

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КАФЕДРА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА АУДИТУ БІЗНЕСУ**

РОМАНИШИН ВАСИЛЬ ФЕДОРОВИЧ

**Експертиза операцій з ПДВ та розрахунки
бази оподаткування**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна (наукова) програма
«Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала: студент
групи ОАБм-12
Романишин В.Ф.

підпис

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Бречко О.В.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри

Підпис

Тернопіль – 2019

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретико-правові аспекти здійснення операцій з ПДВ.....	6
1.1. Сутність податку на додану вартість та його роль в системі непрямого оподаткування.....	6
1.2. Особливості оподаткування ПДВ – операцій відповідно до бази оподаткування.....	17
1.3. Економіко-правовий аналіз нормативної бази розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.....	25
Висновки до 1 розділу.....	32
Розділ 2. Експертиза та аналіз операцій оподаткування податком на додану вартість.....	33
2.1. Методика експертного дослідження складових елементів нарахування ПДВ.....	33
2.2. База оподаткування ПДВ та специфіка її визначення	43
2.3. Податкова звітність як основа експертного дослідження операцій з ПДВ.....	55
Висновки до 2 розділу.....	62
Розділ 3. Вдосконалення системи експертного дослідження операцій з ПДВ.....	63
3.1 Експертиза складання податкової накладної по окремих операціях та порядок їх зупинення.....	63
3.2. Вдосконалення методичних підходів при автоматичному підтвердженні відшкодування сум податку на додану вартість.....	71
Висновки до 3 розділу.....	83
Висновки	84
Список використаних джерел	90
Додатки	

Вступ

Справляння податкових платежів є однією з найважливіших ознак держави та необхідною умовою її існування. Винятково за рахунок податків і зборів створюється більша частина грошових фондів, необхідних для функціонування держави. Крім того, загострення політичного протистояння в державі стає на заваді податковій реформі та дедалі посилює значущість економічної, особливо фіскальної політики, що додатково піднімає питання розроблення цілісної концепції бюджетної та податкової політики, як вагомих важелів реалізації довгострокової стратегії розвитку. Відсутність єдиних організаційно-методичних засад здійснення експертного дослідження за розрахунками з ПДВ призводить до зниження ефективності самого податку, а недостатнє облікове забезпечення процесу експертного дослідження впливає на достовірність результатів експертизи. Враховуючи вищенаведене, необхідною є розробка комплексного підходу до процесу вивчення в ході проведення експертних досліджень сутності господарських операцій, пов'язаних з розрахунками суб'єктів господарювання ПДВ, що ґрунтується на обліковому забезпеченні та організаційно-методичних засадах економічної експертизи.

Актуальність теми обмовлена необхідністю експертного дослідження документальної бази, у справах, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість, що дасть змогу розкрити послідовність використання методичного інструментарію з метою підвищення ефективності роботи експерта-бухгалтера. З цією метою в роботі розглянуто загальну характеристику ПДВ, теоретичні аспекти адміністрування податку та проведення операцій з ним, висвітлюється прагматика здійснення податкових операцій та визначення бази оподаткування ПДВ у вітчизняних реаліях, подано механізми справляння податку та розкрито інформаційно-аналітичне забезпечення, запропоновано

вдосконалення системи податкових операцій з ПДВ, подано напрями вдосконалення процесу адміністрування і автоматичне відшкодування ПДВ.

Досягнення провідних науковців в сфері податкової політики, які приділяли значну увагу механізму оподаткування ПДВ стосуються розробок авторів, що зосереджували свою увагу на методиках судово- бухгалтерської експертизи ПДВ-операцій, зокрема: М.Т. Білуха [1], Л.І. Бочкова, О.Є. Новак, С.В. Савінов [2], Ф.Ф. Бутинець [11], І.А. Волкова [3], Є.С. Дубоносів [4], М.І. Камлик [5], І.А. Каштанова [6], Ж.А. Кєворкова, А.А. Савін [7], В.С. Рудницький [8], М.Ф. Сафонова, О.І. Швирьова [9], Є.Р. Россінська [10], В.В. Федчишина [автореферат]. Не применшуючи роль зазначених дослідників, варто зауважити на наявності проблемних питань з обліку ПДВ та узагальнення методик судово-бухгалтерської експертизи в частині справ пов'язаних з нарахування і сплатою ПДВ.

Метою роботи є необхідність побудови економічної експертизи для операцій з податку на додану вартість та визначення бази оподаткування, а також розробка методики дослідження документальної бази, у справах, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість, що дасть змогу розкрити послідовність використання методичного інструментарію з метою підвищення ефективності роботи експерта-бухгалтера.

Постановка завдань. Відповідно до поставленої мети нами було сформовано наступні завдання:

- розкрити сутність податку на додану вартість та його роль в системі непрямого оподаткування;
- дослідити особливості оподаткування ПДВ – операцій відповідно до бази оподаткування;
- провести економіко-правовий аналіз нормативної бази розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- розкрити методику експертного дослідження складових елементів нарахування ПДВ;

- визначити базу оподаткування ПДВ операцій;
- проаналізувати структуру податкової звітності з ПДВ;
- дослідити складові експертизи складання податкових накладних по окремих операціях та порядок їх зупинення;
- визначити критерії автоматичного відшкодування ПДВ.

Об'єктом дослідження є операції з ПДВ та їх здійснення в сучасних економічних умовах з чітким визначенням бази оподатковуваних операцій.

Предметом дослідження є експертиза операцій з податком на додану вартість в Україні та механізм його справляння.

Методи дослідження базуються на визначених інструментах судово-бухгалтерської експертизи у справах з ПДВ, що є основою методики загального дослідження, адже характеризує всі методи та прийоми, що використовуються з метою здійснення податкових операцій з ПДВ. У роботі застосовано сукупність наукових методів і підходів, у тому числі аналізу, системний, порівняльний, статистичний, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження.

Інформаційне забезпечення роботи базується на законодавчих нормах оподаткування ПДВ, а також на наукових та експертних розробках, які складають основу фахових досліджень елементів справляння ПДВ та їх реалізації в процесі практичної діяльності суб'єктів господарювання.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковані в Збірниках тез студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу (травень, 2019 р. та грудень 2019 р.)

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків до кожного з розділів, узагальнених висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи становить 105 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 8 таблиць, 10 рисунків, список літератури з 89 найменувань, 7 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПДВ

1.1. Сутність податку на додану вартість та його роль в системі непрямого оподаткування

Податки які включаються в ціну товару і їх фактична сплата забезпечується кінцевими споживачами називаються непрямими податками і найпоширенішими їх формами є акцизи. З розвитком виробництва товарів тривалого використання розширювалася види і сфера застосування підакцизних товарів. Так утворились специфічні та універсальні акцизи. Проте запровадження нових акцизів на кожний товар або групу товарів (робіт, послуг) збільшувало затрати на збір податків. Динамічні зрушення в споживанні потребували відповідних змін щодо подальшого використання акцизів і їх чітку структурування. Так виник універсальний акциз, який автоматично враховував всі зміни в товарному асортименті і котрим став оподатковуватись валовий оборот торговельного або промислового підприємства. В більшості країн світу універсальний акциз використовується у формі податку на додану вартість. Вперше він почав застосовуватись у Франції в 1954 році [40].

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва та обігу товарів; його сума входить до ціни продажу товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Буквально - це податок на додану вартість, створену на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування. На основі зазначених характеристик можна зробити заключення, що податок на додану вартість – багаторівневий податок, що справляється на всіх стадіях руху товару від виробника до кінцевого споживача. Кожен учасник процесу «виробництво – розподіл» сплачує

податок відповідно до того, на скільки він збільшив вартість сировини і матеріалів, що надійшли до нього [37].

Визначення доданої вартості дає змогу обчислити всі ті податки, котрі даний господарський суб'єкт заплатив при купівлі товарів (робіт, послуг). Якщо виходити з того, що додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в цьому випадку, додана вартість визначається шляхом додавання її складових елементів – заробітної плати, відсотків, ренти і прибутку. Показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво й реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель. Податок з обороту також стягується з валового обороту, але вже на всіх стадіях руху товарів. Із цим пов'язаний значний недолік податків цієї групи — кумулятивний ефект, який полягає в тому, що в об'єкт оподаткування включаються податки, котрі були сплачені раніше, на попередніх етапах руху товарів.

Податок на додану вартість сплачується на всіх етапах руху товарів, але об'єктом оподаткування виступає вже не валовий оборот, а додана вартість, що зберігає переваги податку з обороту, але, в той самий час, ліквідує його головний недолік — кумулятивний ефект. Податок на додану вартість дуже поширений у країнах Західної Європи. В Україні, як уже згадувалося, ПДВ був введений у 1992 р. Розглянемо його переваги та недоліки [40].

Податок на додану вартість має високу ефективність із фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи і послуги, забезпечує надійність та стабільність бюджетних надходжень від цього податку. Універсальні ставки полегшують як обчислення податку для його платників, так і контроль податкових органів за правильністю та своєчасністю сплати останнього [44].

Стягнення ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг має наслідком рівномірний розподіл податкового тягаря між усіма суб'єктами

підприємницької діяльності. Крім того, оподаткування доданої вартості, а не обсягу реалізації, сплата податку пропорційно вартості, знову створеній саме на цьому етапі виробництва товару, наближають ПДВ до прямих податків з точки зору прогресивності об'єкта оподаткування. Недоліками ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та регресивність, особливо щодо малозабезпечених верств населення.

Обчислення та стягнення ПДВ потребують чіткого визначення об'єкта оподаткування, а саме, доданої вартості. Вона є часткою повної вартості товару чи послуги. Повна вартість товару чи послуги має такі складові частини: по-перше, вартість сировини та матеріалів, а також послуг виробничого характеру, що відносяться на собівартість; по-друге, заробітна плата працівників, які займаються виготовленням цього товару чи наданням послуги; по-третє, прибуток. У свою чергу, заробітна плата і прибуток є тими частинами повної вартості, які створюються на цьому етапі в процесі виробництва, а тому є добавленою вартістю. Обчислити її обсяг можна двома методами: перший - від повної вартості відрахувати вартість сировини матеріалів та послуг виробничого характеру; другий – скласти величини заробітної плати і прибутку. Найзручнішим, а тому найпоширенішим методом є перший, який застосовується в нашій державі. Обчислення доданої вартості на кожному етапі виробництва товарів і надання послуг дає змогу уникнути подвійного оподаткування і створює умови для рівномірного включення податку в ціни товарів та послуг на всіх, етапах їх виробництва й реалізації [36].

Згідно з двома методами обчислення добавленої вартості суму податку на добавлену вартість можна вирахувати в чотири способи залежно від того, як застосовується податкова ставка до об'єкта оподаткування:

Найпоширеніший метод обчислення податку на добавлену вартість дістав назву податкового кредиту, або методу розрахунків-фактур. Саме він, свого часу прийнятий країнами Європейського Союзу (ЄС) при запровадженні

ПДВ, є найпоширеніший у практиці оподаткування. Його переваги над іншими методами полягають у наступному: немає необхідності в обчисленні величини добавленої вартості, завдяки чому полегшується контроль не тільки податкових органів, але й самих платників за правильністю обчислення ПДВ; крім того, це дає змогу встановлювати менший інтервал між строками сплати податку, а в платників виникає заінтересованість у правильному визначенні суми податку, який вони сплачують постачальникам та виконавцям робіт (послуг).

База оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з його договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів (послуг), згідно із законами України з питань оподаткування.

Тобто як видно з рис 1.1 додана вартість – це вартість, яка додається до вартості придбаних запасів під час виробництва та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Проте із даних, що містяться у фінансовій звітності підприємства обчислити величину доданої вартості виходячи із її складових неможливо без знання особливостей діяльності підприємства.

Об'єкт оподаткування ПДВ виникає в момент постачання товарів, робіт та послуг на території України. Проте потрібно розрізняти звичайні постачання і постачання з метою оподаткування, яке має більш широке трактування. Для цього потрібно аналізувати визначення поняття постачання товарів (послуг) в статті 14 Податкового кодексу, відповідно до якої постачання товару з метою оподаткування – це будь-яка передача права на розпорядження товарами як власника (продаж, обмін, дарування, відчуження за рішенням суду і т.п.). Але є ще так звані прирівняні операції, тобто операції, які вважаються постачанням із метою оподаткування.

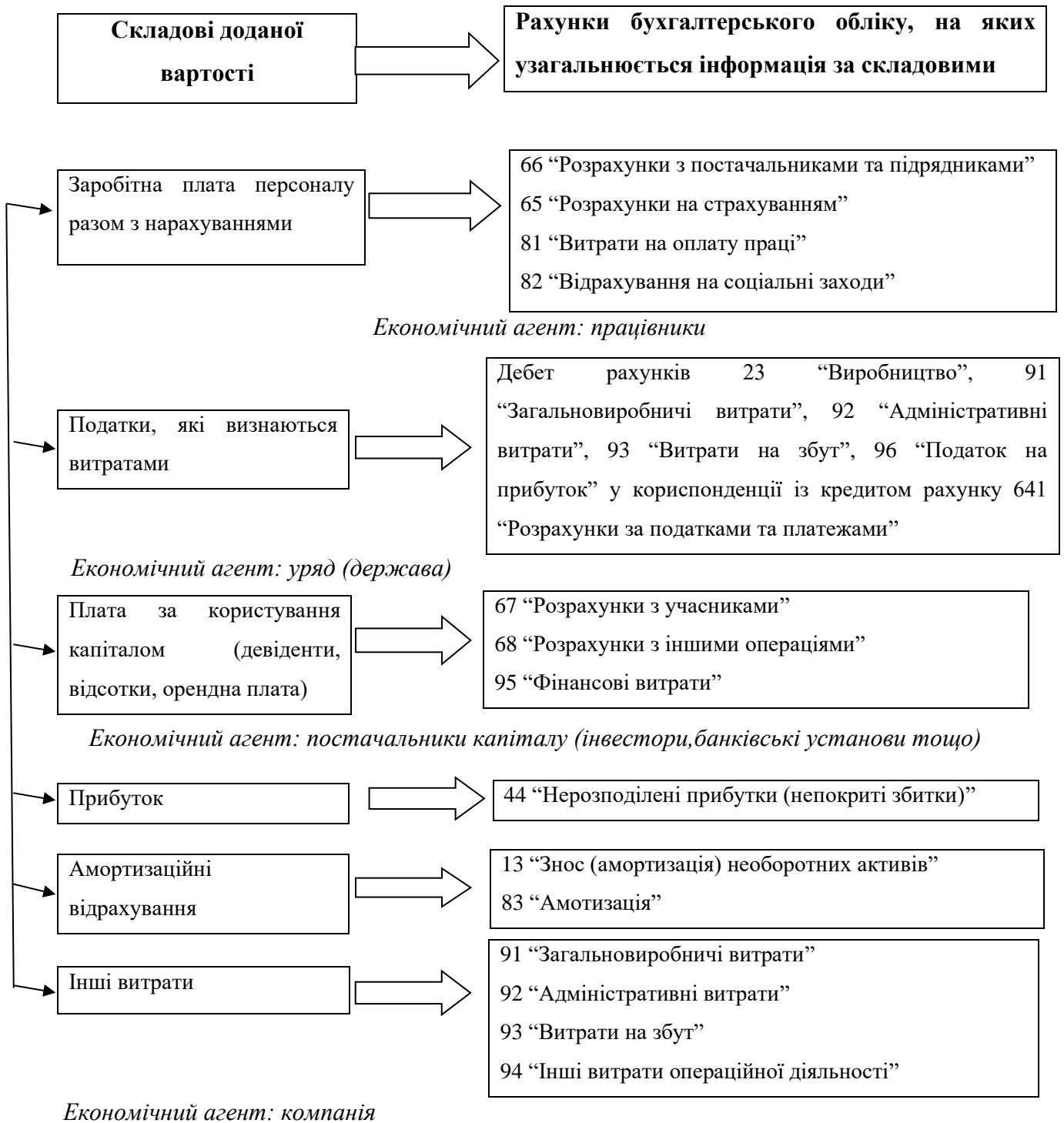


Рис.1.1 Складові доданої вартості [58]

Наприклад, постачанням вважається передача товару в межах посередницьких договорів, або ліквідація активів за рішенням власника, або навіть припинення використання активів в оподатковуваних ПДВ операціях. З операцією постачання послуг також слід бути уважними, оскільки з метою

оподаткування до операції з постачання послуг прирівнюється передача права на об'єкти інтелектуальної власності, і, наприклад, створення нематеріальних активів (торгових марок, комп'ютерних програм і т.п.).

