

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:005.921

**Білобровенко Т.В.***старший викладач кафедри аудиту і економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

### НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### THE DIRECTIONS OF IMPROVEMENT OF CONTROL OF CALCULATIONS WITH THE BUDGET FOR THE VALUE ADDED TAX

**АНОТАЦІЯ**

Для України ПДВ відіграє значну бюджетоутворюючу роль. Організація і методика контролю ПДВ потребують подальшого удосконалення. У статті розглянуто основні напрями удосконалення контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ. Зокрема, надано пропозиції для подальшого розвитку системи електронного адміністрування ПДВ, поглиблення диференціації ставок податку, спрощення форми декларації. Також вказано шляхи удосконалення механізму бюджетного відшкодування та системи штрафних санкцій за порушення розрахунків за ПДВ. Надані пропозиції можуть не лише удосконалити контроль ПДВ, але й підвищити фіскальну ефективність цього податку.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, електронне адміністрування ПДВ, бюджетне відшкодування, штрафні санкції.

**АННОТАЦИЯ**

Для Украины НДС играет значительную бюджетообразующую роль. Организация и методика контроля НДС требуют дальнейшего совершенствования. В статье рассмотрены основные направления совершенствования контроля расчетов с бюджетом по НДС. В частности, представлены предложения для дальнейшего развития системы электронного администрирования НДС, углубления дифференциации ставок налога, упрощения формы декларации. Также указаны пути совершенствования механизма бюджетного возмещения и системы штрафных санкций при нарушении расчетов по НДС. Представленные предложения могут не только усовершенствовать контроль НДС, но и повысить фискальную эффективность данного налога.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, электронное администрирование НДС, бюджетное возмещение, штрафные санкции.

**ANNOTATION**

For Ukraine, VAT has a significant budget-generating role. The organization and method of VAT control require further improvement. The article considers the main directions of improving the control of settlements with the budget for VAT. In particular, offers for further development of the system of electronic administration of VAT, deepening of the differentiation of tax rates, simplification of the form of the declaration. It also indicates ways to improve the mechanism of budget reimbursement and the system of financial sanctions in case of violation of VAT calculations. The proposals presented can not only improve the control of VAT, but also increase the fiscal efficiency of this tax.

**Keywords:** value added tax, electronic administration of the VAT, budgetary compensation, financial sanctions.

**Постановка проблеми.** З кожним роком в нашій країні робиться все для удосконалення організації та методики контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ. Цей податок зарекомен-

дував себе як фіскально ефективний. Проте потенціал ПДВ у сучасній податковій системі України реалізований не повністю.

До основних проблем контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ в Україні відносяться нестабільність податкового законодавства, низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку, проблеми функціонування механізму бюджетного відшкодування (критерії, нестача бюджетних коштів, високий рівень шахрайства та корупції), недосконала система пільгового оподаткування, негативне сприйняття податку його платниками, складність та низька ефективність механізму адміністрування ПДВ.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації та методики контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, їх недоліки та напрями удосконалення в зарубіжній та вітчизняній практиці привертають до себе увагу, тому їх дослідженням займалися такі науковці, як, зокрема, В. Андрущенко, Г. Білоцерківська, В. Буряковський, О. Данілов, О. Десятнюк, О. Дудоров, Т. Єфименко, А. Крисоватий, П. Мельник, В. Мельник, Т. Паянок, А. Соколовська, О. Сторожук, Н. Ткаченко, П. Хомин, К. Швабій, І. Яцишина.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** В науково-практичній літературі питання особливостей організації та методики контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ з урахуванням законодавчих змін є недостатньо дослідженими. Тому вказані питання є актуальними для подальшого дослідження.

**Мета статті** полягає у дослідженні недоліків та наданні пропозицій щодо удосконалення контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ.

