач кафедри, проф.

_____ В.М. Борнос

« ____ » _____ 20__ р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

НА ТЕМУ:

Податок на додану вартість: економічна суть і правове регулювання

Освітньо-кваліфікаційний рівень «Бакалавр»

Спеціальність 072 — Фінанси, банківська справа та страхування

Керівник роботи:

(підпис)

О. В. Зайцев

Студент:

(підпис)

І. Ю. Лантух

Група:

Ф-51/2у-6

Суми

2019

ЗАВДАННЯ
до дипломної роботи

РЕФЕРАТ

Дипломна робота: 45 с., 3 рис., 6 табл., 1 додаток, 24 джерела.

Мета роботи – дослідження економічної сутності і правового регулювання податку на додану вартість.

Об'єктом дипломного дослідження є система оподаткування доданої вартості.

Предметом дипломного дослідження є економічні відносини, які виникають між державою і платниками податку щодо стягнення податку доданої вартості.

Методи дослідження – загальнонауковий та аналітичний методи, а також проведено синтез даних, використаний метод порівняльного аналізу.

В першому розділі визначені теоретичні основи економічної сутності та правового регулювання податку на додану вартість; досліджена ретроспектива розвитку податку на додану вартість та його правове регулювання; визначена економічна суть податку на додану вартість; проведений аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо податку на додану вартість.

У другому розділі досліджено практичні аспекти застосування податку на додану вартість; охарактеризований облік та звітність за податком на додану вартість; визначені практичні аспекти застосування податку на додану вартість в умовах Євроінтеграції.

У третьому розділі надані пропозиції щодо шляхів вдосконалення застосування податку на додану вартість; визначені напрямки реформування податку на додану вартість у сучасних умовах господарювання; надані пропозиції щодо шляхів удосконалення обліку та контролю операцій з податку на додану вартість.

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, БЮДЖЕТ, ВАРТІСТЬ,
ПОДАТОК, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, ПОДАТКОВА СТАВКА.

ЗМІСТ

	С.
ВСТУП.....	5
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ТА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	7
1.1 Ретроспектива розвитку податку на додану вартість та його правове регулювання.....	7
1.2 Економічна суть податку на додану вартість.....	10
1.3 Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо податку на додану вартість.....	15
2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	20
2.1 Облік та звітність за податком на додану вартість.....	20
2.2 Практичні аспекти застосування податку на додану вартість в умовах Євроінтеграції.....	24
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	29
3.1 Напрямки реформування податку на додану вартість у сучасних умовах господарювання.....	29
3.2 Пропозиції щодо шляхів удосконалення обліку та контролю операцій з податку на додану вартість.....	31
ВИСНОВКИ.....	39
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ.....	42
ДОДАТОК.....	45

ВСТУП

Податок на додану вартість (ПДВ) за своєю сутністю є непрямим, що, по-перше, є необхідним для стимулювання експорту та підвищення притоку валюти в країну, а по-друге, для оподаткування доданої вартості товарів та послуг для кінцевих споживачів (не виробників). У сучасних економічних умовах податок на додану вартість в Україні розглядається переважно як інструмент формування державних доходів бюджету.

Він є найзначнішим за обсягом з усіх податків, що нараховуються в державний бюджет України. Так, згідно зі статистичними даними, ПДВ становить до 50% від загальних надходжень до держбюджету (у 2012 р. сума ПДВ, що надійшла до бюджету України, становила 138,8 млрд. грн., а його частка в доходах державного бюджету – 61,6%). Проте, незважаючи на важливу фіскальну роль цього податку, необхідно відзначити суттєву недосконалість наявної системи функціонування та адміністрування ПДВ [6].

Основними проблемами функціонування податку на додану вартість є складний механізм його адміністрування та непрозора система розрахунків за податком, зокрема ПДВ-рахунків та порядку відшкодування експортного податку на додану вартість у сучасних умовах. Необхідність вирішення визначених проблем актуалізує доцільність наукового дослідження.

Аналіз робіт, присвячених проблемам адміністрування ПДВ, свідчить про відсутність уніфікованих та визнаних підходів до реформування ПДВ в Україні. Крім того, науковцями не приділено достатньо уваги аналізу механізмів адміністрування ПДВ та непрозорій системі розрахунків за податком на додану вартість, а також вивченню та визначенню передумов реформування ПДВ в Україні [6].

Об'єктом дипломного дослідження є система оподаткування доданої вартості.

Предметом дипломного дослідження є економічні відносини, які виникають між державою і платниками податку щодо стягнення податку на додану вартість.

Мета роботи полягає у дослідженні економічної сутності і правового регулювання податку на додану вартість.

За для досягнення поставленої мети потрібно вирішити наступні **завдання**:

1. Охарактеризувати теоретичні основи економічної сутності та правового регулювання податку на додану вартість.
2. Визначити практичні аспекти застосування податку на додану вартість в умовах Євроінтеграції.
3. Запропонувати пропозиції щодо шляхів вдосконалення застосування податку на додану вартість.

Методи дослідження. В результаті дослідження вищезазначених завдань застосовано загальнонауковий та аналітичний методи, а також проведено синтез даних, використаний метод порівняльного аналізу.

Фактологічна основа роботи складають наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених щодо податку на додану вартість; законодавчі і нормативно-правові акти.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів та висновку. Обсяг основного змісту роботи складає 32 сторінки. У роботі є 3 рисунки та 6 таблиць. Список використаних джерел (перелік посилань) складається із 24 найменувань та займає 3 сторінки.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ТА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Ретроспектива розвитку податку на додану вартість та його правове регулювання

Важливим джерелом формування бюджету держави є непрямі податки, що являють собою надбавки до ціни визначених товарів і послуг та сплачуються суб'єктами господарської діяльності – виробниками, торговими підприємствами за рахунок споживача під час переходу товару (послуги) зі сфери обігу у сферу споживання [1, с. 24].

Одним із них є податок на додану вартість, що входить до ціни товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець [17, с. 81-102].

В Україні податок на додану вартість упроваджено з 1991 р. Із моменту введення ставки податку на додану вартість змінювалися декілька разів. Так, Законом України «Про податок на додану вартість» (1991р.) було встановлено ставку ПДВ у розмірі 28%, а в 1992 р. її було зменшено до 20%. Зважаючи на значний дефіцит бюджету, з 18.05.1993 її знову підвищили до 28%, що, своєю чергою, призвело до масового ухилення від сплати податку і викликало необхідність повторного зниження до рівня 20% [20, с. 213-216].

В Україні в 2015–2016 рр. зроблено спроби вдосконалення адміністрування ПДВ, зокрема Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (ПКУ) та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII внесено суттєві зміни до ПКУ в частині визначення податкових зобов'язань із податку на додану вартість та їх сплати до бюджету. Міністерством фінансів України Наказом «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 № 21 затверджена нова форма декларації з податку на додану вартість для забезпечення виконання нових правил

оподаткування, запроваджених з 1 січня 2016 р. Ураховуючи, що останні зміни в оподаткуванні повною мірою можуть бути відображені лише в податковій декларації з податку на додану вартість, що затверджена Наказом № 21, податкова звітність із ПДВ починаючи зі звітного періоду «січень 2016 року» усіма платниками податку подається за новою формою в електронному вигляді [7].

Внесено низку змін у частині операцій, звільнених від оподаткування (ст. 197 ПКУ), зокрема не звільняються від оподаткування операції з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур [16]. Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюватиметься в хронологічному порядку відповідно до черговості внесення заяв до кожного відповідного реєстру [7].

Своєю чергою, Державна фіскальна служба публікує на своєму сайті реєстри заяв про повернення суми бюджетного відшкодування [3].