В загальному, під базою оподаткування розуміють розмір об'єкта оподаткування, до якого застосовується ставка оподаткування, в результаті чого знаходиться сума податку. В більшості випадків базою оподаткування ПДВ є договірна (контрактна) вартість поставлених товарів (послуг). Тобто, виручка від реалізації, яка є однією із складових доданої вартості (рис. 1.2). [7].

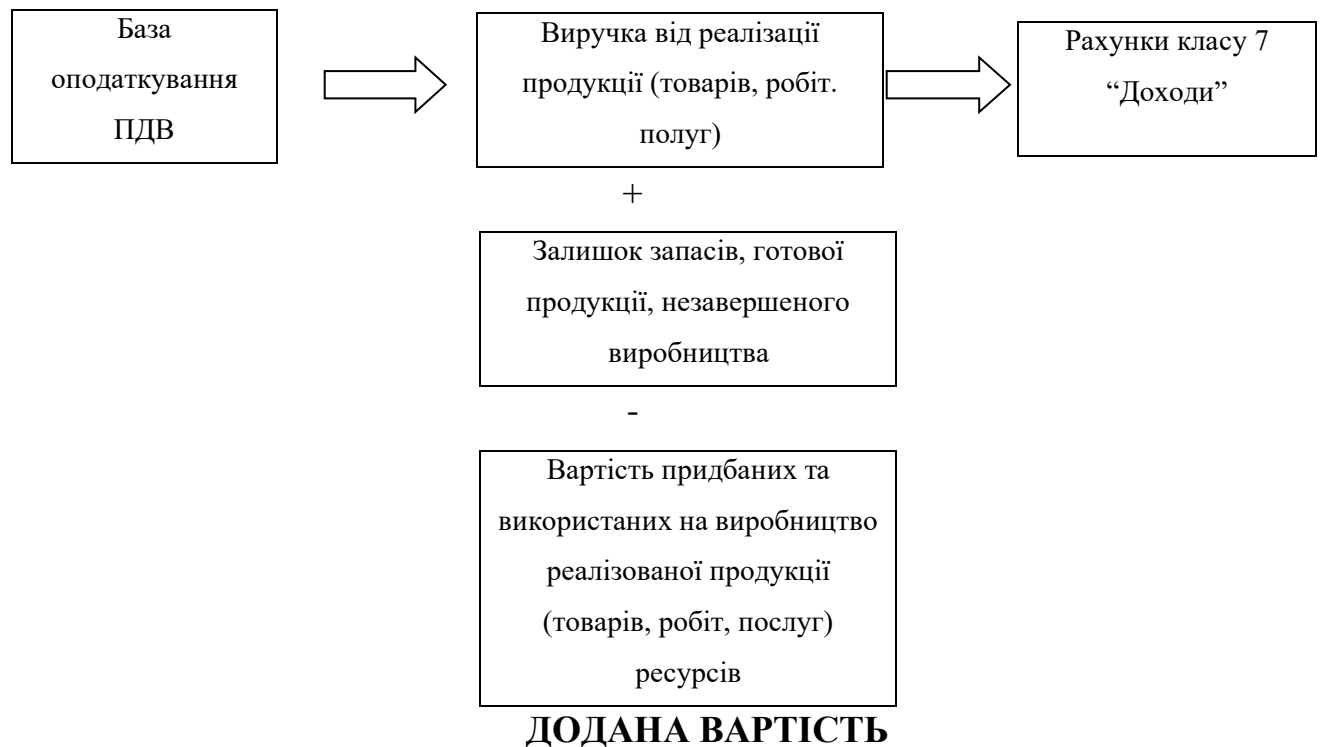


Рис.1.2. Механізм розрахунку ПДВ [46]

Механізм обчислення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту і передбачає застосування методу нарахувань.

Податкове зобов'язання - загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит - сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Якщо здійснювати оцінку ПДВ, який стягується в Україні, слід зазначити його ефективність лише у фіскальному аспекті. Як зазначають К.Ф. Ковальчук та Т.М. Рева, теоретично існує три різних методи розрахунку ПДВ: прямий, адитивний і метод заліку (відшкодування). Розберемо особливості кожного методу детальніше (табл.1.1.) [64].

Таблиця 1.1.

Методи обчислення ПДВ

	Метод обрахунку	Характеристика методу
1.	Прямий (балансовий)	Спочатку обчислюється сума доданої вартості, а потім до її величини застосовується певна ставка податку
2.	Адитивний	Ставка податку застосовується до кожної складової доданої вартості окремо, а потім отримані результати підсумовуються (метод вирахувань, інвойсовий або непрямий)
3.	Метод заліку (відшкодування)	Передбачає визначення суми ПДВ до сплати в бюджет як різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом

Отже, як бачимо з табл.1.1, прямий та адитивний методи розрахунку ПДВ безпосередньо базуються на обчисленні доданої вартості. Натомість останній метод не передбачає її обчислення. При використанні методу заліку, як вказує В.М. Єнбаєв, підприємці подають декларацію до податкових органів, в якій поряд з іншою обов'язковою інформацією, повідомляють два головних для розрахунку ПДВ показники: загальна вартість реалізованої продукції і загальна вартість придбаних товарів і послуг [48].

З позиції бухгалтерського обліку, існує чотири варіанти розрахунків зобов'язань по податку на додану вартість.

1. Прямий адитивний або балансовий метод.
2. Прямий метод віднімання.
3. Непрямий адитивний метод
4. Непрямий метод віднімання (кредитний метод)

Рис. 1.3. відображає розрахунок ПДВ за прямим та непрямим методами на рівні постачань товарів між трьома платниками ПДВ.

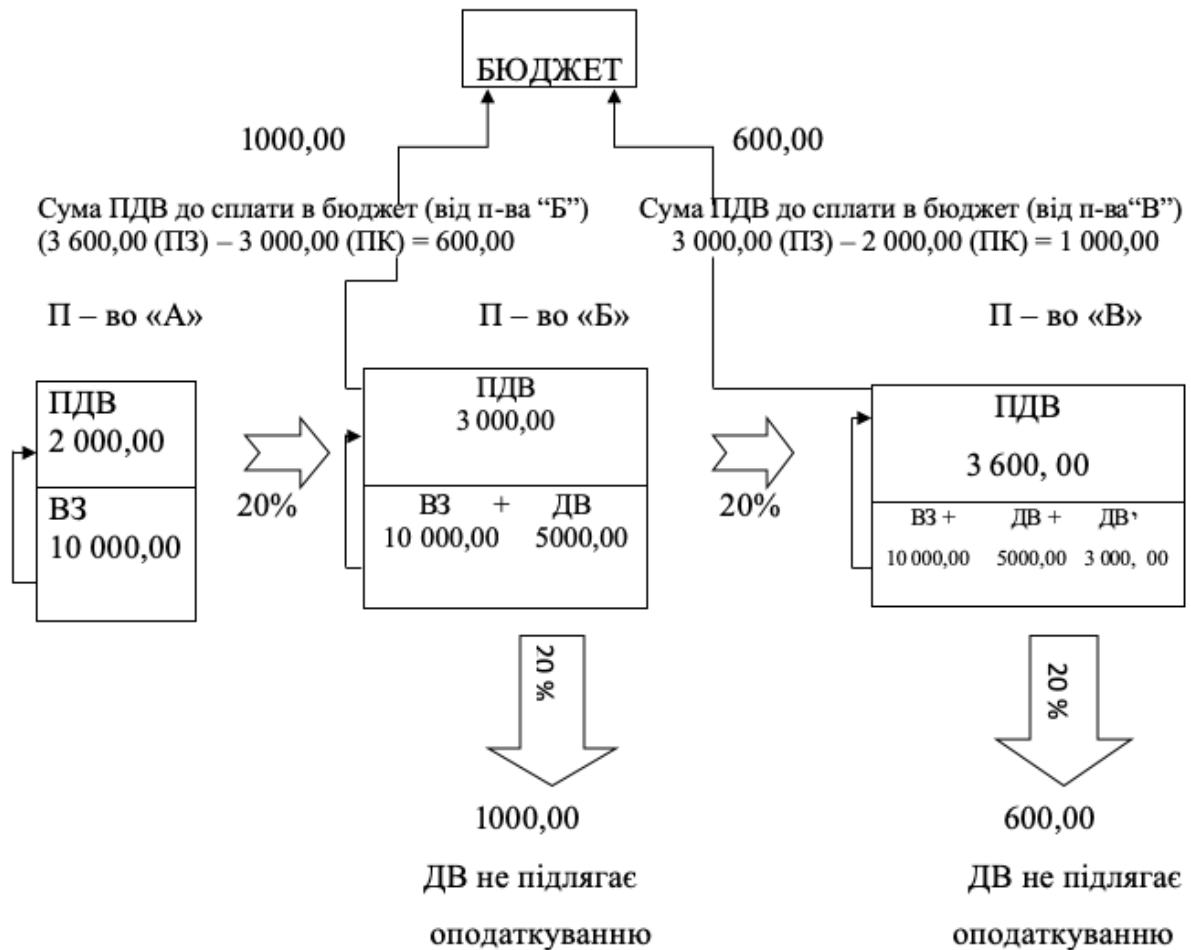


Рис.1.3. Процес виникнення та сплати податку на додану вартість у підприємств-платників ПДВ на загальних засадах [81]

Умовні позначення:

ПК – податковий кредит;

П-во – підприємство;

ПЗ – податкове зобов'язання

ПДВ – податок на додану вартість;

ВЗ – вартість виробничих запасів;

ДВ – додана вартість;

ДВ' – заново створена додана вартість;

Отже, як видно з рис. 1.3, обчислення ПДВ до сплати в бюджет за прямим та непрямим методом дає однаковий результат.

1.2. Особливості оподаткування ПДВ операцій відповідно до бази оподаткування

База оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), згідно із законами України з питань оподаткування (за винятком податку на додану вартість, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку, що включається до ціни товарів). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (послуг).

Розглянемо ситуацію, коли підприємства є платниками ПДВ на загальним засадах, проте здійснюють операції, що звільнені від оподаткування. Приклад, нехай підприємство А (платник ПДВ на загальних засадах) реалізувало підприємству Б (платник ПДВ на загальних засадах) виробничі запаси за 10 000 грн., крім того ПДВ – 2 000,00 грн. У процесі діяльності підприємство Б створило додану вартість на суму 5 000,00 грн. і реалізувало підприємству В готову продукцію (книжку, виготовлену з придбаних у підприємства А виробничих запасів) за 15 000,00 грн. (операція звільнена від оподаткування). У свою чергу, підприємство В додало до

продукції створену нову вартість у сумі 3 000,00 грн. і реалізувало кінцевому споживачу готову продукцію на суму [81].

Як видно з рис. 1.4. до бюджету не надходять жодні суми податку, оскільки додана вартість в даному випадку не оподатковується. Проте є й інша ситуація, коли виникає податковий кредит, а податкове зобов'язання не виникає, внаслідок чого суму податку на додану вартість відшкодовує держава (у випадку, коли операція оподатковується за ставкою 0 %).

Податковий кодекс України визначає детальні переліки операцій, що звільненні від оподаткування податком на додану вартість (стаття 197 та підрозділ II розділу XX), та операцій, що не є об'єктом оподаткування такого податку (стаття 196). Істотна відмінність між ними полягає в тому, що при здійсненні операцій, що перелічені у статті 196 ПК України, у платника податків взагалі відсутній об'єкт (операція), із наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податків обов'язку зі сплати ПДВ.

Такі операції не оподатковуються виходячи з економічної сутності, оскільки вони не пов'язані зі створенням доданої вартості.

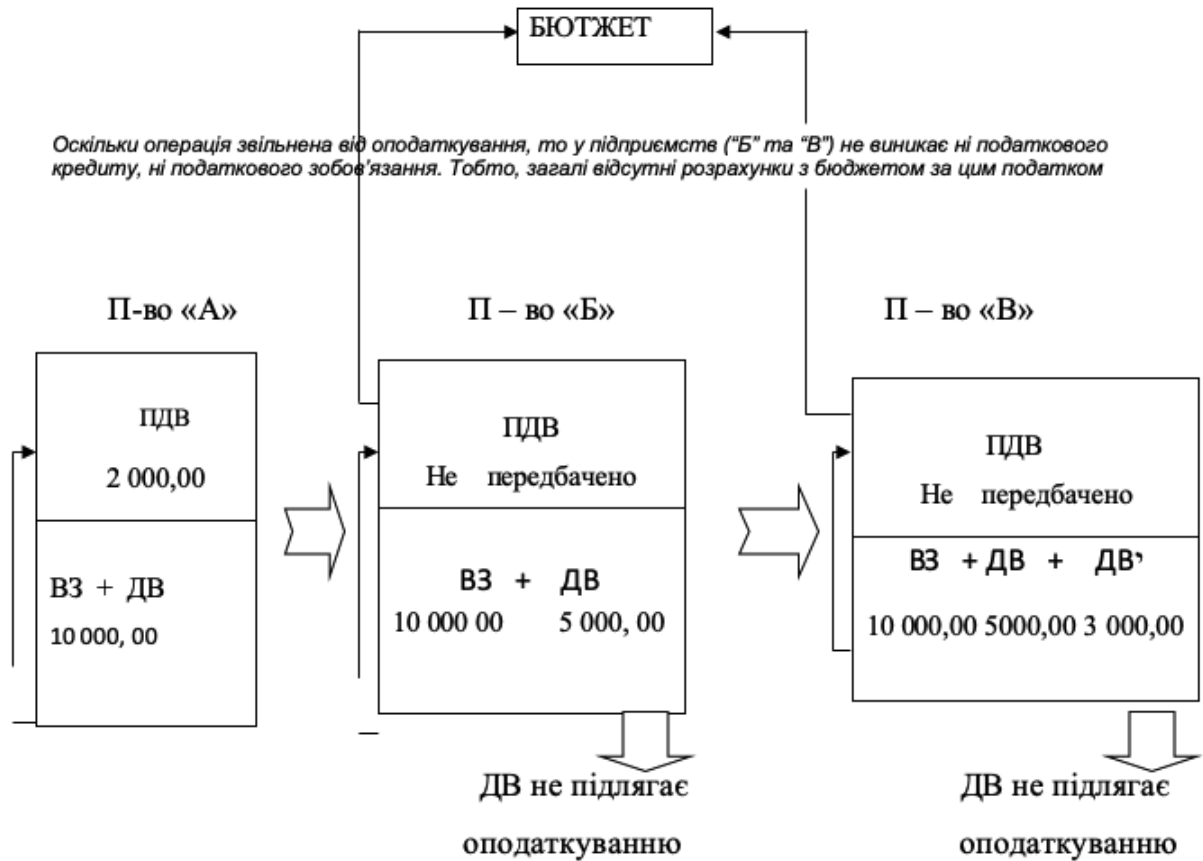


Рис. 1.4. Процес виникнення та сплати податку на додану вартість у підприємств-платників ПДВ за операціями, що звільнені від оподаткування [81]

ПДВ – податок на додану вартість; ПК – податковий кредит;
 ДВ' – заново створена додана вартість; ДВ – додана вартість ;
 ВЗ – вартість виробничих запасів; ПЗ – податкове зобов'язання

В свою чергу операції, що звільнені від ПДВ, по своїй природі характеризуються всіма необхідними ознаками належності до об'єкта оподаткування. Виключно внаслідок волі законодавця їх здійснення не породжує виникнення у платника податку податкового обов'язку, однак такі операції з часом можуть бути знову включені до переліку об'єктів оподаткування. Звільнення відповідних операцій від оподаткування ПДВ є, по-суті, податковою пільгою.

