

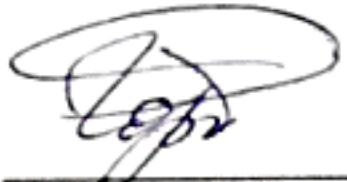
**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

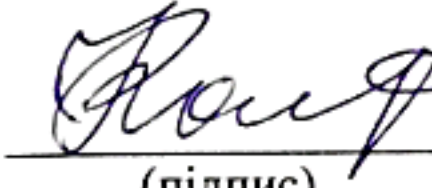
**на тему: «Ефективність та напрями вдосконалення системи
електронного адміністрування ПДВ»**

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»


(підпис)

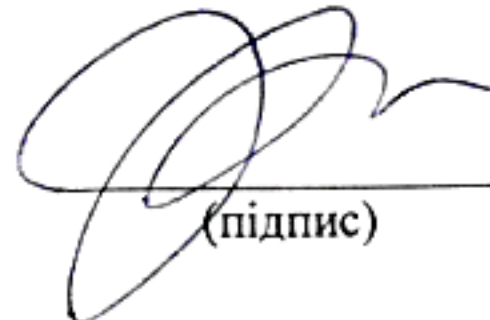
Горбатюк
Неля Сергіївна

Науковий керівник


(підпис)

Калита
Тетяна Анатоліївна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 15 15.01.2024 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 90/A/5 09.02.2024 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис] К. І. Швабій
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] О. С. Іванишина
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Т. В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар
комісії

[підпис]

М. В. Друк

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	28		Романов І.Л. Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	45		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		Швабій К.І.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	5 (відмінно)	09.02.2024	Романов І.Л. Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 Іванишина О.С.

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Горбатюк Нелі Сергіївни**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Ефективність та напрями вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 09.02.2024
4. Цільова установка – дослідження системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Метою даної дипломної роботи є аналіз ефективності та розробка напрямів вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Об'єктом дослідження є система електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Предмет дослідження – фіскальні ефекти системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 8 таблиць, 4 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

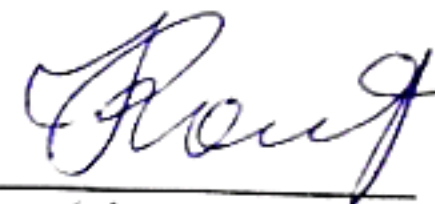
1.	Передумови впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні
2.	Оцінка податкових ризиків модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні
3.	Вплив стейкхолдерів на формування системи електронного адміністрування податку на додану вартість
4.	Стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість
5.	Фіскальні ефекти системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні
6.	Європейські орієнтири становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні
7.	Бар'єри ефективності роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні
8.	Вектори розвитку системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I-IV розділів дипломної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16.06.23
5.	Підготовка IV-VII розділів дипломної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02.11.23
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08.01.24
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.24	16.01.24
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19.01.24
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09.02.24

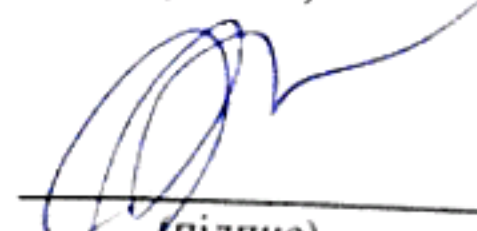
Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи


(підпис)

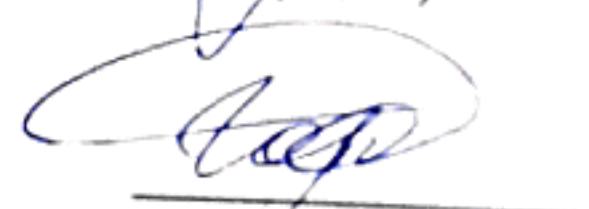
Калита Т.А.
(прізвище, ініціал)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціал)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Горбатюк Н.
(прізвище, ініціал)

АНОТАЦІЯ

«Ефективність та напрями вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ»

Мета роботи – аналіз ефективності та розробка напрямів вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Завданнями роботи є: визначити передумови впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні; оцінити податкові ризики модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні; описати вплив стейкхолдерів на формування системи електронного адміністрування податку на додану вартість; розглянути стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість; визначити фіскальні ефекти системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні; охарактеризувати європейські орієнтири становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні; проаналізувати бар'єри ефективності роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні; розробити вектори розвитку системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Предметом дослідження є фіскальні ефекти системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Об'єктом дослідження є система електронного адміністрування ПДВ в Україні.

За результатами дослідження сформульовані нові завдання та функції органів ДПС України для аналізу ефективності та розробки напрямів вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ.

Одержані результати можуть бути використані при проведенні науково-теоретичних досліджень та їх апробації у сфері оподаткування, а саме: у навчальній роботі, у сфері наукових досліджень, у сфері правотворчості.

Дипломна робота містить 53 сторінки, 8 таблиць, 4 рисунка, список використаних джерел з 51 найменувань.

Ключові слова: податок на додану вартість, система електронного оподаткування податку на додану вартість, податкові накладні, електронний кабінет, податкове адміністрування.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION
**«Effectiveness and improvement directions of the electronic VAT
administration system»**

The purpose of the work analysis of effectiveness and development of directions for improving the system of electronic VAT administration in Ukraine.

The objectives of the work are: determine the prerequisites for the implementation of the electronic administration of the value added tax in Ukraine; assess the tax risks of modernization of the value added tax administration system in Ukraine; describe the influence of stakeholders on the formation of the system of electronic administration of value added tax; consider the strategic goals of effective value added tax administration; determine the fiscal effects of the system of electronic administration of value added tax in Ukraine; describe the European guidelines for the development of electronic administration of value added tax in Ukraine; to analyze barriers to the effectiveness of the system of electronic administration of value added tax in Ukraine; to develop vectors for the development of the system of electronic administration of value added tax in Ukraine.

The subject of research are fiscal effects of the electronic VAT administration system in Ukraine

The object of research is system of electronic VAT administration in Ukraine.

According to the results of the research: new tasks and functions of the DPS of Ukraine for the analysis of efficiency and the development of directions for improvement of the VAT electronic administration system

The obtained results can be used when conducting scientific and theoretical research and their approval in the field of taxation, namely: in educational work, in the field of scientific research, in the field of law-making.

Thesis contains 53 pages, 8 tables, 4 figures, a list of used sources of 51 titles.

Key words: value added tax, system of electronic taxation of value added tax, tax invoices, electronic cabinet, tax administration.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП	4
1. Передумови впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні	7
2. Оцінка податкових ризиків модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні	15
3. Вплив стейкхолдерів на формування системи електронного адміністрування податку на додану вартість	19
4. Стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість	21
5. Фіскальні ефекти системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні	24
6. Європейські орієнтири становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні	32
7. Бар'єри ефективності роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні	36
8. Вектори розвитку системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні	43
ВИСНОВКИ.....	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба;

ЕПН – електронна податкова накладна.

ЄС – Європейський Союз;

ПДВ – податок на додану вартість;

СЕА – система електронного адміністрування;

ВСТУП

Актуальність теми. Дослідження теми адміністрування ПДВ в Україні, а саме електронного адміністрування податку є досить актуальним.

По-перше, Україна активно впроваджує електронні та цифрові технології в адмініструванні податків з метою ефективнішого контролю за виплатою та збором податкових зобов'язань. Електронне адміністрування податку на додану вартість може сприяти ухиленню від податків, зменшити можливість корупції та спростити процедури подання податкової звітності.

По-друге, електронне адміністрування ПДВ є однією з важливих складових електронного урядування, яке спрямоване на модернізацію державного управління та покращення взаємодії між державою та платниками податків. Система електронного адміністрування ПДВ в Україні має вплив на підвищення ефективності адміністрування ПДВ та спрощення процедур його збору.

По-третє, в умовах постійних змін податкового законодавства та складних процедур податкового обліку, дослідження електронного адміністрування ПДВ може допомогти виявити потенційні проблеми та ризики, знайти оптимальні шляхи запровадження цієї системи та оцінити її ефективність.

Враховуючи вищенаведене, дослідження за темою електронного адміністрування ПДВ в Україні є актуальним і важливим для подальшого розвитку податкової системи країни.

Дослідженню основних питань механізму ПДВ та його адміністрування присвячені наукові роботи таких вчених і практиків, як В. Вишневського, В. Волканова, В. Геєця, В. Загорського, І. Луніної, В. Мельника, В. Федосова, та інших. Проте шляхи вирішення проблем застосування та вдосконалення електронного управління ПДВ в Україні залишаються дискусійними, особливо враховуючи зміни в чинному податковому законодавстві, що зумовлює актуальність проблеми та необхідність подальших досліджень.

Метою даної дипломної роботи є аналіз ефективності та розробка напрямів вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Визначено й вирішено **завдання**, відповідно до зазначеної мети, такі як:

- Визначити передумови впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні;
- Оцінити податкові ризики модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні;
- Описати вплив стейкхолдерів на формування системи електронного адміністрування податку на додану вартість;
- Розглянути стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість;
- Визначити ефекти фіскального впливу системи, що стосується електронного адміністрування ПДВ в Україні;
- Охарактеризувати СЕА податку на додану вартість в Україні, його європейські орієнтири;
- Проаналізувати перешкоди ефективності роботи електронної системи адміністрування ПДВ в Україні;
- Розробити вектори, щодо розвитку системи електронного управління податком на додану вартість в Україні.

Об'єктом дослідження є система електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Предмет дослідження – фіскальні ефекти системи електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Методи дослідження включають сукупність загальнонаукових і спеціально-наукових методів пізнання. За допомогою компаративного методу узагальнено зарубіжний досвід у сфері оподаткування та зроблено висновки щодо його застосування у вітчизняній практиці. Основним методом у СЕА ПДВ є загальнонауковий діалектичний метод пізнання. При такому

підході проблема, що розглядається в роботі, розглядається як єдність її соціального змісту та правової форми. Складовою частиною загальнонаукового діалектичного підходу є системний підхід, який дає змогу виявити проблеми правового регулювання податкового бюджетного відшкодування та визначити шляхи вдосконалення податкової системи України. Аналіз правового регулювання електронного адміністрування ПДВ в Україні та країнах ЄС з використанням порівняльно-правового методу.

Практичне значення одержаних результатів має вагу в здійсненні науково-теоретичних досліджень й їх апробації у податковій сфері, а саме:

- У навчальній роботі: можливість практичного застосування фактичних результатів дипломної роботи та її висновків у процесі навчання. Певні матеріали роботи можуть використовуватись при складанні матеріалів курсу та навчально-методичних посібників «Податкове адміністрування» та «Оподаткування юридичних осіб»;

- у сфері наукових досліджень: можливості подальшої наукової дослідження проблем податкового адміністрування, бюджетного відшкодування й податкового регулювання;

- у сфері правотворчості: застосування результатів дипломної роботи для покращення законодавства, щодо управління податками та стандартизації конкретного впровадження електронного адміністрування ПДВ.

