



Проскура К.П.,

д.е.н., доцент кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

▀ У статті розглянуто сучасний стан та основні показники податкової системи України, виявлено основні проблеми і надано рекомендації щодо їх усунення.

▣ Податкова система, податок, бюджетні надходження, податковий контроль, платники податків, податкові органи.

ОЦІНКА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Проскура Е.П.,

д.э.н., доцент кафедры аудита ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана»

▀ В статье рассмотрено современное состояние и основные показатели налоговой системы Украины, выявлены основные проблемы и даны рекомендации по их устранению.

▣ Налоговая система, налог, бюджетные поступления, налоговый контроль, налогоплательщики, налоговые органы.

ASSESSMENT OF THE UKRAINIAN TAX SYSTEM'S DEVELOPMENT

Proskura K.P.,

Doctor of Economics, Associate Professor, Department of Audit Hetman Kyiv National Economic University

▀ This article reviews the current state and the main indicators of Ukrainian tax system, the main problems are identified and recommendations to eliminate them are made.

▣ Tax system, tax, budget revenues, tax control, taxpayers, tax authorities.

Постановка проблеми

В умовах нестабільності економічної та політичної ситуації в Україні особливої актуальності набувають питання аналізу обсягів, структури та динаміки надходжень до бюджету, серед яких основну частину складають податкові надходження, та пошуку додаткових джерел фінансування державного бюджету. Податкова система є найвагомішим інструментом регулювання фінансових відносин у країні і безпосередньо відповідає за виконання податками своїх функцій, зокрема фіскальної – наповнення бюджету та регулюючої – вплив на стан ділової активності та соціально справедливий розподіл доходів у країні. Ефективність податкової системи визначається тим, наскільки якісно вона вирішує комплекс завдань, пов'язаних із формуванням доходної частини бюджету в частині податкових надходжень, розвитком виробництва, підвищенням життєвого рівня населення.

Сучасний стан економіки України вимагає ефективного функціонування податкової системи, стабільності податкового законодавства, ефективності роботи контролюючих органів, постійного планування та контролю за податковими надходженнями до зведеного та державного бюджетів України. Традиційно в Україні основну частину, більше 70 %, бюджетних надходжень складають податки та збори, але в ситуації, що склалася, значна кількість платників податків стають неплатоспроможними і очікувано вже не зможуть достатньою мірою виконувати свій податковий обов'язок зі сплати податків до бюджету, що означає необхідність розробки запобіжних заходів та альтернативних варіантів фінансування бюджету. Незадовільний фінансовий стан платників податків призвів до зниження частки податку на прибуток у сумі податкових надходжень до бюджету та зростання ролі непрямого оподаткування, зокрема ПДВ, що наразі набуло загрозливо гіпертрофованого характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання сутності, функціонування, проблем та напрямів удосконалення податкової системи досить глибоко розроблені вітчизняними науковцями. Наприклад, І. Янжула, Ю. Іванов, Л. Лютий у своїх працях розглядали сутність, структуру та принципи побудови податкової системи [1], І. Філон, О. Олійник, Л. Шабліста, В. Андрущенко, В. Мельник, К. Швабій досліджували проблеми ефективного функціонування податкової системи в Україні [2]. Аналіз стану, пошук шляхів удосконалення та підвищення ефективності податкової системи України стали проблематикою наукових розробок В. Вишневецького, І. Луніної, А. Соколовської, А. Крисоватого, О. Десятнюк та інших [3]. Однак через постійні зміни в податковому законодавстві, необхідність його адаптації до вимог ЄС у рамках євроінтеграційних процесів, розвиток кризових процесів в економіці України, зміни умов господарювання ці дослідження швидко втрачають свою актуальність і потребують уточнення, врахування останніх змін тощо. Необхідністю визначення, аналізу та пошуку вирішення проблем функціонування податкової системи України зумовлена актуальність цього дослідження.