Розглянемо приклад: нехай підприємство А (платник ПДВ на загальних засадах) реалізувало підприємству Б (платник ПДВ на загальних засадах) виробничі запаси за 10 000 грн., крім того ПДВ – 2 000,00 грн. у процесі діяльності підприємство Б створило додану вартість на суму 5 000,00 грн. і реалізувало іноземному підприємству В, що знаходиться за межами митної території України, готову продукцію (виготовлену з придбаних у підприємства А виробничих запасів) за 15 000,00 грн. (операція оподатковується за ставкою 0 %) (рис. 1.3) [81].

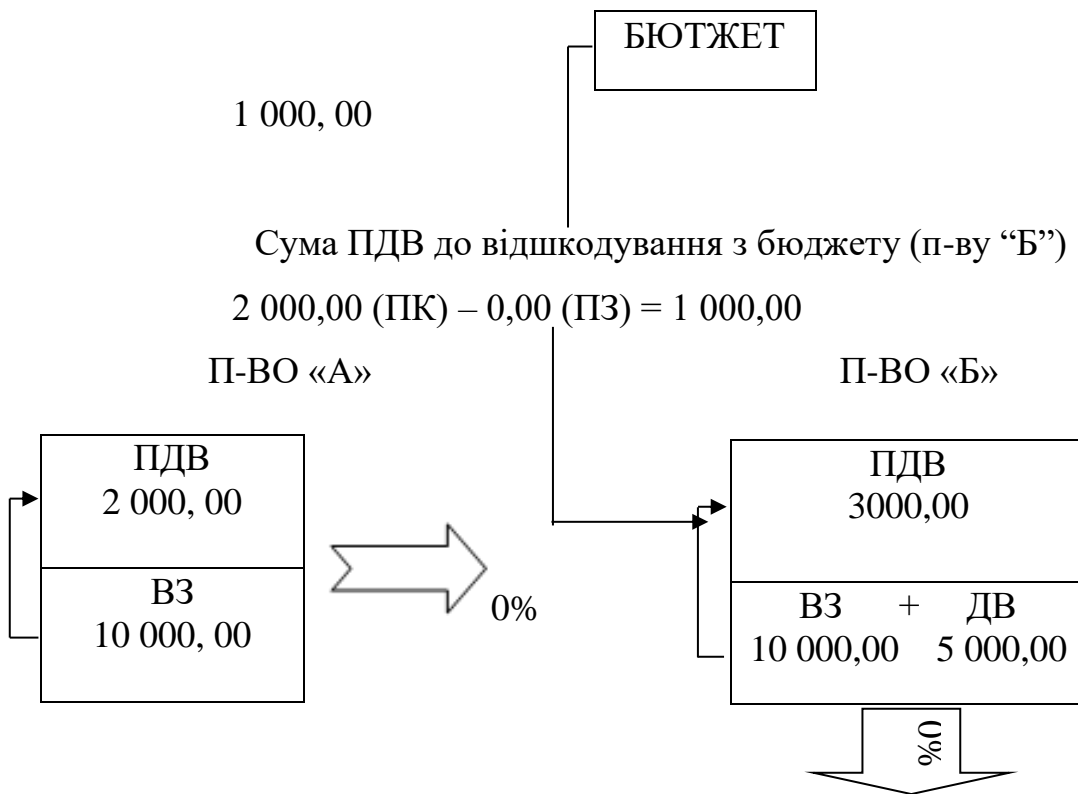


Рис. 1.5. Процес виникнення та сплати податку на додану вартість у підприємств-платників ПДВ за операціями, що оподатковуються за ставкою 0 % [81]

- П-во – підприємство;
- ПДВ – податок на додану вартість;
- ВЗ – вартість виробничих запасів;
- ДВ – додана вартість;
- ПК – податковий кредит;

ПЗ – податкове зобов'язання.

З рис. 1.5. видно, що через особливість оподаткування експортних операцій сума податку на додану вартість за прямим методом справляння ПДВ завжди дорівнюватиме нулю, натомість здійснюється реальне відшкодування з бюджету.

Така невідповідність пов'язана з існуванням податкового кредиту та відсутністю податкового зобов'язання. В усіх інших проаналізованих випадках додана вартість пов'язана не стільки із сумою податку на додану вартість, скільки із сумою, що підлягає перерахуванню в бюджет. Таким чином, можемо констатувати наступну рівність:

$$ДВ \times \%ПДВ = ПК - ПЗ = ПДВ \text{ до сплати в бюджет}$$

% ПДВ – ставка податку на додану вартість;

ПК – податковий кредит;

ПЗ – податкове зобов'язання [81].

Звідси впливає взаємозв'язок між величиною доданої вартості та сумою ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет. Як би через фінансову звітність можна було б розрахувати додану вартість підприємства, то можна було б проконтролювати повноту сплати ПДВ до бюджету та уникнути помилок в обліку.

Отже, між величиною доданої вартості та суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, існує тісний взаємозв'язок, хоча відповідно до законодавства додана вартість не є об'єктом оподаткування ПДВ та не використовується при обчисленні бази оподаткування цим податком.

1.3. Економіко-правовий аналіз нормативної бази розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991. Закон діяв лише до червня 1993 року — і був замінений декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року. Згодом, 3 квітня 1997 року було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», він набув чинності 1 липня 1997. Цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України від 02.12.2010 року, який забезпечує правове регулювання ПДВ на сьогоднішній час.

До основних законодавчих та нормативних документів, що регламентують порядок розрахунків та обліку податку на додану вартість на підприємствах сьогодні відносять: Розділ V Податкового Кодексу України, Інструкція № 291 (Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку), Порядок 1307 (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2

Законодавчі та нормативні документи з обліку податку на додану вартість на підприємствах

№ з/п	Назва документа	Короткий зміст документа	Використання підприємствами
1	2	3	4
1	Конституція України, прийнята ВРУ 28 червня 1996р	Встановлює загальні принципи здійснення підприємницької діяльності, визначає права та свободи суб'єктів господарювання	Для забезпечення загальних положень діяльності підприємства
2	Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	Встановлює засади оподаткування в Україні	Для визначення порядку нарахування та сплати податку на додану вартість (Розділ V)
3	Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV	Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення	Відповідно ст.19.п.8. усі суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати первинний (оперативний) та бухгалтерський облік результатів своєї роботи,

		господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання	складати статистичну інформацію а також надавати відповідно до вимог закону фінансову звітність та статистичну інформацію щодо своєї господарської діяльності
4	«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV	Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Використано для вибору форми бухгалтерського обліку, принципи, форми звітності та документообороту, визначено облікову політику підприємства для відображення результатів розрахунків з податку на додану вартість
5	Порядок надання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. № 419	Постанова регламентує порядок надання фінансової звітності	Використано для складання фінансової звітності підприємства
7	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» від 01.07.1997 р. № 141 (Втратив чинність)	Регламентував порядок обліку ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку (Наказ втратив чинність на підставі Наказу Міністерства фінансів № 247 від 18.06.2019)	Для організації системи фінансового обліку ПДВ на підприємства
8	Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерського обліку», Наказ Міністерства Фінансів України №88 від 24.05.95 р.	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, а також регламентує загальні положення по веденню первинної документації та документообороту	Застосовано на підприємстві для організації первинного обліку податку на додану вартість
9	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження приміток до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. № 302	Визначають склад та перелік розкриття інформації підприємством у фінансовій звітності	Для розкриття інформації у фінансовій звітності про нараховані доходи (що обкладаються ПДВ) та придбання запасів, отримання робіт / послуг, що надають

			право на податковий кредит підприємству
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.01.2000 № 20	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності	Для використання методологічних принципів формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання і їх розкриття у фінансовій звітності
11	Постанова «Про затвердження порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних». Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246	Визначає механізм внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї, до Єдиного реєстру	Для ведення, подання, розрахунку і коригування показників в податковій накладній
12	Наказ «Про затвердження положення про реєстрацію платників податку на додану вартість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014р. № 1130	Визначається порядок заповнення реєстру платників податку на додану вартість	Для правильного ведення реєстру платника податку на додану вартість
13	Наказ «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307	Визначає порядок заповнення податкової накладної із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 25 травня 2016 року № 503, від 23 лютого 2017 року № 276, від 17 вересня 2018 року № 763	Для правильного оформлення податкових накладних

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» від 01.07.1997 р. № 141 втратив чинність на підставі Наказу Міністерства фінансів № 247 від 18.06.2019 р. Разом з ним втратили чинність і всі зміни, які були внесені протягом часу існування інструкції, зокрема остання з них від 16 листопада 2015р. № 1025 «Про затвердження Змін до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» [25].

Висновок до 1 розділу

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу; його сума входить до ціни продажу товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Буквально – це податок на додану вартість, створену на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.

Податкові зобов'язання виникають там, де є об'єкт обкладення ПДВ. За загальним правилом об'єкт обкладення ПДВ виникає за умови здійснення платником постачання товарів, робіт (послуг) з місцем постачання на території України. Як виняток, коли як такого постачання на території України немає, але об'єкт оподаткування є – можна навести умовні постачання, ввезення/вивезення товарів, послуги з міжнародного перевезення.

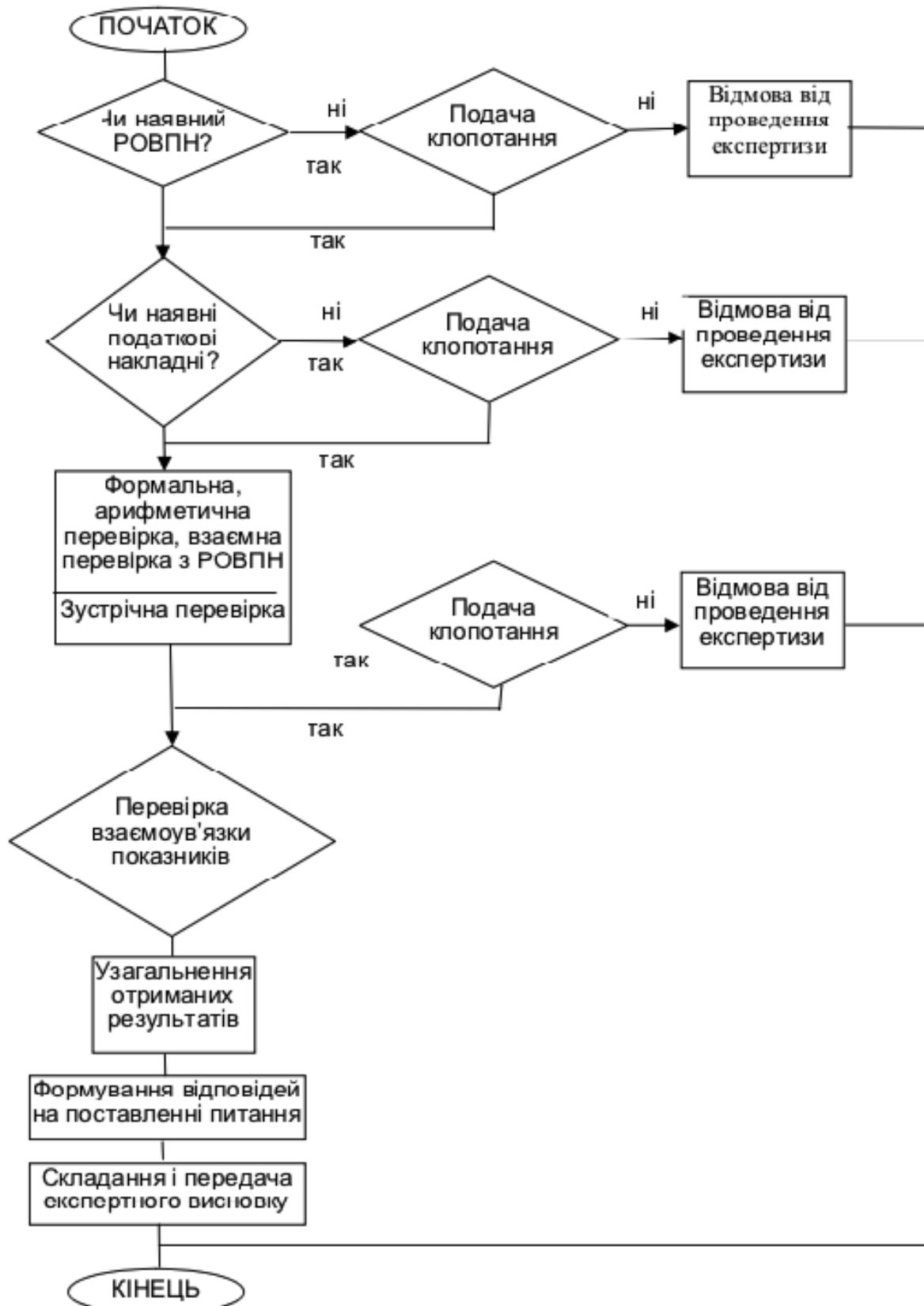
РОЗДІЛ 2

ЕКСПЕРТИЗА ТА АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Методика експертного дослідження складових елементів нарахування ПДВ

Вивчаючи практику нарахування та сплати податку на додану вартість, можна дійти висновку, що побудова методики експертного дослідження складових елементів справляння ПДВ повинна зводитись до статей податкової декларації з ПДВ. Це обумовлюється тим, що всі питання, які ставляться перед експертами чи бухгалтерами у процесі розгляду таких справ, так чи інакше ґрунтуються на показниках податкової звітності. Зазвичай, сторонами у таких спорах виступають суб'єкти господарської діяльності та податкові органи, які мають різні позиції щодо прийнятих заходів останніми. Так, підприємці або представники підприємницьких структур, які переважно виступають у судовому процесі як позивачі, оспорюють прийняті контролюючими органами податкові повідомлення-рішення щодо застосування штрафних санкцій, в яких, у свою чергу, обґрунтовуються порушення у визначенні показників податкової декларації з податку на додану вартість. Таким чином, при побудові методики дослідження справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, декларація виступає певною межею, яка охоплює всі питання цієї тематики.

В процесі дослідження практики розгляду справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, можна виділити три групи питань, які становлять основу методики дослідження експерта-бухгалтера, зокрема: – питання, пов'язані з формуванням, обліком і сплатою суми податкового зобов'язання з ПДВ; – питання, пов'язані з формуванням, обліком та відшкодуванням суми ПДВ в результаті перевищення суми податкового кредиту над податковим зобов'язанням; – питання, пов'язані з нарахуванням, сплатою або відшкодуванням податку на додану вартість.



Умовні позначення: РОВПН – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних

Рис. 2.1. Загальний алгоритм дослідження справ, пов'язаних з ПДВ [82]

Для вирішення зазначених питань застосовується єдина послідовність дослідження експерта, що представлено на рис. 2.1. Початок дослідження залежить від того, чи наявний реєстр отриманих і виданих податкових накладних, адже цей документ є основою формування податкової декларації, оскільки в ньому містяться зведені дані щодо сум податкових зобов'язань з ПДВ. При відсутності реєстру експерт складає клопотання та передає його до суб'єкта призначення судово-бухгалтерської експертизи. Якщо клопотання не задоволене, експерт може відмовитись від проведення експертизи, обґрунтовуючи це недостатністю документів для встановлення фактичних обставин справи.

Якщо клопотання задоволено, або ж реєстр отриманих і виданих податкових накладних міститься у матеріалах справи, експерт перевіряє правильність його заповнення ґрунтуючись на даних, що містяться у податкових накладних за відповідний період. За їх відсутності, експерт-бухгалтер формує клопотання до слідчого або суду. Якщо клопотання не задоволене, він має право відмовитись від проведення експертизи. При умові наявності податкових накладних, або задоволення клопотання на їх передачу, розпочинається процес їх дослідження, у ході якого використовуються різноманітні прийоми документального контролю.

