

ЗАГОРЕЛЬСЬКА Тетяна Юріївна,  
канд. екон. наук, доц., доц. каф. обліку,  
економіки і управління персоналом підприємства  
Придніпровської держ. академії будівництва та архітектури

КОЛОТ Вікторія Олександрівна,  
студент економ. ф-ту Придніпровської держ. академії  
будівництва та архітектури

## **ПРОЦЕС АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЙОГО РОЛЬ У ВИКОНАННІ ОСНОВНИХ ФУНКЦІЙ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

Аналізується історичний досвід виникнення податку на додану вартість та його роль у виконанні основних функцій податкової системи та державної податкової політики України, розглядається існуюча система адміністрування податку на додану вартість як основного бюджетоутворюючого податку, визначаються шляхи вдосконалення системи адміністрування податку на додану вартість, зокрема з огляду на електронне адміністрування та стимулювання розвитку економіки.

Ключові слова: державна податкова політика, державний бюджет, функція наповнення державного бюджету, податкова система, реформування, податок на додану вартість.

### ***Zahorelska T. YU., Kolot V. O. The process of administration of value added tax and its role in the tax system basic functions execution in Ukraine***

Historical experience of value-added tax origin and its role in key functions performance of Ukrainian tax system is analyzed in the article. The existing system of value-added tax administration as main budget forming tax is considered. The ways of value-added tax administration system improving are defined particularly in terms of electronic administration and economy growth stimulation.

Key words: state tax policy, state budget, budget-filling function, tax system, reformation, value-added tax.

**Постановка проблеми.** Сьогодні Україна, як незалежна держава, проходить дуже складний етап свого розвитку. Сучасна напружена економічна та суспільно-політична ситуація в країні, необхідність концентрації ресурсів для зміцнення обороноздатності держави, її національної безпеки обумовлюють принципову важливість зосередження зусиль на вирішенні проблем стимулювання розвитку вітчизняної економіки, створення сприятливого інвестиційного і ділового клімату, надання якісних адміністративних послуг платникам податків. Зміни, що відбуваються в податковій системі України останніми роками, залишаються недостатніми для підвищення її ефективності та надійного забезпечення економічних підвалин функціонування держави; одна з основних функцій податкової системи – стимулювання економічного зростання – виконується на вкрай низькому рівні.

У цьому контексті особливої актуальності набувають питання реформування податкової системи України та її орієнтації на вимоги та стандарти Європейського Союзу, зокрема пов'язані з наповненням державного бюджету, у тому числі за рахунок сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), які, відповідно до ст. 67 Конституції України, є обов'язковими для всіх громадян.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед вітчизняних науковців та практиків питанням формування нової державної податкової політики та реформування податкової системи, її адаптації до стандартів Європейського Союзу, адмініструванню податків приділяли увагу В. Антипов, В. Андрущенко, І. Барановський, В. Буряковський, А. Вагнер, В. Вишневецький, В. Геєць, Т. Єфименко, Ю. Іванов, І. Крисоватий, О. Охрименко, О. Пасхавер, Т. Демченко, А. Іванченко, В. Коротун, А. Ластовецький, В. Мельник, Н. Мешко, С. Позняков, Т. Проценко, А. Селиванов, О. Чикаренко, Ф. Ярошенко та ін.

Водночас і досі не можна переконливо дати відповіді на вкрай важливі питання, що характеризують існуючу податкову систему як обґрунтовану, дієву, стабільну та адаптовану до стандартів Євросоюзу.

**Мета статті** – у контексті формування нової державної податкової політики України та реформування її податкової системи проаналізувати історичний досвід виникнення податку на додану вартість (далі – ПДВ) як основного

бюджетоутворюючого податку та його роль у виконанні основних функцій держави, на підставі чого розробити та обґрунтувати шляхи вдосконалення системи адміністрування ПДВ з огляду на стимулювання розвитку економіки.