Метою статті є дослідження сучасного стану та основних показників функціонування податкової системи України, виявлення головних проблем і надання рекомендацій щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу

За своєю природою податкова система є результатом процесу становлення податкових відносин, а її архітектура і сучасний стан розвитку зумовлені певним рівнем розвитку, якого досягло суспільство у сфері оподаткування. Чинне законодавство України не дає визначення податкової системи, що досить часто призводить до проблемних моментів не лише в теоретичних дослідженнях, а й на практиці. У класичному розумінні податкова система є сукупністю таких елементів, як: система встановлених у країні податків та зборів; система податкового законодавства; система податкових органів, їхні права, обов'язки, відповідальність; порядок, форми і методи встановлення, зміни та скасування податків; форми й методи податкового контролю; права, обов'язки, відповідальність, способи захисту прав і законних інтересів платників податків та інших учасників податкових правовідносин тощо. Отже, у ході нашого дослідження стану та перспектив розвитку і вдосконалення податкової системи України ми розглядатимемо податкову систему в розрізі цих елементів.

Суттєвий вплив на рівень податкових надходжень до бюджету має ефективність роботи контролюючих

органів у частині адміністрування податків, зокрема контрольно-перевірочної та масово-роз'яснювальної роботи. Через об'єктивні (мораторій на перевірки, відсутність методик застосування деяких штрафних санкцій, обмеженість в інформації для відпрацювання платників податків, постійні адміністративні перетворення) та об'єктивні причини (низький рівень професійної компетенції працівників контролюючих органів, корупція, схильність платників податків до ухилення від сплати податків) ефективність роботи контролюючих органів є низькою і дедалі знижується. Крім того, в Україні продовжується практика планування сум фінансових санкцій, що мають бути нараховані за результатами податкових перевірок, і ці суми під час розробки планових показників бюджетних надходжень включаються до доходів бюджету. Таким чином, перевіряльники поставлені перед фактом, що за результатами перевірки вони мають донарахувати грошові зобов'язання та фінансові санкції, розмір яких складає певний відсоток від обсягів доходів платника, що перевіряється. Така ситуація є причиною негативного ставлення платників податків до контролюючих органів («якщо вже прийшли, то доведеться платити»), неправомірних дій та підвищення службових повноважень працівниками контролюючих органів під час податкових перевірок, неправомірного нарахування податкових зобов'язань та фінансових санкцій, негативної статистики результатів податкових перевірок, коли в загальному обсязі податкових перевірок більше 90 % закінчуються нарахуванням фінансових санкцій.

Надзвичайно негативний вплив на стан податкової системи в цілому, на здатність платників правильно і в повному обсязі розраховувати та сплачувати до бюджету податкові платежі, на ефективність роботи контролюючих органів мають постійні, іноді не зовсім адекватні, зміни в податковому законодавстві. Останніми роками зміни в податковому законодавстві – це перманентний стан української податкової системи. Причин постійних змін податкової системи є велика кількість, але основним є те, що проблеми, які існують у податковій системі, залишаються невирішеними. На нашу думку, зміни в податковій системі повинні відбуватися за таким алгоритмом: виявлення проблеми – з'ясування причин існування проблеми – визначення можливих способів вирішення – імплементація оптимального способу – виконання.

За три з половиною роки дії Податкового кодексу України [4] було прийнято понад 50 законів про внесення змін до його норм. У результаті ПКУ в чинній редакції важкий для сприйняття і значною мірою є кроком назад, навіть порівняно з попереднім

законодавством. Серед основних проблем, які існують у податковій системі, можна виділити такі:

- складність розрахунку, декларування та адміністрування податків;
- превалювання форми над змістом (перевага надається документальному оформленню, а не суті податку, господарської операції);
- відсутність реальної відповідальності представників податкових та митних органів за неправомірні дії, держави – за завдані збитки;
- надто високий рівень оподаткування оплати праці;
- нерівні умови оподаткування для різних платників податків (існування спрощеної системи оподаткування, надання пільг та звільнень, невідшкодування ПДВ);
- непрозоре витрачання коштів державного бюджету, що стимулює до несплати податків.

Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 було затверджено Стратегію сталого розвитку «Україна-2020» [5]. Ця Стратегія має на меті «впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі» і визначає необхідність проведення в Україні 62 реформ та програм розвитку держави, серед яких – податкова реформа. Як зазначається в Стратегії, метою податкової реформи визначено побудову податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, яка створювала б необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечувала б достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їхнього розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; вдосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб.

З 01.01.2015 р. вступив у дію пакет законів, прийнятий 28.12.2014 р., якими внесено зміни до Податкового кодексу України [6], зокрема:

- скорочено кількість податків та зборів (11 замість 22);
- податок на прибуток – база оподаткування визначається на основі показників фінансової звітності;
- запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ;
- впровадження понижуючого коефіцієнта з ЄСВ та підвищення відповідальності за порушення законодавства з ЄСВ;
- підвищення ставок податку на доходи фізичних осіб – для високих доходів та для пасивних доходів;
- зниження ставок єдиного податку, зменшення кількості груп, збільшення вартісного критерія перебування в тій чи іншій групі;
- введення акцизного податку з роздрібних продажів підакцизних товарів, податок на нерухоме майно, єдиний податок є самостійними доходами місцевих бюджетів;
- введено мораторій на 2 роки на перевірки малого бізнесу (з обсягом доходу до 20 млн грн на рік);
- підвищення податкового навантаження на високорентабельний бізнес: видобувна діяльність, лотерейна, букмекерська діяльність.

Аналізуючи вплив наведених змін на ефективність роботи контролюючих органів, можна припустити, що суттєво знизить ефективність їхньої діяльності в 2015 році введений мораторій на перевірки, незастосування штрафних санкцій з податку на прибуток за 2015 рік, а також той факт, що значна частина платників податків зареєстрована в тимчасово окупованих регіонах.

Звертаємо увагу, що на перше півріччя 2015 року продовжено мораторій на перевірки контролюючими органами (крім перевірок органами фіскальної служби та фінансової інспекції) суб'єктів господарювання всіх форм власності. За винятком перевірки з дозволу Кабінету Міністрів України та за заявою суб'єкта господарювання. Також встановлено на 2 роки (2015–2016 рр.) мораторій на перевірки органами фіскальної служби суб'єктів малого та середнього бізнесу з обсягом доходу за попередній календарний рік до 20 млн грн. Винятком є перевірки з дозволу КМУ, за заявою суб'єкта господарювання, згідно з рішеннями суду та в межах кримінального процесуального законодавства, перевірки платників податків, що здійснюють операції з підакцизними товарами та перевірки з питань ліцензування, ПДФО, ЄСВ, бюджетного відшкодування ПДВ.

Згідно зі змінами, внесеними до ст. 20 ПКУ [4], органам ДФСУ надано право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, а також визначення фінансового результату. Штрафні санкції за наслідками перевірок податкових декларацій з податку на прибуток за 2015 рік не застосовуватимуться.

У табл. 1 приведено показники результативності податкового контролю в 2014–2015 роках.

ПОКАЗНИКИ КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНОЇ РОБОТИ ДФСУ ЗА 2014–2015 РОКИ

Таблиця 1

ПОКАЗНИКИ		СІЧЕНЬ-ГРУДЕНЬ 2014 р.	СІЧЕНЬ-ЛЮТИЙ 2015 р.
Кількість перевірок, результати яких узгоджено, тис. грн	Всього	33 613	3947
	у т. ч. планових перевірок	5104	582
	у т. ч. позапланових перевірок	28509	3365
Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн	Всього	7963822	930157
	у т. ч. планових перевірок	3521970	328175
	у т. ч. позапланових перевірок	4441852	601982

Джерело: [8]

Як видно з таблиці, незважаючи на частковий мораторій на перевірки, обсяги донарахованих податкових зобов'язань у 2015 році зросли порівняно з 2014 роком. Результатом такого зростання стали процедури податкового компромісу, що проходив у січні-квітні 2015 року, донарахування грошових зобов'язань та фінансових санкцій під час позапланових та фактичних перевірок. Левову частку в сумі донарахувань складає ПДВ.

Одним із найскладніших для суспільного життя та економіки України став 2014 рік. Цього року відбувалися тяжкі кризові процеси в економіці України на фоні політичної кризи, від'єднання Криму та ведення військових дій на Сході країни. Далі проаналізуємо детальніше показники результативності функціонування податкової системи 2014 року.