Таким чином, основою будь-якого дослідження, пов'язаного з податком на додану вартість є перевірка податкових накладних, які виступають джерелом первинних даних. В залежності від поставлених питань обираються прийоми дослідження, зокрема такими можуть бути способи документального контролю. Проте, слід пам'ятати, про особливості використання деяких з них, наприклад, зустрічної та експертної перевірки. Зустрічна перевірка застосовується у разі необхідності підтвердження достовірності надання податкової накладної одним підприємством іншому. Тут компетенція експерта-бухгалтера обмежується, оскільки він не має права на здійснення запиту документа самостійно. У цьому випадку формується клопотання до

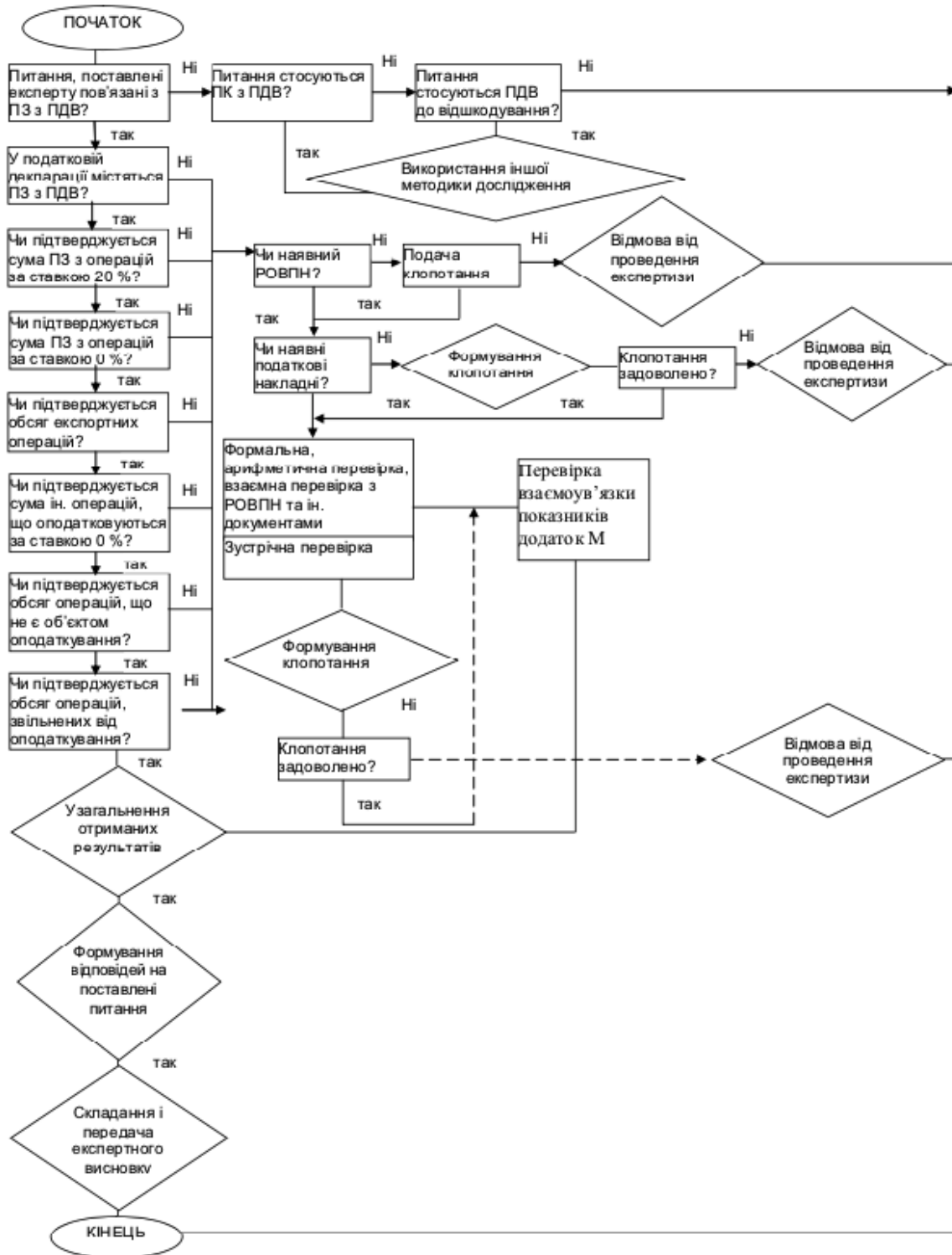
суб'єкта призначення експертизи з метою проведення такої перевірки. Якщо клопотання не задоволено, то експерт-бухгалтер має право на відмову від проведення експертизи. У протилежному випадку він отримує акт проведення зустрічної перевірки, дані якого використовує у процесі подальшого дослідження. Щодо експертної перевірки, то вона частіше всього виступає доповненням формальної. Наприклад, у процесі візуального дослідження податкової накладної, експертом може бути виявлено підчистки, або ж невідповідність підписів у порівнянні із аналогічними документами. У цьому випадку експерт формує клопотання щодо проведення криміналістичної експертизи, висновки якого впливатимуть на подальший процес судово-бухгалтерської експертизи.

Поміж вище зазначеним використовуються й інші прийоми документального контролю. Звернемо увагу на взаємну перевірку, яку можна розглядати у наступних розрізах:

- порівняння даних, зазначених у податкових накладних з реєстром отриманих і виданих податкових накладних;
- встановлення відповідності показників податкових накладних із додатковими документами (накладними, актами приймання-здачі виконаних робіт, квитанціями тощо).

У процесі використання прийомів документального контролю, експерту слід враховувати і дані, що містяться у розпорядчих документах, контрактах, ліцензіях на ведення окремих операцій тощо. Важливе місце у процесі такого дослідження належить перевірці взаємо ув'язки показників податкової декларації з фінансовою звітністю, регістрами обліку та даними по окремих рахунках.

Представимо застосування запропонованої вище методики у процесі дослідження питань, пов'язаних з формуванням, обліком і сплатою суми податкового зобов'язання з податку на додану вартість (рис. 2.2.).



Умовні позначення: **РОВПН** – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних; **ПЗ** – податкові зобов'язання; **ПК** – податковий кредит; **ПДВ** – податок на додану вартість;

Рис. 2.2. Алгоритм дослідження справ, пов'язаних з податковими зобов'язаннями з ПДВ [82]

Оснoву вище наведеного алгоритму становлять статті податкової декларації з податку на додану вартість у розрізі податкових зобов'язань. Для

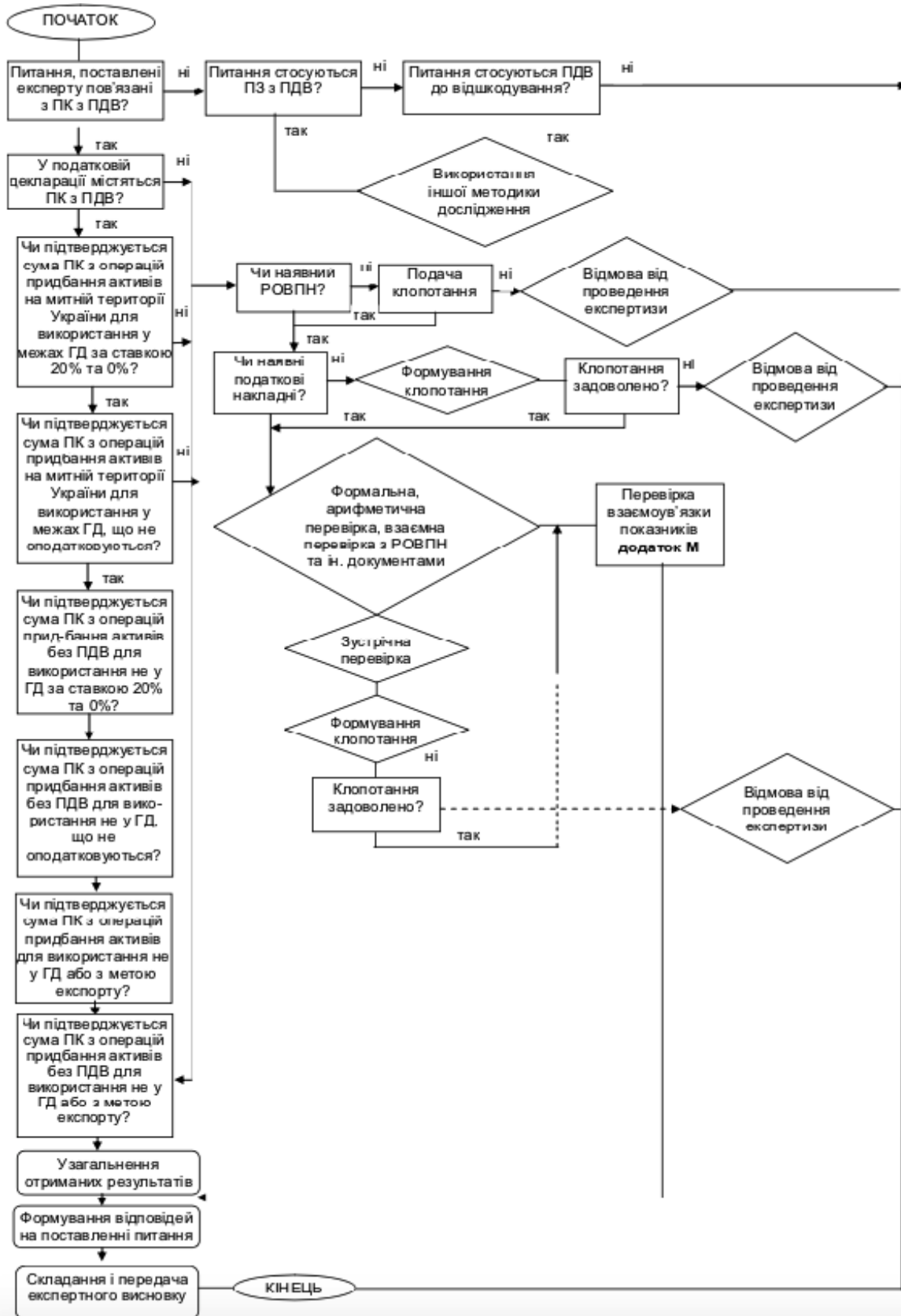
початку слід визначити, чи пов'язані з податковими зобов'язаннями питання, поставлені перед експертом-бухгалтером. Якщо питання, стосуються податку на додану вартість, проте зовсім не пов'язані з податковими зобов'язаннями, а стосуються, наприклад, податкового кредиту, або ПДВ до відшкодування, то експерту слід застосовувати іншу методику дослідження, яка буде представлена нижче.

Надалі послідовність використання запропонованого алгоритму залежатиме від специфіки поставлених питань. Так, наприклад, якщо питання буде стосуватися лише правильності відображення у реєстрі отриманих і виданих податкових накладних податкових зобов'язань з експортних операцій, то експерту слід обмежити дослідження вивченням відображення в обліку операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, особливо у розрізі вивезення товарів закордон, або ж виконання робіт чи надання послуг за межами митної території України.

Таким чином в алгоритмі представлені всі можливі напрями дослідження питань, пов'язаних із зобов'язаннями з податку на додану вартість. Зокрема це:

- підтвердження сум податкових зобов'язань з ПДВ з операцій, що оподатковуються за ставкою 20 %;
- відповідність сум зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою: експортних та інших операцій, що оподатковуються за ставкою 0 %;
- правильність визначення сум податкових зобов'язань з ПДВ за операціями, що не є об'єктом оподаткування;
- відповідність сум зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що звільнені від оподаткування.

Виходячи із специфіки поставлених питань, експертом обирається певний напрям дослідження. Не зважаючи на їх диференціацію, загальна методика дослідження буде однаковою.



Умовні позначення: РОВПН – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних; ПЗ – податкові зобов'язання; ПК – податковий кредит; ПДВ – податок на додану вартість; ГД – господарська діяльність

Рис. 2.3. Алгоритм дослідження справ, пов'язаних з податковим кредитом з ПДВ [83]

Представимо методику судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних з правильністю визначення податкового кредиту з податку на додану вартість (рис. 2.3).

Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ не співпадає з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку.

2.2. База оподаткування ПДВ та специфіка її визначення

Сьогодні в Україні велика увага приділяється визначенню бази оподаткування податком на додану вартість. Це зумовлено тим, що база оподаткування визначається виходячи не з собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а зі звичайної ціни продажу (відчуження) таких товарів.

З теоретичної точки зору, насамперед, необхідно розмежувати поняття «підвищення рівня оподаткування податкової бази» та «розширення податкової бази». Виходячи з економічної сутності та назви досліджуваного податку його базою оподаткування є додана вартість. Однак внаслідок наявності тіньової економіки, пільгового оподаткування, спеціальних податкових режимів, величини обороту до якого не обов'язково реєструватися платником ПДВ не вся додана вартість у державі залучена до оподаткування. Таким чином, під розширенням податкової бази ПДВ ми розуміємо збільшення офіційної величини доданої вартості у державі. Натомість підвищення рівня використання податкової бази ПДВ це залучення до оподаткування раніше не задіяної, однак офіційно облікованої доданої вартості. Ці поняття тісно взаємопов'язані між собою і на практиці, в деяких

випадках, буває важко визначити за рахунок чого збільшилась величина доданої вартості, яка підлягає оподаткуванню.

Розділяючи поняття «розширення податкової бази» та «підвищення рівня використання податкової бази», можна виокремити фактори, які впливають на зазначені процеси [53].

Розширення податкової бази залежить від покращення загальноекономічної ситуації у державі, рівня тіньової економіки, сукупного податкового навантаження і податкового навантаження за окремим податком, або величини його ставки. Натомість рівень використання податкової бази залежить більшою мірою від суб'єктивних факторів, таких як: межа обов'язкової реєстрації платників ПДВ, кількість платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування без реєстрації платниками ПДВ, обсяг наданих податкових пільг, механізм формування звичайних цін тощо.

Також, аналізуючи надходження податку на додану вартість до бюджету, варто враховувати фактор імпортних поставок, який в останні роки став суттєвим джерелом наповнення державного бюджету по платежах з ПДВ, в порівнянні з надходженнями від вироблених в Україні товарів, з врахуванням відшкодування сум ПДВ (див. рис. 2.4.).

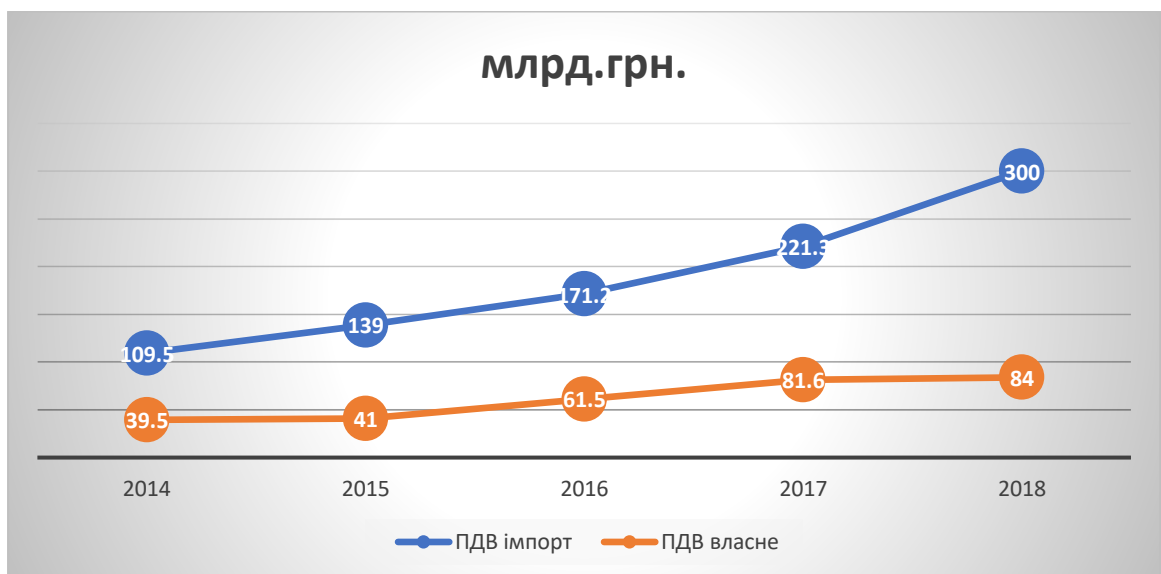


Рис. 2.4. Суми надходження ПДВ до Державного бюджету України за 2014-2018 рр. від імпортованих товарів та власного виробництва [88]

Аналіз можливості впливу наведених факторів на розширення чи підвищення рівня використання податкової бази з ПДВ прослідковується через залежність ПДВ від економічних показників. Зокрема, варто відмітити, що податок на додану вартість це платіж, який безпосередньо залежить від рівня розвитку економіки і її циклічності. З настанням рецесії в економіці надходження податку також знижуються, оскільки падає величина доданої вартості у державі. Основними складовими доданої вартості є прибуток та оплата праці, від величини яких найбільшою мірою залежать надходження податку. Саме тому необхідно проводити економічну політику стимулювання розвитку реального сектора економіки, що дасть змогу розширити базу оподаткування за більшістю податків і створить фінансову основу майбутнього соціального розвитку.