Структура дипломної роботи. Робота включає в себе: вступ, основну частину, що поєднує вісім підрозділів, загальні висновки до роботи, список використаних джерел (51 найменувань). Загальний обсяг дипломної роботи становить 53 сторінка.

1. Передумови впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Адміністрування визначається, як управління, виконання, нагляд, організація, контроль шляхом організаційно-управлінської діяльності, що здійснюється у формі розпоряджень і наказів органів управління. Адміністрування податкових процесів вкладає в себе комплекс заходів, що спрямовані на забезпечення нормативно-правових й законодавчих актів.

Відповідно до пп. 14.1.1 п. 14.1 ст. 14 ПК України, «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [1].

Процес перевірки та погашення заборгованості по податках платниками - об'єкт адміністрування. Метою адміністрування в даному випадку є оптимальне втручання в господарську діяльність платників податків шляхом використання правових механізмів і процедур забезпечення повернення платниками податків податкових зобов'язань.

Податкове адміністрування - комплекс економічних, правових й фінансових заходів держави задля формування системи оподаткування й забезпечення сплати податків і зборів у повному обсязі, що передбачає задоволення загальних потреб суспільства та розвиток економіки країни шляхом перерозподілу фінансових ресурсів.

Під податковим адмініструванням розуміють «сукупність норм і правил, методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильність їх нарахування та повнотою сплати та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства» [1].

Суб'єктами податкового адміністрування є: платники податків або податкові агенти (фіз. та юр. особи, що мають податкові зобов'язання); органи виконавчої влади (спеціальні податкові органи та органи надання адміністративних послуг); контролюючі органи (органи ДПС); судові органи (розгляд спорів між сторонами).

Те, що ПДВ адмініструється в більше, ніж 145 країнах світу, свідчить про прийнятність й ефективність даного виду оподаткування в забезпеченні надійних доходів урядів. Незважаючи на те, що ПДВ є поширеним податком, він залишається складним та суперечливим елементом податкової системи і може стати навантаженням на бюджет через проблеми в його справлянні.

Важливість ПДВ для економіки кожної країни, яка знаходиться в процесі розвитку за сучасними вимогами ринкової економіки, підтверджується тим, що ще у 1967 році Першою Директивою Ради ЄС було встановлено, що країни-члени повинні замінити системи податків з обігу на спільну систему ПДВ до 1970 року. ПДВ було визначено в Шостій Директиві Ради ЄС, де було встановлено граничний розмір основної ставки – не менше 15%.

У країнах Євросоюзу ПДВ відіграє ключову роль, так як цей податок сприяє вільному переміщенню товарів, послуг, праці та капіталу, що є основною метою інтеграції. Отже, ПДВ має не лише економічне, а й соціально-політичне значення.

Для ефективного адміністрування ПДВ важливо використовувати інформаційно-технічні системи, що полегшують роботу суб'єктів

оподаткування, зокрема податкових органів, у процесі знаходження, збирання, накопичення, оброблення, передачі та використання інформації.

Причинами впровадження у фіскальну практику України такої системи, як електронне адміністрування ПДВ були:

- можливість недоброчесних платників уникати сплати податкових зобов'язань та незаконно отримувати відшкодування ПДВ з бюджету, завдяки відсутності автоматизації контрольних функцій в системі адміністрування до 1 січня 2015 р.;

- недовершена податкова система адміністрування, що сприяла розповсюдженню корупційних явищ та шахрайських схем;

- поширення тіньової економіки та «ринку» податкових оптимізаторів, що створювали нерівні умови діяльності для законослухняних платників податків, які витримували найбільше податкове навантаження, що стримувало їх економічне зростання [19, с. 178].

Систему електронного адміністрування податку на додану вартість слід розуміти як технічний засіб, спрямований на облік адміністрування ПДВ.

Система передбачає використання електронного рахунку, що є головною складовою системи електронного адміністрування ПДВ. Головною метою впровадження є постійний контроль за формуванням та відшкодуванням ПДВ [16].

Коли почали впроваджувати та використовувати електронний документообіг, в тому числі СЕА ПДВ, Україна зблизилася зі світовими економічними стандартами, оскільки багато країн світу використовують форму електронної звітності. Слід поглянути на досвід інших країн, як Франція, Естонія, Німеччина, Словаччина, які вже впровадили електронну форму звітності, яку поступово вдосконалюють.

Запровадження електронної звітності – це зменшення витрат та поліпшення звітності платників податків, спрощення процедур, полегшення обробки та отримання звітності, безконтактний метод, який мінімізує зловживання в податковій сфері [36].

Невідокремною частиною економічних реформ, щодо розвитку економіки України є електронне адміністрування, Державна податкова служба цілеспрямовано впроваджувала та продовжує впроваджувати сучасні інформаційні системи, автоматизувати процеси адміністрування податків та запроваджувати нові форми обслуговування платників податків.

«1 січня 2015 року нова система електронного адміністрування ПДВ стартувала в Україні. Нова система адміністрування ПДВ була введена Законом № 71-VIII “Про податкову реформу”, що вніс зміни до Податкового Кодексу України. Останні поправки до Податкового Кодексу щодо ПДВ були прийняті Законом № 643-VIII “Про удосконалення адміністрування ПДВ” [5].

За словами уряду, нова система електронного адміністрування була запроваджена для досягнення певних цілей, таких як:

1. Очистити невідповідний план відшкодування ПДВ;
2. Позбутися так званих податкової ям;
3. Створити рівні можливості для всіх платників податків;
4. Збільшити надходження до бюджету;
5. Зменшити кількість податкових перевірок.

Нова система адміністрування ПДВ функціонує за допомогою наступних інструментів:

- Електронні податкові накладні замість паперових;
- Обов’язкова реєстрація податкових накладних та коригувань в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- Автоматичне відкриття спеціальних рахунків ПДВ, які поповнюються з поточних рахунків платниками податків та з яких Казначейство списує визначену в Податковій декларації суму зобов’язань;
- Депонування коштів на спеціальному ПДВ рахунку в разі браку ліміту, розрахованого за формулою, яка враховує всі зареєстровані ПДВ зобов’язання та їх коригування, весь ПДВ кредит та його коригування, сплачені та заявлені до відшкодування кошти ПДВ

- Обов'язкова електронна форма ПДВ звітності на відміну від вимоги подавати електронну звітність тільки платникам податків – середнім та великим підприємствам;
- Відшкодування ПДВ та врахування в наступних податкових періодах;
- Перевірки фіскальних органів» [43].

З лютого по червень 2015 року нова електронна система управління була в тестовому режимі до її офіційного запуску 1 липня 2015 року. До 1 жовтня терміни реєстрації та штрафи було трохи зменшено. З 1 жовтня 2015 року система електронного урядування почала працювати в повному обсязі відповідно до податкового законодавства.

Система електронного адміністрування ПДВ не вносить «кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених Кодексом. Норми Кодексу, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними» [6].

Наразі контролюючі органи стараються зробити простішою процедуру адміністрування ПДВ, наскільки це можливо зменшити навантаження на бізнес й скороти спілкування платників податків з інспекторами податкової служби. За допомогою інформаційних технологій фіскальні органи надають податкову інформацію для платників, для платників можливі консультації, платники ПДВ мають можливість подати скаргу на контрагента та ін. послуги. Нововведенням, що вважається найбільш вагомим є «Електронний кабінет платника податку», що є значним прогресом, який дає платнику можливість отримувати різну інформацію для полегшення роботи платників, розраховувати податки, до контролюючого органу надсилати звітність, відправляти податкові повідомлення-рішення, а ДПС через цей сервіс має можливість попередити платника про початок перевірки й інше.

Адміністрування податків в Україні й інформування платників відбувається через електронні сервіси, що розміщені на офіційному веб-

порталі ДПС, також, які надаються через «Єдине вікно подання електронної звітності», Call-центр й контакт-центр.

«У зв'язку з оголошенням в Україні воєнного стану Державна податкова служба рекомендує використовувати електронні сервіси – Єдине вікно та Електронний кабінет.

Єдине вікно. Тут можна формувати та подавати звітність. Сервіс розміщений на веб-порталі ДПС у розділі «Головна / Електронна звітність / Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності».

Електронний кабінет. Вхід до Електронного кабінету здійснюється за адресою: cabinet.tax.gov.ua, а також через офіційний веб-портал ДПС.

У особистій частині «Електронного кабінету» платник має можливість:

- відправити до будь-якого контролюючого органу листа в електронному вигляді (меню «Листування з ДПС»);
- доступ до особистої інформації, зокрема реєстраційних та облікових даних (меню «Облікові дані»), даних інтегрованих карток (меню «Стан розрахунків з бюджетом»), переліку отриманих документів та поданої звітності платника податків (меню «Вхідні/вихідні документи»);
- переглянути стан розрахунку з бюджетом (меню «Стан розрахунків з бюджетом»);
- отримати витяг щодо стану розрахунків з бюджетами та цільовими фондами за даними органів ДПС, надіславши запит на його отримання;
- отримати довідку про відсутність заборгованості з платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи;
- надіслати запити на отримання інформації, заяви на реєстрацію платником окремих податків, отримати витяги з реєстрів;
- створювати та надсилати електронні документи: податкової та статистичної звітності, звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– скористатися іншими електронними сервісами та отримати корисну інформацію» [44].

У 2017 році інформаційно-телекомунікаційної система «Електронний кабінет» була створена на базі вже існуючого електронного сервісу «Електронний кабінет платника». Кабінет складається з функціональних частин: приватна (особистий кабінет) частина й відкрита частина (загально-доступна). «Для забезпечення взаємодії засобами Електронного кабінету в приватній частині (особистий кабінет), яка є індивідуальною персоніфікованою веб-сторінкою користувача, платник податків здійснює електронну ідентифікацію з використанням єдиного цифрового підпису відповідальних осіб платника (директора, бухгалтера, осіб, які мають право підпису), наданого будь-яким акредитованим центром сертифікації ключів відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис». Приватна частина (особистий кабінет) Електронного кабінету забезпечує надання платнику податків послуг, перелік яких передбачено Податковим кодексом України» [44].

З 2017 року діє функція автоматичного відшкодування ПДВ для експортерів, яка передбачає безумовне відшкодування накопиченої суми податкового кредиту з ПДВ на банківський рахунок платника податку. З 1 липня 2017 року ПДВ можна сплачувати лише через електронні рахунки, зареєстровані в системі електронного управління ПДВ, а не через банківські рахунки.

Таким чином, основним механізмом запровадження СЕА ПДВ було «встановлення дієвого одночасного онлайн контролю відразу за усіма платниками податку та аналіз емітованих ними податкових накладних (ЕПН). Робоча гіпотеза: забезпечення транспарентності ланцюжків – процесів постачання товарів і послуг між контрагентами - дасть можливість податковим органам усунути з ланцюжка поставок «податкові ями», «конверти» та «скрутки»» [45].

При цьому для реєстрації податкової накладної платник податку повинен мати достатній обсяг податкового кредиту, підтвердженого зареєстрованою в реєстрі податковою накладною, або ПДВ, сплаченого при імпорті товарів. У разі недостатності суми кредиту платник поповнює обліковий запис електронної податкової системи за рахунок власних коштів. Зареєстровані податкові накладні надають право на податковий кредит, і на підставі податкової декларації, відповідно до зазначеної в ній суми, або з рахунку в електронній системі управління, податок буде перераховано до бюджету, або, навпаки, ПДВ буде вилучено з бюджету та повернено на поточний рахунок.