**Виклад основного матеріалу.** Реформування податкової системи в Україні – одна з найскладніших та найбільш суперечливих з проведених на практиці реформ. Податкова система в кожній країні є однією зі стрижневих основ економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – є головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Податки в ринковій економіці виконують настільки важливу роль, що можна з упевненістю стверджувати: без добре налагодженої, чітко діючої податкової системи, яка відповідає умовам розвитку суспільного виробництва, ефективна ринкова економіка неможлива.

Податки, як основний атрибут держави, мають виконувати такі функції: фіскальну, стимулюючу, регулюючу і контролюючу. Але сьогодні в Україні ми найчастіше стикаємося тільки з фіскальною та контролюючою функціями. Тому політика стягування податків вимагає якнайшвидшого вдосконалення, пошуку оптимальних варіантів побудови податкової системи в сучасних економічних умовах, що характеризуються значною динамікою змін. У межах цього дослідження розглядається не вся податкова система України, а тільки її частина, пов'язана з адмініструванням ПДВ як одного з основних податків для наповнення державного бюджету.

Узагалі термін «податок на додану вартість» має французьке походження. Уперше він був сформульований у 1954 р. французьким економістом Морісом Лоре [1]. З 1958 р. цей обов'язковий платіж увійшов у податкову систему Франції, а потім почав завойовувати Європу. В Україні, як і в Росії, він був уведений у період початку побудови «ринкової» економіки – з 1 січня 1992 р.

За своєю суттю ПДВ – це податок на суму, додану продавцем товару або послуги на вартість виробництва або покупки цього товару або послуги. До вартості не включаються: зарплата персоналу; витрати на послуги і товари, придбані у неплатників ПДВ. ПДВ – це непрямий податок, який включається у вартість товару або послуги і оплачується покупцем, але до бюджету перераховується продавцем. Ставка ПДВ в Україні на цей час становить 20 %. Податок на додану вартість складається з двох складових частин: податкового кредиту та податкового зобов'язання. Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована)

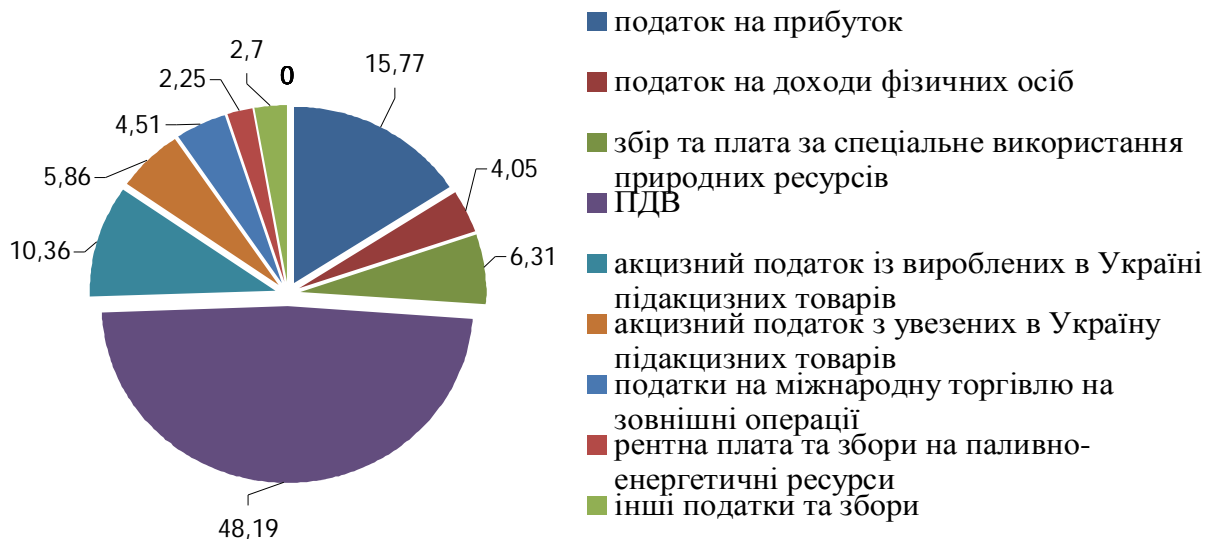
платником у звітному періоді. Це та сума податку, яку суб'єкт господарювання нараховує на вартість, яку він додає до товару, з метою його реалізації з вигодою для себе, тобто отримати прибуток. Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. До бюджету платник ПДВ сплачує суму, яка становить різницю між податковим зобов'язанням і податковим кредитом.