У нашій державі, як і в багатьох інших країнах світу, податок на додану вартість є одним з основних джерел формування доходної частини бюджету, тому що нормальне функціонування цього податку є важливим для економіки країни.

Основними джерелами доходів бюджету України в 2015 р. є податок на додану вартість, який забезпечив надходження 179 млрд. грн., або 27% усіх бюджетних доходів, податок та збір на доходи фізичних осіб – 100 млрд. грн. (15%) та акцизний податок – 71 млрд. грн. (11%).

На думку авторів [6] (що співпадає з думкою низки вітчизняних економістів), одним із пріоритетних напрямів реформування податку на додану вартість є не заміна ПДВ, а вдосконалення механізму його стягнення. Разом із тим серед науковців, які стоять на позиції збереження ПДВ, триває дискусія щодо розміру його ставки. Існує обґрунтована думка, що «ставка у 20% є досить високою порівняно зі ставками, прийнятими в Європі. Висока ставка ПДВ значно здорожчує вітчизняну продукцію, що зменшує її конкурентоспроможність, і, відповідно, у багатьох випадках вона

витісняється з ринку імпортною продукцією». А «скорочення діючої ставки ПДВ сприятиме зменшенню податкового тиску і, отже, зменшенню ухилення від оподаткування та збільшенню його бази». Водночас зниження ставки ПДВ могло б призвести у майбутньому до здешевлення вітчизняної продукції, зростання бюджетних надходжень за рахунок поживлення підприємництва, зменшення ухилення від оподаткування, корупційних явищ та розширення попиту. Крім того, що податок на додану вартість займає домінуючі позиції у національній та світовій економіці, він має й негативні аспекти, пов'язані з можливістю ухилення від сплати та корупційними явищами [22].

Для обліку розрахунків із бюджетом використовується система ПДВ-рахунків, що разом зі складністю податкової системи держави та надмірною регламентацією процесу стягнення податків призводить до збільшення помилок і штрафів, що пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість.

Загальну схему механізму функціонування ПДВ-рахунків під час здійснення господарських операцій наведено на рис. 1.1 [6].

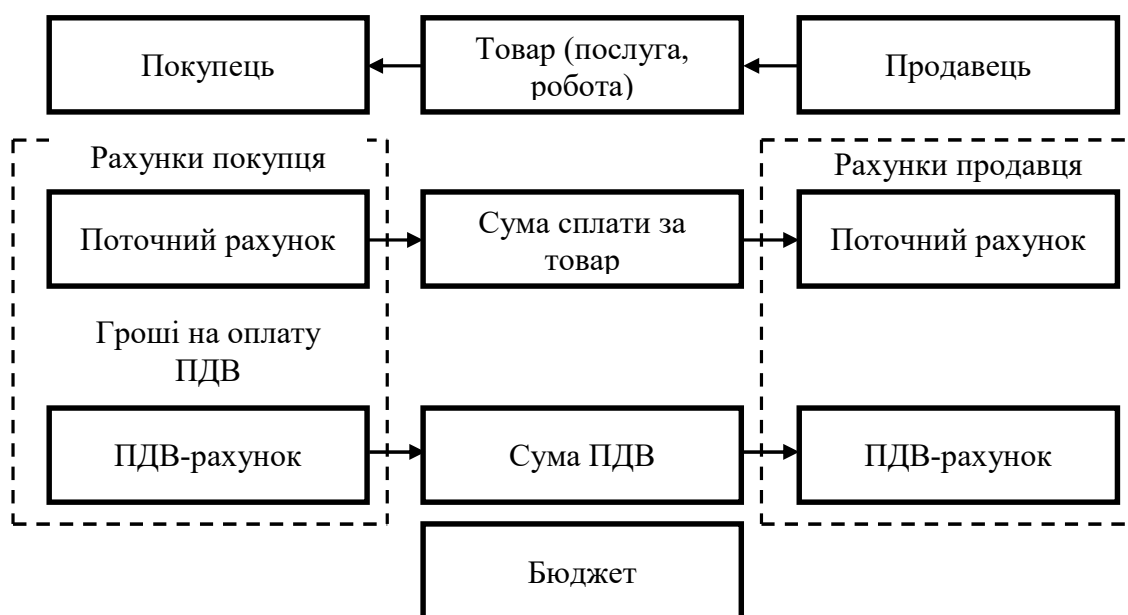


Рисунок 1.1 – Загальна структурно-логічна схема механізму функціонування ПДВ-рахунків під час здійснення господарських операцій

Основні недоліки бюджетного відшкодування ПДВ пов'язані, з одного боку, з несвоєчасним поверненням (точніше здебільшого з відсутністю такого повернення) коштів для реальних експортерів, а з іншого – тягнуть за собою нанесення прямих збитків державі, зокрема у зв'язку з фіктивними операціями, необґрунтованим збільшенням експортних цін тощо. Крім цього, як зазначалося вище, бюджетне відшкодування ПДВ нині є достатньо корумпованим.

Дослідженнями встановлено, що проблема реформування податку на додану вартість є актуальною, а наявні підходи – недостатньо ефективними. Визначено, що основними проблемами адміністрування ПДВ на сьогодні є його недооцінка економічного складника податкової системи, складний механізм і непрозора система розрахунків, що створює передумови для недоотримання коштів державою та сприяє корупційним проявам. Визначено основні напрями та сучасні можливості реформування ПДВ, зокрема приведення ставки податку на додану вартість до рівня, який буде стимулювати економіку, спрощення правил адміністрування ПДВ та радикальне посилення відповідальності посадових осіб за корупційні дії за адміністрування податку на додану вартість.

Автори переконані, що без радикальних змін у системі функціонування податку на додану вартість перманентно виникатиме ситуація, коли державі не вистачатиме коштів, що надходять від стягнення податку, а бізнес, для якого не створено відповідні умови у вигляді зменшення ставки, спрощення податкових правил та зниження корумпованості, змушений буде вишукувати нові шляхи «оптимізації» (уникнення) сплати ПДВ. У довгостроковій перспективі це може мати негативні наслідки і для держави, і для бізнесу.

1.2 Економічна суть податку на додану вартість

Податок на додану вартість є одним із загальнодержавних податків, який забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету.

Це зумовлено тим, що він є частиною ціни товарів (робіт, послуг) і відшкодовується виробнику покупцем.

Як стверджує О. Юрченко, податок на додану вартість – один із найбільш проблемних податків у податковій системі України. Це пов'язано, перш за все, із методикою його нарахування і сплати, яка дозволяє державі з одного боку наповнювати дохідну частину свого бюджету, але водночас мати корупційну складову в частині бюджетної заборгованості перед платниками податку, ухилення останніх від сплати, у тому числі за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих та судових органів, численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ і недосконалого податкового обліку платників податку [23, с. 18-25].

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [14]. Дещо ширше визначення дає Wikipedia: податок на додану вартість – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Податок на додану вартість є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), що формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України.

Автори Бурковська А. В. та Ходикіна А. А. податок на додану вартість трактують як непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами [21, с. 1197]. Дугар Т. Є. також підтверджує, що ПДВ – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включається у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг [5, с. 690].

Всі вище приведені визначення, на нашу думку, розкривають сутність ПДВ як складової управління фінансами.

Дослідження наукових підходів до розкриття сутності ПДВ та норм ПКУ дало можливість обрати найбільш ґрунтовне, на нашу думку, визначення: ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ (рис. 1.2) [17].