Для реалізації мети статті були визначені такі завдання:

– уточнення останніх законодавчих змін з контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, їх аналіз;

– з'ясування та систематизація етапів процесу контролю розрахунків з ПДВ, його прийомів та процедур;

– визначення основних недоліків та напрямів удосконалення розрахунків з бюджетом за ПДВ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З одного боку, податок на додану вартість є податком, який забезпечує стабільні надходження до бюджету, з іншого боку, адміністрування та контроль цього податку породжують низку проблем. Як показує практика, правопорушники знаходять так звані дірки в чинному законодавстві та здійснюють різноманітні зловживання під час розрахунків з бюджетом за ПДВ. Саме тому актуальним постає питання дослідження можливості внесення відповідних, націлених на покращення протидії різним незаконним операціям змін до чинного податкового законодавства та удосконалення організації та методики контролю ПДВ. Основна проблема, яка залишається невирішеною в системі контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, є застосування схемного фіктивного кредиту з метою отримання незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Слід зазначити, що ця проблема на початку XXI століття набула такого масштабу, що й досі, незважаючи на суттєвий прогрес в адмініструванні ПДВ, вона справляє негативний вплив на фіскальну ефективність податку, бажання сумлінних платників виконувати свої зобов'язання перед державним бюджетом. Можна зазначити, що значні та вагомні зусилля реформаторів ПДВ протягом останніх років були здебільшого спрямовані на подолання саме цієї проблеми.

Всіх платників ПДВ слід розмежовувати на сумлінних та несумлінних. Під несумлінним платником слід розуміти юридичну чи фізичну особу, яка займається підприємницькою діяльністю, метою якої є отримання прибутку і отримання коштів для подальшої діяльності за рахунок незаконного відшкодування ПДВ шляхом застосування фіктивних угод і схем. Слід відзначити, що податкове законодавство нині сприяє розширенню категорії сумлінних платників податку та передбачає стимулювання експортної діяльності.

З метою протидії незаконним способам відшкодування податку з бюджету, боротьби з «податковими ямами» прийняли Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31 липня 2014 року № 1621-VII, згідно з яким в Україні запроваджується електронне адміністрування ПДВ. Слід зазначити, що існує міжнародна практика застосування електронних рахунків з ПДВ. Так, позитивний досвід із запровадження ПДВ-рахунків напрацьовано у Болгарії, Азербайджані, Республіці Казахстан. Електронна система адміністрування та контролю ПДВ почала діяти з 1 січня 2015 року на основі Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість від 16 жовтня 2014 року № 569 [4] та стала системним рішенням для ліквідації «податкових ям» та махінацій з ПДВ. Тепер всі податкові

накладні (без обмежень) мають бути зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних, навіть розрахунок коригування до податкової накладної. Крім того, тепер постачальник не повинен складати два екземпляри податкової накладної в паперовому вигляді та надавати один з них покупцю, натомість він складає її в електронному вигляді та обов'язково реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних і не надає ніяких підтверджень покупцю. Тому доказом права платника ПДВ на податковий кредит виступає не належним чином складена податкова накладна, а факт реєстрації останньої в Єдиному реєстрі податкових накладних.

З 1 січня 2015 року для перерахування податку до бюджету відкривається рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ, який є рахунком, який відкритий платнику податку в Казначействі і на який перераховуються кошти платником з власного поточного рахунку в сумі, необхідній для досягнення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумі, необхідній для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань.

Основними перевагами електронних рахунків з ПДВ є такі: зростання надходжень з ПДВ до державного бюджету, підвищення прозорості адміністрування податку, спрощення процедури контролю, підвищення ефективності адміністрування ПДВ, зниження кількості незаконних вимог щодо відшкодування ПДВ, скорочення строків відшкодування ПДВ.

Але введення такої системи має низку недоліків, а саме система потребує попередньої оплати, що призводить до зменшення обігових коштів, особливо в умовах дії правила першої події, яке створює проблеми для ведення підприємницької діяльності. В цьому разі платник ПДВ може не тільки лишитися частини обігових коштів, але й бути вимушений порушити податкове законодавство, якщо не має вільних оборотних коштів. В таких умовах доцільно було б застосувати касовий метод визначення ПДВ; сума ПДВ, заявлена до відшкодування, зменшує баланс на ПДВ-рахунок. Це може негативно вплинути на грошові потоки, якщо система відшкодування ПДВ не буде працювати в автоматичному режимі; вхідний ПДВ, підтверджений квитками, готельними рахунками, транспортними квитками, бухгалтерською довідкою тощо, не впливає на баланс на ПДВ-рахунок; збільшуються час та витрати на адміністрування ПДВ; сума, яка заявлена до відшкодування, не може перевищувати баланс на ПДВ-рахунок на дату подачі податкової декларації.