З розвитком інформаційних технологій зростає і соціальний попит людей на доступні, швидкі й якісні послуги. Податкові органи так як і підприємства мають використовувати у своїй діяльності нові потоки даних і підтримувати постійний зв'язок з платниками податків для цілей податкового контролю та надання платникам податків персоналізованих послуг.

У подальшому необхідно оновлювати технічне забезпечення для введення Єдиного рахунку, що дасть змогу зменшити фінансові затрати не лише для адміністрування ПДВ, але й ін. податків, також відчинить нові можливості для платників й полегшить їх діяльність в сфері оподаткування. Таким чином, основний напрям вдосконалення системи адміністрування податку на додану вартість полягає в поліпшенні, оновленні чи використанні інформаційних технологій, які дозволять ефективно та стабільно адмініструвати й прогнозувати ПДВ й полегшать діяльність як платників податків, так і податкових органів.

2. Оцінка податкових ризиків модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні

Згідно з п.14.1.221 Податкового кодексу України, ризик є ймовірністю недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань та невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким здійснюють контролюючі органи [9].

Ми погоджуємося з фахівцями, які досліджують податкові ризики з погляду всіх суб'єктів податкових відносин. Наприклад, О. Десятюк «визначає податковий ризик як можливість виникнення негативних економічних наслідків через неефективність побудови і функціонування податкового механізму, тактик і стратегій оподаткування, а також порушень у сфері оподаткування» [1, с. 356].

Н. Левченко та А. Песеукова визначають податкові ризики як можливі загрози для всіх суб'єктів податкових правовідносин [23, с. 220], а Т. Циркунова і М. Мігунова як загрози для суб'єкта податкових відносин втратити фінансові чи інші кошти, пов'язані з процесом оподаткування [31, с. 49].

Податковий ризик є одночасно об'єктивним і суб'єктивним явищем. Об'єктивність полягає у тому, що він існує відповідно до об'єктивних категорій економіки, таких як конфліктність, невизначеність, недостатня інформація на момент управлінського рішення. Суб'єктивність обумовлюється участю реальних людей (державних службовців, бізнесменів, керівників, населення тощо) з їх досвідом, менталітетом, психологією, інтересами, поведінкою та схильністю до ризику.

Рівень компенсації ПДВ в Україні залежить від кількох чинників:

- характеру економіки, наприклад, у якій мірі інвестиції створюють надлишкові кредити з ПДВ, розвитку експортних галузей та частки оподатковуваних операцій з нульовими ставками;
- системи ПДВ, яка діє в країні, зокрема різних ставок;

- рівня податкової культури – поведінки платників податків щодо дотримання податкових зобов'язань та масштабу шахрайства з ПДВ;
- діяльності податкових органів (рівня корупції, здатності виявляти та запобігати шахрайства з ПДВ).

Один з найвпливовіших чинників, що визначає обсяг компенсації ПДВ в країні, є управління податковими ризиками. Управління податковими ризиками є важливим елементом діяльності модернізованих податкових органів під час перевірки правомірності заявлених сум платниками для бюджетної компенсації. Воно допомагає передбачити та попередити випадки незаконного повернення коштів з бюджету недобросовісними платниками.

Глобалізаційні процеси, зокрема збільшення експортно-імпортних операцій і ускладнення схем руху ПДВ між контрагентами та платниками, поширення фіктивного кредиту з ПДВ та тривалий процес повернення коштів з бюджету платникам впливають на механізм компенсації ПДВ та породжують різні податкові ризики. Тому одним із головних завдань податкових органів на сьогодні є розробка системи управління ризиками адміністрування податку на додану вартість.

Отже, класифікація ризиків механізму адміністрування податку на додану вартість в Україні може бути представлено у вигляді, як показано у таблиці 2.

Згідно з методологією оцінки адміністрування податків, розробленою Міжнародним валютним фондом, ризики механізму бюджетного відшкодування податку на додану вартість слід поділити на дві групи:

- Перша група – це ризики недотримання (порушення) податкового законодавства, які виникають через неповну та недостовірну інформацію у податковій звітності платників податків, а також через використання різних схем з метою отримання від'ємного значення декларацій для бюджетного відшкодування.

– Друга група – це інституційні ризики, які пов’язані зі здатністю податкових органів виконувати свої функції і досягати цілей, пов’язаних з правомірним бюджетним відшкодуванням.

Таблиця 2

Ризики механізму адміністрування податку на додану вартість в Україні

<i>(з боку платників податків)</i> Ризики недотримання податкового законодавства	<i>(з боку податкових органів)</i> Інституційні ризики
Ризик штучного утворення від’ємного значення	Витік конфіденційної податкової інформації про платників
Ризик здійснення порожніх операцій «перегін сум ПДВ по ланцюгах»	Можливість надання неправомірних послуг контролюючим органам
Ризик достовірності фактичного розрахунку з постачальниками	Небезпека втрати функціонування апаратного та програмного забезпечення ІТ-системи
Ризик здійснення операцій, нехарактерних для виду діяльності підприємства	Слабка взаємодія органів ДПС з іншими контролюючими органами - учасниками механізму бюджетного відшкодування
Ризик зниження податкових зобов’язань	Неправомірне заблокування накладних у ЄРПН

Джерело: [22]

Інституційні ризики є основними, коли здійснюється повернення грошових надходжень з бюджету для платників податків. Органи ДПС самостійно визначають термін повернення коштів платнику. Це може створювати ризик тиску й маніпуляцій на платників з боку органів ДПС для пришвидшення повернення заявлених сум.

В результаті, є необхідність введення у механізм відшкодування автоматичних інструментів, які дозволять сумлінним платникам автоматично отримувати бюджетне відшкодування без впливу податкових інспекторів.

Отже, оцінка податкових ризиків модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні включає в себе аналіз і ідентифікацію потенційних проблем та небезпек, які можуть вплинути на ефективність і результати модернізації.

Основні ризики, які можуть виникнути під час модернізації системи адміністрування ПДВ української системи податкового адміністрування включають:

- Політичні ризики: зміни влади та податкової політики можуть призвести до змін в правилах і процедурах адміністрування ПДВ, що вплине на планування та виконання модернізації.

- Технічні ризики: нестабільність апаратного та програмного забезпечення, проблеми з інтерфейсом та зв'язком між різними модулями можуть спричинити затримку в реалізації та неполадки під час експлуатації системи.

- Юридичні ризики: некоректна інтерпретація законодавства про ПДВ, проблеми зі збором необхідної документації та регуляторного контролю можуть призвести до великих штрафів і судових процесів.

- Фінансові ризики: некоректна оцінка бюджету модернізації, затримки у фінансуванні, витрати на навчання персоналу та інші фінансові небезпеки можуть заблокувати або уповільнити процес модернізації.

- Організаційні ризики: недостатні знання та навички персоналу, неготовність адміністративних органів до змін, проблеми з комунікацією та координацією можуть створювати перешкоди для успішної реалізації модернізації.

Для зменшення податкових ризиків модернізації системи адміністрування ПДВ рекомендується провести детальний аналіз потенційних небезпек, розробити та впровадити план мінімізації ризиків, провести консультації з експертами та заінтересованими сторонами, забезпечити належну підготовку персоналу та проводити систематичний моніторинг та оновлення системи після завершення модернізації адміністрування ПДВ.

3. Вплив стейкхолдерів на формування системи електронного адміністрування податку на додану вартість

Головними учасниками механізму адміністрування ПДВ є група державних органів та платники податків. Проте, важливу роль у функціонуванні механізму відіграє не окремі державні органи, а їх взаємодія та взаємозалежність.

До групи державних органів, що беруть участь у реалізації механізму електронного адміністрування ПДВ, належать Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України, Міністерство фінансів України.

На рис. 1 наведемо напрями взаємодії органів адміністрування ПДВ та формування Реєстру заяв про суми бюджетного відшкодування ПДВ.

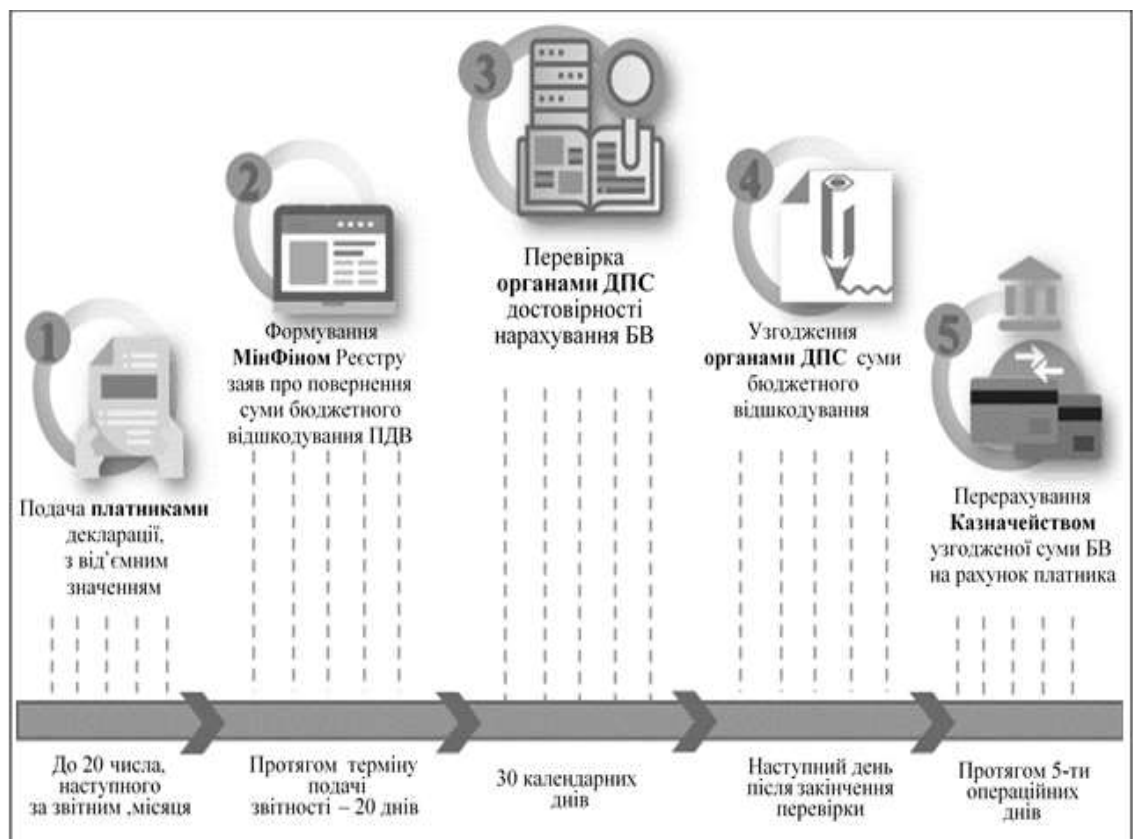


Рис. 1. Взаємодія органів адміністрування ПДВ та формування Реєстру заяв про суми бюджетного відшкодування ПДВ [44]

Загалом, дійсне податкове законодавство обмежує реальні методи стягнення платниками ПДВ заявлених грошових коштів [5].