Однією із найважливіших проблем соціально-економічного розвитку в Україні є великі обсяги тіньової економіки. Це негативно позначається на конкурентному середовищі в окремо взятих галузях, знижує якість виготовлених товарів і наданих послуг, створює негативний імідж для держави в цілому і, саме головне, негативно позначається на доходах бюджету та чинить загрозу фіскальній безпеці держави. В тіньовій економіці криється потужний потенціал оподаткування. За оцінками експертів рівень тіньової економіки у 2018 році становив понад 45% [88]. Окремі міжнародні організації оцінюють цей показник понад 50%. Тому вкрай важливо забезпечити вихід із тіні хоча би частини бази оподаткування ПДВ. Сприяти цьому може зниження податкового навантаження з одночасним підвищенням ефективності податкового та митного контролю і збільшенням розміру штрафних санкцій.

Класичний механізм розширення бази оподаткування передбачає зниження ставки податку. За весь час функціонування податкової системи ставка ПДВ в Україні не була нижча ніж 20%. Натомість розпочиналась

фіскальна практика справляння ПДВ в Україні зі ставки 28%, яка діяла у 1991 – 1992 рр. Проте високе податкове навантаження збільшувало рівень ухилення від сплати податку і звужувало базу його оподаткування, що змусило знизити ставку ПДВ з 1.01.1993 р. до 20%. Високий рівень інфляції та великий дефіцит фінансових ресурсів держави стали причиною наступного підвищення ставки ПДВ до рівня 28%, яка діяла з 15.05.1993 р. до 31.05.1995 р. Однак економіка не витримувала такого фіскального навантаження і з 1.06.1995 р. ставку ПДВ знову було знижено до 20% і такий її рівень є до нині та передбачений до 2021 р. З прийняттям ПКУ податкова системи поступово реформується в напрямку лібералізації, і хоча з 2014 р. було передбачено зниження ставки ПДВ до рівня 15-17%, проте реальні економічні показники та бюджетний дефіцит, який існує в нашій державі з моменту загострення міжнародної та внутрішньополітичної ситуації, не дозволило тим урядам, що існували в період 2014-2019 рр. вийти на зазначене рішення [40].

Теоретично такий крок, мав би вплинути на розширення бази оподаткування ПДВ, однак на практиці це видавалось малоімовірним, що і призвело до відмови від зазначених позицій. На нашу думку, позитивне відношення бази оподаткування на зниження ставки могло б відбутися тоді, коли у суспільстві сформовано фіскальні традиції, спостерігається високий рівень податкової культури та податки з високим коефіцієнтом повертаються платникам у вигляді суспільних благ. В Україні на належному рівні не виконується жодна із зазначених умов, тому очікувати швидкого і потужного розширення бази оподаткування по ПДВ внаслідок зниження ставки до рівня 15-17% особливо не варто.

Хоча законодавчі ініціативи щодо зниження ставки ПДВ потребують підтримки, проте такі кроки треба робити в комплексі із реформуванням інших елементів оподаткування ПДВ, зокрема скасуванням багатьох пільг на виваженій основі податкових розрахунків та економічних вигод. В зазначеному напрямку, ми схильні до запозичення загальносвітової практики

справляння ПДВ за диференційованими ставками. Найбільше податкове навантаження щодо цього податку припадає на громадян та сім'ї з низькими доходами, оскільки питома вага споживання в їхніх доходах – найбільша. Зважаючи на це справедливніше буде диференціювати підхід до оподаткування споживання, встановивши знижені та підвищену ставки ПДВ. Поряд із цим доцільно скасувати ряд податкових пільг щодо ПДВ, зокрема операції, звільнені від оподаткування, оподаткувавши їх за зниженими ставками. Такий підхід сприятиме розширенню бази оподаткування за рахунок переходу багатьох підприємств на зниженні ставки.

Ми пропонуємо поряд зі стандартною ставкою ввести дві знижені та одну підвищену. Для визначення величини ставок застосуємо підхід еквівалентності між загальним податком на споживання – ПДВ та податком на заробітну плату (податок на доходи фізичних осіб). Еквівалентність цих податків довели Е. Аткинсон та Дж. Стігліц у праці [89]. Зокрема, на основі рівності, що випливає з бюджетних обмежень, виведене наступне співвідношення між ставками згаданих податків:

$$(1 - t) = \frac{1}{1 + t'}, \quad (2.1.)$$

де: t – ставка податку на доходи фізичних осіб; t' – ставка ПДВ.

Із зазначеною пропорцією зрозуміло співвідношення податку на дохід фізичної особи у вигляді заробітної плати, якому відповідатиме еквівалент 50% податку на споживання, тобто ПДВ [89, с. 104].

Зважаючи на викладене, стандартну ставку ПДВ, варто визначати застосовуючи рівність 2.1. Діючій ставці податку на доходи фізичних осіб (18%), згідно з рівністю 2.1, відповідає ставка ПДВ 21,9%. Тому вважаємо за доцільне в жодному разі не змінювати стандартну ставку ПДВ, а утримувати на рівні 20%. Проте для розширення бази оподаткування, все ж варто

знижувати одночасно як ставку ПДФО на рівень 15%, так і ставку ПДВ на рівень хоча б 17%, для стимулювання бізнесу.

Дані пропозиції обумовленні регулюючою функцією податку на додану вартість. Щоб підвищити ступінь ділової активності економіки, податковий прес треба послабити. Якщо зменшити основну ставку податку та ввести одну-дві пільгові (крім нульової, що вже існує), то у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування, і зросте загальна сума доходів зведеного бюджету. Також через послаблення тиску ПДВ зростуть доходи населення зросте сукупний попит.

На нашу думку, в Україні доцільно було б встановити наступні види ставок: основна – 17 %; підвищені – 20 % і 22 %; знижені – 5 % і 10 %.

Вплив диференціації та зниження ставок ПДВ споживчий ринок наведено на рис. 2.5.

Знижені ставки доцільно застосовувати під час реалізації деяких товарів вітчизняного виробництва: продуктів харчування, ліків, дитячих товарів, товарів щоденного попиту, тощо. Що стосується підвищених ставок, то, наприклад, обороти з реалізації підакцизної продукції вітчизняного виробництва можна оподатковувати податком на додану вартість за ставкою 20 %, а іноземного виробництва — за ставкою 22%.

Дослідивши недоліки функціонування податку на додану вартість вважаємо за доцільне запропонувати напрямки вдосконалення механізму справляння ПДВ:

- 1) встановити диференційовані ставки податку на додану вартість;
- 2) обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності;
- 3) в аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити аналітичні рахунки для підтвердженого і непідтвердженого податкового кредиту.

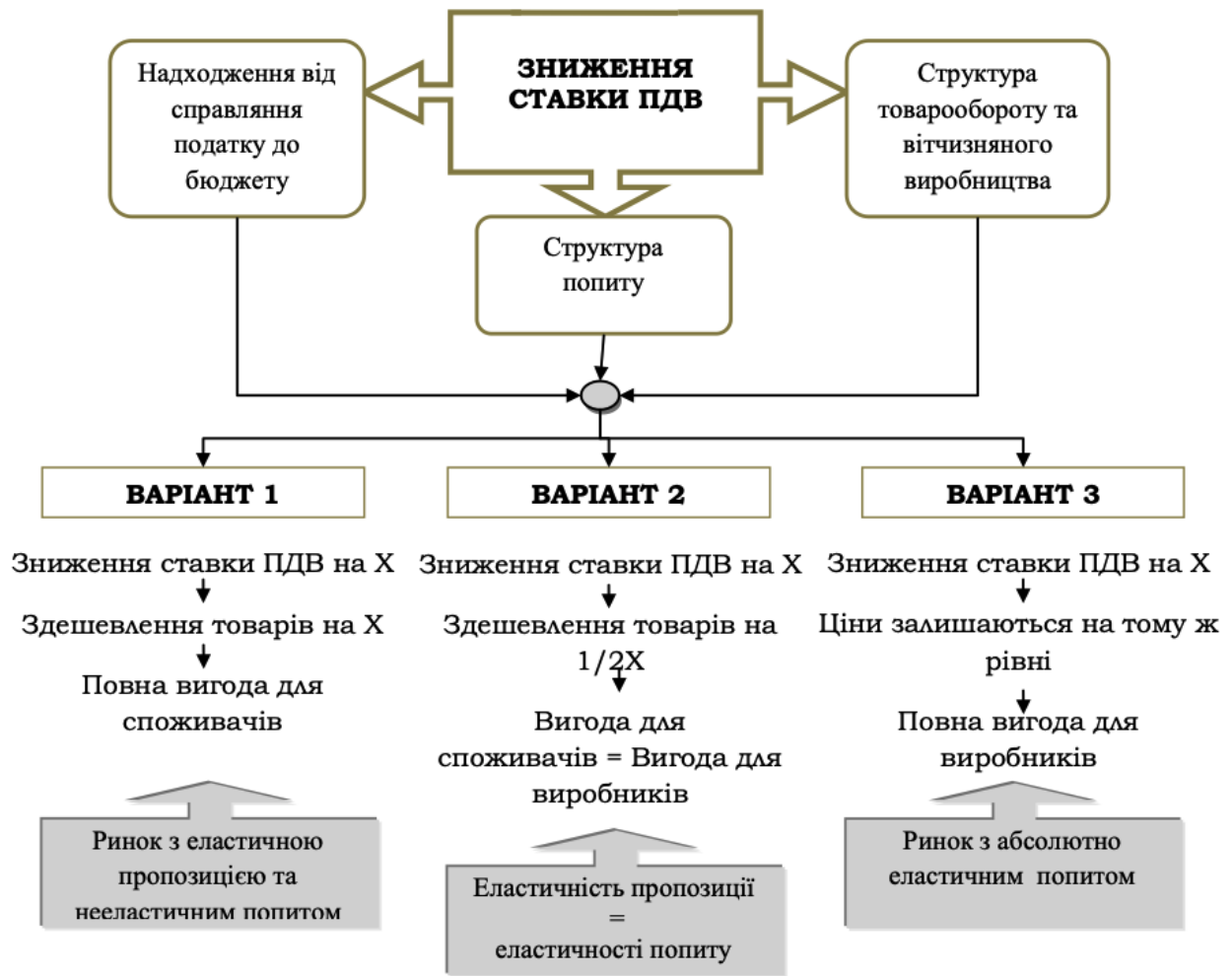


Рис. 2.5. Вплив зниження ставки ПДВ на базу оподаткування та на попит і пропозицію товарів [58]

В загальному випадку визначення бази оподаткування спирається на ст. 188.1 Податкового кодексу України, виходячи з договірної ціни товару, але не нижче ціни придбання, звичайної ціни чи залишкової балансової вартості (див. табл. 2.1.) [1].

Таблиця 2.1

Визначення бази оподаткування ПДВ [38]

1	База оподаткування	визначається виходячи з договірної вартості товарів та послуг, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів,
---	--------------------	--

		збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).
	при цьому:	
	база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг	- не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг (при перепродажі товару)
	база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг	- не може бути нижче звичайних цін
	база оподаткування операцій з постачання необоротних активів	- не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком: - товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; - газу, який постачається для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. Не включаються до складу договірної вартості суми неустойки (штрафи і пені), три проценти річних та інфляційних, що отриманні платником податку внаслідок невиконання договірних зобов'язань.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю -

бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку. Відповідно до ст. 189 Податкового кодексу база оподаткування за видами операцій класифікується (див. табл. 2.2.)

Таблиця 2.2

База оподаткування ПДВ за видами операцій [38]

	Вид операції	База оподаткування
1.	для товарів, що ввозяться на митну територію України	договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.
1.1.	Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна)	- до бази оподаткування не включається. - У разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.
2.	здійснення суб'єктом господарювання діяльності з поставки вживаних товарів (комісійну торгівлю), що придбані в осіб, не зареєстрованих платниками податку:	комісійна винагорода такого платника податку
2.1	- за договорами, що передбачають перехід права власності на комісійні товари	позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів
2.2	- для вживаних транспортних засобів (для неплатників)	Виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого Т.З., розрахованої суб'єктом оціночної діяльності
2.3.	- для платників ПДВ	Виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін
3.	Для товарів/послуг, що передаються в межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління	Вартість постачання таких товарів

4.	Постачання товарів за договорами фінансового лізингу, які були повернуті лізингоодержувачем (неплатником) у зв'язку з невиконанням умов договору	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання товарів
	- по вживаних товарах	// - // - //
5.	Операції з постачання товарів/послуг під забезпечення боргових зобов'язань покупця, наданих платнику у формі простого чи переказного векселя	Договірна вартість, без врахування дисконтів або інших знижок з номіналу векселя За процентними векселями – договірна вартість збільшена на суму процентів нарахованих на номінал векселя
6.	Операції з постачання сільгосппродукції та продуктів її переробки неплатникам ПДВ	Торгова націнка (надбавка)
7.	Постачання квитків на проїзд в автобусах та перевезення багажу	Винагорода, що включає автостанційний збір До бази не включається – вартість перевезення, що перераховується перевізнику та сума витрат на страхування пасажирів
8.	Постачання товарів на митній території України, які є продуктами переробки товарів поміщених у митний режим переробки	Договірна вартість таких товарів
9.	Постачання (продаж, відчуження іншим способом) банками та іншими фінансовими установами майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно	Позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання такого майна. Ціна придбання визначається як вартість майна, за якою таке майно набуто у власність. У разі придбання майна у платника податку ціна придбання визначається з урахуванням податку на додану вартість
10.	Операції з постачання послуг з перевезення (переміщення, транспортування) природного газу транскордонними газопроводами	договірна (контрактна) вартість з урахуванням загальнодержавних податків та зборів
11.	Ввезення на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі товарів	фактурна вартість, визначена відповідно до статей 234 та 374 Митного кодексу України , з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті
12.	Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей) частіше одного разу протягом однієї доби	сумарна фактурна вартість товарів, ввезених у наступних після першого ввезення протягом однієї доби з урахуванням мита, що підлягає сплаті.

12.1	- сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 1000 євро (повітряний транспорт)	частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 1000 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті
	- сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро (окрім повітряного сполучення)	частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 100 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті
	- сумарна вага яких перевищує 50 кг (окрім повітряного сполучення)	базою оподаткування є сумарна фактурна вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг, з урахуванням мита, що підлягає сплаті

Для послуг, які поставляються нерезидентами з місцем їх надання на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких робіт (послуг) з урахуванням акцизного податку, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну поставки робіт (послуг). Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на кінець операційного дня, що передуює дню, в якому було складено акт, який засвідчує факт отримання послуг.