В Україні ПДВ почав справлятися з 1994 р., коли був прийнятий другий закон «Про систему оподаткування» [7] з урахуванням змін та доповнень (який втратив чинність на підставі прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України [4]). До нього були включені платежі і податки, які існують на території України з розподілом їх на загальнодержавні та місцеві. Але встановлені цим законом податки і платежі лише за назвою відповідали світовим стандартам, а щодо змісту, то основою податкової системи, як і за часів Радянського Союзу, залишалися все ж таки доходи підприємств [3, с. 11]. На цей час адміністрування ПДВ є дуже важливим у податковій системі України, частка цього податку становить більше ніж третину всіх надходжень до державного бюджету (табл. 1, рисунок).

Таблиця 1

**Структура доходів Державного бюджету України  
станом на 1 листопада 2014 р. [5]**

Структура доходів	Сума, млн грн	% від загальної суми доходів
Доходи Державного бюджету України	289 473,0	100,00
Податкових надходжень, усього	221 961,4	76,68
У тому числі податок на прибуток	35 451,3	12,26
– податок на доходи фізичних осіб	8 925,8	3,08
– збір та плата за спеціальне використання природних ресурсів	13 695,8	4,73
– податок на додану вартість	107 204,7	37,03
– акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	23 282,0	8,04
– акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	13 355,9	4,61
– податки на міжнародну торгівлю на зовнішні операції	10 090,6	3,49
– рентна плата та збори на паливно-енергетичні ресурси	4 910,6	1,70
– інші податки та збори	5 044,7	1,74
Неподаткові надходження	59 526,7	20,56
Інші доходи	7 984,9	2,76



### Структура податкових надходжень Державного бюджету України станом на 1 листопада 2014 р. [5]

Аналіз динаміки податкових надходжень свідчить про негативні тенденції розвитку системи адміністрування ПДВ, що призводить до неадекватності зростання економіки та збору цього податку (табл. 2).

Таблиця 2

### Аналіз основних податкових надходжень Державного бюджету України за дев'ять місяців 2013 – 2014 рр. [6]

Показники	Сума, млн грн (2013 р.)	%	Сума, млн грн (2014 р.)	%	Відхилення 2014 р. від 2013 р.	
					+/-	%
Податкових надходжень, усього	250 745,4	100	260 869,4	100	10 124	4,04
У тому числі ПДВ	136 654,6	54,18	134 778,1	51,72	-1 876,5	-1,37
– податок на прибуток	42 205,1	16,73	33 088,6	12,64	-9 116,5	-21,6
– акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів	20 850,1	8,33	20 794,4	8,04	-55,7	-0,27
– інші податкові надходження	51 035,6	20,76	72 208,3	27,6	21 172,7	41,49

На нашу думку, ПДВ не виконує своїх функцій як щодо фактичного наповнення бюджету, так і щодо регулювання економічних процесів у державі. Упродовж останніх років щорічні темпи збільшення обсягів ПДВ, заявленого на відшкодування з

державного бюджету, втричі випереджали темпи зростання його надходження. Зокрема, якщо за 2010 – 2013 рр. надходження зросли з 9 до 13 млрд грн, то заявлених для відшкодування коштів – із 7 до 21 млрд грн. За підсумками першого півріччя 2015 р. в окремих регіонах України до бюджету коштів від ПДВ узагалі надійшло менше, ніж було відшкодовано його платникам. Кожне восьме підприємство взагалі не сплачує цей податок. Крім того, зростає податкова заборгованість, що негативно впливає на економічний розвиток держави.

