

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему: Теоретико-практичні засади адміністрування та обліку податку на
додану вартість в умовах воєнного стану на прикладі СПП «Фарна»,

м. Хмельницький

ДР.ОО.017154.01.06.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАм-21-1 _____

Підпис

А.В. Слива

Ініціали, прізвище

Керівник

канд. екон. наук, доцент

Підпис, дата

В.Г. Лопатовський

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування

канд. екон. наук, доцент

Підпис, дата

Л.В. Скоробогата

Ініціали, прізвище

_____ 2022 р.

Хмельницький, 2022

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
 Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
 Освітній рівень Магістр
 Галузь знань 07 Управління та адміністрування
 Спеціальність 071 Облік і оподаткування
 Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту та
 оподаткування Л.В. Скоробогата
 “ _____ ” _____ 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Слива Аліна Валеріївна

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Теоретико-практичні засади адміністрування та обліку податку на додану вартість в умовах воєнного стану на прикладі СПП «Фарна», м. Хмельницький

Керівник проекту (роботи) Лопатовський Віктор Григорович, к.е.н., доцент

(Прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ректора університету від 2022 р. №, додаток № _____

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 26 грудня 2022 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, дисертації, автореферати і статті здобувачів наукового ступеню, навчальні посібники та підручники, статті журналів та інші публікації, фінансова звітність та інша звітність, первинні документи, внутрішні розпорядчі документи СПП «Фарна».

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1 Теоретичні аспекти адміністрування податку на додану вартість, Розділ 2 Практичні аспекти адміністрування та обліку податку на додану вартість на прикладі СПП «ФАРНА», Розділ 3 Шляхи вдосконалення механізму адміністрування та обліку ПДВ в сучасних умовах, Висновки. Список використаних джерел. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1.Титульний слайд; 2. Актуальність теми, мета роботи; 3. Завдання дипломної роботи; 4.Об'єкт та предмет дослідження, практичне значення; 5. Тракткування поняття податок на додану вартість; 6. Нормативно-правове забезпечення ПДВ; 7.Суми надходжень до Державного бюджету від ПДВ; 8. Структура надходжень до державного бюджету України; 9. Система електронного адміністрування ПДВ; 10. Процедура реєстрації в ЄРПН; 11 Відомості про досліджуване підприємство; 12. Аналіз господарської діяльності СПП «Фарна»; 13. Наслідки негоди у липні 2021 року; 14 Субрахунки та аналітичні рахунки обліку ПДВ; 15. Облік кредиту з ПДВ; 16. Облік зобов'язань з ПДВ; 17. Перелік додатків до декларації з ПДВ; 18. Порядок заповнення звітної декларації за вересень 2022 року; 19.

Перспективи врегулювання адміністрування ПДВ на державному рівні в умовах воєнного стану; 20. Перспективи удосконалення адміністрування ПДВ на підприємстві; 21. Перспективи введення внутрішнього контролю за розрахунками. 22. Заключний слайд.

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1			
2			
3			

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи)	Строки виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
Визначення (обрання) теми дипломної роботи, подання заяви на затвердження теми	08.09.2022	Виконано
Складання та уточнення плану дипломної роботи, оформлення та затвердження завдання	14.09.2022	Виконано
Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, збирання та обробка фінансово-облікових, статистичних, звітних даних, проведення розрахунків та аналізу.	26.09.2022	Виконано
Написання розділу 1	14.10.2022	Виконано
Написання розділу 2	29.10.2022	Виконано
Написання розділу 3	10.11.2022	Виконано
Підготовка висновків та пропозицій	01.12.2022	Виконано
Проходження нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу й роздаткового матеріалу (слайдів) до захисту	05.12.2022	Виконано
Подання завершеної дипломної роботи науковому керівникові для оформлення відгуку	22.12.2022	Виконано
Захист дипломної роботи на засіданні комісії кафедри «Обліку, аудиту та оподаткування»	29.12.2022	

Студент

Підпис

Слива А. В.

Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи)

Підпис

Лопатовський В.Г.

Ініціали, прізвище

АНОТАЦІЯ

Тема роботи: Теоретико-практичні засади адміністрування та обліку податку на додану вартість в умовах воєнного стану на прикладі СПП «Фарна», м. Хмельницький.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних аспектів законодавчої основи податку на додану вартість в Україні та практичних підходів щодо податкового та бухгалтерського відображення операцій з ПДВ у обставинах діючих норм воєнного стану.

Об'єктом дослідження є процес господарської діяльності на вітчизняному сільськогосподарському приватному підприємстві «Фарна», що регламентується системою обліку й адміністрування ПДВ з урахуванням особливостей воєнного часу.

Метою роботи є аналіз теоретичних засад обліку й оподаткування ПДВ відповідно діючому законодавству та втілення практичних моментів операцій господарської діяльності СПП «Фарна» заради розробки актуальних методів поліпшення усіх процесів, що пов'язані із цим податком на рівні держави та обраного об'єкта дослідження.

За результатами дослідження виконано наступний комплекс завдань:

- проаналізовано вплив сум надходжень ПДВ до бюджету в умовах подій після 24 лютого 2022 року та розроблено заходи зменшення податкового тиску на бізнес-процеси та звичайних громадян;
- окреслено важливі моменти поліпшення обліку шляхом відкриття конкретизуючих субрахунків, покращення процесу адміністрування для уникнення зупинення реєстрації податкових накладних, запропоновано впровадження системи ефективного внутрішнього контролю розрахунків.

Ключові слова: податок на додану вартість, облік, адміністрування, податкова накладна, реєстр виданих та отриманих податкових накладних, податкова декларація, ставки ПДВ, внутрішній контроль.

_____ Слива А.В.

ЗМІСТ

Вступ.....	7
1 Теоретичні аспекти адміністрування податку на додану вартість.....	10
1.1 Сутність поняття податок на додану вартість.....	10
1.2 Нормативно-правові засади функціонування ПДВ в Україні.....	18
1.3 Особливості процедури адміністрування ПДВ до та під час воєнного стану.....	26
2 Практичні аспекти адміністрування та обліку податку на додану вартість на прикладі СПП «ФАРНА».....	36
2.1 Специфіка та особливості господарської діяльності СПП «Фарна».....	36
2.2 Особливості документування, синтетичного та аналітичного обліку ПДВ СПП «Фарна».....	44
2.3 Методика заповнення податкової звітності з ПДВ СПП «Фарна».....	52
3 Шляхи вдосконалення механізму адміністрування та обліку ПДВ в сучасних умовах.....	62
3.1 Перспективи вдосконалення адміністрування ПДВ в Україні із врахуванням зарубіжного досвіду та потреб воєнного часу.....	62
3.2 Напрями удосконалення організації адміністрування та обліку ПДВ на прикладі СПП «Фарна».....	70
3.3 Перспективи запровадження внутрішнього контролю розрахунків на підприємстві.....	78
Висновки.....	87
Додаток А Статут СПП «Фарна».....	104
Додаток Б Безкоштовний витяг з єдиного державного реєстру.....	112

					ДР.00.017154.01.06.00			
Змн.	Лист	№ докум.	Підпис	Дата				
Виконала	Слива А. В.				Теоретико-практичні засади адміністрування та обліку податку на додану вартість в умовах воєнного стану на прикладі СПП «Фарна», м. Хмельницький	Літ.	Арк.	Аркушів
Перевірив	Лопатовський В. Г.						4	153
Реценз.								
Н. Контр.	Ченаш В. С.					ХНУ, ОАм-21-1		
Затверд.	Скоробогата Л. В.							

