

УДК 336.226

Юрчишена Л.В., к.е.н., доцент кафедри фінансів і банківської справи
Донецького національного університету ім. Василя Стуса

Хом'якова Ю. С., магістрант Донецького національного університету
ім. Василя Стуса

МАКРОЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ І ОЦІНКА СТАНУ, ТЕНДЕНЦІЙ, ПРОБЛЕМ ТА ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

У статті розглянутий діючий механізм справляння податку на додану вартість з урахуванням запровадження системи електронного адміністрування податку, що регулюється Податковим кодексом України. Визначена роль даного податку у формуванні доходної бази бюджету України. Встановлена динаміка обсягів надходження податку на додану вартість та бюджетного відшкодування. Зроблені висновки, що збільшення надходжень податку на додану вартість до бюджету в сумарному виразі не спричиняє збільшення податкового навантаження на платників, а обумовлено, скоріш за все, інфляційними процесами, а ніж збільшенням реальних надходжень. Проведений аналіз зв'язку інфляційних процесів та змін обсягів надходження податку на додану вартість до бюджету України та проведений аналіз нововведень, пов'язаних з функціонуванням системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Виявлені проблемні питання, що виникають в процесі електронного адміністрування податку на додану вартість. Наведені методи та механізм їх усунення.

Ключові слова: податок на додану вартість, система електронного адміністрування ПДВ, надходження ПДВ, відшкодування ПДВ.

Рис. 5, Літ. 11.

Юрчишена Л.В., Хом'якова Ю. С.

МАКРОЕКОНОМІЧЕСКИЙ АНАЛИЗ И ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ, ТЕНДЕНЦИЙ, ПРОБЛЕМ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ ЭЛЕКТРОННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС В УКРАИНЕ

В статье рассмотрен действующий механизм взимания налога на добавленную стоимость с учетом внедрения системы электронного администрирования налога, регулируется Налоговым кодексом Украины. Определена роль данного налога в формировании доходной базы бюджета Украины. Установлена динамика объемов поступления налога на добавленную стоимость и бюджетного возмещения. Сделаны выводы, что увеличение поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет в суммарном выражении не вызывает увеличения налоговой нагрузки на плательщиков, а обусловлено, скорее всего, инфляционными процессами, нежели увеличением реальных поступлений. Проведен анализ связи инфляционных процессов и изменений объемов поступления налога на добавленную стоимость в бюджет Украины. Проведен анализ нововведений, связанных с функционированием системы электронного администрирования налога на добавленную стоимость. Выявлены проблемные стороны возникающие в процессе электронного администрирования налога на добавленную стоимость. Приведенные методы и механизм их устранения.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, система электронного администрирования НДС, поступления НДС, возмещение НДС.

Yurchyshena L., Khomiakova Yu.

MACROECONOMIC ANALYSIS AND ESTIMATION OF THE STATE, TRENDS, PROBLEMS AND PROSPECTS FOR DEVELOPMENT OF THE ELECTRONIC ADMINISTRATION SYSTEM OF VAT IN UKRAINE

The article deals with the current mechanism for collecting value added tax, taking into account the introduction of the system of electronic tax administration, which is regulated by the Tax Code of Ukraine. The role of this tax in formation of the revenue base of the budget in Ukraine is determined. The dynamics of the volume of VAT and budget revenues is established. It is concluded that the increase in revenues of the value added tax to the budget in the aggregate does not entail an increase in the tax burden on the payers, but is due, most likely, to inflationary processes, rather than an increase in real revenues. The analysis of the connection of inflation processes and changes in the volume of VAT revenues to the budget of Ukraine was carried out as well as the analysis of innovations associated with the functioning of the system of electronic administration of value added tax. Issues that arise in the process of electronic administration of value added tax are identified. Methods and mechanism of their elimination are presented.

Key words: value added tax, system of electronic administration of VAT, VAT revenues, VAT reimbursement.

Постанова проблеми. Запровадження системи електронного адміністрування ПДВ спрямоване на зниження ризиків формування фіктивного кредиту та унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки та витрат держави на адміністрування ПДВ, зменшення рівня корупції, боротьбу із так званими «податковими ямами», «конвертаційними центрами», проте має ряд недоліків. Тому питання адміністрування податку на додану вартість є завжди актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання функціонування та удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні досліджували Т. Дугар, Т. Паянок, О. Озерчук, та інші.