Ця система забезпечила скорочення кількості обтяжливих для бізнесу звірок та перевірок, зокрема перевірок бізнесу «по усьому ланцюгу постачань до виробника або імпортера». Скоротилася та стала простішою звітність з ПДВ.

Наступним кроком було введення 1 липня 2015 року з метою забезпечення стабільного розвитку економіки, рівних та конкурентних умов ведення бізнесу, унеможливлення фіскального тиску та нівелювання податкових ризиків у діяльності сумлінних платників податків, вжиття профілактичних заходів щодо запобігання вчиненню правопорушень, належної координації роботи органів ДФС з упередження необґрунтованого формування податкового кредиту у значних розмірах Наказу ДФС № 543 [3], яким затверджено порядок взаємодії підрозділів ДФС за комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ.

Згідно з цим Наказом етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість включають такі складові: рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ); електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ); податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових зобов'язань з ПДВ).

Останнім на цей час значним нововведенням з ПДВ є оцінка ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної (розрахунку коригування) в Єдиному реєстрі податкових накладних, яка здійснюється ДФС шляхом проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних (розрахунків коригування) цим Критеріям на основі Наказу Міністерства «Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної (розрахунку коригування) в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації» від 13 червня 2017 року № 566 [5]. Моніторинг здійснюється ДФС на підставі аналізу даних звітних показників платника податку, наявної податкової інформації, а також інформації, поданої платником податку, яка відображає специфіку господарської діяльності платника податку окремо за кожним видом економічної діяльності, якщо така інформація врахована комісією ДФС України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної (розрахунку коригування) в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації.

Також Законом № 1621-VII [6] скасовано низку пільг щодо оподаткування ПДВ, зокрема це операції суб'єктів господарювання, які з 2015 року оподатковуються за основною ставкою ПДВ у 20%. Слід зазначити, що перелік пільг з ПДВ залишається досить великим і потребує подальшого скорочення, оскільки цей податок повинен виконувати свою основну функцію – фіскальну, а не регулюючу.

Аналіз чинного механізму справляння ПДВ в Україні засвідчив, що певні деформації ПДВ негативно позначаються на загальній економічній ситуації і вимагають негайного усунення, хоча загалом цей податок залишається важли-

вою складовою податкової системи, основним наповнювачем бюджету, потенціал якого ще не повністю вичерпано.

Визначимо основні проблеми організації та методики контролю ПДВ в Україні, аби визначити подальші шляхи та способи усунення їх з метою оптимізації та удосконалення механізму податку. До цих проблем та шляхів їх вирішення належать такі.

1) Нестабільність законодавства з ПДВ. Відповідно до підпункту 4.1.9 Податкового кодексу принцип стабільності передбачає, що «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [2]. Цей принцип порушується кожного року по декілька разів, що призводить до великої кількості помилок, плутанини, а також до вироблення щоразу нових незаконних схем ухилення від сплати ПДВ. Отже, одним із головних моментів удосконалення механізму ПДВ є злагоджена та ефективна робота із внесення змін до податкового законодавства.

Будь-які зміни повинні вноситися у терміни, визначені Податковим кодексом. Якщо зміни вносяться впродовж бюджетного року, то не завжди таке рішення забезпечить додаткові надходження до бюджету. Втрати від пристосування до нових правил гри можуть значно перевищувати отримані вигоди. Відповідно, процес внесення змін потребує ефективного механізму планування та прогнозування, аби уникнути цього впродовж року, необхідні передбачення можливих форс-мажорних обставин та вироблення механізмів швидкого реагування.

2) Проблема визначення бази оподаткування. Під час здійснення контролю за ПДВ слід пам'ятати про те, що база оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) не може бути нижче ціни придбання таких товарів (послуг), база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів (послуг) не може бути нижче їх собівартості, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснювались такі операції. Таким чином, тепер база обкладання ПДВ операцій із постачання товарів (послуг) визначається за найбільшою з трьох вартостей: за договірною вартістю; за звичайними цінами – під час здійснення контрольованих операцій за статтею 39 ПКУ; за ціною придбання товарів (послуг), собівартості продукції, а під час постачання необоротних активів – балансовою (залишковою) вартістю. З огляду на це з новою силою актуалізується фундаментальне теоретичне питання визначення справедливої (ринкової, звичайної) ціни товару (послуги).