Додаток В Фінансова звітність за 2021 рік.....	114
Додаток Г Фінансова звітність за 2020 рік	116
Додаток Д Фінансова звітність за 2019 рік.....	118
Додаток Е Сертифікат № 0500-21-0820 про форс-мажорні обставини.....	120
Додаток Ж Видаткова накладна № 161 від 07.10.2022р.....	121
Додаток К Податкова накладна №1 від 07.10.2022р. та квитанція про зупинення її реєстрації.....	122
Додаток Л Реєстр виданих та отриманих податкових накладних за вересень 2022 року.....	124
Додаток М Податкова декларація з ПДВ за вересень 2022 року.....	127
Додаток Н Пояснення до розблокування податкової накладної на регіональному рівні та рішення комісії про відмову.....	132
Додаток П Таблиця даних платника податку та рішення про врахування....	140
Додаток Р Скарга щодо рішення про відмову у реєстрації та рішення за результатами розгляду скарги.....	146

ВСТУП

Для сучасних реалій світової та, зокрема й української податкової системи, податок на додану вартість займає одну із провідних ролей у формуванні урядового бюджету та є важливим важелем впливу на сферу господарювання багатьох юридичних та фізичних осіб, як з позитивної, так і в деяких випадках, негативної сторони, в залежності від норм податкового законодавства та цілей, які мають на меті платники цього податку.

Історія створення цього податку бере свій відлік із 1954 року, а починаючи із 1992 року, податок на додану вартість був успішно інтегрований в українську систему оподаткування і за ці тридцять років міцно вкорінився в нашій системі оподаткування. Впродовж усіх цих років він постійно змінювався та удосконалювався виходячи із потреб нашої держави і його платників. Та врешті, у 2015 році повністю диджиталізувався й по сьогоднішній день регулюється за допомогою спеціально розроблених електронного кабінету у платників податків, автоматичної системи електронного адміністрування та податкового блоку у державних службовців. Усі перелічені засоби адміністрування функціонують з метою мінімізації ризиків шахрайства з боку недобросовісних платників податку та підвищення контролю за обліком і оподаткуванням. Окрім процесу адміністрування, змін також зазнало й облікове відображення операцій, пов'язаних із оподаткуванням податку та набуло більшого розгалуження.

Актуальність цієї роботи зумовлена тим, що в умовах воєнного часу з'явилась низка не доопрацьованих ключових моментів у обліку й справлянні податку на додану вартість, які необхідно вирішити для підтримки бізнесу та населення країни.

Питання методичних, теоретичних й практичних особливостей ефективної організації обліку й адміністрування ПДВ розглядало чимало науковців, зокрема Олійник М. М., Подолячук О. А., Альошин С. Ю.,

Дубинська О. А., Мельник Л., Шендригоренко М. Т., Журавель А. А. тощо. Питання функціонування внутрішнього контролю розглядали Шигун М. М., Станкевич Г., Благоразумова О. В., Воронко Р. М., Каліцун С. В. тощо.

Метою роботи є аналіз теоретичних засад обліку й оподаткування ПДВ відповідно діючому законодавству та втілення практичних моментів операцій господарської діяльності СПП «Фарна» заради розробки актуальних методів поліпшення усіх процесів, що пов'язані із цим податком на рівні держави та обраного об'єкта дослідження.

Для вирішення поставленої мети було поставлено наступні завдання:

- встановлення історичних процесів становлення ПДВ, аналіз діючої вітчизняної нормативно-правової бази щодо цього податку, впливу сум податкових надходжень з ПДВ на Державний бюджет та ключових особливостей справляння податку;
- окреслення важливих процедур реального облікового відображення та адміністрування ПДВ на конкретному об'єкті дослідження з урахуванням його особливостей діяльності та змін у чинному законодавстві;
- визначення можливостей регулювання податкового законодавства та дієвих заходів забезпечення правдивого відображення ПДВ у обліку та безперешкодного реєстрування податкових накладних у системі електронного адміністрування з врахуванням нюансів воєнного часу.

Об'єктом дослідження є процес господарської діяльності на вітчизняному сільськогосподарському приватному підприємстві «Фарна», що регламентується системою обліку й адміністрування ПДВ з урахуванням особливостей воєнного часу.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних аспектів законодавчої основи податку на додану вартість в Україні та практичних підходів щодо податкового та бухгалтерського відображення операцій з ПДВ у обставинах діючих норм воєнного стану.