Отже, вплив стейкхолдерів на формування системи електронного адміністрування податку на додану вартість визначимо у табл. 3.

Таблиця 3

**Вплив стейкхолдерів на формування системи електронного
адміністрування ПДВ**

Стейкхолдери	Вплив на формування системи електронного адміністрування ПДВ
Уряд	Уряд має великий інтерес у забезпеченні ефективності та точності збору податків на додану вартість. Впровадження електронної системи адміністрування дозволяє уряду збирати дані в реальному часі, автоматизувати процеси обліку та звітності, а також зменшити можливість корупції та уникнення оподаткування
Платники податків	Платники податків, особливо малий та середній бізнес, також мають інтерес у простоті та зрозумілості процесу адміністрування податку на додану вартість. Електронна система дозволяє спростити та автоматизувати процеси подачі декларацій, сплату податку та звітності, що полегшує бізнес-процеси та зменшує адміністративні витрати
Податкові органи	Податкові органи мають інтерес у забезпеченні ефективної системи адміністрування податку на додану вартість. Електронний адміністративний процес дозволяє автоматизувати процеси перевірки, контролю та нагляду, забезпечуючи більш точні та швидкі результати
Податкові консультанти та професійні комерційні організації	Податкові консультанти та професійні комерційні організації мають інтерес у гарантуванні правильного та ефективного адміністрування податку на додану вартість. Впровадження електронної системи дозволяє автоматизувати процеси обліку, звітності та контролю, що полегшує роботу податкових консультантів та покращує якість послуг, які вони надають своїм клієнтам.

Джерело: розроблено автором самостійно

Ураховуючи інтереси цих стейкхолдерів, важливо враховувати різноманітні потреби та забезпечувати їхню участь у процесі розробки та впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

4. Стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість

За умов податкової гармонізації й глобалізації у світі податковий процес набуває безперервного руху, оскільки цілі і пріоритети держав впливають на нього через зовнішні та внутрішні чинники, що неодмінно призводять до відповідних фінансових трансформацій.

Основні фактори модернізації податкового адміністрування та критерії оцінки їх ефективності (отримані на основі аналізу напрямів вдосконалення збору та адміністрування податків в Австралії, Данії, Великобританії, Швеції, Франції, США) згруповані в табл. 4 [9].

Таблиця 4

Основні чинники модернізації податкового адміністрування й критерії оцінювання їх ефективності

Основні чинники модернізації податкового адміністрування	Критерії оцінювання їх ефективності
Постійне поліпшення податкової культури	Збільшення податкового надходження
Посилення результативності діяльності податкових установ	Економія коштів на функціонування податкових органів
Оптимізація способів співпраці з платниками податків	Заощадження витрат на контроль дотримання податкового законодавства
Підвищення компетентності працівників в податкових органах	Зменшення штату працівників, підвищення якості надання послуг

Джерело: розроблено автором самостійно

Результатом діяльності будь-якої системи є її економічна ефективність. Ця ефективність зазвичай відображає суспільну користь, продуктивність або інші позитивні ознаки системи або явища. «Питання про ефективність національної системи адміністрування ПДВ має особливе значення, оскільки стосується всіх суб'єктів фінансових та економічних відносин, як на рівні країни, так і в міжнародних бізнес-стосунках. Це питання особливо важливе, оскільки від ефективності системи адміністрування залежить як фінансова безпека держави і бізнесу, так і моральні настрої в суспільстві» [25].

Державна податкова служба України, що була створена недавно, є абсолютно прозорою, сучасною і технологічно розвинутою податковою службою, яка надає зручні й якісні послуги для платників і ефективно адмініструє податки, збори та платежі, проявляючи нульову терпимість до корупції.

Стратегічні цілі Державної податкової служби України «на період з 2022 по 2024 роки включають:

- Ефективне управління діяльністю.
- Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів.
- Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри в суспільстві.
- Боротьба з ухиленням від оподаткування шляхом впровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів.
- Формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди» [3].

Отже, для реформування системи контролюючих органів України має бути присутня діяльність, що спрямована на вдосконалення діяльності й оптимізацію її структури маючи на меті збільшення рівня свобод платників податків та забезпечення прав, наповнення бюджету, посилення боротьби зі злочинністю та корупцією й зниження рівня тіньової економіки.

Стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість, на нашу думку, мають наступний зміст:

- Забезпечення максимального обсягу податкових надходжень з ПДВ шляхом проведення вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ.
- Створення прозорого механізму оподаткування, що сприяє зниженню адміністративних витрат для платників ПДВ.
- Запровадження ефективної системи моніторингу та аналізу платників ПДВ з метою запобігання шахрайства та зловживань.

- Підвищення податкової грамотності платників ПДВ щодо правил та обов'язків оподаткування, а також надання їм необхідних консультаційно-роз'яснювальних послуг у виконанні податкових зобов'язань.

- Розвиток інформаційних технологій та електронних сервісів для спрощення процесу подання податкової звітності та сплати ПДВ, а також для поліпшення співпраці між контролюючими органами та платниками ПДВ.

- Зменшення адміністративного тиску на платників ПДВ шляхом спрощення процедур реєстрації, декларування та сплати податків.

- Забезпечення ефективного співробітництва з міжнародними організаціями й ін. країнами задля обміну досвідом, виявлення шахрайських схем та уникнення податкових зловживань.

- Постійне вдосконалення системи аудиту та перевірок платників ПДВ з метою виявлення податкових порушень та сприяння їх покаранню.

- Запровадження прозорості та ефективної системи розгляду скарг та апеляційних скарг платників ПДВ з метою забезпечення справедливості та захисту їх прав.

- Постійне вдосконалення законодавства щодо ПДВ з метою його адаптації до змін у суспільно-економічних умовах та гармонізації з міжнародними стандартами.

5. Фіскальні ефекти системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні

Фіскальні ефекти системи електронного адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) в Україні можна розглядати з кількох аспектів.

1. Зниження податкових ризиків.

Електронна система адміністрування ПДВ дозволяє автоматизувати процеси збору, контролю та обліку податкової інформації, що знижує ризик виникнення помилок або випадків податкового ухилення. Це допомагає забезпечити більш точний та ефективний контроль за використанням ПДВ і підвищує дохідність бюджету.

2. Зменшення витрат на адміністрування.

3. Підвищення прозорості та контролю.

Електронна система адміністрування ПДВ надає можливість контролювати податкові операції в реальному часі. Це сприяє підвищенню прозорості та переконливості даних, а також забезпечує ефективний контроль з боку податкових органів. Також, більш точна та швидка інформація допомагає виявити та припинити податкові шахрайства та зловживання.

4. Покращення бізнес-клімату.

Електронне адміністрування ПДВ сприяє спрощенню процедур звітності та сплати податків, що позитивно впливає на бізнес-клімат в країні. Швидке та зручне подання звітності здатне залучити більше інвесторів та сприяє розвитку підприємництва.

5. Зниження тіньової економіки.

Електронне адміністрування ПДВ збільшує можливості контролю та узгодженості податкових операцій, що допомагає знизити рівень тіньової економіки. Це сприяє зростанню обсягів легальних податкових надходжень і покращенню соціально-економічного розвитку країни.

Поглянемо на динаміку ПДВ при формуванні державного бюджету у складі податкових надходжень (рис.4.1.).

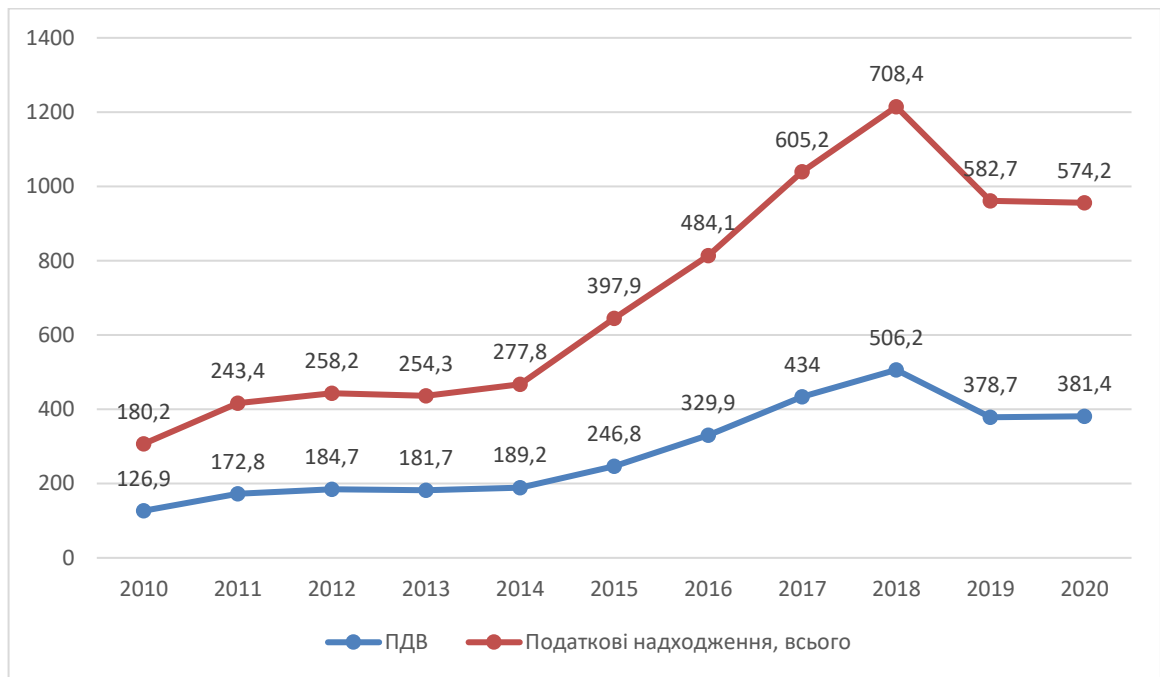


Рис. 5.1. Динаміка ПДВ у структурі податкових надходжень, 2010 – 2020 рр., млрд грн

Джерело: побудовано автором на підставі [12].

В 2019 році відбулось зниження надходжень ПДВ до держбюджету у порівнянні із 2018 роком. 2019 рік – 379 млрд. грн., що на 128 млрд. грн. або на 25,2 % менше, аніж у 2018 році. У 2018 році надходження ПДВ до бюджету складали 506 млрд. грн. це на 72 млрд. грн. або на 16,5 % більше, аніж у 2017 році – 434 млрд. грн.. Отже, охарактеризувавши динаміку ПДВ, 2010 – 2020 рр., нам відомо, що від 2010 р. до 2018 р. прослідковується тенденція підвищення податкових надходжень у тому числі ПДВ до бюджету. Періоду із 2018 р. по 2020 р. характеризується зменшенням податкових надходжень. Підвищення суми ПДВ спостерігається у процесі формування дохідної частини державного бюджету з початку впровадження СЕА ПДВ.