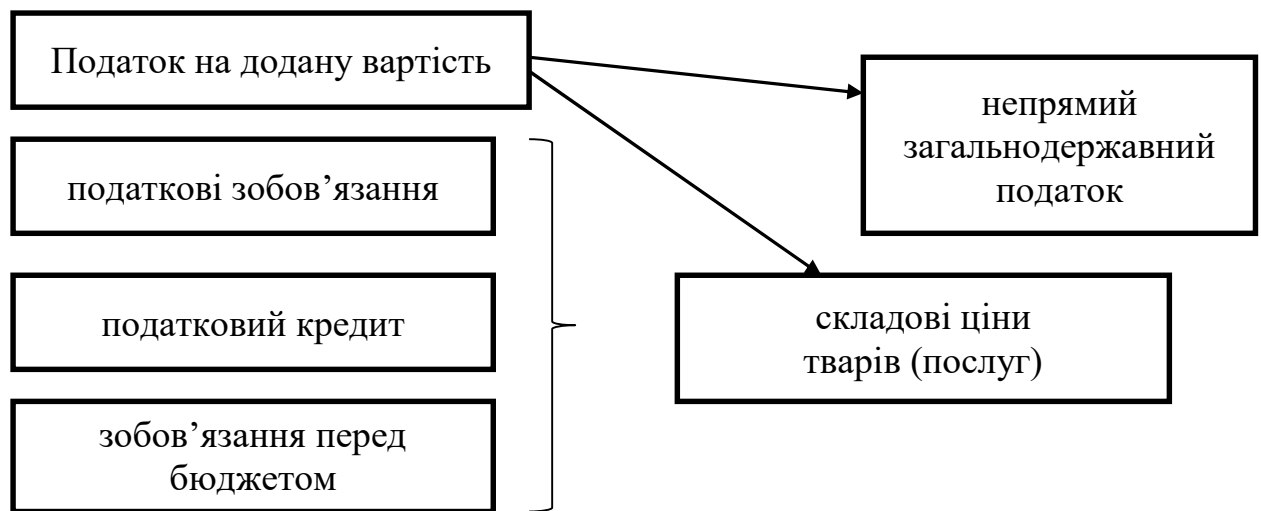


Рисунок 1.2 – Сутність податку на додану вартість

На сучасному етапі, як стверджують науковці та статистика [2, с. 219], ПДВ є найбільш бюджетоутворюючим податком, питома вага надходжень до бюджету у вигляді податку на додану вартість за останні роки становить 44–50%. (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2011-2015 рр. [17].

Період	Одиниця виміру	Податкові надходження всього	ПДВ	Податок на прибуток	Акцизний податок	Мито	Інші
2011	млрд. грн	261,60	130,09	54,74	33,01	11,77	2,77
	%	100	49,73	20,93	12,62	4,50	1,06
2012	млрд. грн	274,72	138,83	55,35	37,19	13,19	3,19
	%	100	50,54	20,15	13,54	4,8	1,16
2013	млрд. грн	262,78	128,27	54,32	35,31	13,34	4,41
	%	100	48,81	20,67	13,44	5,08	1,68
2014	млрд. грн	280,18	139,02	39,94	41,94	12,61	5,99
	%	100	49,62	14,26	14,97	4,5	2,14
2015	млрд. грн	409,42	178,45	34,78	63,11	40,30	0,67
	%	100	43,59	8,49	15,41	9,84	0,16

На основі проведеного аналізу підтверджується фіскальна ефективність ПДВ, оскільки спостерігається тенденція до зростання його частки у формуванні дохідної частини бюджету [17].

До речі, сьогодні у вищих навчальних закладах викладається дисципліна «Облік і звітність в оподаткуванні». Отже, питання є дискусійним, і на нашу думку, не суттєво, як називати розрахунки за ПДВ в системі обліку – чи податковий облік, чи податкові розрахунки. Сутність полягає в іншому – етапи утворення ПДВ ускладнюють обліковий процес. Однак, слушною є думка науковців про необхідність на законодавчому рівні врегулювати невизначеність понятійного апарату.

З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем. Датою та часом надання податкової накладної в електронному

вигляді до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції про реєстрацію.

Відповідно, у результаті постачання товарів і послуг можуть формуватися податкові накладні за так званими «особливими» операціями. Задля цього Порядком заповнення податкової накладної [20] передбачено типи формування податкових накладних за «особливими» операціями та індивідуальні податкові номери (ІПН) отримувача (покупця). Усе вище викладене дає можливість говорити про те, що податковий облік та бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ максимально приведено у відповідність, тобто кожна господарська операція з постачання товарів (послуг) супроводжується формуванням податкових накладних, які реєструються в єдиному реєстрі податкових накладних. Інформація із зареєстрованих податкових накладних в єдиному реєстрі переноситься до Податкової декларації з ПДВ та забезпечує право платнику податку на податковий кредит та відображення податкового зобов'язання [17].

Проведені дослідження підтверджують складність податку на додану вартість в усіх його проявах. Так, незалежно від фінансових результатів господарської діяльності підприємств-платників ПДВ, даний податок є найбільш бюджетоутворюючим податком, що підтверджує його фіскальну ефективність [17].

Складовими ПДВ є податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ. Часті зміни податкового законодавства впливають на організацію первинного обліку розрахунків за ПДВ, що в свою чергу ускладнює облік розрахунків за ПДВ в системі рахунків. Тому облік розрахунків за ПДВ потребує більш виваженого та обґрунтованого аналізу його адміністрування, первинного узагальнення та обліку і врегулювання окремих питань на законодавчому рівні [17].

1.3 Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо податку на додану вартість

Податок на додану вартість відновлено право контролюючих органів на проведення документальної перевірки платника щодо бюджетного відшкодування ПДВ в разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями за періоди до 1 липня 2015 року, що не підтверджені документальними перевірками та за операціями з придбання до 1 січня 2017 року товарів/послуг у сільськогосподарських підприємств, що використовували спеціальний режим оподаткування ПДВ:

– у зв'язку із скасуванням з 1 січня 2017 року використання спеціального режиму оподаткування ПДВ для сільськогосподарських підприємств, та врегулювання питання перехідного періоду, встановлено, що: з дня наступного за граничним терміном сплати податкових зобов'язань за грудень 2016 року, (за IV квартал 2016 року для платників, у яких квартальний податковий період) закриваються рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ, які були додатково відкриті сільськогосподарським підприємствам, що застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ; реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, складених сільськогосподарськими підприємствами, що застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ, за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг, має бути здійснена не пізніше 15 січня поточного року [11];

– сума від'ємного значення за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг, сформована сільськогосподарськими підприємствами, що застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ, за результатами звітного (податкового) періоду за грудень 2016 року (IV квартал 2016 року), переноситься до податкової звітності наступного звітного (податкового) періоду, у якій відображаються розрахунки з бюджетом;

удосконалено механізм застосування штрафних санкцій у разі не реєстрації або несвоєчасної реєстрації податкових накладних в ЄРПН та застосування штрафних санкцій при порушенні термінів реєстрації всіх податкових накладних (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою) [11];

– встановлено визнання податкових накладних, складених після 1 липня 2017 року та зареєстрованих в ЄРПН достатньою підставою для підтвердження податкового кредиту; з 1 квітня 2017 року було запроваджено механізм зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, яка підпадає під критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для такого зупинення (критерії визначатимуться Міністерством фінансів України) та відновлення такої реєстрації, у разі припинення процедури зупинення їх реєстрації;

– удосконалено систему електронного адміністрування ПДВ: сплата до бюджету податкових зобов'язань по уточнюючих розрахунках до податкових декларацій здійснюватиметься через ПДВ-рахунки в СЕА. Для цього контролюючі органи формуватимуть окремі реєстри – для перерахування ПДВ до бюджету в разі подання платником уточнюючих розрахунків до податкових декларацій;