Так, к.е.н., доцент Т. Дугар стверджувала, 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 для підтримки розвитку слабких сфер виробництва [1].

Паянок Т. та Озерчук О. досліджували можливість встановлення ефективної ставки податку на додану вартість, розширення чи звуження бази оподаткування; обсяг податкових пільг, що безпосередньо впливає на величину надходжень [2, 3].

Жукевич О. вважає за необхідне 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 [4].

Недосконалість механізму адміністрування податку на додану вартість потребує подальшого його дослідження. Завдяки чому вдасться уникнути помилок в

оподаткуванні ПДВ, підвищити долю надходжень ПДВ до бюджету України та покращити свідомість платників податку, що надасть змогу у подальшому знизити основну ставку податку з 20% до 17% не втрачаючи загальної суми надходжень до бюджету.

Метою статті є обґрунтування напрямків вдосконалення адміністрування ПДВ в Україні на основі аналізу запровадження системи його електронного адміністрування та визначення ролі даного податку у формуванні доходної бази державного бюджету.

Виклад основного матеріалу. Податок на додану вартість – це один із основних податкових платежів, що формує бюджет України та впливає на загальний рівень цін і фінансовий стан населення, питома вага якого в податкових надходженнях до Державного бюджету за 2016 рік становить 38 %.

Механізм стягнення ПДВ має ряд суттєвих недоліків, які заважають виконанню даним податком фіскальної та регулюючої функції. Неодноразове реформування механізму його нарахування і сплати, що відбулось в Україні після прийняття Податкового кодексу України, його вдосконалень, зокрема введення системи електронного адміністрування, дана податкова форма залишається для вітчизняної системи оподаткування, без перебільшення, найбільш проблемною.

У Законі України від 21.12.2016 року №1801-VIII «Про Державний бюджет України на 2017 рік» визначено плановий показник ПДВ на 2017 рік – 293,1 млрд. грн., що на 26,0 % більше, ніж плановий показник за 2016 рік:

- податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) із урахуванням бюджетного відшкодування – 80,3 млрд. грн.,
- податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів – 212,7 млрд. грн.

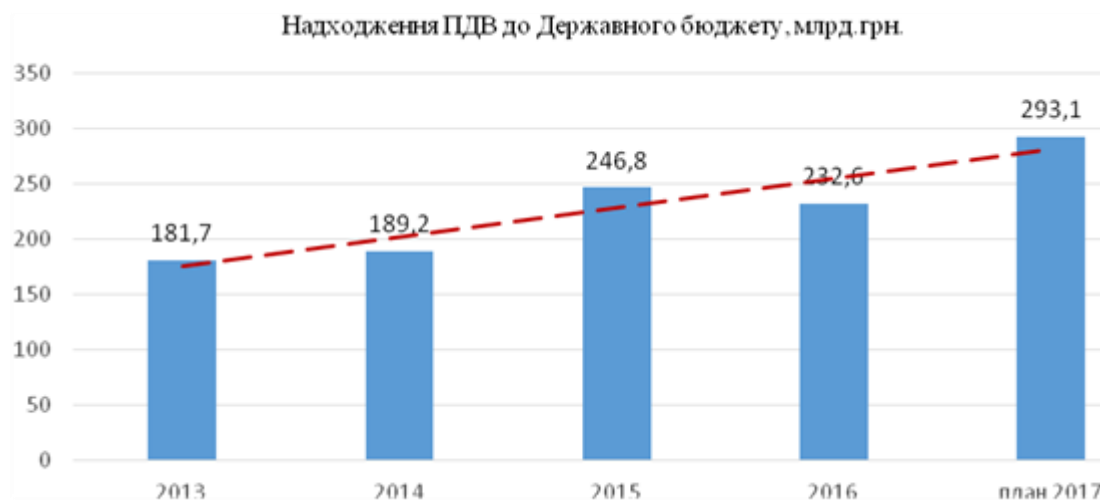


Рис.1. Динаміка фактичних обсягів надходжень ПДВ до Державного бюджету України

* Побудовано автором за даними джерела [5]

Надходження в бюджет України від податку на додану вартість наведені у рис.2.