Розглянемо варіанти розрахунку бази оподаткування при окремих видах операцій (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Приклади розрахунку бази оподаткування залежності від умов постачання

Варіант постачання	Приклади визначення бази оподаткування	Розрахунок
Придбання товарів у неплатника ПДВ	Платник ПДА купує товар у неплатника ПДВ. Вартість товару згідно договору 10 000 грн. (без ПДВ). Визначаєм базу оподаткування, якщо товар проданий за ціною а) 10800 або б) 13200 грн	$10000 \times 20\% = 2000$ а) якщо продано по 10800 ($10800/6=1800$), то необхідно донараховувати 200 грн., оскільки базою є 9000, що нижче ціни придбання б) якщо продано по 13200, то ПЗ визначається з договірної ціни
Продаж товарів на умовах передоплати	При отриманні передоплати 10 000 грн. продавець товарів нараховує податкові зобов'язання, при яких база оподаткування має бути не нижча від ціни придбання	Постачальник нараховує податкові зобов'язання виходячи з договірної ціни. Після того як ціна придбання стане відома, він порівнює її з договірною ціною і нараховує

	або звичайної ціни. Проте на момент отримання передоплати ціна не відома	зобов'язання на різницю в разі необхідності Договірна ціна > < Ціна придбання = Нарахування різниці
Експорт товарів	За якою ставкою дораховуються зобов'язання, якщо операція експорту проведена за ціною нижчою від бази оподаткування	При експорті оподаткування ПДВ здійснюється за нульовою ставкою, а тому для донарахування податкових зобов'язань до бази оподаткування також здійснюється за нульовою ставкою
Безплатна передача товарів та послуг	Визначення бази оподаткування при безплатній передачі товарів, які також були отримані безплатно	1. Ціна придбання = бази оподаткування = 0 2. При імпорті: база оподаткування = митній вартості безплатно переданого товару
Продаж продукції власного виробництва	Ринкова ціна (звичайна), причому собівартість продукції нижча за цю ринкову ціну	База оподаткування = звичайна ринкова ціна (без потреби донарахування ПДВ на собівартість)
Продаж нематеріальних активів	Балансова залишкова вартість НА	1. З врахуванням переоцінки, що зменшують балансову вартість і базу ПДВ 2. Первісна вартість НА – Амортизація при умові виведення з експлуатації і продажу НА в одному звітному періоді та обліку на субрахунку 286

У разі здійснення операцій відповідно до статті 198 Податкового кодексу база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання.



Рис. 2.5. Модель проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати ПДВ [89]
Висновок до 2 розділу

Вивчаючи практику нарахування та сплати податку на додану вартість, можна дійти висновку, що побудова методики такого дослідження повинна обмежуватись статтями податкової декларації з ПДВ. Це обумовлюється тим, що всі питання, які ставляться перед експертом-бухгалтером у процесі розгляду таких справ, так чи інакше ґрунтуються на показниках податкової звітності. Запропонована методика дослідження документальної бази відображає, що основою будь-якого дослідження, пов'язаного з податком на додану вартість є перевірка податкових накладних, які виступають джерелом первинних даних. В залежності від поставлених питань обираються прийоми дослідження, зокрема ними можуть бути будь-які прийоми документального контролю. Важливе місце у процесі такого дослідження належить перевірці показників податкової декларації з фінансовою звітністю, регістрами обліку та даними за окремими рахунками.

Дослідивши недоліки функціонування податку на додану вартість вважаємо за доцільне запропонувати напрямки вдосконалення механізму справляння ПДВ:

- 1) встановити диференційовані ставки податку на додану вартість;
- 2) обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності;
- 3) в аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити аналітичні рахунки для підтвердженого і непідтвердженого податкового кредиту.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПДВ

3.1. Експертиза складання податкової накладної по окремих операціях та порядок їх зупинення

Форма податкової накладної (ПН) встановлена на сьогодні наказом Мінфіну від 31.12.2015 р. № 1307 (у редакції наказу Мінфіну від 17.09.2018 р. № 763 (далі – Наказ № 763) [13]. Додаток А відображає перелік змін, щодо заповнення окремих граф податкової накладної в новій редакції.

Складання податкових накладних за окремими операціями передбачає конкретизацію по витримуванню загальної форми та підходів до заповнення розділів і граф податкової накладної, що передбачає дотримання встановлених вимог по таких операціях зокрема як, постачання неплатнику ПДВ, пільгові постачання, за щоденними підсумками операцій, вивезення та ввезення товарів (експорт/імпорт), постачання товарів філією підприємства, або для філії, умовні постачання, постачання на екс-платника ПДВ, та розрахунок коригування (РК). Кожна із зазначених операцій має свої особливості у відображеннях обов'язкових реквізитів, типів причин, що вказуються в конкретно здійснюваних операціях щодо надання чи ненадання покупцю, зазначення кодів ЗЕД, пільг відповідно до затвердженої класифікації тощо.

Окрім того, для підтвердження операцій що відносяться до надання права на податковий кредит покупцям товарів з ПДВ важливо дотримуватись також термінів реєстрації податкових накладних, щоб своєчасно відображати зазначені операції в податковому обліку, а також, уникати підстав припинення реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі ПН.

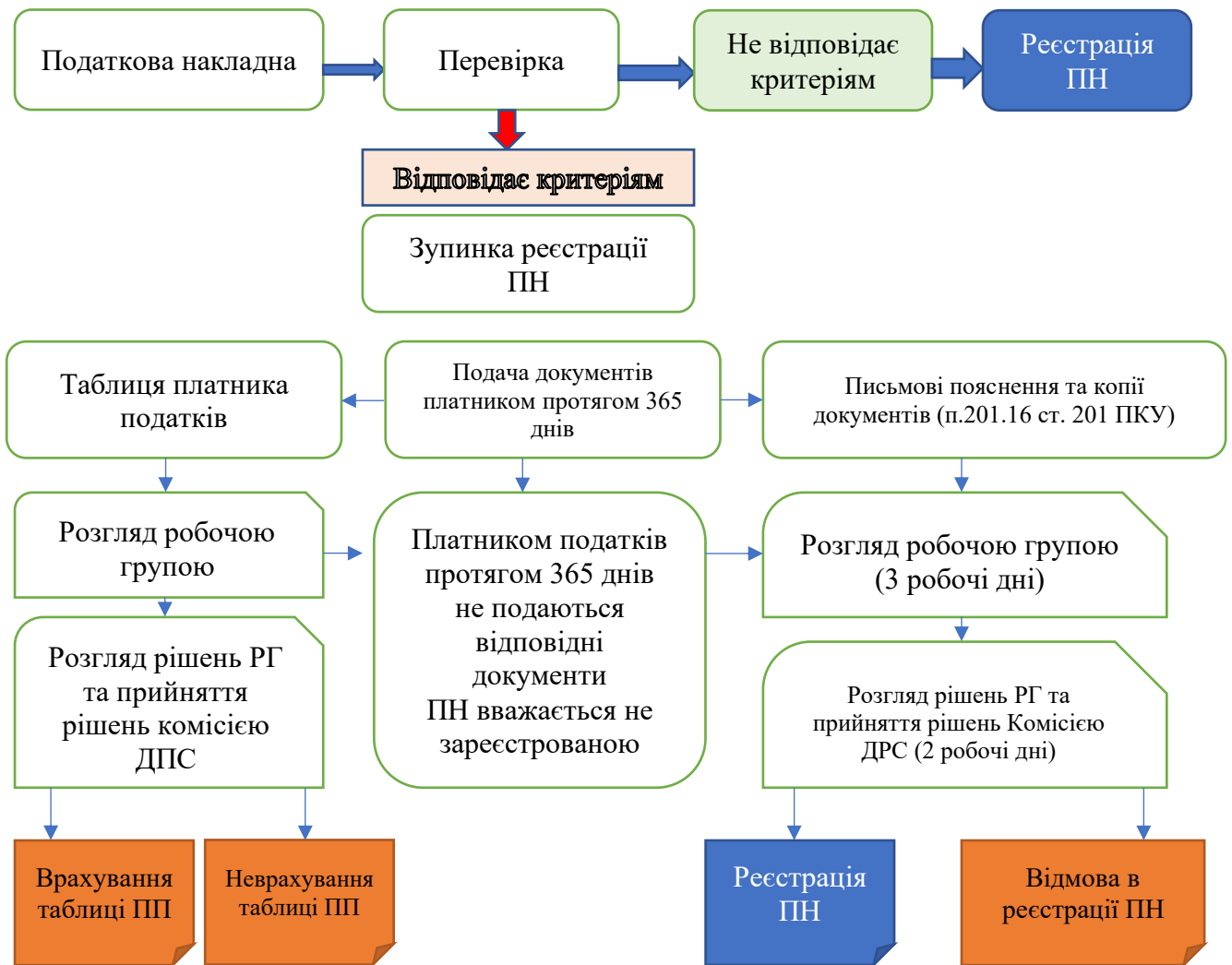


Рис. 3.1. Етапи проходження податкової накладної в процесі зупинення реєстрації або дозволу на реєстрацію в ЄРПН [67]

одночасно значення показників D та P , розрахованих у цьому підпункті, мають такі розміри: $D > 0,05$, $P < P_m \times 1,4$, де:

D - розрахункова величина, яка дорівнює S/T ;

S - загальна сума сплачених за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК, сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів (крім суми податку на додану вартість, сплаченої під час ввезення товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами;

Т - загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за ставками 20% і 7%, зазначеними платником податку в ПН / РК, зареєстрованих у Реєстрі за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено податкову накладну / розрахунок коригування;

Р - сума податку на додану вартість, зазначена платником податку в ПН / РК, зареєстрованих у Реєстрі у звітному (податковому) періоді, з урахуванням поданої на реєстрацію в Реєстрі ПН / РК;

Р_м - найбільша місячна сума податку на додану вартість, зазначена у ПН / РК, зареєстрованих платником податку в Реєстрі за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН / РК.

Значення показника D за останні 12 календарних місяців обраховується ДПС станом на перше число календарного місяця та кожного 10 числа стає доступним платнику податку в електронному кабінеті.

4. У разі коли за результатами перевірки ПН / РК визначено, що ПН / РК відповідають одній з ознак, визначених у попередньому пункті, такі ПН / РК не підлягають моніторингу та підлягають реєстрації в Реєстрі.

5. ПН / РК, які підлягають моніторингу, перевіряються на відповідність критеріям ризиковості платника податку, критеріям ризиковості здійснення операцій та показникам позитивної податкової історії платника податку.

6. У разі коли за результатами моніторингу платник податку, яким складено ПН / РК, відповідає критеріям ризиковості платника податку, реєстрація таких ПН / РК зупиняється.

7. У разі коли за результатами моніторингу ПН / РК відповідають критеріям ризиковості здійснення операції, крім ПН / РК, складених платником податку, який має позитивну податкову історію платника податку, реєстрація таких ПН / РК зупиняється.

8. ДФС формує і веде у відкритому доступі окремий Реєстр ПН / РК, реєстрація яких зупинена, за формою згідно Додатку А та щодня оприлюднює його на своєму офіційному веб-сайті.

9. Протягом місяця з дня набрання чинності цим Порядком окремий Реєстр ПН / РК, реєстрація яких зупинена, функціонує в тестовому режимі.

10. Критерії ризиковості платника податку, критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, визначає ДПС та надсилає на погодження Мінфіну в електронній формі через систему електронної взаємодії органів виконавчої влади.

Мінфін у дводенний строк погоджує або надсилає ДПС на доопрацювання визначені у цьому пункті критерії та перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку.

Про визначені критерії ризиковості платника податку, критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, ДПС інформує Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики.

ДПС оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті погоджені критерії ризиковості платника податку, критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку.

11. ДПС розраховує показники для визначення позитивної податкової історії платника податку щомісяця до 10 числа місяця, що настає за звітним. Розраховані показники стають доступними для платника податку в електронному кабінеті.

Для забезпечення роботи цієї норми Податкового кодексу щодо припинення податкових накладних були прийняті відповідні нормативно-правові документи, які регулюють наступні питання:

- оновлений механізм реєстрації ПН/РК в ЄРПН;

- перевірки, які проводяться в автоматичному режимі при відправленні ПН/РК на реєстрацію;
- алгоритм призупинення реєстрації.

Схематичне відображення моніторингу та перевірки податкових накладних можна відобразити по схемі (див.рис. 3.2.).

У відповідності до рис 3.2. Державні податкові органи піддають моніторингу всі направлені на реєстрацію ПН/РК, щоб зрозуміти, чи є причини для призупинення їх реєстрації. Але спочатку ДПС перевіряє ПН/РК на відповідність ознакам Постанови № 117 [14]. І якщо ПН/РК відповідають хоча б одній ознак, то вони не будуть підлягати моніторингу і відповідно, не будуть блокуватися при реєстрації.



Рис. 3.2. Етапи перевірки та моніторингу операцій ПДВ в реєстрі податкових накладних [14]

Критерії оцінки ризиків: коли припиняється реєстрація ПН/РК цієї статті:

- які ПН/РК підпадають під моніторинг;

- як повинні застосовуватися критерії оцінки ступеня ризиків згідно з Критеріями, затвердженими Міністерством фінансів України згідно з листом від 06.08.2019 № 26010.

Якщо в ході моніторингу встановлено, що ПН/РК відповідають умовам критерію 1 або одній з умов критерію 2, то їх реєстрація припиняється. Про це платника ПДВ сповіщає квитанція, яка повинна містити:

- порядковий номер і дату складання ПН/РК;
- опис критерію, який послужив підставою для припинення реєстрації ПН/РК;
- пропозицію про надання пояснень або копій документів, достатніх для прийняття рішення комісією ДПС про реєстрацію ПН/РК. [14]

Усі ПН/РК, що подаються на реєстрацію в Реєстрі з метою оцінки ступеня ризиків, достатніх для їх зупинення, до проведення Моніторингу, за результатами якого можливе зупинення їх реєстрації, перевіряються ДПС на відповідність ознакам і якщо за результатами перевірки ДПС встановлено, що ПН/РК відповідає одній з цих ознак, така ПН/РК не підлягає Моніторингу. Якщо ПН/РК не відповідає жодній з наведених ознак, то вона підлягає моніторингу на виявлення відповідності критеріям оцінки ступенів ризику, достатніх для зупинення реєстрації. Моніторинг здійснюється за трьома критеріями.

Зупинення реєстрації ПН/РК за першим критерієм здійснюється за умови, що сума ПДВ, зазначена в зареєстрованих у звітному (податковому) періоді податкових накладних, з урахуванням ПН/РК, поданої на реєстрацію в ЄРПН, більша за середньомісячну суму сплачених за останні 12 місяців єдиного внеску та податків і зборів (крім суми ПДВ, сплаченої при ввезенні товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами.

Відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право суб'єкта господарювання на виробництво, експорт, імпорт, оптову і роздрібну торгівлю підакцизними

товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1 та 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу, щодо товарів, зазначених платником податку у податковій накладній, поданій на реєстрацію в ЄРПН [1].

Якщо за результатами моніторингу буде визначено, що ПН/РК відповідає будь-якій одній з ознак чи критеріїв ризиковості, то реєстрацію такої ПН / РК буде зупинено.

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача — платника ПДВ, якщо передбачається зміна вартості товару/послуг більше ніж удвічі та/або зміна номенклатури товарів/послуг (для кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД — зміна перших чотирьох цифр кодів, а для кодів послуг відповідно до ДКПП — перших двох цифр кодів). Якщо за результатами моніторингу буде визначено, що розрахунок коригування відповідає будь-якій одній із умов, наведених у Критеріях ризиковості платника, реєстрацію такого розрахунку буде зупинено.

Зазначений критерій погоджений Міністерством фінансів України згідно з листом від 06.08.2019 № 26010 [17] і відповідно до нього формується квитанція про зупинення реєстрації ПН / РК. Така квитанція одночасно надсилається постачальнику (продавцю) та отримувачу (покупцю) — платнику податку.

Зазначена квитанція є підтвердженням зупинення такої реєстрації (пп. 201.16.1 п. 201.16 ст. 201 Податкового кодексу) [1].

У квитанції про зупинення реєстрації ПН/РК зазначаються:

- порядковий номер і дата складання ПН/РК;
- визначення Критерію(їв), на підставі яких було здійснено зупинення їх реєстрації;
- пропозиція щодо надання платником податку пояснень та/або копії документів (за вичерпним переліком), достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію таких ПН/РК у ЄРПН.