Для написання роботи було використано системний, діалектичний, порівняльний, графічний методи дослідження.

Теоретичні засади дослідження базуються на актуальному податковому законодавстві України, даних бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності СПП «Фарна», навчальних посібниках, напрацюваннях вітчизняних науковців в українських, зарубіжних періодичних виданнях, даних спеціалізованої програми USAID RANG, що впроваджена громадською організацією «Інтерньюз-Україна».

Інформаційними джерелами дослідження є матеріали СПП «Фарна», законодавчі й нормативні акти України та країн ЄС, статистичні дані порталу ТОВ «МінфінМедіа», наукові доробки вчених на поприщі історичної генези й дефініції поняття ПДВ, нагальних питань функціонування обліку, адміністрування та внутрішнього контролю.

5 листопада 2022 року на XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» у Луцькому національному технічному університеті доповідалися результати досліджень на тему «Роль податку на додану вартість у структурі державного бюджету України в умовах воєнного стану». Тези доповіді були опубліковані на сторінках 274-276 у випуску №16 за результатами цієї конференції.

Утилітарне значення магістерської роботи полягає у деталізованому опрацюванні норм нарахування, сплати, відображення ПДВ у бухгалтерському обліку і звітності за допомогою нормативного й програмного забезпечення та у розробці можливих способів модернізації податкових важелів на рівні державної підтримки, заходів покращення процесу адміністрування завдяки розумінню процедур системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків і обліку за допомогою введення внутрішнього контролю розрахунків.

Робота складається зі вступу, трьох основних розділів та підпунктів до них, висновків, переліку використаних посилань та додатків. Всього налічується 11 таблиць та 43 рисунки. У переліку використаних джерел міститься 80 посилань. Робота викладена на 103 сторінках друкованого тексту. Додатки – 50 сторінок.

1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Сутність поняття податок на додану вартість

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) був винайдений німецьким науковцем, бізнесменом, урядовим консультантом доктором Вільгельмом фон Сіменсом. Він першим запропонував використовувати поняття «покрашеного податку з обороту», яке мало на меті зменшити податкову базу в залежності від внесків до ціни товарів на усіх етапах шляхом віднімання попередньо сплачених податкових сум [78, с 16].

В 1920 році, надихнувшись позитивним досвідом функціонування «umsatzsteuer» (оригінальна назва згаданого вище «покрашеного податку з обороту») Франція представила «каскадний податок»/»taxe en cascade», що стягувався в залежності від тривалості цього економічного циклу та проіснував до 1936 року [33, с 424-425].

«Єдиний податок на виробництво»/»taxe unique a la production» став у Франції наступником «каскадного податку» та представляв собою симбіоз «taxe unique globale» і податку на надання послуг. Новий податок був покликаний встановити податкову справедливість між малим і великим бізнесом [33, с 425].

На зміну вищезгаданим податкам, французьким економістом Морісом Лоре у 1954 році було вперше сформульовано сучасний термін «податок на додану вартість» і через чотири роки цей податок було інтегровано у податкову систему Франції, а згодом він набув поширення у Європі [78, с. 16].

Впровадження ПДВ стало першим суттєвим кроком до створення спільного ринку, який став одним із поштовхів до створення Європейського союзу та став надійним гарантом злагоджених економічних взаємовідносин між

країнами. Європейські країни виокремлюють одну із найвагоміших переваг цього податку, а саме стимулювання вільного розповсюдження товарів, робіт, послуг, що сприяє побудові спільного ринку [17, с 59-60].