У 2014 році в Україні спостерігалось падіння всіх макроекономічних показників, нестача коштів для утримання соціальної інфраструктури та бюджетної сфери, суттєве падіння курсу національної валюти, зниження рівня життя населення і загалом світового рейтингу держави. Ці тенденції вплинули на виконання бюджету за 2014 рік, призвели до недоотримання запланованих на цей рік бюджетних надходжень, у тому числі й податкових; різке падіння ділової активності та прибутковості суб'єктів господарювання та посилення інфляційних процесів призвели до подальшого падіння рівня надходжень від прямих податків та перерозподілу структури податкових надходжень у бік податків на споживання, зокрема ПДВ.

Проаналізуємо розміри та структуру податкових надходжень, запланованих на 2014 рік згідно із Законом «Про Державний бюджет України на 2014 рік». Всього податкових надходжень заплановано 299 588,8 млн грн (79,29 % всіх

надходжень до зведеного бюджету), у тому числі ПДВ 149 958,7 млн грн (50,05 % всіх податкових надходжень), податок на прибуток підприємств – 40 290,4 млн грн (13,45 % всіх податкових надходжень), податок на доходи фізичних осіб – 14 191,8 млн грн (4,74 %), акцизний податок – 44 927,9 млн грн (15 %).

За даними офіційного сайту Державної фіскальної служби України, фактично отримані суми надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів до Зведеного бюджету України складають за 2014 рік 381 855,1 млн грн, з них до Державного бюджету України – 293 424,9 млн грн, або 77 % від загальної суми надходжень. Найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень державного бюджету складають надходження:

- ПДВ із ввезених на територію України товарів (107 287,2 млн грн, або 36,6 %);
- ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (80 684,9 млн грн, або 27,5 %);
- податок на прибуток підприємств (39 941,8 млн грн, або 13,6 %);
- акцизний податок з вироблених в Україні під-акцизних товарів (продукції) (28 085,5 млн грн, або 9,6 %).

Якщо аналізувати територіальну структуру податкових надходжень, найбільші суми надходжень забезпечують такі територіальні органи ДФСУ:

- Міжрегіональне головне управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників – 77 116,9 млн грн, або 26,3 %;
- у м. Києві – 49 539,9 млн грн, або 16,9 %;
- у Київській області – 23 713,7 млн грн, або 8,1 %.

Показники щодо розмірів та структури податкових надходжень у 2014 році наведені в табл. 2.

АНАЛІЗ РОЗМІРІВ ТА СТРУКТУРИ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ
ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В 2014 РОЦІ, МЛН ГРН

Таблиця 2

Податок	Планові надходження (згідно із ЗУ про державний бюджет)	Питома вага, %	Фактичні надходження	Питома вага	Відхилення абс	Відхилення відносне, %
Всього податкових надходжень, млн грн, у тому числі:	299 588, 8	100	293 424,9	100	-6163,9	-2,06
ПДВ	149 958,7	50,05	187972,1	64,06	38013,4	25,34
Податок на прибуток підприємств	40 290,4	13,45	39 941,8	13,61	-348,6	-0,87
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	44 927,9	15,00	28 085,5	6,85	-16842,4	-37,49

Складено автором за даними Державної казначейської служби України

Як бачимо, у структурі планових надходжень до бюджету надмірно велика роль належить ПДВ – цей податок має сформувати більше половини загальної суми податкових надходжень, що, у свою чергу, породжує підвищений інтерес до вказаного податку з боку контролюючих органів і тиск на платників цього податку у вигляді перевірок, запровадження електронної системи адміністрування ПДВ, впровадження обов’язкової реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, впровадження ПДВ-рахунків. Усе це в сукупності дуже негативно впливає на умови господарювання підприємств в Україні загалом, а також підвищує навантаження на обліковий персонал підприємства, оскільки всі ці дії, пов’язані з електронним адмініструванням ПДВ, займають значну частину їхнього робочого часу. Наприклад, фахівцями розраховано, що в умовах функціонування електронної системи адміністрування ПДВ процес реєстрації однієї податкової накладної займатиме 20 хвилин (а якщо їх 100 в день?).