Рис. 2. Складова ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень

* Побудовано автором за даними джерела [5]

Податок на додану вартість, є одним з найбільш важливих і в той же час найбільш складних для обчислення податків. З наведених даних ми бачимо, що не зважаючи на зростання обсягу надходжень ПДВ до бюджету (за останні 5 років більше ніж на 67 % від рівня надходжень у 2013 році), їх частка у загальному обсязі податкових надходжень за цей же період зменшилась майже 16 %. Отже, можна зробити висновок, що збільшення надходжень ПДВ до бюджету в сумарному виразі не спричиняє збільшення податкового навантаження на платників, а обумовлено, скоріш за все, інфляційними процесами, а ніж збільшенням реальних надходжень

Стосовно обсягів відшкодованого ПДВ, аналогічною є залежність від курсу валют і платників, які здійснюють експортні операції з вивезення товарів за межі митної території України, що оподатковуються за нульовою ставкою та заявляють бюджетне відшкодування ПДВ. Протягом 2012 року відшкодовано платникам податку на додану вартість 46 млрд. грн., що на 7,5% більше ніж у 2011 році, 2013 року – 53,4 млрд. грн. що на 16,1% більше ніж у 2012 році, 2014 року – 43,3 млрд. грн. що на 18,8% менше ніж у 2013 році, 2015 року – 68,4 млрд. грн. що на 58% більше ніж у 2014 році. Протягом 2016 року – 94,4 млрд. грн. або на 38% більше ніж в 2015 році, та на 105% більше в порівнянні з 2012 роком.[6] Динаміка обсягів відшкодування ПДВ наведена на рис. 3.

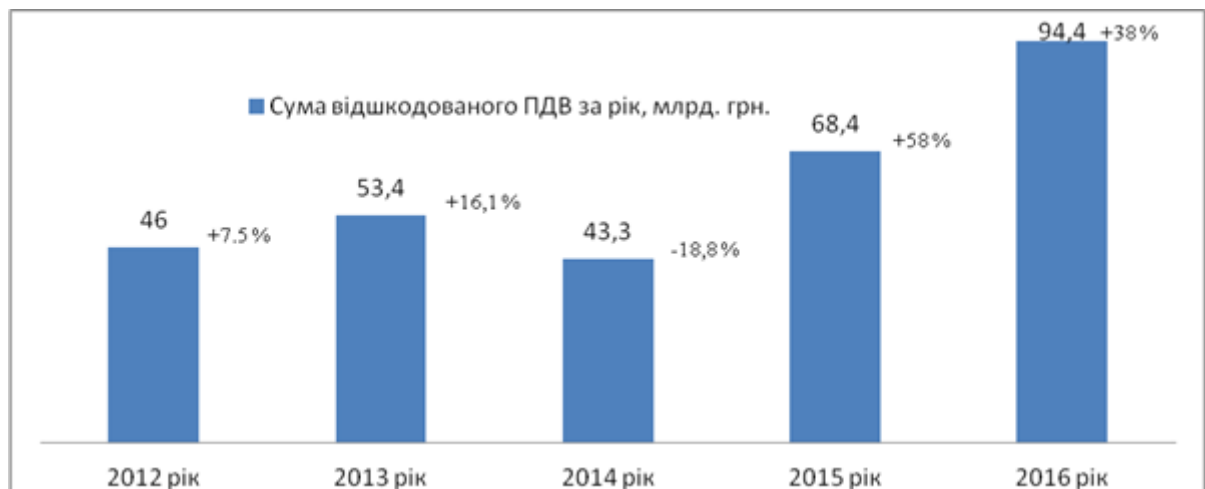


Рис.3. Динаміка відшкодування ПДВ із Державного бюджету

* Побудовано автором за даними джерела [6; 7]

При цьому, заборгованість бюджету по невідшкодованих залишках ПДВ протягом 2012-2016 років зазнала великих стрибків. Так, станом на 01.01.2014 року залишок невідшкодованого на рахунки підприємств податку на додану вартість становив 14,9 млрд. грн. Але у зв'язку з економічною кризою в Україні залишок невідшкодованого податку станом на 01.01.2015 року склав майже 33 млрд. грн., що на 121,5% більше відносно попереднього року, та вже станом на 01.01.2016 року знову зменшився на 40% та становив 19,8 млрд. грн. Станом на 01.01.2017 року залишок невідшкодованого податку зменшився на 38,4 % та дорівнював 12,2 млрд. грн.[6]

З огляду на вищенаведене, проведемо аналіз зв'язку інфляційних процесів на зміну обсягів надходження ПДВ до бюджету України на рисунку 4.