– повернення на рахунок платника податку в СЕА виключно надміру сплачених податкових зобов'язань з ПДВ, зарахованих до бюджету з рахунка такого платника у СЕА в рахунок сплати податкових зобов'язань з ПДВ;

– збільшено терміни реєстрації податкових накладних та розрахунку коригування до таких податкових накладних в ЄРПН (з 180 до 365 календарних днів); збільшено з 15 до 90 днів термін проведення документальної перевірки продавця, у разі подання скарги на нього покупцем; запровадження єдиного публічного Реєстру заяв на бюджетне відшкодування ПДВ та формування окремого Тимчасового реєстру заяв про

повернення суми бюджетного відшкодування, поданих до 1 лютого 2016 року. Розподіл сум бюджетного відшкодування між Реєстром заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та Тимчасовим реєстром заяв про повернення суми бюджетного відшкодування встановлюватиме Кабінет Міністрів України [4];

– бюджетне відшкодування ПДВ буде здійснюватися органами казначейства на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, без висновків контролюючих органів [4];

– врегульовано оподаткування ПДВ операцій з продажу лізингових портфелів компаніями [4];

– встановлено код товару згідно з УКТ ЗЕД та код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг як обов'язковий реквізит податкової накладної для всіх без виключення товарів і послуг [4].

При цьому до 31 грудня 2019 року діятиме мораторій щодо застосування штрафних санкцій за помилки, допущені в податковій накладній під час зазначення коду товару згідно з УКТЗЕД та/або коду послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг [4]:

– по завершенню документальної перевірки контролюючого органу надано можливість перенесення суми від'ємного значення, що підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного звітного періоду платника, що реорганізується (шляхом приєднання, злиття, перетворення, поділу, виділу) до складу податкового кредиту правонаступника у наступному періоді після підписання передавального акту [4];

– виключено норми щодо терміну 60 днів на віднесення до податкового кредиту сум ПДВ по податкових накладних для платників, які застосовують касовий метод, визначивши для них загальний термін 365 днів з дати складання таких податкових накладних [4]; уточнено норми щодо пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту у зв'язку з особливостям о податкового обліку в СЕА ПДВ; встановлено застосування нульової ставки ПДВ на операції магазинів безмитної торгівлі з продажу

ними товарів фізичним особам, які виїжджають за межі митної території України, фізичним особам, які в'їжджають на митну територію України в пунктах пропуску через державний кордон України, відкритих для міжнародного повітряного сполучення, фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам та знаходяться за межами митного кордону України; продовжено до 31.12.2019 року звільнення від оподаткування операцій з постачання, у тому числі операції з імпорту, відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації;

– продовжено касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту платники податку, які здійснюють постачання (у тому числі оптове), передачу, розподіл електричної та/або теплової енергії, постачання вугілля та/або продуктів його збагачення, а також додано до цього переліку платників податку, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення; продовжено пільги в оподаткуванні ПДВ по операціях з постачання на митній території України вугілля та уточнено термін подання заяви щодо відмови від використання такої пільги, яка подаватиметься до настання звітного періоду, в якому платник податку не передбачає використання зазначеної пільги;

– продовжено до 1 січня 2023 року пільги в оподаткуванні ПДВ космічної галузі; встановлено мораторій на застосування штрафних санкцій до сільськогосподарських підприємств, що застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ за заниження такими платниками податкового зобов'язання з ПДВ або завищення ними бюджетного відшкодування, які виникли внаслідок порушення порядку розподілу податкового кредиту, визначеного підпунктом 209.15.1 пункту 209.15 статті 209 Кодексу, за звітні (податкові) періоди з 1 січня 2016 року по 1 січня 2017 року [4];

– встановлено, що помилки в обов'язкових реквізитах податкової накладної (крім помилок в кодів товару згідно з УКТ ЗЕД), які не заважають ідентифікувати здійснену операцію, її зміст (товар/послугу, що

постачаються), період, сторони та суму податкових зобов'язань, не будуть причиною неприйняття податкових накладних у електронному вигляді [4];

– встановлено розстрочення (рівними частинами) сплати ПДВ на термін до 36 календарних місяців, без нарахування процентів та пені на операції з ввезення на митну територію України деревообробного обладнання та обладнання для виробництва медичних виробів [4];

– надано можливість складання не пізніше останнього дня місяця зведеної податкової накладної на суму перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначену окремо по кожній операції з постачання товарів/послуг [4];

– змінено строки реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних (для податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені, а для податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені) [4];

– платнику податку надано право реєструвати податкові накладні/розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму показника [4].

2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Облік та звітність за податком на додану вартість

На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів і сумою податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. При цьому на кожному етапі виробництва й обігу товару підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість. Таким чином, підприємства є платниками ПДВ тільки формально, бо вони лише перераховують до бюджету суму податку, отриману від покупців, тобто цей податок виплачується не за рахунок власних доходів підприємства, а тягар його сплати фактично лягає на споживача товару (робіт, послуг) [17].

ПДВ – це непрямий податок, який входить в ціну в товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але зобов'язання щодо його перерахування до бюджету покладено на фізичних чи юридичних осіб, які здійснюють реалізацію товарів (робіт, послуг).

Система елементів оподаткування податком на додану вартість представлена у додатку А.

Інструкцією про застосування Плану рахунків плану рахунків, для обліку ПДВ, передбачено рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» з використанням наступних субрахунків: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1– Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків
рахунку 64 «Розрахунки за податками» [17].

Назва	Характеристика
Субрахунок 641 «Розрахунки за податками» / «Розрахунки за ПДВ»	призначено для ведення обліку податку на додану вартість
64 «Розрахунки за податками» / «Розрахунки за ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ»	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
641 «Розрахунки за податками» / «Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування»	для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за операціями, що оподатковуються за дотаційними видами діяльності
Субрахунок 643 «Податкові зобов'язання»	для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).
643 «Податкові зобов'язання» / «Податкове зобов'язання із ПДВ»	використовується для обліку за звичними операціями, пов'язаними з передоплатою.
643 «Податкові зобов'язання» / «Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню»	для відображення нарахування податкових зобов'язань на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використовуватися в операціях, що не обкладаються ПДВ, або в негосподарській діяльності.
Субрахунок 644 «Податковий кредит»	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання
Субрахунок 644 «Податковий кредит» / «Податковий кредит із ПДВ»	для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги.
Субрахунок 644 «Податковий кредит» / «Податковий кредит непідтверджений»	для обліку сум вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку, якщо у платника ПДВ є ПН від контрагента, яка зареєстрована в ЄРПН, але містить помилки

Так при здійсненні авансових платежів (попередньої оплати постачальником чи покупцем) виникають відповідно податковий кредит – щодо майбутньої купівлі товарів та податкове зобов'язання – щодо реалізації. Типова кореспонденція рахунків з обліку ПДВ представлено в таблиці 2.2

Таблиця 2.2 – Типова кореспонденція рахунків з обліку ПДВ [17].