3.2. Вдосконалення методичних підходів при автоматичному підтвердженні відшкодування сум податку на додану вартість

Для забезпечення ефективного адміністрування податків в рамках прийняття економічної конституції нашої держави, є впровадження системи подання податкової звітності в електронному вигляді як одного з важливих аспектів адміністрування податків та своєчасного відшкодування ПДВ. Впровадження безконтактного, автоматизованого контролю за адмініструванням податків має на меті скоротити кількість перевірок та направлене на приведення до єдиних стандартів документообігу в органах ДПС і у платників податків, адже це спрощує процедуру подання податкової звітності та спрямоване на підвищення ефективності адміністрування податку на додану вартість. Останнім часом податковими органами вживаються вагомі заходи, спрямовані на погашення бюджетної заборгованості з ПДВ, виявлення “віртуальних” сум податку й запобігання розкраданню бюджетних коштів за рахунок “сумнівних” господарських операцій.

Впровадження системи електронного документообігу сприятиме розв’язанню такої наболілої проблеми, як діяльність фіктивних фірм та незаконне відшкодування ПДВ. На заваді цьому стане автоматизована обробка й аналіз податкової звітності, що не дає можливостей для зловживання протизаконними схемами відшкодування коштів ПДВ з державного бюджету. Також, зменшиться людський фактор в цьому напрямку взаємодії платників і податкової, що, в свою чергу, приведе до скорочення

При цьому визначення відповідності платника податків вказаним критеріям проводиться в автоматизованому режимі впродовж 15 календарних днів після граничного терміну подання звітності.

Критерії оцінки платника, відповідність яким надає такому платнику податку право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування сум ПДВ, побудовані на аналізі даних його звітних показників та наявної податкової інформації.

Дані, на підставі яких формуються критерії, та порядок їх обрахунку:

1) платники податку, які не перебувають у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Для формування зазначеного критерію використовують відомості Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, відомості, внесені до Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, сформовані на підставі судових рішень та оголошень про банкрутство;

2) платники податку, включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, стосовно яких у реєстрі відсутні записи про:

відсутність підтвердження відомостей;

відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця;

визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця.

Для формування зазначеного критерію використовують відомості з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців

відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [27];

3) мають необоротні активи, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує у три рази суму податку, заявлену до відшкодування та:

а) здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 відсотків загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом - протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів) або

б) здійснили інвестиції в необоротні активи у розмірах не менше ніж 3 мільйони гривень протягом останніх 12 календарних місяців.

Порядок обрахунку наведених критеріїв:

для формування критерію, зазначеного вище, в абзаці першому цього пункту, використовуються дані Заяви про повернення суми бюджетного відшкодування (додаток 4 до податкової декларації з податку на додану вартість), в якій податник податку відображає:

сукупну балансову вартість необоротних активів на кінець звітного (податкового) періоду ($НА_{кп}$);

сукупну балансову вартість необоротних активів, задекларовану у податковій звітності з податку на прибуток підприємств за останній звітний (податковий) період (рік), щодо якого минув граничний термін подання.

Сукупна балансова вартість необоротних активів ($НА_{кп}$) повинна бути у три рази більше, ніж сума ПДВ, задекларована платником до бюджетного відшкодування, тобто:

$$\frac{НА_{кп}}{БВ} > 3; \quad (3.1.)$$

для формування критерію, зазначеного у підпункті „а” цього пункту, використовують дані податкових декларацій з ПДВ платника (як декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, так і декларації з ПДВ підприємств, що застосовують спеціальні режими оподаткування) за попередні 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) / попередні 4 послідовних звітних податкових періоди (квартали) та уточнюючих розрахунків з ПДВ (як до декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, так і до декларації з ПДВ підприємств, що застосовують спеціальні режими оподаткування) у зв'язку із самостійним виправленням помилок таких звітних періодів.

Порядок розрахунку:

- коефіцієнт обсягу поставок (Коп) визначається як співвідношення обсягу поставок (без ПДВ) за операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою, за попередні 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) / попередні 4 послідовних звітних податкових періоди (квартали) до загального обсягу оподатковуваних поставок (без ПДВ) за попередні 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) / попередні 4 послідовних звітних податкових періоди (квартали) за формулою

$$\text{Коп} = \frac{\text{ОП 0 \%}}{\text{ОП 0 \%} + \text{ОП}} \times 100, \quad (3.2)$$

де: ОП 0 % - сума обсягу поставок (без ПДВ) за операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою, за попередні 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) / попередні 4 послідовних звітних податкових періоди (квартали);

ОП - сума обсягу поставок (без ПДВ) за операціями, що оподатковуються за основною ставкою, за попередні 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) / попередні 4 послідовних звітних податкових періоди (квартали).

Показник (Коп) не повинен бути меншим за 40 відсотків;

для формування критерію, зазначеного у підпункті „б” цього пункту, використовуються дані Заяви про повернення суми бюджетного відшкодування (додаток 4 до податкової декларації з податку на додану вартість), в якій податник податку відображає:

- суму витрачання на придбання необоротних активів протягом останніх 12 календарних місяців станом на кінець звітного (податкового) періоду ($K_{но}$);

- суму витрачання на придбання необоротних активів, зазначену у Звіті про рух грошових коштів (форма №3) за останній звітний податковий період (рік), щодо якого минув граничний термін подання.

Сума витрачання на придбання необоротних активів протягом останніх 12 календарних місяців повинна бути не менше ніж 3 мільйони гривень, тобто:

$$K_{но} \geq 3000000 \text{ грн}; \quad (3.3)$$

4) не мають податкового боргу;

Для формування цього критерію (ПБ) використовуються зведені показники загальної суми податкового боргу платників податків до бюджетів усіх рівнів (із врахуванням суми боргу за основним платежем, пені, за штрафними (фінансовими) санкціями) на перше число місяця, другого за звітним періодом;

5) великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року.

Цей критерій застосовується до платників податків, включених до Реєстру великих платників податків на відповідний рік, який затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та

реалізує державну податкову і митну політику, відповідно до статті 64 Податкового Кодексу. [1]

У разі відповідності зазначеним вимогам аналізуються дані податкової звітності з податку на прибуток за останній звітний (податковий) період, щодо якого минув граничний термін подання, а саме: від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року.

6. Визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності.

7. За результатами проведення автоматизованої звірки відповідності даних платника критеріям на автоматичне відшкодування центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику не пізніше 15-го календарного дня після граничного терміну подачі звітності, формує два переліки платників податку:

- перелік платників податку, що відповідають критеріям, визначеним у Кодексі, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ;

- перелік платників податку, які не відповідають критеріям, визначеним у Кодексі, та не мають права на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ.

8. Зазначені переліки не пізніше 15-го календарного дня після граничного терміну подачі звітності доводяться до відома та використання в роботі територіальних органів державної фіскальної служби.

9. Територіальний орган державної фіскальної служби протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності повідомляє платника податку шляхом надсилання/вручення письмового повідомлення про невідповідність критеріям, визначеним у Кодексі, які дають право на автоматичне бюджетне відшкодування, з наданням детального пояснення і розрахунків за критеріями, значення яких не дотримано (за формою згідно з додатком до цього Порядку, яка формується на підставі даних переліку

платників податку, які не відповідають критеріям, визначеним у Кодексі, та не мають права на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ).

В додатку Є відображений порядок заповнення документів на бюджетне відшкодування ПДВ (Таблиця 1) заповнюється так [39]:

- у рядку 1 вказується те від'ємне значення, яке може брати участь у розрахунку бюджетного відшкодування, тобто різниця між рядками 20 і 20.1 декларації. Адже заявляти до бюджетного відшкодування можна від'ємне значення, що не перевищує ліміту реєстрації на момент подання декларації після погашення податкового боргу (за наявності). Причому заявити бюджетне відшкодування (за від'ємним значенням, що сплачено) можна вже в першому періоді виникнення від'ємного значення (п. 200.4 ПК) незалежно від стажу перебування платником ПДВ;
- в рядку 2 – сума податку з рядка 1, фактично сплачена в попередніх і поточному податкових періодах постачальникам товарів/послуг або до бюджету. Значення цього рядка відповідає значенню рядка «Усього» графі 7 таблиці 2 цього додатка;
- в рядку 3 – сума бюджетного відшкодування, яка переноситься в рядок 20.2 декларації. Показник цього рядка не може перевищувати показник рядка 2 даної таблиці.

Під час заповнення таблиці 2 потрібно враховувати такі особливості:

- ПІН контрагента, за рахунок якого виникло від'ємне значення, вказується в таблиці за хронологією його виникнення, починаючи зі звітної періоду, найближчого до дати подання декларації (найбільш новий звітний період), і закінчуючи найбільш давнім періодом;
- у разі формування від'ємного значення за рахунок імпорту товарів у графі 2 (ПІН поста- чальника) наводиться власний ПІН, а в разі отримання послуг від нерезидента з місцем постачання на території України – умовний ПІН «500000000000»;

- у графі 6 проставляється відмітка «+», якщо сума від'ємного значення, наведена в графі 5, отримана правонаступником від реорганізованого платника податків;
показник рядка «Усього» графі 7 (тут наводиться сума фактично сплаченого від'ємного значення) має відповідати значенню рядка 2 таблиці 1 цього додатка.

Отже, до бюджетного відшкодування (ряд. 3 таблиці 1 додатка 3) можна заявити сплачений податковий кредит, тобто суму, не більшу за показник рядка 2 таблиці 1 додатка 3 до декларації ПДВ (див. Додатки Є та Ж).

Висновок до 3 розділу

Складання податкових накладних за окремими операціями передбачає конкретизацію по витримуванню загальної форми та підходів до заповнення розділів і граф податкової накладної, що передбачає дотримання встановлених вимог по таких операціях зокрема як, постачання неплатнику ПДВ, пільгові постачання, за щоденними підсумками операцій, вивезення та ввезення товарів (експорт/імпорт), постачання товарів філією підприємства, або для філії, умовні постачання, постачання на экс-платника ПДВ, та розрахунок коригування (РК). Кожна із зазначених операцій має свої особливості у відображеннях обов'язкових реквізитів, типів причин, що вказуються в конкретно здійснюваних операціях щодо надання чи ненадання покупцю, зазначення кодів ЗЕД, пільг відповідно до затвердженої класифікації тощо.

ПДВ є не тільки потужною складовою надходжень до державного бюджету, але й виступає інструментом стимулювання експорту. Експорт обліковується за ставкою 0% і експортери за підсумками своєї діяльності

мають право на відшкодування ПДВ державою. Податковий кодекс регламентує відшкодування ПДВ, і встановлює відповідні критерії:

- здійснення операцій, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 відсотків загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом - протягом попередніх 4 послідовних звітних періодів);
- відсутність у платника судових процедур банкрутства;
- загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання таких товарів/послуг, що виникла протягом попередніх послідовних календарних місяців, не перевищує 10 відсотків заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;
- середня заробітна плата працівників не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);
- чисельність працівників більше 20 осіб у кожному з останніх 4-х звітних податкових періодів (кварталів);
- залишкова балансова вартість основних фондів на звітну дату перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 послідовних календарних місяців;
- рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету є вищим від середнього по галузі за підсумками останнього звітного (податкового) року;
- відсутність податкового боргу;
- відсутність у великого платника податків задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року.

ВИСНОВКИ

Проведене нами наукове дослідження дозволило вийти на наступні результати та зробити відповідні висновки і пропозиції:

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу; його сума входить до ціни продажу товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Буквально - це податок на додану вартість, створену на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.

Як показує схема побудови складових доданої вартості, вона є ніщо інше, як це вартість, яка додається до вартості придбаних запасів під час виробництва та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Проте із даних, що містяться у фінансовій звітності підприємства обчислити величину доданої вартості виходячи із її складових неможливо без знання особливостей діяльності підприємства.

Механізм обчислення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту і передбачає застосування методу нарахувань. Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є дата виникнення податкових зобов'язань і права платника на податковий кредит (метод нарахувань). Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника);
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Цей принцип називається правилом першої події, яке актуальне як для податкового зобов'язання так і для податкового кредиту.

Аналіз податкового законодавства в частині регулювання податкових розрахунків операцій з ПДВ дозволяє виділити такі складові: об'єкти оподаткування ПДВ; база оподаткування; виникнення права на формування податкового кредиту й податкового зобов'язання; ставки ПДВ та операції, звільнені від оподаткування; основні первинні й зведені документи та порядок їх оформлення. Проте впровадження ПДВ в Україні й досі потребує вирішення питань, пов'язаних з обліком та реєстрацією платників, визначенням критеріїв оподаткування окремих видів товарів, робіт та послуг, засобів виробництва продукції за договірними цінами та проданою в кредит.

Також з метою посилення регулюючої функції податку на додану вартість варто звернути увагу на забезпечення ступеня ділової активності економіки, через послаблення податкового тиску на платників. Якщо зменшити основну ставку податку та ввести диференційовану градацію пільг (крім нульової, що вже існує), то у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування, і зросте загальна сума доходів зведеного бюджету, а через послаблення тиску ПДВ зростуть доходи населення зросте сукупний попит.

Практика нарахування та сплати податку на додану вартість вказує на те, що побудова методики експертного дослідження складових елементів справляння ПДВ повинна зводитись до статей податкової декларації з ПДВ. Це обумовлюється тим, що всі питання, які ставляться перед експертами чи бухгалтерами у процесі розгляду таких справ, так чи інакше ґрунтуються на показниках податкової звітності. Зазвичай, сторонами у таких спорах виступають суб'єкти господарської діяльності та податкові органи, які мають різні позиції щодо прийнятих заходів останніми. Так, підприємці або представники підприємницьких структур, які переважно виступають у

судовому процесі як позивачі, оспорюють прийняті контролюючими органами податкові повідомлення-рішення щодо застосування штрафних санкцій, в яких, у свою чергу, обґрунтовуються порушення у визначенні показників податкової декларації з податку на додану вартість. Таким чином, при побудові методики дослідження справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, декларація виступає певною межею, яка охоплює всі питання цієї тематики.

В процесі дослідження практики розгляду справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, можна виділити три групи питань, які становлять основу методики дослідження експерта-бухгалтера, зокрема: – питання, пов'язані з формуванням, обліком і сплатою суми податкового зобов'язання з ПДВ; – питання, пов'язані з формуванням, обліком та відшкодуванням суми ПДВ в результаті перевищення суми податкового кредиту над податковим зобов'язанням; – питання, пов'язані з нарахуванням, сплатою або відшкодуванням податку на додану вартість.

Для вирішення зазначених питань застосовується єдина послідовність дослідження експерта. Початок дослідження залежить від того, чи наявний реєстр отриманих і виданих податкових накладних, адже цей документ є основою формування податкової декларації, оскільки в ньому містяться зведені дані щодо сум податкових зобов'язань з ПДВ. При відсутності реєстру експерт складає клопотання та передає його до суб'єкта призначення судово-бухгалтерської експертизи. Якщо клопотання не задоволене, експерт може відмовитись від проведення експертизи, обґрунтовуючи це недостатністю документів для встановлення фактичних обставин справи.

Якщо клопотання задоволено, або ж реєстр отриманих і виданих податкових накладних міститься у матеріалах справи, експерт перевіряє правильність його заповнення ґрунтуючись на даних, що містяться у податкових накладних за відповідний період. За їх відсутності, експерт-бухгалтер формує клопотання до слідчого або суду. Якщо клопотання не задоволене, він має право відмовитись від проведення експертизи. При умові

наявності податкових накладних, або задоволення клопотання на їх передачу, розпочинається процес їх дослідження, у ході якого використовуються різноманітні прийоми документального контролю.

Таким чином, основою будь-якого дослідження, пов'язаного з податком на додану вартість є перевірка податкових накладних, які виступають джерелом первинних даних. Для підсилення документального контролю використовують зустрічну та експертну перевірки.

Зустрічна перевірка застосовується у разі необхідності підтвердження достовірності надання податкової накладної одним підприємством іншому. Тут компетенція експерта-бухгалтера обмежується, оскільки він не має права на здійснення запиту документа самостійно. У цьому випадку формується клопотання до суб'єкта призначення експертизи з метою проведення такої перевірки. Якщо клопотання не задоволено, то експерт-бухгалтер має право на відмову від проведення експертизи. У протилежному випадку він отримує акт проведення зустрічної перевірки, дані якого використовує у процесі подальшого дослідження. Щодо експертної перевірки, то вона частіше всього виступає доповненням формальної. Наприклад, у процесі візуального дослідження податкової накладної, експертом може бути виявлено підчистки, або ж невідповідність підписів у порівнянні із аналогічними документами. У цьому випадку експерт формує клопотання щодо проведення криміналістичної експертизи, висновки якого впливатимуть на подальший процес судово-бухгалтерської експертизи.