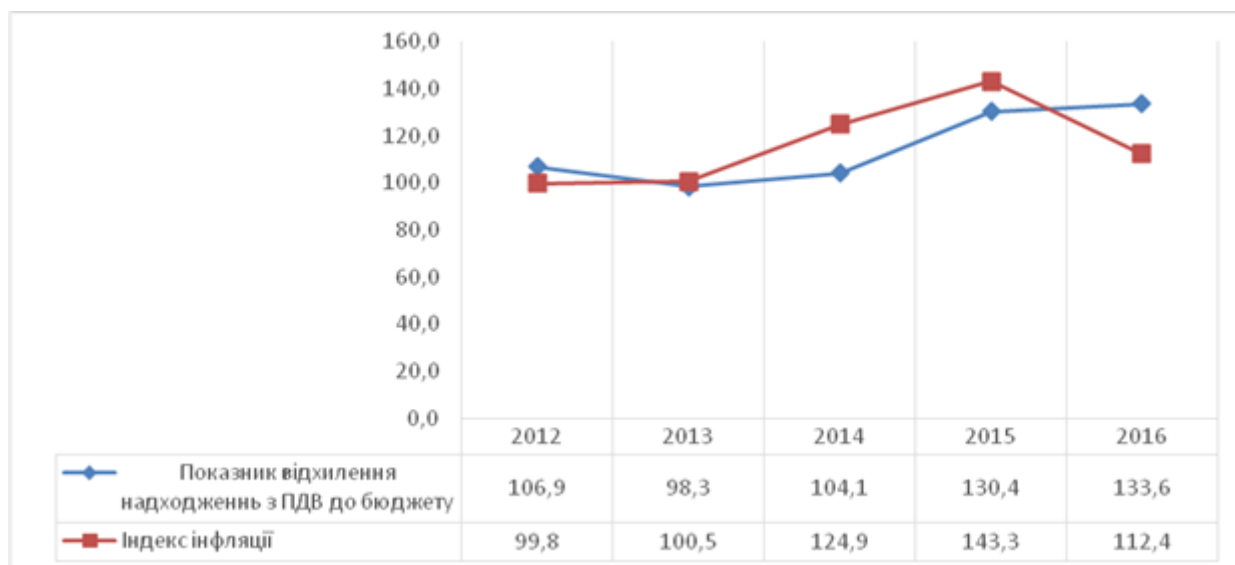


Рис.4. Вплив індексу інфляції на зміну обсягів надходження ПДВ до бюджету України, %

* Побудовано автором за даними джерела [5; 8]

Вище наведений рисунок, показує одночасне збільшення рівня інфляції та обсягів надходжень ПДВ протягом 2013-2015 років. Проте, ситуація кардинально змінюється у 2016 році, за рахунок зниження індексу інфляції та збільшення обсягів надходжень ПДВ до бюджету України. Такі зміни зумовлені новим механізмом адміністрування ПДВ, а саме запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ.

Питання електронного адміністрування ПДВ було підняте законодавцем ще в 2014 році. Постановою Кабінету Міністрів України №569 від 16 жовтня 2014 року передбачено, що правила електронного адміністрування ПДВ запроваджуються поетапно: до 1 липня 2015 року у тестовому режимі, надалі – на постійній основі.

Зважаючи на резонанс в суспільстві, викликаний вимогами електронного адміністрування ПДВ, актуальними питаннями на сьогодні постають практичні наслідки нововведення для платників податків.

Основне призначення системи – безперервний контроль формування та відшкодування ПДВ. Головною складовою системи електронного адміністрування ПДВ є електронний рахунок.

Вищезазначене нововведення спрямоване на підвищення рівня контролю за сплатою ПДВ платниками податків, оскільки всі дані щодо сплати ПДВ відтепер наявні в єдиній системі.