3) Складність та низька ефективність механізму адміністрування ПДВ. Ця проблема є результатом нестабільності податкового законодавства, складного механізму обліку та звітності, що містить жорсткі умови із заповнення первинних документів та громіздку податкову декларацію.

4) Низька ефективність методики прогнозування сум надходження та відшкодування ПДВ, що призводить до високого рівня похибок, а це дестабілізує загальну ситуацію із фінансування державних видатків, що здійснюються за рахунок ПДВ. Ця проблема також включає складність отримання своєчасної, повної та достовірної інформації для здійснення прогнозу. Великою перешкодою постає наявність значної частини тіньового сектору економіки та знову ж таки постійних змін в законодавстві з ПДВ, що впливає на фактори, за якими розраховується цей прогноз.

5) Проблеми механізму бюджетного відшкодування (складно досягти рівень критеріїв, яким потрібно відповідати платнику ПДВ для отримання відшкодування в автоматичному режимі, недостатність бюджетних коштів для повернення заявлених сум, затримки в строках відшкодування, високий рівень шахрайства платників ПДВ та корупції в органах ДФС щодо отримання незаконного відшкодування). Для більш ефективного вирішення цього завдання проблеми необхідно враховувати досвід країн, які вже стикалися із такими проблемами.

6) Порушення принципу нейтральності, який повинен бути характерним для ПДВ. ПДВ повинен виконувати основну свою функцію – фіскальну, а вже потім регулюючу. Причиною цього є велика кількість пільг, які надаються платникам ПДВ. Це призводить до виникнення територіальної нерівномірності (певні регіони забезпечують більше надходження податку, тоді як інші більше відшкодовують ПДВ з бюджету), до отримання певними галузями економіки привілеїв тощо. Наявна система пільг є економічно необґрунтованою, є додатковим способом зловживання щодо сплати ПДВ, ускладнює облік та звітність, містить велику кількість винятків, що заплутує платників ПДВ. Така система не забезпечує справедливої конкуренції, оскільки надання пільг окремим секторам економіки чи навіть суб'єктам господарювання призводить до підвищення податкового тиску на інших учасників ринку.

7) Негативне сприйняття податку його платниками, а також низький рівень податкової свідомості і культури. Однією з основних причин негативного ставлення до ПДВ є складність механізму його обліку та звітності, постійні зміни законодавства, за якими важко встигнути, що призводить до нерозуміння або неправильного розуміння економічної сутності цього податку. Для цього необхідні постійні роз'яснення щодо питань адміністрування ПДВ. Важливими напрямками удосконалення

контролю ПДВ є підготовка громадської думки, податкове консультування платників і професійна підготовка персоналу податкових органів.

8) Значні можливості для застосування схем ухилення від сплати ПДВ. Причиною цього є часті зміни до податкового законодавства, його неоднозначність та складність механізму адміністрування ПДВ, що створює сприятливі умови для шахраїв.

9) Проблема фіскальної ефективності податку. Незважаючи на значні обсяги надходжень ПДВ до бюджету та великої частки у податкових надходженнях, ПДВ не реалізує повністю свій потенціал, оскільки значними є обсяги тіньової економіки.

10) Низька диференціація ставок ПДВ. Враховуючи досвід зарубіжних країн, слід розширити диференціацію ставок з ПДВ. В Україні ПДВ справляється за стандартною ставкою у 20% та нульовою ставкою, а також ставкою у 7% на ліки. Перш ніж приймати рішення про ширше використання диференційованих ставок ПДВ, необхідно чітко визначити переваги та недоліки такої практики. Диференціація ставок ПДВ забезпечує регулюючу функцію податку і забезпечує принцип соціальної справедливості податків. Підвищені ставки слід встановлювати для імпорту та предметів розкоші, а знижені – на дитячі товари та товари першої необхідності. Зниження ставки ПДВ на певні товари часто не приводить до пропорційного зниження ціни на продукцію за рахунок докладання зусиль продавців щодо використання частини цієї знижки для збільшення торговельної націнки, яку важко контролювати на практиці. Використання декількох ставок ПДВ є складним процесом, збільшує витрати підприємства на ведення обліку, підвищує ймовірність помилок, сприяє зростанню кількості документів та звітів, що слід заповнювати та подавати до ДФС. Кілька ставок ПДВ ускладнюють процес перевірки для податкових органів. За наявності декількох ставок ПДВ значний час і зусилля повинні бути витрачені на підтвердження того, що під час здійснення операцій була застосована правильна ставка ПДВ. За допомогою диференціації ставок можна забезпечити стимулювання розвитку відстаючих галузей економіки України, що буде альтернативою заміни надання податкових пільг.