Зміст господарських операцій	Кореспонденція	
	дебет	Кредит
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ при реалізації товару	701	641/ «Розрахунки за ПДВ»
Відображено податковий кредит з ПДВ (без податкової накладної при наявності фіскального чеку, в межах норм)	641/ «Розрахунки за ПДВ «	372, 685
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ при реалізації молодняка ВРХ	712	641/ «Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування»
Відображено податковий кредит з ПДВ при купівлі молодняка ВРХ (податкова накладна сформована протягом операційного дня і зареєстрована в ЄРПН)	641/ «Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування»	631
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у разі отримання передоплати (податкова накладна сформована своєчасно)	643/ «Податкове зобов'язання із ПДВ»	641/ «Розрахунки за ПДВ»
Перераховано постачальнику передоплату	371	311
Нараховано податковий кредит, не підтверджений ПН	644/ «Податковий кредит непідтверджений»	644/1
Списано на витрати не підтверджений податковий кредит	949	644/ «Податковий кредит непідтверджений»

Проте, варто зазначити, що на рахунках обліку інформація буде відображатись лише після документального підтвердження факту виникнення податкового кредиту чи податкового зобов'язання. Документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо [17].

А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням

(продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, і одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку. Тому податкова накладна не може існувати окремо від так званих «товарних» документів або інших документів підтверджуючих факти господарського життя підприємства [17].

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та за формою, чинною на день такої реєстрації. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем.

Податкову накладну в електронній формі платник податку зобов'язаний скласти на дату виникнення податкових зобов'язань та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних у термін:

– для податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

– для податкових накладних, складених з 16 по останній день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені [16].

Проте, податкова накладна може складатися не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено постачання товарів, яке має безперервний або ритмічний характер, або для осіб, не зареєстрованих платниками ПДВ. Податкова накладна може складена також за щоденними підсумками операцій (якщо не була складена на ці операції): якщо розрахунки здійснювались за готівку або у разі виписки документів (квитки, рахунки послуг, чеки на товар тощо) [17, с. 88].

2.2 Практичні аспекти застосування податку на додану вартість в умовах Євроінтеграції

Податок на додану вартість є важливим інструментом регулювання економічних процесів та складовою державної фінансової політики у сфері формування дохідної частини бюджету з метою вирішення завдань соціально-економічного розвитку країни [24].

Податок на додану вартість є основним непрямим податком у державах-членах Європейського Союзу, його застосування є однією з умов вступу до ЄС нових членів відповідно до вимог Шостої Директиви №77/388 від 17 травня 1977 р. Зокрема, певна сума надходжень від його справляння спрямовується на функціонування бюджету ЄС. Такий вид непрямого податку заслуговує на особливу увагу, оскільки в Україні він є одним із головних «фіскальних» податків. Надходження від його сплати в 2013 році сформували 48,8 % усіх податкових надходжень і майже 38% загальних доходів Державного бюджету України, в 2014 році – 49,6 % та 38,9 % відповідно. Ураховуючи такі показники, можна було б сказати, що цей вид податку є одним із найбільш ефективних, а його існування є необхідним для формування дохідної частини Держбюджету нашої держави. У січні-грудні 2014 року до державного бюджету надійшло 189,2 млрд. грн, що на 7,5 млрд.грн перевищує відповідний показник попереднього року та на та на 160,5 млрд грн. більше за аналогічний період 2004 року. Збільшення надходжень податку в поточному році було більшою мірою забезпечено

підвищенням офіційного обмінного курсу гривні до іноземних валют, що призвело до збільшення бази оподаткування [24].

В країнах, що входять до організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) частка цього податку в загальних надходженнях складає близько 20 відсотків. Але разом із позитивними сторонами є досить багато проблемних питань, які постійно виникають у міру їх надходження. У сфері стягнення цього універсального акцизу відбувається значна мінімізація, що проявляється:

1. В приховуванні та в ухиленні від сплати ПДВ шляхом декларування згортання позитивних нарахувань ПДВ та/або неадекватне декларування ПДВ відповідно до обсягів поставки (штучне заниження ціни товару при імпорті; завищення ціни товару при експорті; фіктивний експорт; придбання фіктивного товару, безтоварні операції, операції з готівкою, що завищують її за допомогою заниження безготівкових розрахунків, операції з використанням рахунків інших фірм тощо);

2. У незаконному відшкодуванні ПДВ (використанні фіктивного кредиту, здійснення операцій із нетипового експорту, використання платниками податків непрозорих схем із давальницькою сировиною та ін.);

3. У скоєнні правопорушень у сфері оподаткування в контексті розвитку міжнародно-правового співробітництва (використання незаконних угод, розрахунків, відсутність товарних операцій, використовуючи при цьому недосконалість законодавчої бази та ін.);

4. У багатьох інших випадках уже давно налагоджених схем, особливо пов'язаних з бюджетними коштами. Водночас, не є секретом, що цей податок є одним із найбільш проблемних для адміністрування. Одним із основних факторів, що підтверджують цю тезу, є низький рівень податкової дисципліни та численні методи ухилення від оподаткування цим податком [24].

При цьому податкові ризики адміністрування ПДВ можуть виникати як при неповній сплаті вихідного ПДВ, так і при завищенні податкового

кредиту. Одними із найпоширеніших схем ухилення від оподаткування податком на додану вартість є використання схеми штучного формування податкового кредиту із використанням фірм з ознаками фіктивності («податкові ями», «метелики») та «вигодотранспортуючих» підприємств [24].

Враховуючи схожість механізму справляння податку, схеми ухилення та мінімізації сплати ПДВ є подібними в багатьох країнах світу. Такі схеми мінімізації податку на додану вартість отримали загальну назву «шахрайство зі зникненням продавця» (англійською – «missing trader fraud»). Вивчення цієї проблеми та варіантів її вирішення сьогодні ведеться як на рівні Євросоюзу, так і в межах окремих його членів [24].

Таблиця 2.3 – Основні ризики адміністрування ПДВ при зниженні податку на додану вартість при продажі товарів (робіт послуг) [24].

Шахрайство зі ПДВ з бюджету зникненням продавця (фірми - «одноденки»)	Зниження обсягів товарообігу	Шахрайство при імпорті
Дана схема припускає наявність змови між контрагентами, яка передбачає зосередження основного обсягу податку на додану вартість на фірмі - «одноденці», яка зникає, на сплативши його до бюджету	Підприємство занижує обсяг товарообігу (фіктивні накладні, трансфертні ціни, тощо)	Зниження митної вартості

Основним документом, що встановлює заходи безпеки в питаннях ухилення від сплати податків в системі ПДВ на рівні ЄС є Постанова Європейської Комісії «Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ» (№ 1798/2003). Ця постанова чітко встановлює процедури, обов'язкові для виконання всіма органами податкового адміністрування у кожній країні ЄС, що стосуються співпраці та обміну інформацією, необхідною для протидії зловживанням у сфері ПДВ, яка передбачає обмін інформацією,

адміністративну співпрацю та горизонтальні контакти між податківцями усіх країн-членів ЄС [24].

Європейської Комісії діє зворотній механізм нарахування зобов'язань з податку на додану вартість (англійською – reverse charge system for VAT), який також називають «переміщенням податку». Особливість цього механізму в тому, що зобов'язання зі сплати податку на додану вартість переміщується від продавця товарів та послуг до їх споживача. Це дозволяє уникнути проблеми відшкодування податку на додану вартість, здійснювати боротьбу зі схемою «зникнення продавця», разом з яким зникає і ПДВ, який він мав сплатити. Зворотній механізм нарахування ПДВ діє в ЄС для ряду послуг: консультаційні, рекламні, ліцензійні, фінансові, кадрові, агентські, тощо. В цих сферах працює багато невеликих фірм, які обслуговують великі компанії. В результаті податок на додану вартість акумулюється у великих компаніях, завдяки чому, коло платників податку на додану вартість суттєво звужується. В Японії використовується балансовий метод розрахунку податку на додану вартість, альтернативний загальноприйнятому кредитному методу. Балансовий метод базується на обчисленні суми доданої вартості (витрати на зарплату, сплата податків, амортизація, запланований прибуток) та застосуванні до неї певної ставки податку [12, с.12].