Аналіз структури податкових надходжень до бюджету також показує негативну тенденцію щодо скорочення питомої ваги прямих податків у загальній сумі податкових надходжень, що свідчить про суттєве зниження ділової активності та прибутковості підприємств. Це однозначно означає, що в Україні не розвивається промисловість, падають обсяги реалізації, зменшується кількість податкоспроможних платників податків.

Далі проаналізуємо суми податків та зборів, нарахованих протягом 2014 року платниками податків, та порівняємо їх із сумами надходжень, визначивши тенденції в динаміці їх зміни. Так, за даними офіційного сайту ДФСУ, протягом 2014 року податків і зборів (обов’язкових платежів) надійшло до бюджетів у сумі 166 759,3 млн грн, із них до державного бюджету – 138 788,5 млн грн, або 83 % від загальної суми надходжень.

Найбільшу питому вагу в загальній сумі нарахувань державного бюджету складають:

- податок на прибуток підприємств (38 833,4 млн грн, або 28 %);
- податок на додану вартість (35 861,0 млн грн, або 25,8 %);
- акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (27 387,7 млн грн, або 19,7 %).

Як бачимо, тенденція щодо розмірів нарахованих та сплачених податкових надходжень протягом 2014 року є негативною, що свідчить про звуження оподаткованої бази і суттєве потенційне зменшення суми податкових надходжень до бюджету у 2015 році.

Слід зауважити, що під час аналітичної роботи над показниками податкових надходжень нами виявлено деякі розбіжності між даними, розміщеними на офіційному сайті Державної казначейської служби і на офіційному сайті ДФСУ, що викликає сумніви щодо достовірності інформації, розміщеної, зокрема, на сайті ДФСУ, а також свідчить про різні підходи, що застосовуються регуляторами при розрахунку офіційних показників.

На нашу думку, ситуація щодо обсягів податкових надходжень у 2015 році та об’єктивних можливостей виконання планових показників податкових надходжень мало прогнозована. Враховуючи звуження бази оподаткування, зменшення кількості господарюючих суб’єктів, блокування діяльності підприємств, що розташовані на Сході України, навряд чи слід очікувати позитивного ефекту від впроваджених у 2015 році податкових реформ. Крім того, у 2015 році відбуваються потужні інфляційні процеси і національна валюта стрімко знецінюється. Так, станом на червень 2015 року сукупний індекс інфляції з початку року становить 140,1 %. На фоні таких показників, навіть при номінальному зростанні податкових надходжень у бюджет, реальна їх вартість падатиме, а

при плануванні грошових потоків і аналізі їх динаміки також слід враховувати індекс інфляції.

Щодо динаміки зміни розмірів податкового боргу, то відповідно до даних, розміщених на офіційному сайті ДФСУ, відбувається зменшення його розміру. Так, за 2014 звітний рік надходження, забезпечені підрозділами погашення заборгованостей органів державної фіскальної служби, до зведеного бюджету склали 8,3 млрд грн, що на 44,3 %, або на 2,6 млрд грн, більше, ніж у 2013 році.

Зупинимось детальніше на найбільш суттєвій зміні в податковому законодавстві 2015 року – системі електронного адміністрування ПДВ. Ця система вже викликала тотальну негативну реакцію суспільства і бізнесу, призвела до значних витрат бюджетних коштів на її розробку та впровадження.

Що стосується сутності системи електронного адміністрування ПДВ, то це є унікальним у світі механізмом, що створює тотально контрольоване середовище для платників ПДВ щодо визначення суми та сплати податку, призводить до значного вимивання обігових коштів платників ПДВ, далі поглиблюючи їхній кризовий стан, погіршення платіжної дисципліни при виконанні господарюючими суб'єктами своїх договірних зобов'язань, очікувано викличе відтік грошової маси з банківської системи до казначейства, що погіршить і зробить ще більш нестійким стан фінансово-кредитної системи, потребує значних затрат бюджетних коштів на адміністрування і підтримання в робочому стані цієї системи.