11) В Україні запроваджена система електронного адміністрування, логічно буде повністю забезпечити механізм справляння та контролю ПДВ електронною системою. Зокрема, автоматизація податкових функцій передбачає проведення комплексу процедур з реєстрації платників податків, електронної обробки аналітичної та статистичної звітності, автоматичного формування плану перевірок із застосуванням сучасних технологій та проведення самих перевірок. Тому основними та очікуваними результатами повного запровадження електронної системи мають бути мінімізація суб'єктивного впливу

Таблиця 1

Удосконалення системи штрафних санкцій з ПДВ в Україні відповідно до Податкового кодексу України

Причина застосування штрафної санкції	Порушення здійснено вперше	Порушення здійснено повторно	Порушення здійснено вперше	Порушення здійснено повторно протягом 1 095 днів
	Згідно з Податковим кодексом		Пропозиції щодо удосконалення	
Стаття 117. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах	170 грн. – ФОП; 510 грн. – юридичні особи	340 грн. – ФОП; 1 020 грн. – юридичні особи	Відсутній штраф за зразком Німеччини та Франції	
Пункт 120.1 статті 120. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності	170 грн.	1 020 грн.	340 грн. за несвоєчасного подання; 1 700 грн. за неподання податкової звітності	–
Пункт 120.2 статті 120. Невиконання платником податків вимог щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності	штраф у розмірі 5% від суми самостійно нарахованого заниження ПЗ (недоплати)	–	штраф у розмірі 3% від суми самостійно нарахованого заниження ПЗ (недоплати)	–
Стаття 126. Порушення правил сплати податків	за затримки до 30 к. д. – у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу; за затримки більше 30 к. д. – у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу	–	за затримки до 30 к. д. – у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу; за затримки більше 30 к. д. – у розмірі 40% погашеної суми податкового боргу	–
Стаття 123. Несвоєчасна сплата або завищення суми бюджетного відшкодування, визначеної контролюючим органом	25% від суми ПЗ або суми завищення бюджетного відшкодування	50% від суми ПЗ або суми завищення бюджетного відшкодування	3% від суми ПЗ або суми завищення бюджетного відшкодування, якщо платник сам виявив порушення; 25% від ПЗ або суми завищення бюджетного відшкодування, якщо порушення було виявлено контролюючим органом	50% від суми ПЗ або суми завищення бюджетного відшкодування
Стаття 120-1.1. Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної	10% – до 15 к. д. порушення; 20% – 16–30 к. д. порушення; 30% – 31–60 к. д. порушення; 40% – у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 к. д.	–	20% – до 30 к. д. порушення; 35% – 31–180 к. д. порушення; 50% – більше 181 к. д. порушення	Подвійний розмір штрафних санкцій для порушення вперше
Пункт 120-1.2. Відсутність реєстрації протягом граничного строку податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних	штраф в розмірі 50% суми податкових зобов'язань ПДВ, зазначеної у такій податковій накладній та/або розрахунку коригування до податкової накладної	–	штраф в розмірі 75% суми податкових зобов'язань ПДВ, зазначеної у такій податковій накладній та/або розрахунку коригування до податкової накладної	–
Пункт 120-1.3. Допущення продавцем помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, виявлених контролюючим органом за результатами перевірки, проведеної за заявою покупця	штраф в розмірі 170 гривень та зобов'язання виправити такі помилки	–	штраф в розмірі 340 гривень та зобов'язання виправити такі помилки	–
Невиконання податкового повідомлення-рішення контролюючого органу з попередженням про необхідність виправлення платником податків – продавцем помилок в податковій накладній протягом 10 календарних днів, наступних за днем його отримання	10% суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній у разі невикористання помилок протягом 15 к. д.; 20% – від 16 до 30 к. д.; 30% – від 31 до 60 к. д.; 40% – від 61 до 90 к. д.; 50% – від 91 до 120 к. д.; 60% – від 121 до 150 к. д.; 70% – від 151 до 180 к. д.; 100% у разі невикористання помилок після спливу 181 к. д.	–	50% у разі невикористання помилок у строк від 1 до 120 к. д.; 100% у разі невикористання помилок після спливу 121 к. д.	–