Єдиною країною, де були введені спеціальні ПДВ – рахунки є Болгарія. Для таких рахунків встановлено спеціальний режим використання: грошові кошти зараховуються та списуються тільки в рахунок операцій зі сплати ПДВ або оплати іншим платникам податку. Слід зауважити, що в Україні з 01.07.2015 року введено систему електронного адміністрування ПДВ, що передбачає реєстрацію всіх податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та сплату ПДВ через спеціальний рахунок. Електронне адміністрування ПДВ є суттєвим кроком на шляху до детінізації економіки, яке дасть змогу державі боротися з «податковими ямами» і суттєво наповнити бюджет, а платникам податку – спростити ведення бізнесу і уникати тиску на бізнес Однією з умов членства в Євросоюзі є наявність у

складі податкової системи податку на додану вартість. Україна, впровадивши ПДВ, зробила непоганий старт на шляху до наближення до європейських стандартів, але це тільки початок удосконалення справляння ПДВ у контексті майбутньої співпраці з Євросоюзом. Основні положення, що визначають метод адміністрування ПДВ в європейських країнах, дають підстави стверджувати, що положення вітчизняного законодавства у більшості випадків відповідають вимогам Шостої директиви, що значно наблизило нас до податкового законодавства країн ЄС, проте залишається вкрай важливим врегулювання певних протиріч, таких як: ефективне адміністрування ПДВ, удосконалення механізму відшкодування та протидія бюджетним втратам через зловживання ПДВ [24].

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1 Напрямки реформування податку на додану вартість у сучасних умовах господарювання

Реформування податку на додану вартість у сучасних умовах господарювання є досить доцільним у наступних напрямках:

Реєстрація платником ПДВ.

1. Пропонується додати як підставу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ перевищення протягом одного звітного податкового періоду (1 місяць) суму для обов'язкової реєстрації платником ПДВ (2 мільйони гривень) у разі укладення особою договорів щодо здійснення оподаткованих ПДВ операцій. Така особа повинна буде зареєструватися платником ПДВ у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) не пізніше ніж за три робочих днів (попереднім Законопроектом Міністерства фінансів України передбачався строк у 5 робочих днів) до дати здійснення операції. При чому, в реєстраційній заяві можна буде вказати бажану дату реєстрації платником ПДВ, яка має передувати даті здійснення операції з постачання товарів/послуг, що стала підставою для такої реєстрації.

2. Перереєстрація платника податків, у якого змінюється найменування (прізвище, ім'я та по батькові), що не пов'язано із ліквідацією або реорганізацією платника податку, буде здійснюватися без подання відповідної заяви таким платником [19].

База оподаткування.

Зміна бази оподаткування. Постачальник товарів/послуг матиме право зменшити суму податкових зобов'язань у разі зміни бази оподаткування, незалежно від факту реєстрації за розрахунком коригування після його реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних отримувачем [19].

Постачання газу. Уточнено, що база оподаткування операцій з постачання послуг з перевезення (переміщення, транспортування) природного газу транскордонними газопроводами (транспортування

природного газу територією України в митному режимі транзиту), що виконуються (надаються) Публічним акціонерним товариством «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України», буде визначатися, виходячи із договірної (контрактної) вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів [19].

Правила пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту передбачатимуть здійснення нарахування податкових зобов'язань та складання і реєстрацію податкових накладних в ЄРПН на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час придбання або виготовлення товарів/послуг, необоротних активів, яка відповідає частці їх використання в неоподаткованих операціях, лише стосовно придбаних товарів/послуг, необоротних активів, що частково використовуються в оподаткованих операціях, а частково – ні [19].

При цьому встановлена умова, що податковий кредит за такими товарами/послугами, необоротними активами має бути відображений у податковій декларації. Правила також передбачатимуть визначення частки використання товарів/послуг, необоротних активів в неоподатковуваних операціях, а не в оподатковуваних, як передбачає діюча норма [19].

Також пропонується розширити перелік випадків, до яких така норма не застосовується: проведення не частіше одного разу на календарний рік операцій з цінними паперами, деривативами, корпоративними правами тощо та операцій з торгівлі борговими зобов'язаннями, якщо об'єктом боргу є грошові кошти та/або цінні папери; проведення операцій з постачання товарів та послуг на митній території України та ввезення на митну територію України товарів як міжнародної технічної допомоги, товарів, що фінансуються за рахунок міжнародної технічної допомоги, а також ввезення на митну територію України майна як гуманітарної допомоги; проведення операції оператора телекомунікацій зі здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення за дорученням абонента з метою надання благодійної допомоги благодійним організаціям [19].

Документальна перевірка. Встановлюється перелік підстав для призначення позапланової документальної перевірки при заявленні платником суми від'ємного значення ПДВ до бюджетного відшкодування. Так, контролюючий орган матиме право провести документальну перевірку платника за наявності хоча б однієї з таких підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок:

- 1) від'ємного значення, сформованого за операціями за періоди до 1 липня 2015 року, що не підтверджені документальними перевірками;
- 2) операцій з придбання товарів у сільськогосподарських підприємств, що на дату здійснення операції з придбання перебували на спеціальному режимі оподаткування ПДВ;
- 3) інших підстав, які дають право на таку перевірку, встановлених Податковим кодексом України.

Рішення про проведення таких перевірок приймається не пізніше 15 робочого дня з граничного терміну подання податкової декларації (за діючою редакцією Податкового кодексу України – строк становить 30 робочих днів) [19].

3.2 Пропозиції щодо шляхів удосконалення обліку та контролю операцій з податку на додану вартість

Податок на додану вартість – один з основних загальнодержавних непрямих податків (табл. 3.1), що забезпечує стабільність надходження грошових коштів до Державного бюджету України, стягується у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт/послуг) і сплачується споживачами, але його облік і перерахування до Державного бюджету здійснює продавець.

Як бачимо з табл. 3.1, ПДВ є найбільш бюджетоутворюючим податком, питома вага його надходжень до Державного бюджету протягом 2014–2017 рр. перебуває в межах 44–50 % [17].

Таблиця 3.1 – Податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2011-2015 рр. [17].

Період	Одиниця виміру	Податкові надходження всього	ПДВ	Податок на прибуток	Акцизний податок	Мито	Інші
2014	млн. грн	280 180	139 025	39 942	44 941	12 389	43 883
	%	100	49,62	14,26	16,04	4,42	15,66
2015	млн. грн	409 418	178 453	34 776	63 111	39 881	91 198
	%	100	43,59	8,49	15,42	9,74	22,76
2016	млн. грн	503 879	235 506	54 344	90 122	20 001	103 905
	%	100	46,74	10,78	17,89	3,97	20,62
31.10. 2017	млн. грн	631 328	302 866	67 120	113 336	23 062	124 944
	%	100	47,97	10,64	17,95	3,65	19,79

Податок на додану вартість – це непрямий загальнодержавний податок, що є складовою частиною ціни товарів, робіт і послуг, уключає податкові зобов'язання й податковий кредит щодо постачання товарів (робіт/послуг), а також зобов'язання суб'єкта господарювання (юридичної особи чи фізичної особи-підприємця) здійснити його сплату до бюджету. Показник доданої вартості визначаємо як різницю між вартістю реалізованої продукції й витратами на її виробництво та реалізацію, між загальною сумою продажу й загальною сумою закупівель від усіх інших суб'єктів господарювання. На сьогодні основними законодавчими та нормативно-правовими актами, які регулюють питання нарахування й сплати податку на додану вартість, його облікового відображення, є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [13], Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [8], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств й організацій [9].

На підприємствах в Україні особливе місце відводять саме визначенню розмірів податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також обліку розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість, який залежить насамперед від форми обліку й організації роботи бухгалтерії підприємства.

Як свідчить практика вітчизняних підприємств, для бухгалтера основна проблема податку на додану вартість полягає в його обліковому

відображенні в системі рахунків. Так, розглядаючи методику обліку та звітності з ПДВ, потрібно зазначити, що, відповідно до чинного податкового законодавства України, в обліку й звітності з ПДВ обрано найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

Він полягає в поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного податкового обліку за допомогою визначення доходів одночасно двома способами (за першою з подій). Водночас недосконалість системи обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ призводить до існування фактів зловживань із боку як підприємств, так і фіскальних органів. Така ситуація зумовлює необхідність пошуку реальних і дієвих способів удосконалення обліку ПДВ у контексті методик розрахунків ПДВ, його первинного та аналітичного обліку. Відповідно до норм ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством. Первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт/послуг) у продавця-платника ПДВ й одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку є податкова накладна. Для її заповнення на підприємстві мають бути наявні «товарні» або інші документи, що підтверджують факти проведення підприємством господарських операцій із постачання товарів (послуг), зокрема це рахунки й рахунки-фактури, накладні та товарнотранспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. Право на складання податкових накладних мають право суб'єкти підприємницької діяльності, зареєстровані як платники податку на додану вартість. Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на

поточний рахунок підприємства як попередня оплата (аванс). Інформація із зареєстрованих податкових накладних у єдиному реєстрі переноситься до Податкової декларації з ПДВ та забезпечує право платнику податку на податковий кредит і відображення податкового зобов'язання [17, с. 81-102]. Водночас існують випадки, у яких платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної, але за наявності документів, які її замінюють (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Первинні документи, які є підставою для відображення суми податкового кредиту без податкової накладної [15, 17].

Форма документа	Реквізити	Гранична сума постачання
Транспортний квиток	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця (крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами)	Без обмежень
Готельний рахунок	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень
Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв'язку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень
Рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень
Касовий чек	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, сума ПДВ, що сплачується в складі загальної суми (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника)	200 грн (без урахування ПДВ) за день

Згадані вище документи обов'язково повинні містити загальну суму вартості отриманих товарів (робіт/послуг), суму ПДВ і податковий номер продавця. У процесі детального вивчення питань первинного обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ можемо запропонувати відповідну схему документального відображення й послідовність розрахунків за ПДВ.

Дані первинного обліку є основою для відображення на рахунках обліку сум податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ.

Так, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [9] для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має субрахунок 641 «Розрахунки за податками». Для обліку ПДВ до субрахунку 641 відкривається окремий аналітичний рахунок 6412 «Розрахунки за податком на додану вартість». На цьому рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниця між його дебетовим і кредитовим оборотом, за винятком суми ПДВ (відображеної за дебетом) щодо сплати податку за попередній звітний період. Виникнення податкових зобов'язань із ПДВ відображено за кредитом субрахунку 641, а сума податкового кредиту з ПДВ і суми ПДВ, сплачені до бюджету, – за дебетом субрахунку 641 [9].

Водночас для обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ Інструкцією передбачено такі субрахунки: 643 – «Податкові зобов'язання» і 644 – «Податковий кредит», – які є транзитними й використовуються підприємствами для коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту у випадку авансових платежів, тобто з метою відображення правила «першої події».

Варто звернути увагу, що дебетове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» відображається в статті «Інші оборотні активи» II розділу активу Балансу (Звіту про фінансовий стан), а кредитове сальдо зазначених субрахунків – «Інші поточні зобов'язання» III розділу пасиву цього звіту. За такого підходу статті в частині відображених у них залишків за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» й 644 «Податковий кредит» відповідають лише критерію достовірного визначення оцінки їх сум. При цьому ні вибуття, ні надходження майбутніх економічних вигод за ними не прогнозується. Зазначене призводить до відображення в Балансі таких статей, значення яких певним чином не узгоджується з

вимогами, тобто критеріями щодо їх відображення у фінансовій звітності [10, с. 78].

На нашу думку, більш обґрунтованим та доречним буде нарахування ПДВ із застосуванням методу «нарахування», за яким датою виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту за ПДВ є дата фактичного відвантаження або отримання товарно-матеріальних цінностей, а операції з отримання або видачі авансу не призводитимуть до виникнення податкового зобов'язання й податкового кредиту за ПДВ відповідно. Також доцільним буде й спрощення обмеження записів на субрахунках 643 та 644, що пов'язані з виданими й отриманими авансами, нарахованими податковими зобов'язаннями та податковим кредитом із ПДВ лише від сум передоплати товарів, котрі не були відвантажені та отримані станом на кінець місяця. Це дасть змогу виключити із субрахунків 643 та 644 численні записи, пов'язані з обліком кожної часткової передоплати протягом звітного місяця. Спрощення такого обліку не вимагає ведення жодних додаткових облікових реєстрів [21, с. 1196-1199].

В останні роки для податкового законодавства стали властиві часті зміни, що впливають на організацію первинного обліку розрахунків за ПДВ, тим самим ускладнюючи облік розрахунків перед бюджетом за ПДВ у системі рахунків. У сучасних умовах виконання підприємницької діяльності дані бухгалтерського обліку повинні в повному обсязі використовуватися під час складання податкової звітності, задовольняти інформаційні потреби фіскальних органів щодо нарахування й своєчасності сплати податків та зборів, у т. ч. й ПДВ. Однак на сьогодні недоліком облікового відображення ПДВ є те, що в бухгалтерському обліку доходи та витрати відображаються на основі принципу нарахування за відвантажену продукцію, виконання робіт, надання послуг, а в податковій звітності діє правило «першої події». Тобто, на відміну від податкової звітності, у бухгалтерському обліку отримані аванси (передоплати) не визнаються доходом, а відображаються в складі зобов'язань.

Ми приєднуємось до думки, що для ведення обліку ПДВ раціональніше застосовувати метод «нарахувань», який полягає в тому, що моментом визнання податкового кредиту та податкових зобов'язань є дата фактичної реалізації (отримання) товарно-матеріальних цінностей. При цьому потрібно внести відповідні зміни до ПКУ для скасування застосування в обліку методу «першої події» при нарахуванні ПДВ. Такий підхід для вітчизняних підприємств забезпечить:

- спрощення та оптимізацію роботи працівників бухгалтерії з питань обліку ПДВ;
- уніфікацію первинних документів бухгалтерського й податкового обліку;
- спрощення форми та порядку складання податкової декларації з ПДВ;
- достовірне відображення інформації про розрахунки підприємств із бюджетом за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку;
- відповідність статей фінансової звітності критеріям щодо їх визнання.

Із метою ефективної організації обліку ПДВ на кожному підприємстві під час розробки Наказу про облікову політику потрібне введення окремого пункту, такого як, наприклад, «Організація обліку податкових платежів», що повинно відповідати нормам чинного законодавства й висвітлювати ті моменти, які відсутні в ПКУ. Уведення відповідних доповнень (змін) до Наказу про облікову політику вимагає чіткого визначення посадових обов'язків працівників бухгалтерії з питань ведення обліку податкових платежів, у т. ч. розрахунків із ПДВ, а також розробки структурно-логічної схеми методики його визначення, як можливого варіанта додатка до Наказу про облікову політику.

Для підприємств в Україні важливе місце займають повнота нарахування й своєчасність розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ, що залежить, передусім, від наявності та правильності заповнення всіх первинних документів, які є підставою для відображення в податковій накладній податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також рівня

облікового-аналітичного забезпечення цього податку. Наявність проблем облікового відображення й забезпечення розрахунків із бюджетом за ПДВ, різні методи обчислення ПДВ для цілей бухгалтерського та податкового обліку, часті зміни податкового й облікового законодавства визначають необхідність пошуку способів удосконалення цієї досить складної та неоднозначної ділянки роботи облікового персоналу.

Результати проведеного дослідження дають підстави зробити висновки про те, що доцільним є узгодження субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» із їх економічною сутністю та теорією бухгалтерського обліку; спрощення й документальне забезпечення визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання; унесення до Наказу про облікову політику окремого пункту й відповідного додатка до нього з питань розрахунку ПДВ; унесення зміни до ПКУ щодо скасування методу «першої події» на користь переходу до повного застосування норм бухгалтерського законодавства тощо. Завдяки цьому на вітчизняних підприємствах будуть створені необхідні передумови для чіткої регламентації обліково-аналітичного забезпечення розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ.

ВИСНОВКИ

Проаналізувавши все вищевикладене ми можемо зробити висновок про те, що для обліку розрахунків із бюджетом використовується система ПДВ-рахунків, що разом зі складністю податкової системи держави та надмірною регламентацією процесу (процедури) стягнення податків призводить до збільшення помилок і штрафів, що пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість.

Податок на додану вартість виступає одним із переліку загальнодержавних податків, що стабільно забезпечує найбільшу питому вагу грошових надходжень до державного бюджету. Це зумовлено не лише тим, що він – частина ціни товарів (робіт, послуг) і відшкодовується кінцевим споживачем.

Так, незалежно від фінансового стану та поточних результатів господарської діяльності підприємств-платників, ПДВ є найбільшим бюджетоутворюючим податком, що підтверджує його фіскальну ефективність, тому, що у підсумку сплачує ПДВ кінцевий споживач.

Складовими ПДВ є податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ.

На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів і сумою податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг.

ПДВ – це непрямий податок, який входить в ціну в товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але зобов'язання щодо його перерахування до бюджету покладено на фізичних чи юридичних осіб, які здійснюють реалізацію товарів (робіт, послуг).

Облік ПДВ є досить складним, адже бухгалтерські проведення потребують великої кількості операцій, складності розрахунків, уточнень,

коригувань тощо. Тому, на рівні законодавства України доречним є удосконалення та спрощення механізму справляння та обліку ПДВ.

Податок на додану вартість є основним непрямим податком у державах-членах Європейського Союзу, його застосування є однією з умов вступу до ЄС нових членів відповідно до вимог Шостої Директиви № 77/388 від 17 травня 1977 р. Зокрема, певна сума надходжень від його справляння спрямовується на функціонування бюджету ЄС.

Європейської Комісії діє зворотній механізм нарахування зобов'язань з податку на додану вартість (англійською – reverse charge system for VAT), який також називають «переміщенням податку». Особливість цього механізму в тому, що зобов'язання зі сплати податку на додану вартість переміщується від продавця товарів та послуг до їх споживача. Це дозволяє уникнути проблеми відшкодування податку на додану вартість, здійснювати боротьбу зі схемою «зникнення продавця», разом з яким зникає і ПДВ, який він мав сплатити.

Відповідно до норм ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством [7]. Первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт/послуг) у продавця-платника ПДВ й одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку є податкова накладна.

Водночас для обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ Інструкцією передбачено такі субрахунки: 643 – «Податкові зобов'язання» і 644 – «Податковий кредит», – які є транзитними й використовуються підприємствами для коригування податкових зобов'язань і

податкового кредиту у випадку авансових платежів, тобто з метою відображення правила «першої події».

Сьогодні недоліком облікового відображення ПДВ є те, що в бухгалтерському обліку доходи та витрати відображаються на основі принципу нарахування за відвантажену продукцію, виконання робіт, надання послуг, а в податковій звітності діє правило «першої події». Тобто, на відміну від податкової звітності, у бухгалтерському обліку отримані аванси (передоплати) не визнаються доходом, а відображаються в складі зобов'язань.

Отже доцільним буде вважати, що для ведення обліку ПДВ раціональніше застосовувати метод «нарахувань», який полягає в тому, що моментом визнання податкового кредиту та податкових зобов'язань є дата фактичної реалізації (отримання) товарно-матеріальних цінностей. При цьому потрібно внести відповідні зміни до ПКУ для скасування застосування в обліку методу «першої події» при нарахуванні ПДВ.

Раціональним є також узгодження субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» із їх економічною сутністю та теорією бухгалтерського обліку; спрощення й документальне забезпечення визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання; унесення до Наказу про облікову політику окремого пункту й відповідного додатка до нього з питань розрахунку ПДВ; унесення зміни до ПКУ щодо скасування методу «першої події» на користь переходу до повного застосування норм бухгалтерського законодавства тощо. Завдяки цьому на вітчизняних підприємствах будуть створені необхідні передумови для чіткої регламентації обліково-аналітичного забезпечення розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Акімова Н. С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н. С. Акімова – Х.: Видавництво «Форт», 2016. – 447 с.
2. Бондар М. І. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування [Електронний ресурс] / М. І. Бондар. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. – 585 с. – Режим доступу: http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbda7bcb081e07f6a1d3.
3. Виконання Державного бюджету / Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/>
4. Державна Фіскальна Служба України. Основні зміни у податковому законодавстві, що набирають чинності у 2017 році; від 9 лютого 2017 року. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/9350-0917.html>
5. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі [Електронний ресурс] / Т. Є. Дугар // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. №2. – С. 689-693 – Режим доступу: <http://www.economyandsociety.in.ua>.
6. Єрохін К.Я. Реформування податку на додану вартість в Україні: практичні аспекти / К.Я. Єрохін, В.О. Занора, Ю.А. Поскрипко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 14. – С. 791–795.
7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
8. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141.

[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій: затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

10. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України / О. І. Оксенюк. – Львів, 2015. – 231 с.

11. Основні зміни у податковому законодавстві, що набирають чинності у 2017 році; від 21 лютого 2017 року. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://sites.google.com/a/en.gov.ua/en-gov-ua/podatkova-informue/osnovnizminiupodatkovomuzakonodavstvisonabirautcinnosti2017roci>

12. Пасічник В.Б. Система упередження ризиків на регіональному рівні з використанням даних Єдиного реєстру податкових накладних та системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів / В.Б. Пасічник. – Київ: ДФС України Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів ДФС, 2015 – 83с.

13. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

14. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>

15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

16. Податковий кодекс України, від 22.05.2019 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

17. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку / О. А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент:

актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 1. – С. 81-102. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10.

18. Порядок заповнення податкової накладної. Наказ міністерства фінансів України від 31.12.2015 №1307. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

19. Реформа ПДВ за проектом Закону № 3630. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://taxlink.ua/ua/news/reforma-pdv-za-proektom-zakonu-3630.htm#hcq=Aa5gztr>

20. Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість / О. М. Світовий. – 2014. – № 1(25). – С. 213–216.

21. Ходикіна А. А. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість / А. А. Ходикіна // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1196–1199.

22. Чирва А. А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ / А. А. Чирва // Облік і фінанси. – 2015. – №4 (70). – С. 67-71.

23. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №12. – С. 18-25.

24. Ярош, М.В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування / М. В. Ярош // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – 2015. – Вип. 6(116). С. 87-90.

ДОДАТОК

Система елементів оподаткування податком на додану вартість



Рисунок Д.1 – Система елементів оподаткування податком на додану вартість