Незадовільний рівень ефективності застосування ПДВ також обумовлений недосконалістю чинного законодавства. Так, адміністрування ПДВ регламентується розділом V Податкового кодексу України [4]. Зокрема, згідно з Податковим кодексом України ставки ПДВ можуть бути:

а) 20 % – підпункт «а» пункту 193.1 ст. 193 із змінами, внесеними згідно із законом № 1166-VII від 27 березня 2014 р.;

б) 0 %;

в) 7 % – по операціях: з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування в межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я. Пункт 193.1 ст. 193 доповнено підпунктом «в» згідно із законом № 1166-VII від 27 березня 2014 р.; у редакції закону № 1200-VII від 10 квітня 2014 р.

Система адміністрування ПДВ динамічно розвивається, зокрема у 2015 р. відбулася низка таких змін:

1. Збільшено «поріг» обов'язковій реєстрації суб'єкта господарювання платником ПДВ до 1 млн грн (раніше він становив 300 тис. грн).

2. Передбачено тестовий режим застосування системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ із 1 лютого до 1 липня 2015 р.

3. У розділі XX «Перехідні положення» уточнено, що з 1 лютого 2015 р. реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягають усі податкові накладні

та розрахунки коригування (у тому числі які не надаються покупцеві, виписані за операціями з поставки товарів / послуг, які звільнені від оподаткування) незалежно від розміру ПДВ в одній податковій накладній / розрахунку коригування. У перехідному періоді до платників податків не застосовуватимуть штрафи за порушення термінів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Розглянемо більш детально сутність та вплив на діяльність суб'єктів господарювання від впровадження системи електронного адміністрування ПДВ. Головною метою впровадження СЕА ПДВ є запобігання зловживань шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ з бюджету.

Завдяки СЕА ПДВ інформація про обсяги бюджетних ресурсів з ПДВ стає доступною в кожний момент часу (а не після закінчення звітного періоду, коли платники склали декларації). Крім того, СЕА ПДВ дає можливість оперативно регулювати процес формування зобов'язань та податкового кредиту кожного платника таким чином, щоб у цілому в країні сума відшкодування ПДВ не перевищувала суми надходжень цього податку до бюджету.

Система електронного адміністрування ПДВ не вносить кардинальних змін у загальні принципи стягування ПДВ, затверджені Податковим кодексом України. Норми Податкового кодексу України, що визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними.

Система електронного адміністрування ПДВ складається з трьох основних елементів: Єдиного електронного реєстру податкових накладних, банку, у якому автоматично будуть відкриті рахунки всім платникам ПДВ, та бази даних митниці в частині інформації про імпорт та експорт товарів.

Одним з основних складників СЕА ПДВ є електронні ПДВ-рахунки, за допомогою яких здійснюється безперервний і ефективний контроль формування та відшкодування ПДВ. Створення ПДВ-рахунку не вимагає додаткових дій від власників бізнесу або бухгалтерів – рахунок відкриває казначейство на підставі даних Державної фіскальної служби України і сповіщає про це платника податків. Відкриття та обслуговування електронних рахунків здійснюється на безоплатній основі, так само як і надання інформації про рух коштів на них (за відповідним запитом платника податків) без обмеження в кількості запитів і в часі.

Очікується, що за рахунок впровадження СЕА ПДВ підвищиться прогнозованість процесу мобілізації ПДВ до Державного бюджету України, буде забезпечена відповідність сум нарахованого та сплаченого ПДВ, а також буде зменшено кількість критеріїв для автоматичного бюджетного відшкодування.