Безумовно система електронного адміністрування, з одного боку, є позитивним зрушенням українського податкового законодавства, зважаючи на зменшення часу, необхідного для підготовки та сплати ПДВ, можливість електронного отримання необхідної інформації тощо.

Як вважають представники органів державної фіскальної служби, запровадження системи електронного адміністрування ПДВ спрямоване на зниження ризиків формування фіктивного кредиту та унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки та витрат держави на адміністрування ПДВ, зменшення рівня корупції, боротьбу з так званими «податковими ямами» та «конвертаційними центрами». Справді, зважаючи на величезний апарат держави щодо адміністрування сплати податків, такі нововведення вбачаються доцільними та економічно обґрунтованими.

З метою попередження неправомірних дій у системі електронного адміністрування ПДВ законодавцем передбачено моніторинг відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків. Пунктом 74.2 статті 74 Податкового кодексу України передбачено постійний автоматизований моніторинг відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення таких податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.[9] Критерії оцінки ступеня ризиків покликані забезпечити від неправомірних дій у системі електронного адміністрування ПДВ з боку платників податків та контролюючих органів. Проте, встановленні Міністерством фінансів України критерії оцінки ризиків не є ідеальними та не можуть передбачити всіх можливих способів незаконної діяльності в системі електронного адміністрування ПДВ. Зупинення податкових накладних, які визнанні «ризиковими» згідно з встановленими критеріями оцінки ступеня ризиків на постійній основі відбувається з 01.07.2017.

Аналіз нововведень, пов'язаних з функціонуванням системи електронного адміністрування ПДВ, на наш погляд, вказує на підвищення рівня контролю над правомірністю виконання своїх обов'язків платниками ПДВ.

Таким чином, система електронного адміністрування ПДВ покликана мінімізувати рівень порушень податкового законодавства в частині сплати ПДВ.

Як перші результати від провадження системи електронного адміністрування ПДВ, що однозначно можна визнати позитивними - це збільшення протягом 8 місяців 2017 року надходжень до бюджету податку на додану вартість, а саме 302,8 млрд. грн., що є більше на 9,8 млрд. грн. ніж заплановано на 2017 рік в цілому.

Також, за даними Державної фіскальної служби, із загальної суми відшкодування ПДВ майже 69 % повернуто платникам протягом квітня-вересня 2017 року. А саме, із заявлених у цей період 60,7 млрд. грн. відшкодовано 60,3 млрд. грн. ПДВ, з яких майже 95% повертались на протязі місяця за результатами камеральних перевірок. Та з початку запровадження електронного Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування, тобто з 1 квітня 2017 року зменшена заборгованість бюджету по відшкодуванню на 94% або на 14,37 млрд. грн. Якщо на початок квітня - на момент запуску системи автоматичного відшкодування ПДВ - загальна заборгованість складала 15,3 млрд. грн., то на 1 жовтня цей показник вже становить 0,93 млрд. грн. [10]

Разом із позитивними, система електронного адміністрування ПДВ має й слабкі сторони, а саме:

1. Відповідно до вимог п.5 Критеріїв оцінки ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 № 567 [11], усі податкові накладні, що подаються на реєстрацію в Реєстрі з метою оцінки ступеня ризиків, достатніх для їх зупинення, до проведення моніторингу, за результатами якого можливе зупинення їх реєстрації, перевіряються ДФС відповідно до ряду ознак, серед яких розрахункова величина – відношення загальної суми сплачених за останні 12 місяців сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів (крім суми податку на додану вартість, сплаченої при ввезенні товарів на митну територію України) платником податку до загальної суми постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7%, за останні 12 місяців, яка зазначена платником податку в податкових накладних / розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі. Якщо за результатами перевірки така розрахована величина буде мати значення більше ніж 0,05, податкові накладні такого платника не будуть підлягати моніторингу.

Але, для платника, який має на меті виписку податкових накладних для формування «ризикового» податкового кредиту контрагентам, тобто фактично його «торгівлею», не є неможливим здійснити разові платежі до бюджету того ж самого ПДВ для досягнення необхідної межі, щоб вийти з кола зору фіскальної служби та не підпадати під моніторинг.