Нагадаємо, що з 2015 року (з 01.01.2015 р. – у тестовому, а з 01.07.2015 р. – у повноцінному режимі) функціонує система електронного адміністрування ПДВ, що складається з таких елементів:

- електронні ПДВ-рахунки, відкриті в казначействі;
- формула розрахунку ліміту ПДВ для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – формула);
- електронні податкові накладні;
- єдиний реєстр податкових накладних.

Згідно з п. 2001.3 ПКУ, формула має такий вигляд [4]:

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{Накл0тр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \Sigma_{\text{ПопРах}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ}}, \quad (1)$$

де $\Sigma_{\text{Накл}}$ – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, податковими накладними, складеними платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 цього Кодексу та зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma_{\text{Накл0тр}}$ – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$ – загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку з поточного рахунку платника;

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$ – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma_{\text{Відшкод}}$ – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних.

При цьому своєрідним є порядок сплати ПДВ до бюджету: суми, необхідні для сплати податку, мають зараховуватись платниками на ПДВ-рахунки, а далі ДФСУ на підставі даних, вказаних платниками в деклараціях, формує реєстри щодо сум ПДВ, що підлягають зарахуванню в бюджет, надсилає казначейству, а казначейство ці суми списує з ПДВ-рахунків платників. Таким чином, у платників ПДВ немає жодної можливості контролювати процес сплати ПДВ до бюджету.

Фахівцями сформульовано низку проблем та недоліків, які виявились уже на етапі функціонування системи електронного адміністрування ПДВ у тестовому режимі. Серед них можна виділити такі.

1. Організаційні проблеми:

– не створено для платників податків необхідний сервіс, який би дозволив реєструвати податкові накладні напряму без приватних посередників, не зупущено Електронний кабінет платника податків, не створено належний сервіс оперативного отримання інформації про суму, на яку платник податку може виписувати податкові накладні;

– на ринку реєстрації податкових накладних фактично створена штучна монополія компанією MeDoc, яка шляхом обмеження обміну інформацією з іншими компаніями що надають відповідний сервіс, блокує створення конкурентного середовища;

– Державна фіскальна служба не підготувала достатньо методичних роз'яснень та консультацій, які би дозволили доброчесному платнику податків безпомилково здійснювати і відображати в електронному реєстрі всі передбачені чинним законодавством операції, що оподатковуються ПДВ;

– Державна фіскальна служба не провела інформаційно-роз'яснювальну кампанію для

платників податків щодо порядку функціонування електронного адміністрування ПДВ та грошового забезпечення ПДВ, внаслідок чого неминуче виникатимуть помилки і до платників податків застосовуватимуться значні штрафні санкції.

2. Методологічні проблеми:

– складові формули для визначення суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні, мають такі невирішені проблеми:

- 1) елемент формули **ΣВідшкод** (сума задекларованого платником відшкодування ПДВ) призводить до безпідставного депонування коштів платника податків, який заявив законне бюджетне відшкодування, але не отримав його з тих чи інших причин;
- 2) **ΣПеревищ** у випадку невчасної реєстрації податкової накладної призводить до повторної сплати коштів на спеціальний рахунок;
- 3) **ΣМити** не враховує коригування митної вартості шляхом подання додаткової митної декларації або аркуша коригування до митної декларації;
- 4) **ΣНаклВид** і **ΣНаклОтр** не враховує специфіки виписки розрахунків коригувань до податкових накладних, виписаних до 01.02.2015 р., що призводить до необхідності депонування додаткових коштів на спеціальному рахунку.

3. Правові проблеми. Чинним законодавством не вирішено питання:

– використання електронної податкової накладної як доказу, порядку її зберігання, передачі контролюючим органам для перевірки тощо;

– солідарної відповідальності, яка виникає під час відмови від реєстрації податкової накладної контрагентом;

– не визначена відповідальність приватних технічних компаній, які надають послуги з реєстрації податкових накладних в електронному реєстрі, що можуть виникнути внаслідок недоступності серверу або збою системи;

– не визначена відповідальність фіскальних органів за допущення методологічних і технічних помилок, внаслідок яких платник податку може зазнати збитків.