Протягом 2015 р. СЕА ПДВ впроваджувалася поетапно: з 1 лютого по 1 липня – у тестовому режимі; з 1 липня – на постійній основі.

У 2015 р. значно змінився порядок розрахунків платників з бюджетом. Якщо в декларації виникла сума від'ємного значення, відтепер не потрібно чекати наступного періоду, коли ця сума перетвориться на бюджетне відшкодування. У цьому ж періоді згідно з п. 200.4 Податкового кодексу України платник податків за своїм рішенням або заявляє вказану суму до відшкодування на поточний рахунок, або направляє її в рахунок погашення майбутніх платежів – зараховує в податковий кредит наступного звітного періоду (що не передбачає відображення переплати в картці особового рахунку).

Бюджетне відшкодування ПДВ може бути отримане лише в межах суми, розрахованої за формулою на момент отримання контролюючим органом податкової декларації. Додатки 3 та 4 до декларації з ПДВ тепер міститимуть заявлені суми бюджетного відшкодування за будь-які періоди. Особливості заповнення останніх рядків декларації і додатка 3 викладені в листі Державної фіскальної служби України № 7796/7 від 6 березня 2015 р.

Перевірку на право отримання автоматичного бюджетного відшкодування повинні пройти всі платники ПДВ, які виявили бажання отримати бюджетне відшкодування, а не направити цю суму ПДВ у рахунок майбутніх платежів.

Бюджетне відшкодування ПДВ регулюється декількома пунктами статті 200 Податкового кодексу України. Пункт 200.5 регламентує, хто не має права на отримання бюджетного відшкодування. У пунктах 200.7 – 200.9 зазначено, що потрібно додати до декларації ПДВ у таких випадках. Згідно з пунктом 200.10 контролюючий орган повинен провести камеральну перевірку декларації платника. Пункти 200.11 – 200.15 визначають умови можливої документальної перевірки. Пункт 200.16 визначає експорт за договорами комісії і под.

У ст. 200 Податкового кодексу України також визначаються умови автоматичного відшкодування ПДВ. У 2015 р. платники ПДВ, у яких за розрахунками в декларації отримане від'ємне значення ПДВ, за відсутності податкового боргу



можуть обрати будь-який із двох можливих варіантів, перерахованих у пункті 200.4 Податкового кодексу України:

- заявити бюджетне відшкодування в сумі ПДВ, сплаченій постачальникам (або до бюджету під час здійснення імпорتنих операцій) у попередніх та звітному податкових періодах;

- зарахувати від'ємне значення до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

При цьому бюджетне відшкодування не повинне перевищувати значення формули для розрахунку суми ПДВ, у межах якої можлива реєстрація податкових накладних.

У платника ПДВ, що має право на бюджетне відшкодування (тобто якщо він не підпадає під ознаки, визначені пунктом 200.5 Податкового кодексу України), також є два варіанта дій:

- прийняти рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подавши відповідну заяву за формою, що міститься в додатку Д4;

- не подавати таку заяву. При цьому згідно з підпунктом «а» пункту 200.14 Податкового кодексу України вважатиметься, що платник ПДВ добровільно відмовляється від отримання бюджетного відшкодування і від'ємна сума ПДВ зараховується до складу податкового кредиту наступного періоду.

Якщо рішення про отримання бюджетного відшкодування прийняте, то під час заповнення додатка Д4 платник ПДВ може в окремій таблиці навести відомості, необхідні для того, щоб податковий орган зміг установити відповідність вказаних відомостей критеріям для отримання автоматичного бюджетного відшкодування. Ця таблиця з'явилася в додатку Д4 до форми декларації в редакції наказу Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 13, яка вперше подавалася за лютий (I квартал) 2015 р.