На сьогодні електронними сервісами ДПС активно користуються 3,2 млн платників. Вагому частину з них складають громадяни й фізичні особи-підприємці (ФОПи) (80%).

Проблема ПДВ в Україні полягає в солідарній відповідальності для усіх постачальників-покупців. Оскільки ПДВ справляється на всіх етапах виробництва товару, несплата або шахрайство одного контрагента впливає на всіх інших учасників ланцюжка. Зростання шахрайства та непокараність фіктивних постачальників призводило до перекидання відповідальності на чесних контрагентів, зменшення їхніх обігових коштів, а також до застосування адміністративних покарань та судових перегонів.

Такий механізм сплати ПДВ є типовим для багатьох країн, включаючи країни ЄС, але в Україні проблема ухилення від сплати ПДВ перетворилася на нелегальну індустрію. За роки існування ПДВ в Україні сформувалися тіньова «ПДВ-економіка» з власним ринком, попитом, пропозицією, курсом та бенефіціарами. Замість контролю з боку держави, система сплати ПДВ спонукала платників ухилятися від його сплати.

Схеми ухилення від ПДВ з'явилися одночасно з введенням ПДВ в 90-х роках XX століття. Спеціальні контрагенти, які діяли під захистом державних органів, створювали фіктивний податковий кредит шляхом укладання угод про продаж послуг й товарів, що будуть лише на папері, без дійсного виконання. Ці угоди отримали назву «безтоварних». З часом ринок схемного податкового кредиту був монополізований, і ціна послуг зросла з 5-6 % (нелегальних) від суми кредиту до 11-12 %.

Аналогічна ситуація із ПДВ спостерігалась і в країнах ЄС та була названа «карусельним шахрайством» (від англ. «carousel fraud»), у випадку, якщо одна із компаній в ланцюгу постачання товарів, збираючи суми податку, нарешті зникла, не перераховуючи податок до бюджету, але залишаючи право на бюджетне відшкодування для своїх контрагентів-партнерів [2, 3, 11].

Та якщо задля боротьби з «карусельним шахрайством» країни ЄС використали метод нарахування зворотного ПДВ для галузей економіки з високим ризиком[4, 11], то Україна разом з Перу, Бразилією й іншими країнами Латинської Америки вибрала шлях впровадження з податку на додану вартість електронної емісії ПН.

Іншою причиною низької ефективності ПДВ є великий рівень тіньової економіки України – 40-45% ВВП. Саме це і є наслідком дискреції за думкою більшості експертів, в сенсі застосування податкового законодавства але вибірково, надмірної концентрації функцій, частих змін у ньому й обов'язків у податкових органах, нераціонального адміністрування та невідшкодування ПДВ експортерам, надання необґрунтованої, навіть корупційної підтримки окремим платникам.

Тому усунення корупційної складової, покращення процесів адміністрування податку через його цифрову трансформацію, припинення надмірного і некоректного впливу чиновників податкової служби може мати позитивний вплив на податкові надходження від ПДВ, зменшення тіньової економіки, поліпшення інвестиційного клімату тощо.

Окремі процедури електронного адміністрування ПДВ було запроваджено в Україні у 2012 році згідно ст. 201 Податкового кодексу. Великі платники податків створювали конкретні реєстри податкових накладних, що реалізовувались на суму продажу товарів більше 10 тис грн з електронною реєстрацією. Загалом, такий підхід відповідав світовій практиці поетапного впровадження цифрового формату сплати ПДВ, коли спочатку апробування відбувалося для певної групи платників. Однак, він не мав значного впливу на додаткові надходження податків до бюджету, тому мало місце прийняття рішення про запуск цілої електронної системи СЕА ПДВ.

Пілотна СЕА ПДВ була запущена в Україні поетапно: із 2014 р. для окремих груп платників податків, із 01.01.2015 до 01.07.2015 рр. – у тестовому режимі; з 01.07.2015 р. – для великих платників, із 01.01.2016 р. – на постійній основі для всіх підприємств та приватних підприємців [44].

СЕА ПДВ, організована на центральному рівні ДПС, «забезпечує автоматичний облік платників податків: сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), та розрахунків коригування до них; сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України; сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН» [27].

Одночасно СЕА ПДВ не внесла кардинальних змін до загальних принципів сплати ПДВ, встановлених Податковим кодексом України. Коло платників ПДВ визначають норми Кодексу, базу й об'єкт оподаткування, підходи щодо формувань податкового кредиту й податкових залишилися незмінними.

Починаючи з квітня 2017 року, введена можливість автоматичного відшкодування ПДВ для експортерів. Ця опція передбачає безумовне повернення накопичених сум ПДВ на рахунки в банку платників податку. З 1 липня 2017 року оплата ПДВ відбувається тільки з електронного рахунку, який обліковується в системі електронного адміністрування ПДВ, а не з банківського рахунку.

Основним механізмом впровадження цієї системи було встановлення одночасного онлайн контролю за всіма платниками податку та аналізування їхніх податкових накладних. Очікується, що забезпечення прозорості ланцюжків постачання товарів і послуг між контрагентами дозволить податковим органам запобігти зловживанням і ухилянням від сплати податку.

Серед експертів з питань «податкової політики вже декілька років ведуться дискусії щодо ефективності СЕА ПДВ та системи депонування коштів на спецрахунках. Частина експертів вважають, що запровадження такої системи сприяло ефективній боротьбі з ухилянням від сплати ПДВ та інших податків і привело до зменшення їх оптимізації. У табл. 3 наведено

інформацію про відшкодування ПДВ з державного бюджету. Інші експерти вважають, що система неефективна, адже за різними оцінками, рівень тіньової економіки України за останні роки становить 40–45 % від ВВП – це найвищий показник серед європейських країн» [40].

Із даних таблиці 5.1. видно, що з'явилась можливість зниження зарахованих сум, що враховується на рахунок платника, з метою зниження податкового зобов'язання, що пов'язано із запровадженням СЕА ПДВ. Порівнюючи 2022 та 2021 роки, то у 2022 р. кількість відмов на рахунках платників підіищилась.

Таблиця 5.1

**Обсяги відшкодування ПДВ з державного бюджету в 2020–2022
рр., млн грн**

Показники		2020	2021	2022
Залишок сум, заявлених до відшкодування на початок періоду (року)		28705,5	27393,4	18281,4
Відшкодування, виплачені у грошовій формі		151901,2	143108,6	159701,1
Зараховані суми, заявлені на рахунки платників, у зменшення податкових зобов'язань		267,9	44,2	176,4
Відхиленні суми, заявлені до відшкодування на поточний рахунок		2346,9	2341,9	2749,9
Нові суми, заявлені до відшкодування на рахунок платника		152801,0	136320,4	165518,0
Залишок сум, заявлених до відшкодування на кінець періоду	усього	27393,4	18281,4	23196,8
	у тому числі неврегульовані суми, заявлені до відшкодування ПДВ, які було подано раніше ніж за 74 дні до завершення періоду	584,0	519,0	119,0

Джерело: зведено автором на підставі [32].

Електронне адміністрування податку позитивно позначилось на сумах заборгованості (скоротилися) за вимогами про відшкодування. В 2022 р. показник зменшився на 79,6 % (465 млн грн) у порівнні з 2020 р..

Нова електронна система ставить перед платниками податків ряд обмежень та ускладнень, таких як супровід баз даних, збереження інформації, конвертування документації з ПДВ в цифровий формат, а також ризик блокування податкової накладної, що може призвести до втрати контрагента.

Варто пам'ятати, що ПДВ є фіскальним інструментом, який стає рівномірним і нейтральним тільки після того, як товар або послуга продані кінцевому споживачу. Протягом всього процесу виробництва і реалізації товарів підприємства несуть відповідальність за сплату авансового ПДВ за рахунок своїх власних обігових коштів.

Динаміку впровадження електронної системи адміністрування ПДВ в Україні можна побачити в табл. 5.

Таблиця 5.2

Динаміка показників ефективності СЕА ПДВ в Україні у 2015-2022 роках(2015-2022рр.)

Показник	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2021 р.	2022 р.
Кількість платників ПДВ, тис. осіб	233,0	245,2	241,4	272,4	278,1
Платники ПДВ, які емітували ЕПН в системі, тис. осіб	203,1	206,4	216	234,8	242,6
У відсотках до зареєстрованої кількості	87,2%	84,2%	89,5%	86,2%	87,2%
Кількість ЕПН, що зареєстровані в системі, млн. од	232,1	226,3	219,7	234,9	248,5
Кількість ЕПН на суму ПДВ 10 тис грн і більше, що зареєстровані в системі, млн од	8,55	10,96	13,44	15,6	-
У відсотках до загальної кількості ЕПН	3,7%	4,8%	6,1%	6,6%	-

Загальна сума ПДВ в ЕПН, млрд.. грн	982,7	1288,0	1434,8	1729,9	1831,4
Надійшло до бюджету ПДВ від операцій на внутр. ринку, млрд.. грн	107,4	148,5	183,5	210,8	240,8
У відсотках до емітованих сум ПДВ за ЕПН	10,9%	11,5%	12,8%	12,2%	13,1%

Джерело: розроблено автором самостійно [38]

На початок 2023 року в СЕА зареєстровано 242,6 тисяч платників ПДВ, що порівняно з 206,4 тисячами у 2016 році. У цей період були виписані та зареєстровані 1161,5 мільйонів ЕПН на суму 7266,8 мільярдів гривень ПДВ. Із них, 48,5 мільйонів накладних містять суму ПДВ вище 10 тисяч гривень.

Варто зазначити, що не всі платники ПДВ реєстрували ЕПН в системі – їхня кількість становила лише 84,2-89,5% від загальної кількості зареєстрованих платників податку, ураховуючи новостворених, недіючих, у стадії ліквідації, банкрутства тощо.

Цей аналіз свідчить про нерозкритий потенціал ПДВ від операцій на внутрішньому ринку, оскільки у 2021 році лише 12,2% від емітованих ЕПН, або 210,8 мільярдів гривень податку надійшло до державного бюджету України, а в 2022 році – 13,1% або 240,8 мільярдів гривень.

6. Європейські орієнтири становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні

Історія становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в ЄС почалася в кінці 20-го століття і по сьогоднішній день продовжує розвиватися і удосконалюватися.

Перші кроки в напрямку електронного адміністрування ПДВ були зроблені в 1993 році, коли ЄС прийняв Розпорядження Ради ЄС про встановлення єдиного митного тарифу та Загальної системи преференцій (GSP), а також прийняв ПДВ-директиву. Ці регуляторні акти передбачали обов'язкове використання електронного адміністрування ПДВ для спрощення та автоматизації процесу збору податку.

У 2004 році ЄС запровадив систему Єдиного реєстру податкових платників (VIES), яка була спрямована на полегшення та контроль обліку та звітності щодо переміщення товарів і послуг між країнами ЄС. Та ж сама система є основою для моніторингу електронних торгівлі у рамках ЄС.

З 2010 року ЄС активно працює над впровадженням системи електронного обліку та звітності щодо ПДВ, відомої як Єдина цифрова виписка (SDE). SDE створена для спрощення процесу звітності та зменшення обсягу паперової роботи для бізнесів у рамках ЄС. Ця система дозволяє підприємствам здійснювати звітність про ПДВ за допомогою електронних засобів, зокрема, шляхом заповнення електронних форм та відправки їх до відповідних податкових органів.