4. Економічні проблеми:

– впровадження грошового забезпечення податкових зобов'язань при сучасному стані економіки призведе до необхідності залучення платниками податків додаткових коштів в обсязі 10–12 млрд грн для їх акумулювання на спецрахунку, що в умовах падіння економіки та значної вартості фінансових ресурсів спровокує зменшення обсягів реалізації, що, у свою чергу, призведе до ще більшого падіння економіки;

– кошти для грошового забезпечення податкових зобов'язань у сумі 10–12 млрд грн будуть виведені з банківської системи до Держказначейства, що призведе до суттєвого зменшення ліквідності і платоспроможності і як наслідок – до другої хвилі банкрутства банків;

– впровадження нової системи реєстрації податкових накладних потребує отримання доступу до відповідного програмного забезпечення, підготовки і навчання бухгалтерів, що призведе до збільшення адміністративних витрат суб'єктів господарювання;

– впровадження грошового забезпечення податкових зобов'язань негативно вплине на українських товаровиробників, які реалізують свою продукцію з відстрочкою платежу на вітчизняному ринку, і не вплине на імпортерів та роздрібну торгівлю, що суттєво погіршить конкурентоспроможність перших.

5. Технічні проблеми:

– система електронного адміністрування ПДВ не пройшла належного тестування і верифікації, що передбачено технічними стандартами ДСТУ ISO/IEC 12207:2014, що призводить до відсутності впевненості в тому, що така система безпомилково працюватиме і в розрахунках дотримуватиметься встановленої формули відповідно до чинного законодавства;

– децентралізація розрахунків окремих елементів формули між оператором порталу, органами ДФСУ та Державної казначейської служби суттєво посилює ризик помилки і уповільнення роботи системи;

– як показав тестовий період, система неодноразово «зависала», видавала помилки, що в умовах грошового забезпечення призведе до несвоєчасної реєстрації податкових накладних, неформування податкового кредиту, а відповідно й до необґрунтованих переplat або застосування штрафних санкцій до платників податків за ці технічні помилки.

Крім цього, незважаючи на достатньо жорсткі умови функціонування системи, ДФСУ не відмовляється від механізмів, що мають значні корупційні ризики, а саме:

– впровадження електронного адміністрування ПДВ з можливістю фіскальної служби штучно, без попередження блокувати реєстрацію електронних податкових накладних у ЄРПН, що створює значні корупційні ризики для зловживання цією можливістю;

– незважаючи на те, що всі виписані податкові накладні будуть забезпечені грошовою заставою, ДФСУ залишає можливість скасування податкового кредиту і фактично подвійної сплати ПДВ до бюджету;

– законодавчо не вирішено питання гарантованого своєчасного відшкодування ПДВ, що

призводить до можливості фіскальної служби суб'єктивно вирішувати питання про порядок і обсяги відшкодування заявленого ПДВ [7].

Якнайшвидше вирішення цих проблем є надзвичайно актуальною проблемою для суб'єктів господарювання, а їх характер та взагалі механізм і наслідки функціонування системи електронного адміністрування ПДВ викликають сумніви в доцільності її використання.

Висновки

Проведені дослідження показали, що податкова система України наразі має багато нагальних проблем щодо якості і стабільності податкового законодавства, ефективності роботи податкових органів, адміністративних проблем функціонування і взаємодії державних регулюючих органів, незадовільного фінансового стану значної частини платників податків, їхньої недовіри до дій законотворчих та виконавчих органів, схильності до ухилення від сплати податків, загальом кризового стану економіки і падіння більшості макроекономічних показників країни.

За підсумками аналізу динаміки податкових надходжень до бюджету слід зауважити, що ситуація з надходженням податків до бюджету в Україні в 2015 році може стати критичною, враховуючи падіння ділової активності, припинення діяльності частини значимих промислових об'єктів і багатьох малих та середніх суб'єктів господарювання, падіння купівельної

спроможності населення, різкого падіння курсу гривні, невизначеності податкового законодавства і нестабільної політичної ситуації в країні. У цій ситуації вже не може бути виходом посилення податкового контролю й перегляд складу та механізму розрахунку податків і зборів. Об'єктивно вітчизняний бізнес та населення вже не можуть виконувати необхідний рівень податкового навантаження для наповнення бюджету в необхідних для забезпечення видаткової частини розмірах. У таких умовах, незважаючи на те, що зазвичай податкові надходження складають більше 70 % усіх надходжень до бюджету, у 2015 році, враховуючи невтішні очікування і тенденції динаміки податкових платежів, слід орієнтуватись на інші види надходжень і здійснювати пошук інших, швидше за все, зовнішніх джерел фінансування.

Перспективним напрямом розвитку податкової системи є лібералізація та дерегуляція умов ведення бізнесу, надання можливості реалізації нових проектів, розвиток власного виробництва. У цьому аспекті наразі найперспективнішою галуззю вважається сільське господарство.

Щодо впровадження системи електронного адміністрування ПДВ, то, на нашу думку, вона має бути скасована, крім того, вважаємо необхідним аналіз обсягів бюджетних втрат на її розробку та впровадження і розгляд питання щодо неефективного використання бюджетних коштів.

1. *Іванов Ю.Б.* Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / Ю. Б. Иванов; за заг. ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
2. *Мельник В.М.* Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: моногр. / В. М. Мельник – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
3. *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні / А. І. Крисоватий. – Т.: Карт-бланш, 2005. – 372с.
4. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс] від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. *Стратегія сталого розвитку «Україна-2020»* / Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 / [Електронний ресурс]. –

- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>
6. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи* [Електронний ресурс]: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
 7. *Юрчишин Я.* Реформа адміністрування ПДВ: хто відповідь за наслідки? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blogs.pravda.com.ua/authors/yurchyshyn/55929edc8b229>.
 8. *Шевчук О.Д.* Особливості функціонування сучасної системи податкового адміністрування і контролю в Україні / О.Д. Шевчук, Ю.Б. Мазур // Ефективна економіка. – 2015 – №4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3983>

1. *Ivanov, Iu.B.* (2007). Problemy rozvytku podatkovoï polityky ta opodatkuвання [Issues of development of tax policy and taxation]. Kharkiv, Publishing House INZHEK. (in Ukrainian)
2. *Melnik, V.M.* (2006). Opodatkuвання: naukove obgruntuвання ta orhanizatsiia protsesu [Taxation: scientific justification and process organization]. Kyiv, Komputerpress. (in Ukrainian)
3. *Krysovatiy, A.I.* (2005). Teoretyko-orhanizatsiini dominanty ta praktyka realizatsii podatkovoï polityky v Ukraini [Theoretical and organizational dominants and practice of tax policy implementation in Ukraine]. Ternopil, Kart-Blansh. (in Ukrainian)
4. *Podatkovyi kodeks Ukrainy* [The Tax Code of Ukraine] dated December 02, 2010 No. 2755-VI. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian)
5. *Ukaz Prezydenta Ukrainy «Stratehiia staloho rozvytku «Ukraina-2020»* [Decree of the President of Ukraine «Sustainable Development Strategy Ukraine-2020»] dated January 12, 2015 No. 5/2015. Retrieved from

- <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (in Ukrainian)
6. *Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoï reformy»* [The Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine on tax reform»] dated December 28, 2014 No. 71-VIII. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (in Ukrainian)
 7. *Iurchyshyn, Ia.* (2015). Reforma administruvannya PDV: khto vidpovist za naslidky? [Reform of VAT administration, who is responsible for the consequences?] Retrieved from <http://blogs.pravda.com.ua/authors/yurchyshyn/55929edc8b229> (in Ukrainian)
 8. *Shevchuk, O.D.* (2015). Osoblyvosti funktsionuvannya suchasnoi systemy podatkovoho administruvannya i kontroliu v Ukraini [Features of functioning of a modern system of tax administration and control in Ukraine]. Efficient Economy, 4. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3983> (in Ukrainian)

Дата подання рукопису: 11.03.2015 р.