Поміж вище зазначеним використовуються й інші прийоми документального контролю. Звернемо увагу на взаємну перевірку, яку можна розглядати у наступних розрізах:

– порівняння даних, зазначених у податкових накладних з реєстром отриманих і виданих податкових накладних;

– встановлення відповідності показників податкових накладних із додатковими документами (накладними, актами приймання-здачі виконаних робіт, квитанціями тощо).

У процесі використання прийомів документального контролю, експерту слід враховувати і дані, що містяться у розпорядчих документах, контрактах, ліцензіях на ведення окремих операцій тощо. Важливе місце у процесі такого дослідження належить перевірці взаємо ув'язки показників податкової декларації з фінансовою звітністю, регістрами обліку та даними по окремих рахунках.

Податок на додану вартість є складним за своїм механізмом нарахування та сплати. Податкове зобов'язання з даного податку може бути від'ємним в разі коли податковий кредит є більшим за розмір податкового зобов'язання і така ситуація передбачає можливість повернути сплачений раніше ПДВ платнику.

Підстава одна – наявність від'ємного значення між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту, тобто між рядками 9 та 17 Податкової декларації з ПДВ. Від'ємне значення без знаку «мінус» заноситься до рядка 19 декларації. Отже, заповнений рядок 19 – це уже означає можливість отримати бюджетне відшкодування. Але одного тільки рядка 19 недостатньо, необхідно ще перевірити існуючі обмеження та належним чином заповнити рядки 20-21 декларації з відповідними додатками [62].

Основними умовами відшкодування ПДВ є, по-перше, сума бюджетного відшкодування обмежена сумою ліміту реєстрації на момент подання декларації, тобто сумою, на яку платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні (Σ Накл). Тобто заявити до відшкодування суму більшу, ніж ліміт реєстрації, не можна.

По-друге, якщо у платника ПДВ є податковий борг із цього податку (у т. ч. відстрочений/розстрочений), що виник у попередніх звітних періодах (заповнено ряд. 20.1 декларації), то від'ємне значення з рядка 19 декларації у

першу чергу зменшує такий борг. При цьому зменшити борг платник може тільки на суму, яка не перевищує ліміт реєстрації на момент подання декларації. У декларації ліміт реєстрації відображається у службовому полі рядка 19.1 (його суму можна отримати, направивши запит до системи електронного адміністрування ПДВ).

За відсутності податкового боргу платник має право розпорядитися від'ємним значенням ПДВ на свій розсуд: заявити до відшкодування з бюджету та перенести до складу податкового кредиту наступного звітного періоду (ряд. 21 декларації).

По-третє, бюджетному відшкодуванню підлягає лише та частина від'ємного значення, що фактично сплачена. Маються на увазі суми ПДВ, фактично сплачені в звітному і попередніх податкових періодах постачальникам товарів/послуг або до бюджету (при імпорті). Причому, незалежно від того, чи були фактично отримані товари/послуги. Тобто за передоплатами можна заявляти ПДВ до відшкодування (за правилом першої події).

Отже, основними документами, які використовують експерти-економісти для підтвердження операцій з ПДВ, є:

- первинні документи (податкові накладні, видаткові накладні, акти виконаних робіт);
 - реєстри виданих та отриманих податкових накладних;
 - податкові декларації з податку на додану вартість з додатками.
- Запропонована модель проведення економічної експертизи покликана підвищити якість проведення економічних експертиз та полегшити роботу експертів.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» № 2343-XII від 14.05.1992 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>
7. Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97-ВР від 03.04.1997 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр>
8. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №78/1: за станом на 01.04.2016 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>
9. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. №141 зареєстрована в Міністерстві юстиції України 04.08.1997 р. за № 284/2088 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за №893/4186 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
11. Лист Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області «Щодо оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення» від 10.05.2016 р. № 1531/10/14-29-12-01-10 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/elektronne-administruvannya-pdv/66080.html>

12. Лист Державної фіскальної служби України від 07.07.2015 р. №24403/7/99-99-15-01-01-17 «Щодо особливостей проведення перевірок бюджетного відшкодування ПДВ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5859-24403.html>
13. Наказ Мінфіну від 31.12.2015 р. № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» (у редакції наказу Мінфіну від 17.09.2018 р. № 763 (далі – Наказ № 763))
14. Постанова Кабміну № 117 від 21 лютого 2018р «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних»
15. Лист Державної фіскальної служби України від 22.01.2016 №2055/7/99-99-19-03-02-17 «Про окремі особливості застосування касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту підприємствами енергетичної галузі» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/elektronne-administruvannya-pdv/66080.html>
16. Лист Державної фіскальної служби України від 02.02.2016 р. №3240/7/99-99-19-03-00-17 «Про податкову декларацію з податку на додану вартість з 1 січня 2016 року» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/66246.html>
17. Лист Державної фіскальної служби України від 06.08.2019 № 26010 «Про погодження критеріїв» – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1962872-19#n3>
18. Лист Державної фіскальної служби України від 02.02.2016 р. № 3240/7/99-99-19-03-00-17 «Про податкову декларацію з податку на додану вартість з 1 січня 2016 року» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/66246.html>
19. Лист Державної фіскальної служби України від 26.08.2015 р. № 31730/7/99-99-19-03-02-17 «Про особливості перерахування зайво зарахованих коштів з електронного рахунку платника» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/elektronne-administruvannya-pdv/63902.html>
20. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536
21. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджені

наказом Державної податкової служби України від 27.06.2012 р. №553 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12>

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за №336/22868 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. №412, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 03.06.2005 р. за №621/10901 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>
24. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження Методологічних основ та пояснень до позицій Класифікації видів економічної діяльності» від 23.12.2011 р. №396 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN72642.html
25. Наказ Мінфіну від 16 листопада 2015р. № 1025 «Про затвердження Змін до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість»
26. Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1128. «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість»
27. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. №1130, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.11.2014 р. за №1456/26233 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14>
28. Порядок ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.02.2016 р. № 68 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/68-2016-п>
29. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. №21, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 29.01.2016 р. за №159/28289 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>

30. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. №1307, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 р. за №137/28267 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>
31. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. №524, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 24.08.2015 р. за №751/27196 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#n16>
32. Правила оформлення перевізних документів, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 21.11.2000 р. №644, зареєстровані в Міністерстві юстиції України 24.11.2000 р. за № 863/5084 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0863-00>
33. Артюх О. В., Топольницька Н. Д. Фінансовий контроль податку на додану вартість: питання оптимізації / О. В. Артюх, Н. Д. Топольницька // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2016. – № 8. – С. 136.
34. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури. – 2012. – 312 с.
35. Бездітко Ю.М. Співвідношення прямих і непрямих податків в податковій політиці України / Бездітко Ю.М. // Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології. – 2010. – № 1(2). – С. 60–63.
36. Блажко Р. П. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість / Р. П. Блажко // Часопис Київського університету права. – 2009. – №2. – С. 116-122.
37. Боярчук Д. Цікаві факти про ПДВ / Д. Боярчук // Популярна економіка: ціна держави. – 2014. – №26. – С. 1-12.
38. Бречко О.В. Податкові розрахунки і звітність // Навчально-методичний комплекс, Тернопіль, ТНЕУ, 2018 р – 98 с.
39. Вовк О., Чорнокозинська Н. Податкова звітність з податку на додану вартість / О. Вовк, Н. Чорнокозинська // Вісник студентського наукового товариства «Ватра» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – 2015. – №26. – С. 93-96.
40. Вронська Н. ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика / Г. Вронська [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.vvplawfirm.com>
41. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: [монографія] / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
42. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В. Горин // Галицький економічний вісник. — 2013. — № 2(41). — С. 118-126
43. Гусева В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків/ В.О. Гусева // Форум права. – 2008. – № 2. – С.86-89.

44. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі / Т. Є. Дугар // Економіка і суспільство. – 2016. – № 2. – С. 689–693.
45. Дудоров О. О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2008. – № 1(40). – С. 248–256.
46. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Д. А. Дяковський – Ірпінь, 2004. – 18 с.
47. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна / Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – №1. – С. 166–176.
48. Єнбаєв В.М. ПДВ – «не - повітря...». Історія та сучасність / В'ячеслав Миколайович Єнбаєв // Львівська пошта – 2009 р. – №20 (758) від 24 лютого [Електронний ресурс] – URL: <http://www.lvivpost.net/content/view/3433/227>.
49. Іванов Ю.Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: [моногр.] / Ю.Б. Іванов. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
50. Каракозов С. Г. Введение в эконометрику: Учебное пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2007. – 107 с.
51. Кміть В. М. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні / В. М. Кміть, О. І. Оксенюк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2012. – №32. – С. 308–313.
52. Кравченко О. Бюджетне відшкодування: нові правила / О. Кравченко // Бібліотека Баланс. – 2016. – №4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://balance.ua/products/all/post/biblioteka-balans-prakticheskie-rukovodstva/arhiv>
53. Крисоватий А.І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації / А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк. – Тернопіль: ВЦП, “Економічна думка ТНЕУ”. – 2012. – 212 с.
54. Кудряшова А., Патраманська Л. Податковий контроль в Україні / А. Кудряшова, Л. Патраманська // Вісник студентського наукового товариства «Ватра» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – 2015. – №26. – С. 207–209.
55. Кулікова Т.В. Інструменти планування податкового навантаження суб'єктів господарювання: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.10 / Т. В. Кулікова. – Іваново, 2004. – 20 с.
56. Курило О. В. Стратегія реформування податкової системи України в умовах асоціації з ЄС / О. В. Курило // Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності : III Міжнар.наук.-практ. конф, 10–12 груд. 2015 р. / М-во освіти і науки України, Кремен. нац. ун-т ім. Михайла Остроградського [та ін.] ; редкол.: А. О. Касич (відпов. ред.) [та ін.]. – Кременчук, 2015. – С. 84–85

- 57.Лытяков А. В. Пути совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации: [моногр.] / А. В. Лытяков, В. Н. Шитов. – Ульяновск: УлГТУ, 2014. – 147 с.
- 58.Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: Навч.- практ. посібник. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 376 с.
- 59.Малишкін О. І. Коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні: розрахунок та застосування / О. І.Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015.–№1.–С.18-25.
- 60.Оксенюк О. І. Аналіз нормативно-правового регулювання адміністрування ПДВ в Україні. / О. І. Оксенюк // АГРОСВІТ. – 2013. – №17. – С. 53-59.
- 61.Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України : дис. канд. екон. наук : 08.00.08 / Оксана Ігорівна Оксенюк; ЛНУ ім. І. Франка. – Львів, 2016. – 220 с.
- 62.Папырина О. Электронные налоговые накладные и другие НДС-новшества // Бухгалтерия. – 2015. – № 1-2. – С. 62-65.
- 63.Проскура К. П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К. П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2013. - №5 (III). – С. 43-48.
- 64.Рева Т.М., Ковальчук ПДВ: ефективність і проблеми справляння / Т. М. Рева, К. Ф. Ковальчук // Вісник Академії митної служби України. Серія : Економіка. - 2009. - № 1.
- 65.Редіна Н.І. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. / За ред. Н. І. Редіної. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 544 с.
- 66.Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мряковський А.І. та ін., за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України. – 2011. – 656 с.
- 67.Рябець І. Л. Організаційно-правові проблеми відшкодування ПДВ в Україні / І. Л. Рябець // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2010. - №23. – С. 259-264.
- 68.Саніна І. С., Ткачик Л. П. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент : зб. наук. пр. – 2015. - №13. - С. 211-216.
- 69.Сербіна А.В. Роль та місце непрямих податків у податковій політиці держави //Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування - Видавництво Національного університету ДПС України, 2013
- 70.Семенко Т. М. Облік та аудит податку на додану вартість на цукрових заводах: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Тетяна Миколаївна Семенко; КНУ ім. Т.Г.Шевченка. – Київ, 2012. – 212 с.
- 71.Семенко Т. М. Податок на додану вартість як економічна категорія / Т. М. Семенко // Ефективна економіка. – 2011. – №4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=527>

72. Сибірянська Ю. В. Податкова система України: наслідки попередніх реформ / Ю. В. Сибірянська // Модернізація публічного сектору в Україні: можливості, виклики та обмеження фіскальної децентралізації : зб. матеріалів Міжнар. наук.- практ. семінару, Київ, 11-14 квіт. 2016 р. / ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», каф. фінансів ; редкол.: В. Федосов (голова) [та ін.]. – Київ : Аграр Медіа, 2016. – С. 73–77.
73. Сідельникова Л. П. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні / Л. П. Сідельникова // Сталлий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – №7. – С. 9-11.
74. Слюсаренко В.Є., Філіп К.О. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність / В.Є. Слюсаренко, К.О. Філіп // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – №1 (42). – С. 218-222.
75. Сокотенюк С. М. Особливості прийняття та застосування електронного адміністрування ПДВ в Україні / С. М. Сокотенюк, А. А. Кугій // Ефективна економіка. – 2016. – № 3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4859>
76. Сотніченко О. А. Необхідність реформування ПДВ у контексті Податкового кодексу України / О. А. Сотніченко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2012. – №1. – С. 113–120.
77. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України / [А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, А. Я. Кізіма, М. П. Чорний]; за ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль: Вектор, 2012. – 356 с.
78. Тимченко О. М. Податкова реформа: цілі та завдання на 2017 рік / Тимченко Олена Миколаївна // Теоретична та практична концептуалізація розвитку фінансово-кредитних механізмів в умовах нової соціально-економічної реальності : збірник матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 27–31 берез. 2017 р. / М-во освіти і науки України, Ун-т ДФС України [та ін.] ; редкол.: П. В. Пашко (голова) [та ін.]. – Ірпінь : Вид-во Університету ДФС України, 2017. – С. 205–208.
79. Тимченко О. М. Альтернативна модель податкової системи України / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; редкол.: В. М. Федосов (голов. ред.) [та ін.]. – Київ : КНЕУ, 2016. – Вип. 1. – С. 120–134.
80. Ткаченко В. В. Аналіз впливу податку на додану вартість на економічні результати діяльності підприємств / В. В. Ткаченко // ІННОВАЦІЙНА ЕКОНОМІКА. – 2010. – №4. – С. 134-132.
81. Уллубієва К.К. Додана вартість як об'єкт бухгалтерського обліку та база обкладання ПДВ // Економічні науки: Житомир, Вісник ЖДТУ, 2010, - № 2(52), С.54-59
82. Федчишина В.В. Методика експертного дослідження у справах з податку на додану вартість // Міжнародний збірник наукових праць. Економічні науки. – 2010. – № 2(17). – С. 69-77

83. Федчишина В.В. Методика судово-бухгалтерської експертизи: підходи до визначення / В.В.Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Економічні науки. – 2009. – № 4(50). – С. 173
84. Філонич О.М. Ефективність адміністрування податку на додану вартість: перспективи здійснення та обмеження / О.М. Філонич // Економіка і регіон. – 2014. – №3 (46). – С. 15-21.
85. Электронный НДС: прорыв или «кидок»? // РИА Новости Украина (електр. журнал). – 30.07.2015 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rian.com.ua/analytics/20150730/371379231.html>
86. Шморгун Л.Г. Про деякі суперечливі положення залікової системи обчислення та сплати до бюджету податку на додану вартість // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку, 2012. - №3 – С.29-35
87. Юрченко О. А. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року / О. А. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 12. – С. 18-25.
88. Статистика податкових надходжень до державного бюджету України за 2017-2018рр. // Фінансовий моніторинг – 2019
89. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. А.Олійник, Р. Скільський. - К.: Основи, 1998. - 703 с.
Економічна енциклопедія. К.: Академія, 2002, т. 3. - 778-779 с.