У 2015 році ЄС прийняв нову директиву про електронну торгівлю, яка розширює обсяг застосування електронного адміністрування ПДВ. Згідно з цією директивою, види бізнесу, що здійснюють електронну торгівлю, мають реєструватися відповідно до ПДВ в країні замовника та сплачувати ПДВ в цій країні, незалежно від свого місцезнаходження.

На сьогоднішній день, електронне адміністрування ПДВ в ЄС продовжує розвиватися, зокрема, через впровадження нових технологій та

ініціатив щодо спрощення та автоматизації процесу. Один із найважливіших кроків у цьому напрямку було введення системи єдиного вікна, яка дозволяє підприємцям здійснювати звітність по ПДВ лише в одній країні, незалежно від того, в якій країні вони мають зареєстровану діяльність.

Також, впровадження електронного адміністрування ПДВ включало в себе створення електронних порталів, де підприємці можуть подавати звіти та сплачувати податки в електронному форматі. Це значно спрощує процедуру подання звітності та зменшує ризик помилок.

Додатково, в ЄС дедалі більше уваги приділяється розробці та впровадженню інноваційних технологій, таких як штучний інтелект, блокчейн та інші, які можуть полегшити та автоматизувати процес адміністрування ПДВ. Наприклад, використання штучного інтелекту може допомогти виявити потенційні порушення податкового законодавства та забезпечити більш ефективну контрольну діяльність.

Нижче наведено деякі інноваційні технології, які впроваджуються в адмініструванні ПДВ в ЄС:

- Електронне подання декларацій.

Багато країн ЄС вимагають електронного подання декларацій про ПДВ. Це дозволяє швидкіше обробляти декларації, зменшує ймовірність помилок і спрощує процедуру подання.

- Електронні системи обліку.

Використання електронних систем обліку дозволяє автоматизувати процеси збору і аналізу даних ПДВ. Це допомагає зменшити ризик підміни даних або зловживання.

- Реєстратори контролю.

Деякі країни ЄС вимагають використання спеціальних електронних реєстраторів контролю для реєстрації операцій з ПДВ. Ці реєстратори автоматично передають дані до податкових органів, що спрощує процес подання звітів і контролю.

Системи обліку в режимі реального часу.

Деякі країни впроваджують системи обліку ПДВ в режимі реального часу, за допомогою яких транзакції з ПДВ реєструються митницею або податковим органом в режимі онлайн. Це дозволяє забезпечити більш точну і швидку обробку даних.

Електронна звітність.

Деякі країни вимагають електронного подання звітів про ПДВ. Це дозволяє податковим органам швидко і ефективно аналізувати дані і здійснювати необхідні перевірки.

Аналітика даних.

Застосування інноваційних аналітичних інструментів допомагає податковим органам виявляти незвичайні патерни і шахрайство з ПДВ. Аналітичні інструменти дозволяють виявляти надмірну знижку, спроби ухилення від оподаткування та інші порушення.

У результаті цього розвитку, електронне адміністрування ПДВ в ЄС стає все більш швидким, простим та надійним процесом, що сприяє покращенню керованості та зменшенню ризиків податкових шахрайств. Впровадження нових технологій дозволяє підприємцям ефективніше виконувати свої податкові обов'язки та зосередитися на розвитку свого бізнесу.

Становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні може базуватися на кращих практиках та орієнтирах країн Європейського Союзу, які вже успішно впровадили цей процес. Деякі з них включають:

- Централізована система реєстрації та подання декларацій.

Україна може вибрати модель, де всі платники ПДВ обов'язково реєструються в єдиній базі даних та подають декларації за допомогою електронних каналів зв'язку.

- Електронний процес моніторингу.

Впровадження системи електронного моніторингу може допомогти забезпечити ефективний контроль за оподаткуванням ПДВ. Ця система може

включати автоматичне співставлення реєстраційних даних платників ПДВ та їх звітності, детальну аналітику фінансових операцій та виявлення потенційного відмивання коштів.

- Електронне видача рахунків та електронний обмін даними.

Упровадження електронної видачі та обміну рахунками на базі стандарту Європейського союзу може допомогти забезпечити прозорість та зручність для платників ПДВ.

- Автоматичне повернення ПДВ.

Україна може впровадити систему автоматичного повернення ПДВ для забезпечення швидкого та ефективного процесу повернення витрат платникам ПДВ.

- Захист від шахрайства.

Використання електронних та автоматизованих систем може допомогти виявити та запобігти шахрайству в оподаткуванні ПДВ, таким як подавання неправдивої інформації про звітність або махінації з відшкодуванням ПДВ.

Ці орієнтири можуть слугувати моделлю для становлення електронного адміністрування ПДВ в Україні та допомогти ускладнити корупційні практики та забезпечити більшу ефективність та прозорість процесу оподаткування.

7. Бар'єри ефективності роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні

Постійне збільшення надходжень до бюджету за рахунок коштів платників податків не означає, що ми маємо налагоджену систему управління, а також не означає, що платники податків достатньо розуміють податкову сферу.

Для більшості платників податків щомісячні податкові платежі та штрафи за порушення податкового законодавства є тягарем. Деякі люди навіть не розуміють, чому вони отримують поштою великі податкові повідомлення. Дехто не встигає за постійними змінами законодавства (зокрема тими, що відбулися під час карантину). Деякі люди просто не розуміють, куди йдуть їхні гроші і навіщо.

Виходячи з цього, погіршилися стосунки між платниками податків та податковими органами, з'явилася недовіра платників податків як до регулятора, так і до самої країни.

Проблемою залишається неподання (або несвоєчасне подання) посадовими особами (засновниками) юридичної особи інформації про призначення чи зміну головного бухгалтера або керівника. При виникненні непорозумінь між податковим органом і платником податків (юридичною особою) необхідно знайти посадову особу, яка зможе надати роз'яснення з цього питання. Розпочати роботу з визначення місця проживання чи місцезнаходження засновника (головного бухгалтера чи керівника).

Проблема також і в тому, що «державні реєстратори не є єдиними суб'єктами, які здійснюють державну реєстрацію як юридичних, так і фізичних осіб, що призводить до втрати певної частини інформації про факти державної реєстрації, оскільки така інформація не передається до податкових органів шляхом електронного обміну. Наприклад, фізичні особи, які займаються незалежною професійною діяльністю і не є при цьому суб'єктами господарювання (такі, як нотаріуси чи адвокати), не здійснюють

процедуру державної реєстрації підприємницької діяльності. Те саме стосується і юридичних осіб, які реєструються відділами Міністерства юстиції України різних рівнів, облдержадміністраціями, Міністерством внутрішніх справ України, Національним банком України та ін.» [22].

«Серед проблем технічного характеру в роботі «єдиного реєстраційного офісу» можна виділити і те, що державним реєстраторам не завжди вдається вчасно з'єднатися з головним сервером. Електронна процедура реєстрації суб'єкта господарювання проходить 3 етапи: перший раз реєстратор з'єднується для того, щоб передати занесені дані, другий – для отримання відповіді та друку свідоцтва про державну реєстрацію і третій – з метою подальшого передання електронних відомостей всім органам, які здійснюють взяття на облік даного суб'єкта. Досить часто зв'язок працює далеко не ідеально і між з'єднаннями може пройти тривалий час, іноді навіть декілька днів. Тому дата здійснення реєстрації може відрізнитися від дати подання підтверджених відомостей до органів податкової служби, що, у свою чергу, затягує процес постановки на податковий облік, створює незручності в документообороті та вимагає від податкового інспектора додаткових затрат часу» [30].

Тому, виходячи з цього, необхідно вдосконалити процес адміністрування платниками податків та повідомлення, щоб платники податків добровільно довіряли податковим органам і не ухилялися від сплати податків. Це, у свою чергу, може призвести до більших показників у наступних річних звітах.

Податковою службою України проведено опитування платників податків, в якому одним із запитань було: «Який спосіб контактування з органами ДПС ви використовуєте найчастіше?», що серед 1358 опитуваних були такі відповіді (табл. 6):

Таблиця 6

Способи контактування платників податків із органами ДПС

Спосіб контактування	Кількість платників	Відсоток
Засоби електронного зв'язку	837	61
Особисте відвідування	272	2
Пошта	19	0,1
Телефон	233	1,7
Усього	1361	99

Джерело: складено автором

Детальніше можна подивитися на діаграму (рис. 2), де чітко видно, те що більшість платників надають перевагу використанню засобів електронного зв'язку, а менший % – пошті.



Рис. 2. Способи контактування платників податків із органами ДПС

Слідуючи з цього, наступне задане питання до платників було: «При провадженні нових онлайн-сервісів ДПС яким способом отримання інформації ви б надали перевагу?» Серед 1251 опитуваних 835 платників переважно обирають сучасні мобільні додатки, а саме (табл. 7):

Способи контактування платників податків з органами ДПС за допомогою онлайн-сервісів

Спосіб отримання інформації	Кількість платників	Відсоток
Меседжери (Viber, Telegram, WhatsApp)	833	67
Повідомлення у ЕК	221	18
Електронна пошта	127	10
СМС повідомлення	31	2
ЗМІ	11	1
Соціальні мережі	13	1
Офіційний вебпортал	11	1
Усього	1247	100

Джерело: складено автором

У результаті ми бачимо, що платники отримують повідомлення через Telegram, WhatsApp, Viber тощо. Їм не підходить донесення інформації через ЗМІ, електронну пошту, електронні кабінети та офіційні портали (рис. 3).

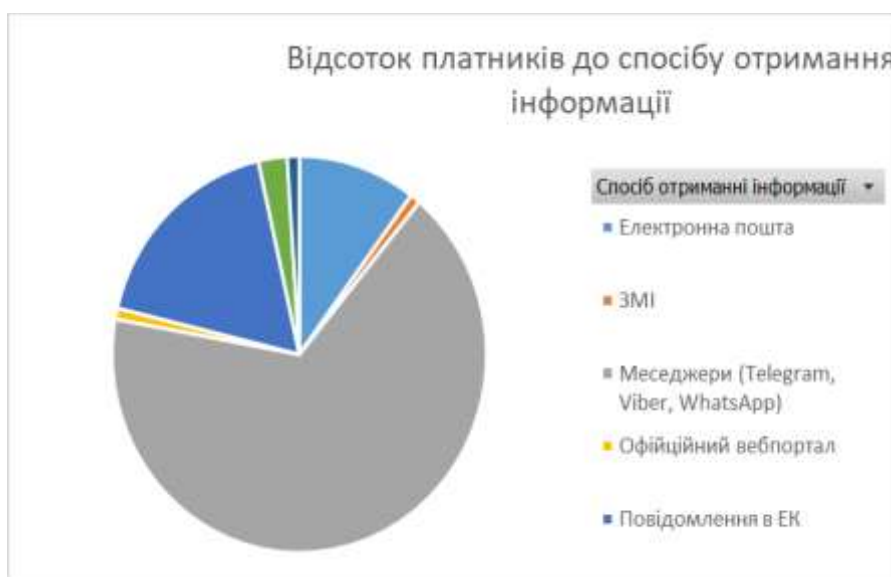


Рис. 3. Способи отримання інформації платниками податків від органів ДПС

Виходячи з цього, зрозуміло, що податківцям необхідно створити Telegram-канали, групи у Viber для публікації нових змін у податковому законодавстві.