Виокремлюють два найважливіші етапи впровадження ПДВ у світі. На першому з них, що припав на 1960-1970-х роки, відбулося масове інтегрування податку в країнах Західної Європи та Латинської Америки. На другому етапі, що тривав з кінця 1980-х років, відбулося введення податку в окремих промислово розвинених країнах, до яких належали Японія, Австралія, Швейцарія. Крім того, на цьому історичному етапі тенденція на введення ПДВ у свою податкову систему розповсюдилась на низку африканських та азійських країн з перехідною економікою й таких, що розвиваються [29, с 200-201].

Як зазначають Козинець І. Г. та Козинець О.Г.: «на сьогодні адміністрування ПДВ відбувається у 140 країнах світу, проте все ж є держави, які його не використовують. Серед розвинутих країн ПДВ немає у США, де стягується податок із продажів. Також ПДВ відсутній у багатьох мікродержавах, де майже нічого не виробляється, а також у країнах, багатих на природні ресурси у зв'язку із наявністю в них інших джерел доходу» [17, с 60-61].

Щодо України, то ПДВ був уведений лише на початку 1990-х років. До його запровадження, коли країна перебувала у складі Радянського Союзу, в її податковій системі діяло два непрямі податки: податок з обігу й податок із продажів [78, с 17].

У розвитку цього податку в Україні виокремлюють три основні етапи. Перший з них відзначається прийняттям Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 року, що втратив чинність за доволі короткий термін. На його зміну було впроваджено норми Декрету Кабінету Міністрів «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року. Цей документ визнавав об'єктами оподаткування обороти із реалізації товарів (робіт, послуг) для українських товарів, а для іноземних – різницю між цінами реалізації та митною вартістю. Наступний етап ознаменувався прийняттям

Закону України «Про податок на додану вартість», який на сьогодні втратив чинність на підставі чинного Податкового Кодексу України, дією якого й розпочався теперішній етап розвитку ПДВ в Україні [29, с 202].

За своєю сутністю, податок на додану вартість, відповідно до пункту 14.1.178 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу [34].

Розглянемо як трактують податок на додану вартість вітчизняні науковці (табл 1.1).

Таблиця 1.1 – Тракткування поняття «податок на додану вартість»

Автор	Визначення
Шаповал Т.Б. [78, с 17]	непрямий податок, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів
Подолянчук О. А. [35]	непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ
Дубинська О. А., Костюченко О. О. [10, с 5]	непрямий податок, оскільки він сплачується уряду продавцем (підприємством), а не особою, яка в кінцевому підсумку несе економічний тягар податку (споживачем)
Гавриленко Н. В., Андрущенко А. М. [5, с 79]	непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів, податковий кредит щодо придбання товарів і розрахунки з бюджетом з ПДВ

Отже, ПДВ є непрямим державним податком та складовою частиною ціни товарів й послуг, який сплачується кінцевим споживачем, проте відповідальність за перерахування податку до бюджету лягає безпосередньо на продавця, якщо той зареєстрований платником цього податку.

Функції, які властиві ПДВ:

1) фіскальна – податок виконує функцію найбільшого регулярного надходження як джерела доходів державного бюджету України;

2) регулююча – виконує функцію регулятора дохідної частини бюджетів [23, с 310-311].

На рисунку 1.1 представлені складові податку на додану вартість.



Рисунок 1.1 – Елементи ПДВ [72]

Далі пропонуємо розглянути більш детально ці складові.

Почнемо із визначення об'єкта оподаткування, яке найточніше можна охарактеризувати за допомогою рисунка 1.2.