Після подання декларації з додатком Д4, що містить необхідні відомості, платник ПДВ повинен зачекати 15 календарних днів після граничного терміну подання звітності (згідно з пунктом 200.20 Податкового кодексу України), щоб податковий орган «в автоматизованому режимі» перевірів відповідність критеріям автоматичного відшкодування. Цим же пунктом встановлено, що Державна фіскальна служба України визначає спеціальний порядок такої перевірки. Порядок № 1128, що

містить критерії автоматичного бюджетного відшкодування, набрав чинності з 1 січня 2015 р.

Визначено такі обмеження для автоматичного бюджетного відшкодування загального характеру: платник податків не повинен бути відсутнім за місцезнаходженням, бути в процесі реорганізації, ліквідації і под. (підпункт 200.19.2 Податкового кодексу України).

Як і раніше, для отримання автоматичного відшкодування необхідне одночасне виконання двох критеріїв:

- наявність необоротних активів з остаточною балансовою вартістю за даними податкового обліку, що перевищує суму бюджетного відшкодування не менше ніж у 3 рази, або наявність фінансової гарантії банку з терміном дії 1 рік. Можливість отримання фінансової гарантії з'явилася в порядку № 1128 лише після внесення до нього змін наказом Міністерства фінансів України № 13 від 23 січня 2015 р. Перелік банків згідно з підпунктом 200.19.3 Податкового кодексу України визначається Кабінетом Міністрів України (поки що такого переліку немає);

- наявність операцій, оподатковуваних за нульовою ставкою, у сумі не менше ніж 40 % загального обсягу поставань, або інвестицій у необоротні активи в розмірі не менше ніж 3 млн грн за останні 12 календарних місяців. При цьому після приведення порядку № 1128 у відповідність до підпункту «б» підпункту 200.19.3 Податкового кодексу України вказано, що сума заявленого бюджетного відшкодування не може перевищувати суму ПДВ, сплачену в складі ціни придбання таких необоротних активів.

Після набуття чинності Законом України № 71/VII від 28 грудня 2014 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [6] для отримання автоматичного бюджетного відшкодування вже немає умови про відсутність збитків у декларації з податку на прибуток за останній звітний рік.

Для забезпечення повноти аналізу необхідно звернути увагу ще на одне важливе нововведення: особи, у яких оподатковуваний оборот за 12 календарних місяців не перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ) можуть не реєструватися платниками ПДВ. Це дає можливість малому бізнесу відмовитися від єдиного податку (ставка 5 % від доходів – це понад 50 тис. грн) і перейти на загальну систему оподаткування, за якої сума податку буде залежати не від валового доходу, а від прибутку. Звичайно,

податковий облік у цьому випадку ускладниться, але податків треба буде платити менше.

Проте, незважаючи на запропоновані зміни, у чинній податковій системі України залишається чимало проблем. Охарактеризуємо основні з них:

- високий рівень витрат для платників на збір документації та звітування;
- хибні цілі та мотивація на всіх рівнях адміністрування податків, відсутність особистої відповідальності за зловживання;
- високий рівень соціальних внесків;
- зловживання із відшкодуванням ПДВ;
- сплата податку на прибуток за авансовою схемою.

Нещодавно, як і в 2014 р., на початку осені Уряд запропонував черговий варіант податкової реформи, навколо якого точаться справжні баталії у Верховній Раді України. Цілі реформування – «побудова простої прозорої, справедливої податкової системи», яка буде стимулювати інвестиції в економіку України. І сьогодні, під час розроблення бюджету 2016 р. Міністерство фінансів України мало спиратися вже на нову систему податків.

Для побудови простої, прозорої, справедливої податкової системи та ефективного виконання функцій держави щодо розвитку економіки необхідною є податкова реформа, яка повинна розроблятися і впроваджуватися разом із реформами всіх інших галузей державного управління, що дозволить забезпечити достатню кількість податкових надходжень для реалізації функцій держави на кожному рівні управління.

Також нова податкова система повинна відповідати принципам загального оподаткування (нейтральність, справедливість, простота, всеосяжність, зручність, ефективність, передбачуваність). Ці принципи задекларовані в ст. 4 чинного Податкового кодексу України, але часто не враховуються у нормативно-розпорядчих документах Державної фіскальної служби України.

Безсумнівно, податкову реформу слід приймати тільки після обговорення з громадськістю і експертами, також повинен пройти адаптаційний період (6 – 12 місяців) між прийняттям і здійсненням реформи.

У питаннях підвищення економічної активності стимулюючий потенціал податкової системи залишається майже не реалізованим. У цьому контексті необхідно ініціювати дискусію і практичні дії щодо впровадження додаткових податкових

стимулів поживлення інвестиційної діяльності. У цьому контексті найбільш поширеними та використовуваними у світовій практиці є такі податкові інструменти:

- податкові канікули, передусім зі сплати ПДВ та податку на прибуток. Їх зміст полягає в тимчасовому звільненні підприємства від сплати цих податків за умови спрямування цих коштів на інвестиційні цілі або збільшення виробництва та експорту продукції;

- знижені (пільгові) ставки податку на прибуток, землю та нерухоме майно як менш затратна для держави альтернатива податковим канікулам;

- інвестиційний податковий кредит, який може бути двох видів: відтермінування сплати нарахованого податку (часто з додаванням відсотків за користуванням); спрямування нарахованого податку на інвестиційні цілі;

- податкова знижка, тобто зменшення бази оподаткування шляхом включення витрат на інвестиційні цілі до валових витрат;

- розширення можливості застосування прискореного методу амортизації;

- амортизаційна премія, що передбачає можливість віднесення на валові витрати додаткового відсотка вартості основних засобів;

- звільнення від сплати ПДВ та мита обладнання, яке не виробляється в країні;

- знижена ставка відрахувань до соціальних фондів з фонду оплати праці працівників, зайнятих науково-дослідними розробками;

- можливість виписувати податкові векселі при імпорті продукції;

- звільнення чи пом'якшення вимог щодо обов'язкового продажу валютної виручки.

На підставі викладеного вище можна висунути такі пропозиції. Ураховуючи обмеженість бюджетних ресурсів, держава має прагнути до концентрації фінансових ресурсів, які вона інвестує в економіку через податкові інструменти, на досить вузьких напрямках. Водночас використання податкових стимулів має бути потужним інструментом, спрямованим на компенсацію значної частини окремих витрат підприємства, орієнтованих на розвиток, зокрема для технологічної й технічної модернізації, збільшення доданої вартості продукції тощо. Їх не можна використовувати для компенсації поточних витрат суб'єктів господарювання чи підтримки збиткових і неефективних виробництв.

Під час застосування податкових важелів (інструментів) необхідно запобігати створенню негативних наслідків для конкурентного середовища, тобто якщо держава приймає рішення про надання податкових стимулів для розвитку певної сфери економіки, то критерії для отримання права на їх застосування не мають створювати привілеїв для окремих підприємств, які працюють в одному сегменті внутрішнього ринку, а повинні бути доступними для всіх за умови виконання чітко визначених критеріїв.

Необхідно законодавчо розмежувати поняття «податкові пільги» та «податкові стимули». До податкових стимулів необхідно віднести ті податкові інструменти, що знижують у підсумку розмір сплаченого податку порівняно з тим, який сплачувався б відповідно до загального режиму оподаткування, проте які змінюють рішення інвестора, зокрема на користь будівництва нового підприємства, збільшення обсягів інвестицій та виробництва, створення додаткових робочих місць.

Також стимулюючий потенціал кожного податкового інструменту такого типу має бути підкріплений вимогою до суб'єкта підприємницької діяльності щодо фіксування свого зобов'язання спрямовувати вивільнені кошти в чітко визначеному напрямі, а також нормами жорсткої відповідальності за його порушення. Порушення такої вимоги має вести до анулювання права підприємства на податкові стимули та до повернення обсягу коштів, отриманих ним у результаті їх застосування.