Якщо питання інформування можна вирішити, то наступне питання – це виникнення конфліктних ситуацій між контролюючими органами й платниками податків в сфері управління платниками податків.

Стосовно порушників законодавства та застосування до штрафних санкцій, то варто конкретизувати не зовсім обґрунтований підхід з боку податкових органів. Під час застосування «штрафних санкцій, контролюючим органам треба пам'ятати:

- контроль за дотриманням податкового законодавства є основним завданням роботи контролюючих органів у сфері оподаткування;
- бюджет поповнюють тільки платники податків, а не податкові органи» [8].

Зважаючи на це, зрозуміло, що якщо підприємство закриється чи збанкрутує, поки працюють податкові органи, бюджет буде втраченим. Навіть якщо буде встановлено лише одноразове надходження великої суми до бюджету, можливість отримати податкові надходження від ліквідованого підприємства може бути втрачена.

Одним із рішень такого підходу податкових органів до штрафів можуть стати податкові зміни до законодавства, які б передбачили порядок штрафів, згідно з яким штрафи не накладатимуться, якщо порушення буде виявлено при першій перевірці. Штраф обов'язковий, але лише як письмове попередження – контролюючий орган приймає рішення про стягнення відповідної суми бюджетної заборгованості та негайне усунення відповідного порушення. Такі письмові попередження мають стосуватися не лише місця події, протоколів, а й камерального огляду. Ну а якщо платник не відреагує на це попередження, то контролюючий орган може накласти на компанію загальний штраф.

Варто зазначити, що тіньова економіка в Україні вже перетнула критичну межу – тіньовий сектор становить 30% ВВП. По-перше, така ситуація визначається внутрішнім соціально-економічним середовищем, яке створює підстави для ухилення платників податків від сплати податків

(табл. 8). Усунення цих причин стане основоположним у запобіганні податковим злочинам, включаючи ухилення від сплати податків.

Таблиця 8

Основні причини, що спонукають платників податків до ухилення від оподаткування

Причини	Зміст
1. Економічні	Значне та нерівномірне податкове навантаження; Несправедливі податкові преференції; Інфляція; Системна внутрішня економічна криза в країні; Глобальні кризові явища у фінансовому секторі; Низький рівень платоспроможності платників.
2. Соціальні	Низький рівень податкової культури та платіжної дисципліни, продовження зниження платоспроможності мешканців, загальне негативне ставлення до оподаткування, недовіра до влади.
3. Організаційні	Неефективна система адміністрування податків, неналежний професійний рівень працівників податкових органів, недостатня якість податкового нагляду, слабкий зворотний зв'язок між суб'єктами податкових відносин.
4. Правові	Незавершеність та нестабільність податкового законодавства Загальний правовий нігілізм Незнання податкового законодавства Правова незахищеність платників податків.

Джерело: складено автором

Згідно результатів роботи податкових органів можна сказати про безперервне збільшення кількості порушень законодавства, де більшу частину становить ухилення від оподаткування.

Отже, бар'єри ефективності роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні можуть включати такі фактори:

– Технічні проблеми: система електронного адміністрування може мати недоліки або недостатню функціональність, що ускладнює її ефективне використання.

– Недостатня успішність інтеграції з іншими системами: система електронного адміністрування повинна успішно взаємодіяти з іншими системами (наприклад, бухгалтерською або касовою), але можуть виникати проблеми зі сумісністю або передачею даних.

– Відсутність освіченості та навичок у користувачів: персонал, який використовує систему електронного адміністрування, може не мати достатніх знань і навичок для її ефективного використання, що може призвести до помилок або неправильного застосування системи.

– Відсутність доступу до Інтернету: для використання системи електронного адміністрування необхідний стабільний доступ до Інтернету, але деякі регіони України можуть мати обмежений або недоступний доступ до Інтернету, що ускладнює використання системи.

– Відсутність довіри до системи: деякі платники податків можуть не міцно довіряти системі електронного адміністрування через проблеми з цифровою безпекою або можливості маніпулювання даними.

– Недостатня підтримка відповідних інституцій: підтримка системи електронного адміністрування податку на додану вартість відповідними органами інституту (наприклад, Міністерством фінансів) може бути обмеженою або недостатньою, що ускладнює її розвиток та вдосконалення.

Ці бар'єри можуть впливати на ефективність роботи системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні та спотворювати збір податків. Для покращення ефективності системи необхідно вирішувати ці проблеми шляхом постійного вдосконалення технічних засобів, надання навчань та підтримки користувачам, поліпшення доступу до Інтернету.

8. Вектори розвитку системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні

На основі здійсненого аналізу зарубіжного й вітчизняного досвіду електронного адміністрування податку на додану вартість, векторами розвитку даної системи в Україні вважаємо наступні:

- Впровадження електронного розрахунку податку на додану вартість (конкретизувати, пояснити операцію) з метою зменшення можливості фінансових маніпуляцій і підводних операцій у сфері оподаткування.
- Забезпечення доступу до інформації для платників ПДВ щодо їх обов'язків, прав та порядку оподаткування.
- Впровадження системи електронних контрольних розрахунків для перевірки правильності податкових розрахунків платників ПДВ.
- Розвиток електронних сервісів для онлайн подання декларацій, сплати ПДВ і звітування перед податковою службою
- Розвиток взаємодії електронної системи адміністрування ПДВ з іншими регуляторними органами, зокрема митними та фінансовими установами, для забезпечення ефективного моніторингу та контролю за оподаткуванням.
- Підвищення свідомості та навичок платників ПДВ з використання електронних сервісів адміністрування податку на додану вартість.
- Забезпечення безпеки та конфіденційності інформації, що обробляється в електронній системі адміністрування ПДВ.
- Проведення моніторингу та аналізу ефективності електронної системи адміністрування ПДВ з метою постійного поліпшення та оптимізації її роботи.

Сьогодні в нашій державі основним рушієм роботи митних органів є конфіскація максимальної суми коштів і накладення максимальної суми штрафів у будь-якому випадку залежно від ефективності роботи митниці. Однак не менш важливою, як контрольна функція, є сервісна функція, яка

забезпечує якісну та ефективну роботу митних органів за деякими напрямками:

- навчання замовників митних послуг та їх працівників на місцях налагодженню податкове законодавство та роз'яснення змін, їх правильне застосування та основні принципи;
- формування культури у платників податків щодо сплати зборів та відповідальності;
- надання консультацій клієнтам фіскальної служби щодо податків і зборів, які необхідно сплачувати до бюджету .

У практиці країн ЄС значна увага приділяється формуванню поведінкових якостей платників митних податків. З метою підвищення рівня митної грамотності клієнтів митних служб використовується низка механізмів підвищення рівня добровільних податкових платежів до бюджету та стимулювання відповідальності платників податків у відносинах з митними органами, таких як регулювання та контроль за основні ризики в цих сферах відносин.

Отож, щоб забезпечити вирішення цих питань митного адміністрування, податкові органи держав-членів ЄС використовують ці «можливості впливу на формування якісно нових взаємовідносин між платниками оподаткування: стимулювання добровільного та сумлінного виконання вимог законодавства у сфері податків та формування моральної податкової поведінки платників митних платежів; формування відкритої інформаційної політики (поширення інформації про використання сплачених податків серед населення); оприлюднення списків осіб, які є недобросовісними платниками митних платежів; співпраця з вищими навчальними закладами з метою формування податкової «грамотності» у молоді; застосування новітніх технологій для полегшення адміністрування податковими службами митних платежів та їх сплати самими платниками; здійснення процесу адміністрування податків з використанням підходів, заснованих на поведінкових і психологічних практиках» [8, с. 80-81].

Ще одним із дієвих інструментів оптимізації системи управління митними платежами в країнах ЄС є застосування системи Єдиного рахунку для сплати податків. Ця система «використовується в Бельгії, Великій Британії, Данії, Швеції. Простота і, як наслідок, прозорість цього інструменту адміністрування податків забезпечили його визнання, в основному, серед сторін податкового процесу – податкових служб і платників податків. Його особливістю є можливість платника сплатити всі необхідні митні платежі шляхом пред'явлення платіжного доручення. Водночас таке спрощення дозволяє уникнути помилок при сплаті та перерахуванні платежів, а також надає податковим органам правдиву та повну картину щодо сплати митних платежів» [8, с. 80-81].

Тому, порівнюючи системи податкового менеджменту країн ЄС та України, необхідно оптимізувати національну митну систему в цьому плані за стандартами ЄС. Особливо громіздким і неефективним є адміністрування ПДВ для імпортованих в Україну товарів. Сьогодні зроблено певні кроки для спрощення системи. Перш за все, формування та розвиток електронних систем управління є найперспективнішим аспектом реформування управління ПДВ.

Тому, порівнюючи системи податкового адміністрування країн ЄС та України, необхідно оптимізувати національну митну систему в цьому плані за стандартами ЄС. Адміністрування ПДВ імпортованих в Україну товарів є особливо громіздким та неефективним. Сьогодні зроблено певні кроки для спрощення системи. Перш за все, формування та розвиток електронних систем управління є найперспективнішим аспектом реформування управління ПДВ.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження електронного адміністрування ПДВ в Україні дає підстави зробити наступні висновки:

1. Для ефективного адміністрування ПДВ важливо використовувати інформаційно-технічні системи, що полегшують роботу суб'єктів оподаткування, зокрема фіскальних органів, у процесі знаходження, збирання, накопичення, оброблення, передачі та використання інформації.

2. Оцінка податкових ризиків модернізації системи адміністрування податку на додану вартість в Україні включає у себе аналіз і ідентифікацію потенційних проблем та небезпек, які можуть вплинути на ефективність і результати модернізації.

Для зменшення податкових ризиків модернізації системи адміністрування ПДВ рекомендується провести детальний аналіз потенційних небезпек, розробити та впровадити план мінімізації ризиків, провести консультації з експертами та заінтересованими сторонами, забезпечити належну підготовку персоналу та проводити систематичний моніторинг та оновлення системи після завершення модернізації адміністрування ПДВ.

3. Головними учасниками механізму адміністрування ПДВ є група державних органів та платники податків. Проте, важливу роль у функціонуванні механізму відіграє не окремі державні органи, а їх взаємодія та взаємозалежність.

Ураховуючи інтереси цих стейкхолдерів, важливо враховувати різноманітні потреби та забезпечувати їхню участь у процесі розробки та запровадження СЕА ПДВ.