2. Відсутня можливість отримання однозначних висновків щодо правомірності реєстрації податкової накладної за результатами співставлення обсягу постачання товару/послуги, зазначений у податковій накладній, яка подана на реєстрацію в Реєстрі та обсягу придбання на митній території України такого товару/послуги зазначеного з 01 січня 2017 року в отриманих податкових накладних і митних деклараціях, та відсутність товару/послуги в інформації, поданій платником податку за встановленою формою, як товару/послуги, що на постійній основі постачається (виготовляється).

З метою вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ необхідно:

1. Збільшити рівень до 0,1 розрахункової величини відношення загальної суми сплачених за останні 12 місяців сум єдиного внеску та податків і зборів платником податку до загальної суми постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, за останні 12 місяців, яка дає змогу платнику не підпадати під моніторинг податкових накладних.

2. Внести зміни до форми податкової накладної в частині зазначення ознаки виробника (наприклад, в номері податкової накладної зазначати через /2) та інформації про попереднього постачальника реалізованого товару/послуги, що надасть змогу під час автоматизованого моніторингу однозначно стверджувати про реальність господарської операції.

Крім того, з метою підвищення рівня податкової свідомості та відповідальності платника податку, пропонуємо збільшити розмір штрафних (фінансових) санкцій у разі визначення контролюючим органом за результатами перевірок суми заниженого податкового зобов'язання, що підлягає до сплати в бюджет, або завищення бюджетного відшкодування, з 25% до 75% суми визначеного зобов'язання. При повторному випадку протягом 1095 днів з 50% до 100%.

Можна представити механізм вдосконалення електронного адміністрування на рисунку 5.



Рис. 5 Механізм удосконалення системи електронного адміністрування

Втілення вищевказаних заходів допоможе в майбутньому вдосконалити систему електронного адміністрування ПДВ та контроль за сплатою податку до бюджету і відшкодуванням ПДВ. Таким чином, вдасться уникнути помилок в оподаткуванні ПДВ, підвищити долю надходжень ПДВ до бюджету України та покращити свідомість платників податку. Здійснення відповідних змін надасть змогу у подальшому знизити основну ставку податку з 20 % до 17% не втрачаючи загальної суми надходжень до бюджету.

Висновки. В процесі дослідження проведено макроекономічний аналіз і оцінка стану, тенденцій, проблем та перспектив розвитку системи електронного адміністрування ПДВ в Україні. Розглянуто питання щодо взаємозв'язку обсягу надходжень ПДВ до бюджету України з інфляційними процесами економіки. Виявлена зміна залежності один від одного з 2016 року, яка відбулася завдяки удосконаленню механізму адміністрування ПДВ - запровадження Системи електронного адміністрування ПДВ. Визначені слабкі сторони існуючої системи електронного адміністрування ПДВ та запропоновано методи їх усунення. Основними напрямками подальшого дослідження є оцінка факторів та визначення їх впливу на розмір податку на

додану вартість, визначення джерел утворення податку та виявлення подальших тенденцій щодо їх розвитку.

Актуальним напрямом подальшого дослідження є прогнозування та планування податкових надходжень ПДВ залежно від змін бази оподаткування, основної ставки податку та переліку наданих пільг.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі / Т. Є. Дугар // Економіка і суспільство. – 2016. – № 2. – С. 689-693.
2. Паянок Т. М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.08 / Т. М. Паянок ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2009. – С. 7
3. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О. В. Озерчук // Наукові праці НДФІ. - 2014. - Вип. 2. - С. 59-70. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2014_2_8.
4. Жукевич О.М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О.М. Жукевич // Економічний простір. – 2009. – № 22/2. – С. 258–264.
5. Ціна держави [Офіційний сайт]: <http://www.cost.ua/ru/budget/revenue/#1>
6. Сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] / Доступ до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/>
7. Сайт Кабінету міністрів України [Електронний ресурс] / Доступ до ресурсу: <http://www.kmu.gov.ua/>
8. Сайт Державної служби статистики [Електронний ресурс] / Доступ до ресурсу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
9. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Доступ до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page26>
10. Текст звернення представників бізнес-спільноти до міжнародного валютного фонду [Електронний ресурс] / Асоціація платників податків України / Доступ до ресурсу: <http://www.appu.org.ua/news/--04834>
11. Наказ Міністерства Фінансів України від 13.06.2017 № 567 [Електронний ресурс] / Доступ до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0753-17>