На наш погляд, головним критерієм ефективності застосування інструментів податкового стимулювання має бути прийняття інвесторами рішень щодо розвитку бізнесу в Україні. Цей критерій має бути реалізований за допомогою застосування прирісного методу (incremental) під час визначення бази для розрахунку податкового звільнення. Це означає, що для зниження розміру податку, який необхідно сплатити, враховуються не фактичні показники (кількість робочих місць, обсяг інвестицій, витрати на інноваційну діяльність тощо), а їх позитивна динаміка щодо попередніх років. За таких умов податкові стимули не зменшують доходів бюджету, але поліпшують соціально-економічні показники.

**Висновки.** Отже, проведений аналіз історичного досвіду виникнення ПДВ та його ролі у виконанні основних функцій податкової системи України, вивчення процедури адміністрування ПДВ дозволили визначити шляхи вдосконалення системи адміністрування ПДВ, зокрема з огляду на електронне адміністрування, а також визначити інструменти стимулювання розвитку економіки.

Вважаємо, що комплекс запропонованих заходів сприятиме не лише формальному впровадженню сучасних інструментів у податковій системі України, а й поліпшить взаємовідносини між бізнесом та владою та закріпить прикладне значення їх результатів.

### Список використаних джерел

1. **Вронська Г.** ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика / Ганна Вронська // Податкова правда : юрид. журн. – 2012. – № 5. – Режим доступу : [www.vvplawfirm.com/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52](http://www.vvplawfirm.com/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52).

2. **Звіти** про виконання Державного бюджету за 2008 – 2014 рр. – Режим доступу : [treasury.gov.ua](http://treasury.gov.ua).

3. **Огонь Ц. Г.** Доходи місцевих бюджетів та напрями їх реструктуризації / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 3 – 11.

4. **Податковий** кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-IV // Вісн. податк. служби України. – 2010. – № 46. – Ст. 1.

5. **Показники** виконання Державного бюджету України. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=77643](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643).

6. **Про внесення** змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 груд. 2014 р. № 71/VII. – Режим доступу : [w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=52180](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180).

7. **Про систему** оподаткування : Закон України від 25 черв. 1991 р. № 251-XII. – Втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2755-17 // Відом. Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – С. 510.

### List of references

1. **Vronska H.** PDV: istoriia rozvytku ta mizhnarodna praktyka / Hanna Vronska // Podatkova pravda : yuryd. zhurn. – 2012. – № 5. – Rezhym dostupu : [www.vvplawfirm.com/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52](http://www.vvplawfirm.com/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52).

2. **Zvity** pro vykonannia Derzhavnoho biudzhetu za 2008 – 2014 rr. – Rezhym dostupu : [treasury.gov.ua](http://treasury.gov.ua).

3. **Ohon Ts. H.** Dokhody mistsevykh biudzhetiv ta napriamy yikh restrukturyzatsii / Ts. H. Ohon // Finansy Ukrainy. – 2011. – № 5. – S. 3 – 11.

4. **Podatkovi** kodeks Ukrainy vid 2 hrud. 2010 r. № 2755-IV // Visn. podatkov. sluzhby Ukrainy. – 2010. – № 46. – St. 1.
5. **Pokaznyky** vykonannia Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy. – Rezhym dostupu : [www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=77643](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643).
6. **Pro vnesennia** zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy : Zakon Ukrainy vid 28 hrud. 2014 r. № 71/VII. – Rezhym dostupu : [w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=52180](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180).
7. **Pro systemu** opodatkuvannia : Zakon Ukrainy vid 25 cherv. 1991 r. № 251-XII. – Vtrata chynnosti vid 01.01.2011, pidstava 2755-17 // Vidom. Verkhovnoi Rady Ukrainy. – 1991. – № 39. – S. 510.