4. Стратегічні цілі ефективного адміністрування податку на додану вартість, на нашу думку, мають наступний зміст: забезпечення максимального збору податків з ПДВ шляхом проведення ефективних контрольних заходів; створення прозорих та доступних правил

оподаткування, що сприяють зниженню адміністративних витрат для платників ПДВ; запровадження ефективної системи моніторингу та аналізу платників ПДВ з метою запобігання шахрайству та зловживанням; підвищення обізнаності платників ПДВ щодо правил та обов'язків оподаткування, а також надання їм необхідної допомоги та консультацій у виконанні податкових обов'язків; розвиток інформаційних технологій та електронних сервісів для спрощення процесу звітності та сплати ПДВ, а також для поліпшення співпраці між контролюючими органами та платниками ПДВ; зменшення адміністративного тиску на платників ПДВ шляхом спрощення процедур реєстрації, декларування та сплати податків; забезпечення ефективного співробітництва з різними країнами й міжнародними організаціями з метою обміну досвідом, виявлення шахрайських схем та уникнення податкових зловживань.

5. Якщо проаналізувати фіскальну віддачу ПДВ в Україні, то незалежно від його високого офіційного тарифу – 20% від бази оподаткування – він характерний не надто високою ефективністю, і ця ефективність щороку зменшується.

Проведений аналіз свідчить про нерозкритий потенціал ПДВ від операцій на внутрішньому ринку, оскільки у 2021 році лише 12,2% від емітованих ЕПН, або 210,8 мільярдів гривень податку надійшло до державного бюджету України, а в 2022 році – 13,1% або 240,8 мільярдів гривень.

6. Становлення електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні може базуватися на кращих практиках та орієнтирах країн Європейського Союзу, які вже успішно впровадили цей процес. Деякі з них включають: централізована система реєстрації та подання декларацій; електронний процес моніторингу; електронне видача рахунків та електронний обмін даними; автоматичне повернення ПДВ; захист від шахрайства.

Ці орієнтири можуть слугувати моделлю для становлення електронного адміністрування ПДВ в Україні та допомогти ускладнити корупційні практики та забезпечити більшу ефективність та прозорість процесу оподаткування.

7. Бар'єри можуть впливати на ефективність роботи СЕА ПДВ в Україні та спотворювати збір податків. Для покращення ефективності системи необхідно вирішувати ці проблеми шляхом постійного вдосконалення технічних засобів, надання навчань та підтримки користувачам, поліпшення доступу до Інтернету.

8. На основі проведеного аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду електронного адміністрування податку на додану вартість, векторами розвитку даної системи в Україні вважаємо наступні: впровадження електронного розрахунку податку на додану вартість з метою зменшення можливості фінансових маніпуляцій і підводних операцій у сфері оподаткування; розвиток електронних сервісів для онлайн подання декларацій, сплати ПДВ і звітування перед податковою службою; забезпечення доступу платників ПДВ до інформації про їхні обов'язки та права, а також процесу оподаткування; впровадження системи електронних контрольних розрахунків для перевірки правильності податкових розрахунків платників ПДВ; розвиток взаємодії електронної системи адміністрування ПДВ з іншими регуляторними органами, зокрема митними та фінансовими установами, для забезпечення ефективного моніторингу та контролю за оподаткуванням; підвищення свідомості та навичок платників ПДВ з використання електронних сервісів адміністрування податку на додану вартість; забезпечення безпеки та конфіденційності інформації, що обробляється в електронній системі адміністрування ПДВ; проведення моніторингу та аналізу ефективності електронної системи адміністрування ПДВ з метою постійного поліпшення та оптимізації її роботи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Наказ ДПС від 22.11.2021 № 965 Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 - 2024 роки. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/77553.html>
4. Постанова від 25 січня 2017 р. № 26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість». URL: <https://xn--80aagahqwyibe8an.com/ministriv-kabinetu-postanovi/postanova-vid-sichnya-2017-pro-zatverdjennya-2017-47776.html>
5. Постанова кабінету Міністрів України від 3 серпня 2011 р. № 845 «Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/845-2011>
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість: Закон України від 16.07.2015 № 643- VIII – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-19#Text>
7. Адміністрування податків і платежів: навчальний посібник /за заг. ред. д.е.н, проф. Андрущенка В.Л. Ірпінь: Видавництво УДФСУ, 2018. 316 с. (2д.а.).
8. Актуальні питання фінансової теорії та практики: збірн. матер. Десятої заоч.-дистанц. конф. студентів і молодих вчених (м. Тернопіль, 26 квіт. 2023 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 242 с. URL:

<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/48291/1/Акт.%20питання%20фін.%20теорії.pdf#page=79>

9. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 9. С.13-17. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/2978> (дата звернення: 25.12.2020).

10. Бойчук Р. М., Васильченко С. М. Погашення податкового боргу в контексті Податкового кодексу України. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2011. Вип. 7(2). С. 301-306. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7%282%29_55

11. Борейко Н. М. Джерела отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику: досвід Німеччини. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-практ. круглого столу до Дня науки, м. Ірпінь, 17-18 травня 2018 р. Київ, 2018. С. 16-19. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/3150>

12. Брехов С. С. Концептуалізація системи управління податковими ризиками: стратегічні цілі та напрями реформування Державної податкової служби України. Вісник соціально-економічних досліджень. 2019. № 2-3 (70-71). С. 106-117. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/123456789/5184>

13. Бюджет України. Ціна держави: веб-сайт. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/#1>

14. Волканов В. Д. Економічна природа податку на додану вартість та проблеми його відшкодування. Збірник наукових праць Національний університет «Острозька академія». Острог, 2014. 45 с.

15. Волканов В. Д. Місце непрямих податків у сучасних податкових системах розвинених країн. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. Науковий вісник. Одеса : ОДЕУ, 2014. 69 с.

16. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/news/1shchodo-byudzhetnogo-vidshkoduвання-pdv>

17. Долгий О. О. Оцінка податкового боргу: загальнодержавний та регіональний аспекти. Зб. матер. наук.-практ. конф. Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми. Ірпінь : Вид-во НАДПСУ, 2014. С. 128-131.
18. Дрост М. Співробітництво між службами податкового аудиту та податковими інспекціями з податкових правопорушень. Київ, 2015. 12 с.
19. Електронне адміністрування податку на додану вартість. 2022. URL : https://protocol.ua/ua/elektronne_administruvannya_podatku_na_dodanu_vartist.
20. Зінкевич А. В. Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість. Економіка і суспільство. Випуск № 13. 2017. С. 1359-1364.
21. Інститут Економічних Досліджень та Політичних Консультацій в Україні. Німецька Консультативна Група з Питань Економічних Реформ. Кризова ситуація з відшкодуванням ПДВ в Україні: причини, ризики та шляхи вирішення. URL: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2002/q18_ur.pdf
22. Колесникова Т.Л. Деякі проблемні аспекти застосування на практиці електронного адміністрування ПДВ. Адміністративне право і процес, фінансове право. 2016. № 5. С. 177–179.
23. Корольчук В. В. Законодавче регулювання відшкодування податку на додану вартість. Наук. вісник КНУВС. 2017. № 2. С. 57-62.
24. Кудряшов В. П. Курс фінансів : навч. посіб. Київ : Знання, 2018. 431 с.
25. Лагодієнко Н. В., Скляр Л. Б., Стасюкова К. В. Розвиток системи адміністраторів податкових платежів в Україні. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2022. Том 7. № 1. С. 114 – 120.
26. Левченко О. Г., Ігнат'єв О. В., Додана вартість як об'єкт оподаткування ПДВ. Проблеми та перспективи розвитку обліку і економічного аналізу. II Всеукраїнська науково-практична конференція.

URL: www.conference.nuos.edu.ua%2Fcatalog%2Ffiles%2Flectures%2F14078.pdf

27. Лист ДФС від 19.01.2015 № 1403/7/99-99-19-03-01-17 «Про систему електронного адміністрування ПДВ». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1403872-15#Text>

28. Мединська Т. В., Власюк Н. І. Податкова система : навч. посіб. 3-є вид., перероб. та доповнене. Львів : «Магнолія-2006», 2016. 424 с.

29. Михайленко С. В., Волканов В. Д. Обґрунтування доцільності подальшого використання податку на додану вартість в Україні. Вісник соціально-економічних досліджень. Одеса : ОДЕУ, 2015. № 21. 71 с.

30. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vat-refund>

31. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ : Аналітична записка. Офіційний Веб-портал Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>

32. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні. Наукові праці НДФІ. 2014. № 2(67). С. 59-70.

33. Олейнікова Л. Г. Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки. Фінанси України. 2017. № 3. С. 35-41.

34. Офіційний сайт Державна податкова служба України URL: [https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti- /](https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/)

35. Педь І. В. Непрямі податки в податковій системі України : навч. посіб. Київ : Знання, 2018. 348 с.

36. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2016. Серія Економіка. Випуск 2(6). С. 174-180.

37. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 1. С. 81-102.

38. Понамарьов Т. В., Царенко М. М. Історія виникнення ПДВ та практика застосування в різних країнах. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5493/1/132.pdf>

39. Про спільну систему податку на додану вартість : Директива Ради від 28.11.2006 року № 2006/112/ЄС. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

40. Рахункова палата України: Звіт про результати аналізу фактичного стану та оцінка впливу законодавства на повноту і своєчасність сплати непрямих податків до державного бюджету від 20.12.2022 № 26-10 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-10_2022/Zvit_26-10_2022.pdf

41. Свердан М. М. Державні фінанси: сучасні особливості механізму формування бюджетних доходів та фінансування видатків. Становлення економіки України у післякризовий період: ризики та проблеми розвитку : монографія. Умань : Сочінський, 2018. Ч. 1. С. 192-202.

42. Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2017. № 8. С. 213-216. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2016_1_42.pdf

43. Серебрянський Д. М. Методичні рекомендації щодо оцінки ефективності адміністрування ПДВ Державною фіскальною службою України. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. 31 с.

44. Синютка Н. Г., Курило О. Б., Побурко О. Я. Аналіз фіскальної ефективності системи електронного адміністрування ПДВ в Україні. Ефективна економіка. 2020. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2020/78.pdf

45. Сокотенюк С. М. Особливості прийняття та застосування електронного адміністрування пдв в Україні / Ефективна економіка. - 2016. - № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4859>

46. Степашко О. І. Рішення адміністративного суду у податкових спорах: поняття, зміст, види. Наше право. 2017. № 13. С. 48-53

47. Червінська О. С., Демчук Х. Б., Войтків О. В. Податок на додану вартість в доходах державного бюджету та проблеми його відшкодування. Науковий вісник НЛТУ України. 2018. № 21.5. 305 с.

48. Чернишова М. К. Система адміністрування ПДВ в Україні: Сучасний стан і перспективи розвитку. Донецький державний університет управління. 2018. № 5. 51 с.

49. Я. Волошина Нова система електронного адміністрування ПДВ 2015 /Німецька Консультативна Група. Інститут Економічних досліджень та Політичних консультацій // Я. Волошина, О. Гейчук, Т. Оттен – URL: http://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2016/08/TN_04_2015_ukr.pdf

50. Graham Harrison and Russell Krelove VAT Refunds: A Review of Country Experience. IMF Working paper(International monetary fund). WP/05/2018. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=888087

51. Report about the diagnostic evaluation results of the SFS tax administration system with TADAT tool using (2018) [Zvit pro rezultaty diahnostychnoi otsinky systemy podatkovoho administruvannia DFS z vykorystanniam instrumentu TADAT], Performance Assessment Report, 75 p. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf