

УДК 336.221

## Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі

Дугар Т.Є.

кандидат економічних наук, доцент,  
Полтавська державна аграрна академія

У статті розглянуто податковий облік податку на додану вартість та порядок визнання податкового зобов'язання та податкового кредиту згідно з нововведеннями, які вступили в дію з 1 січня 2015 р. Розглянуто зміни, які внесені до порядку застосування спеціального режиму для сільськогосподарських товаровиробників із 2016 р., а також окремі аспекти податкового обліку, що стосуються документального оформлення та термінів сплати податку на додану вартість.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, ставка податку, адміністрування, бюджетне відшкодування, податковий кредит.

Дугар Т.Е. ПРОБЛЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ

В статье рассмотрены налоговый учет налога на добавленную стоимость и порядок осуществления начислений в виде налогового обязательства и налогового кредита согласно нововведениям, которые вступили в действие с 1 января в 2015 г. Рассмотрены изменения, внесенные в порядок применения специального режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей с 2016 г., а также отдельные аспекты налогового учета, которые касаются документального оформления и сроков уплаты налога на добавленную стоимость.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, ставка налога, администрирование, бюджетное возмещение, налоговый кредит.

Dugar T.E. THERE IS A PROBLEM OF ADMINISTRATION OF TAX VALUE-ADDED ON THE MODERN STAGE

In the article the fiscal accounting of tax is considered value-added and order of realization of extra charges as a tax obligation and tax credit, according to innovations, that entered in an action from January, 1 in 2015 changes. What applications of the dedicated mode brought in to the order, are Considered for agricultural commodity producers from 2016, and also separate aspects of the fiscal accounting, that touch documentary registration and terms of in payment of tax value-added.

**Keywords:** tax value-added, rate of tax, administration, budgetary compensation, tax credit.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Сучасна економічна ситуація в країні обумовлює необхідність ефективного управління державними фінансами. У центрі уваги знаходиться процес оподаткування, виступаючи головною умовою формування фінансово-бюджетних ресурсів держави. Проблема побудови ефективної податкової системи – одна з найбільш актуальних в Україні. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення і аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі досвіду у сфері оподаткування.

Особлива роль у наукових дискусіях відводиться податку на додану вартість як одному з основних бюджетоутворюючих податків. Зокрема, вчені висвітлюють різні підходи до вирішення основоположних теоретичних проблем, поліпшення адміністрування, натомисть проблеми справляння ПДВ, методики їх обліку та контролю суб'єктами господарювання майже не розглядаються [3].

Часті зміни ставок ПДВ підривали здатність проводити його ефективно адміністрування: у радянському трактуванні податок на додану вартість становив 28% з обороту та діяв у незалежній Україні до 20 грудня 1991 р. Із 26 грудня 1992 р. ставку податку знижено до 20%, як наслідок – дефіцит бюджету, що викликав у 1993 р. підвищення ставки знов до рівня 28%, що, своєю чергою, призвело до масового ухилення від сплати податку і викликало необхідність зниження знову до рівня 20%.

Тому систематизація основних теоретичних проблем щодо ПДВ, а також визначення перспектив подальших досліджень проблемних питань ПДВ і сьогодні є актуальними. Даний податок домінує серед непрямих податків, що надходять до бюджету, і тому виконує яскраво виражену фіскальну функцію.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуальність питання щодо справляння ПДВ стоїть гостро і потребує глибокого аналізу, враховуючи економічну ситуацію країни,

сучасний стан і специфіку функціонування податкової системи. Поставлені завдання стосуються передусім пошуку спроб удосконалення механізму справляння ПДВ задля підвищення ефективності надходжень до державного бюджету та встановлення помірного рівня податкового тягаря.

Особлива увага була зосереджена на працях політичних діячів, учених-економістів, які займалися дослідженням різноаспектних проблем податкової політики, зокрема Булгакової С.О., Вишневського В.П., Вишневської М.К., Гега П.Т., Долі Л.М., Гетьмана В.П., Килимника Ю.В. Дикань Л.В., Д'яконової І.І., Кучерявенко Н.П., Федосова В.М., Опаріна В.М., П'ятаченко Г.О. та ін. [6]. Проблеми податку на додану вартість, об'єкти, база та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку відповідно до Податкового кодексу України розглядаються в працях Жукевича О., Луїна І., Бурдова В., Романова А., Пархоменка В., Мельника В.

Гострими та постійними проблемами є своєчасне відшкодування ПДВ, а особливо для експортно-орієнтованих виробників, наявність можливостей використання ПДВ для яких призводить до приховування реальних доходів.

Із прийняттям у квітні 2007 р. Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» було визначено правові та організаційні засади, основні принципи і порядок здійснення державного контролю у сфері господарської діяльності, повноваження органів державного контролю, їх посадових осіб і права, обов'язки та відповідальність суб'єктів господарювання під час здійснення державного контролю. З метою створення прозорої системи державного контролю у сфері відшкодування ПДВ пропонується покращити систему адміністрування – внести зміни до законодавства, удосконалити механізм перевірок платників податку, адже посилення відповідальності за незаконне отримання відшкодування сприятиме зменшенню кількості зловживань [1].

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета статті – дослідити історичну суть справляння непрямих податків в Україні, зокрема для сільськогосподарських товаровиробників, в особливостях використання бюджетного відшкодування при спеціальному режимі оподаткування. Завдання статті полягає в тому, що податкова система та рівень розрахунків за податками та платежами має

дуже важливий вплив на загальний стан та розвиток економіки України, конкурентоспроможність підприємств на світових ринках.

Інформаційним забезпеченням дослідження виступали праці вітчизняних і зарубіжних науковців галузі фінансового обліку та податкової системи з регулювання податкового навантаження на підприємства, нормативні документи та законодавча база України. У процесі формування матеріалів статті використовувалися загальні методи і прийоми наукового пізнання, фундаментальні положення економічної науки обліку, методи узагальнення та систематизації, аналізу і синтезу аналітичних даних щодо сплати податку на додану вартість в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податок на додану вартість – 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.

Сума до сплати визначається як різниця податкового зобов'язання та податкового кредиту. Кінцевий споживач оплачує товар за ціною, збільшеною на всю суму платежів ПДВ. Із прийняттям Податкового кодексу України суттєвих змін у бухгалтерському обліку податкового кредиту не відбулося. Головним недоліком застосування цього податку, як і взагалі функціонування податкової системи України, є нестабільність законодавчого підґрунтя [8].

Синтетичний облік за податком на додану вартість угруповується на рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» у розрізі податків конкретного підприємства. Аналітичний облік розрахунків за ПДВ регламентує ведення декількох рахунків залежно від способів проведення розрахунків із підприємствами-контрагентами: 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

За даними контролюючих органів в динаміці порівняння даних I кварталу 2014 та 2015 рр. із ПДВ: до державного бюджету в 2015 р. надійшло 43,0 млрд. грн., що на 15,3 млрд. грн., або на 55,4%, більше відповідного показника попереднього року. Зростання відбулося насамперед через збільшення надходжень ПДВ як із вироблених в Україні товарів і послуг (на 6,1 млрд. грн., або 32,1%), так і з увезених на територію України товарів (на 12,5 млрд. грн., або на 71,9%). Останнє пояснюється збільшенням вартості імпорту в гривнях.

Разом зі збільшенням надходжень ПДВ відбулося й збільшення обсягів відшкодування податку з бюджету до 12,0 млрд. грн. Це на 3,1 млрд. грн., або 34,7%, більше, ніж у першому кварталі 2014 р. Середньомісячний обсяг відшкодування податку з бюджету в 2015 р. трохи зменшився і становив 4,0 млрд. грн. на місяць [2]. Основні аспекти справлення податку на додану вартість у динаміці змін 2015 та 2016 рр. розкрито в табл. 1.

Для забезпечення розрахунків із бюджетом та перерахування коштів на спеціальні рахунки сільськогосподарським підприємствам, які станом на 01.01.2016 р. зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування, Державною казначейською службою України, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, відкрито додаткові електронні рахунки (3-й клас рахунків, розділ 37 «Рахунки інших клієнтів та банків», група 375 «Інші спеціальні рахунки») для кожного з виділених у пункті 209.2 статті 209 розділу V ПКУ видів операцій [4]:

– рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість сільськогосподарських підприємств, що здійснюють операції з постачання сільськогосподарських товарів/

послуг (крім зернових і технічних культур та продукції тваринництва), які обрали спеціальний режим оподаткування за балансовим рахунком 3753;

– рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість сільськогосподарських підприємств, що здійснюють операції з постачання зернових і технічних культур, які обрали спеціальний режим оподаткування за балансовим рахунком 3754;

– рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість сільськогосподарських підприємств, що здійснюють операції з постачання продукції тваринництва, які обрали спеціальний режим оподаткування за балансовим рахунком 3755 [5].

Недоліки бюджетного відшкодування ПДВ пов'язані, з одного боку, з несвоєчасним поверненням коштів, а з іншого – тягнуть за собою нанесення прямих збитків державі у зв'язку з необґрунтованим перерахуванням бюджетних коштів на користь комерційних структур, оскільки відшкодування податку на додану вартість – це простий спосіб маніпулювання під час здійснення фінансово-господарських операцій задля отримання коштів законним шляхом із бюджету. Тому всі спроби раціонального адміністрування, проведення пере-

Таблиця 1

**Основні аспекти справлення податку на додану вартість в динаміці змін 2015 та 2016 рр.**

2015 р.	2016 р.
1. Ставка: загальна – 20%, експорт – 0%.	1. Ставка: загальна – 20%, експорт – 0%.
2. Фармацевтична продукція – 7%.	2. Фармацевтична продукція – 7%.
3. Спеціальний режим для сільськогосподарських компаній. Відповідно до спеціального режиму, нарахована сума ПДВ не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні підприємства.	3. Запровадження на 2016 р. перехідних умов у застосуванні сільськогосподарськими товаровиробниками спеціального режиму оподаткування. Починаючи зі звітної періоду січня 2016 р. сума ПДВ буде розподілятися таким чином. При постачанні зернових та технічних культур (код рахунка 3754): 85% – до державного бюджету, 15% – перераховується на спеціальний рахунок. При постачанні продукції тваринництва (код рахунка 3755): 20% – до державного бюджету, 80% – перераховується на спеціальний рахунок. При постачанні інших с/г товарів та послуг (код рахунка 3753): 50% – до державного бюджету, 50% – перераховується на спеціальний рахунок. Скасування спеціального режиму з 1 січня 2017 р.
Норма не існувала.	4. Відновлення права на відшкодування ПДВ для всіх експортерів зернових та технічних культур.
Норма не існувала.	5. Запровадження офіційної публікації двох реєстрів відшкодування ПДВ із відображенням у ньому даних про платника податку, заявлених до відшкодування з бюджету сум податку, та стану їх відшкодування.

вірок 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 капіталу з економіки країни [3].

Підкреслюємо основні останні зміни в заповненні податкової накладної (ПН) із ПДВ, які набрали чинності 1 квітня 2016 р.:

1) Із заголовної частини накладної виключили дані про місцезнаходження покупця/продавця, номер телефону, вид цивільно-правового договору, форму проведених розрахунків. Натомість з'явилися графи для відображення постачання/придбання товарів/послуг філією (структурним підрозділом), яка фактично є від імені головного підприємства – платника податку стороною договору.

2) Замість чотирьох розділів табличної частини тепер лише два:

– розділ А (рядки І–Х) – вносяться узагальнюючі дані за операціями, на які вона складається, зокрема загальна сума ПДВ, обсяги постачання та інформація щодо зворотної тари (у разі її наявності);

– розділ Б, в якому зазначається інформація про товари/послуги, за якими проведена операція, за якою складається ПН.

3) У табличній частині з'явилась нова графа 8 «Код ставки ПДВ».

4) Зазнав змін перелік типів причин, за якими ПН не підлягає наданню покупцю.

5) Прописані правила складання зведених ПН, не тільки по операціях, що мають безперервний або ритмічний характер, а також за випадками, по яких потрібно нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ.

З 1 лютого 2016 р. набрали чинності нові форми та Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (Наказ № 21). Зокрема, Наказом № 21 затверджено: форму податкової декларації з податку на додану вартість; форму уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань із податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок; форму розрахунку подат-

кових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України; Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість [7].

Сьогодні виникає необхідність зміни розмірів ставок ПДВ у бік зниження або диференціації. З метою зменшення диференціації рівня життя громадян ставки непрямих податків, зокрема ПДВ, доцільно встановлювати диференційовані: використовувати занижені ставки для товарів, які включені до мінімального споживчого кошика, і завищені – для предметів розкоші [6].

Зарубіжні країни, пройшовши еволюційний шлях розвитку своїх податкових систем, свого часу запровадили ефективні засоби та методи управління процесами справляння податків. Аналіз їхнього досвіду дає змогу дійти висновків про прийнятність деяких практичних рішень для застосування в Україні:

– по-перше заслуговує на увагу перенесення акцентів на сегмент масово-роз'яснювальної роботи та налагодження партнерських взаємовідносин із платниками;

– по-друге лібералізація процесів подання-прийняття звітності та проведення перевірок;

– по-третє застосування прогресивних методів відбору платників для проведення перевірок.

**Висновки з цього дослідження.** Отже, у нашій державі, як і в багатьох інших країнах світу, податок на додану вартість є одним із основних джерел формування доходної частини бюджету, а тому нормальне функціонування цього податку є важливим для економіки країни. Зазначимо, що найважливіша перевага податку на додану вартість є його потенційно висока фіскальна ефективність, так як він має широку базу оподаткування, яка включає більшість груп товарів і послуг, тобто зміни асортиментів споживання суттєво не впливають на надходження податку до бюджету. Податок повинен повністю відповідати своїй природі – у повному обсязі вилучатися на користь держави з метою виконання соціально-економічних, політичних, правових функцій, та пільги повинні бути, на нашу думку, обов'язково для підтримки розвитку слабких сфер виробництва.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Берлач А. Еластична ставка податку на додану вартість як стимул економічного зростання в Україні / А. Берлач, І. Пирога // *Право України*. – 2009. – № 2. – С. 94–100.
2. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету України за січень-березень 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
3. Жукевич О.М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О.М. Жукевич // *Економічний простір*. – 2009. – № 22/2. – С. 258–264.
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Лист Державної фіскальної служби України «Про особливості застосування спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві у 2016 році» від 05 січня 2016 р. № 203/7/99-99-19-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua).
6. Матвієнко Т.О. Проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами / Т.О. Матвієнко // *Актуальні проблеми економіки*. – 2015. – № 2. – С. 234–240.
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28 січня 2016 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
8. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.