податківців на процеси адміністрування податків, мінімізація впливу ризикових суб'єктів господарювання на реальний сектор економіки, зменшення терміну проведення перевірок достовірності декларування сум ПДВ до відшкодування, забезпечення якомога меншого втручання в діяльність суб'єктів господарювання, проведення електронних перевірок та зустрічних звірок, збільшення надходжень до бюджету за рахунок руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань та залучення до бюджету коштів від виходу з тіні економіки.

Важливим елементом механізму адміністрування ПДВ, який потребує удосконалення є система штрафних санкцій. З моменту введення в дію Податкового кодексу в Україні значно збільшився рівень інфляції, а всі штрафи сплачуються в національній валюті і є незначними. Зокрема, пропонується спростити кількість штрафних санкцій та підвищити їх суму, що може вплинути на покращення податкової дисципліни з ПДВ. Пропозиції щодо її удосконалення наведені у табл. 1.

Щодо штрафних санкцій за неподання чи невчасне подання документів на реєстрацію платником ПДВ, то у багатьох країнах-членах ЄС такі санкції не застосовуються. Основою для розробки системи штрафних санкцій в Україні став досвід Франції. Чинним законодавством за порушення терміну реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригувань передбачено значну диференціацію штрафів. Зменшення різновидів штрафних санкцій спростить процес їх нарахування та сплати.

Тому вирішення визначених завдань контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ може виділити основні етапи контролю ПДВ:

- уточнення законодавчих вимог та останніх змін, які стосуються ПДВ;
- встановлення, чи є підприємство платником ПДВ, які ставки застосовує;
- визначення законності застосування пільгового оподаткування підприємством;
- перевірка правильності та повноти визначення об'єкта оподаткування з урахуванням податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ;
- визначення правильності складання та своєчасності подання Податкової декларації з ПДВ;
- встановлення повноти та своєчасності сплати ПДВ до бюджету.

При цьому основними методами та прийомами контролю розрахунків з ПДВ повинні бути арифметична перевірка величини податкового кредиту та податкових зобов'язань; перевірка документів за формою та змістом щодо документування розрахунків з ПДВ та їх систематизації в системі поточного та зведеного обліку; зустрічна перевірка розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками для підтвердження реальності сум розрахунків з ПДВ; перевірка записів на рахунках бухгал-

терського обліку щодо відображення розрахунків з ПДВ; аналіз та оцінка податкової декларації з ПДВ.

**Висновки.** Отже, визначені та систематизовані етапи контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ з урахуванням змін податкового законодавства, а також уточнені процедури та прийоми контролю дадуть змогу підвищити рівень його ефективності і якості організації та методики здійснення. Перш за все слід розробити просту і прозору систему справляння і сплати ПДВ, що мінімізує можливість побудови незаконних схем відшкодування та ухилення від сплати ПДВ.

Основними напрямками удосконалення контролю ПДВ в Україні визначено оптимізацію системи пільг (обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності); поглиблення диференціації ставок податку (за товарними групами з урахуванням ступеня розвитку галузей економіки); удосконалення механізму бюджетного відшкодування; злагожену та планову роботу із внесення змін до податкового законодавства; забезпечення високого рівня роботи працівників податкових органів із платниками податків; запровадження електронної системи проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об'єктивні результати перевірок без порушення термінів їхнього проведення; удосконалення системи штрафних санкцій.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Методичні рекомендації щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними, не зареєстрованими в ЄРПН : затверджені Наказом ДФСУ від 29 листопада 2013 року № 724 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/\\_doc2.nsf/link1/MDS00413.html](http://search.ligazakon.ua/_doc2.nsf/link1/MDS00413.html).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : Наказ ДФС України від 28 липня 2015 року № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість : Наказ МФУ від 16 жовтня 2014 року № 569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14/print1389887254397445>.
5. Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації : Наказ МФУ від 13 червня 2017 року № 566 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31 липня 2014 року №1621-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=4014-6>.