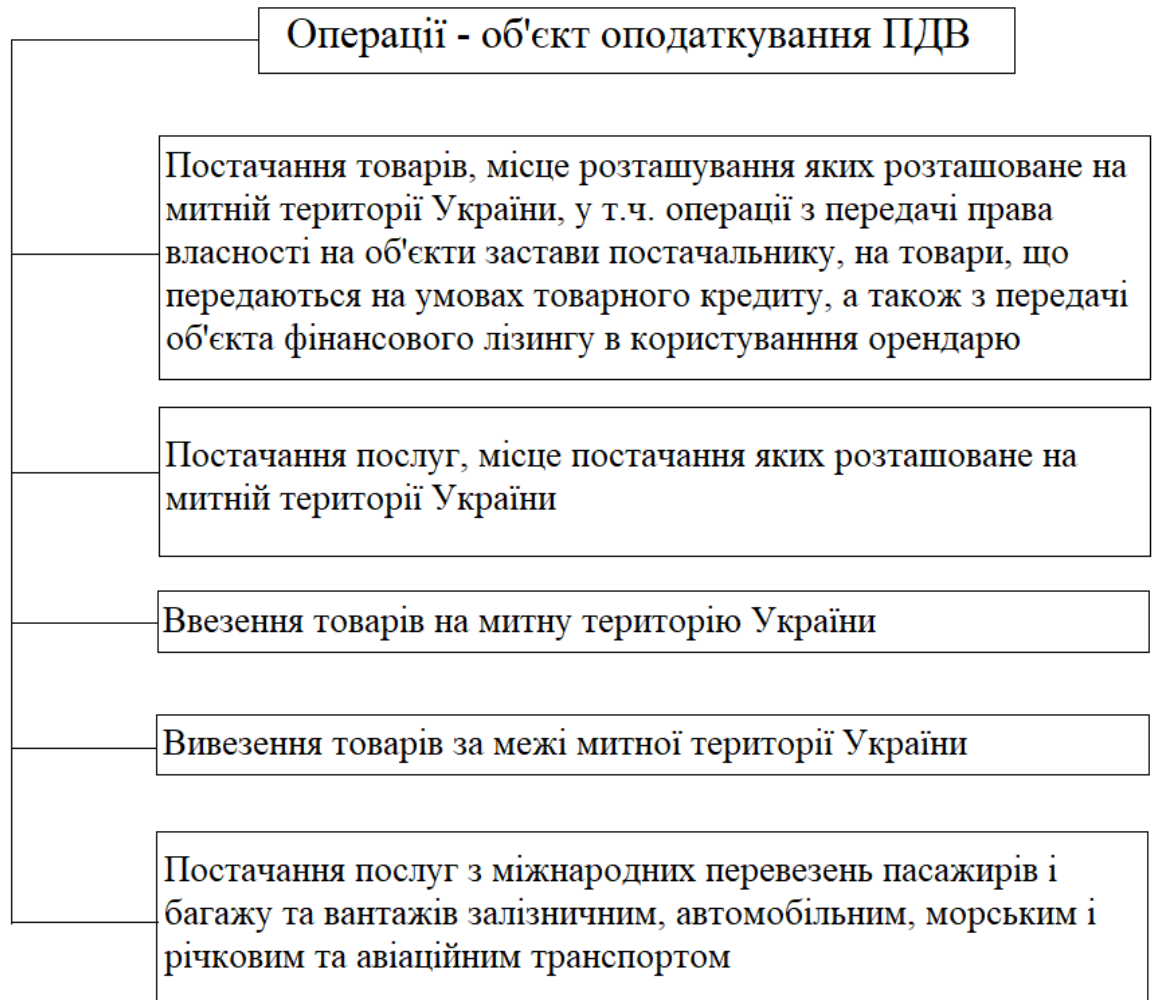


Рисунок 1.2 – Об'єкти оподаткування ПДВ [73]

Отже, наведені у рисунку 1.2 операції представляють собою об'єкти оподаткування ПДВ.

В залежності від виду діяльності, підприємство чи фізична особа-підприємець (далі – ФОП) має право обрати чи бажає бути платником ПДВ.

До переліку обов'язкової реєстрації платником ПДВ включаються підприємства чи ФОП, діяльність яких зазначена у ПКУ.

Також важливо згадати, що у випадку, коли особи, які не зареєстровані платниками ПДВ, ввозять на митну територію країни товари в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, то вони також повинні оплатити ПДВ безпосередньо під час оформлення товарів на митниці [34].

Розглянемо умови реєстрації платником ПДВ у разі добровільного чи обов'язкового на те рішення суб'єкта господарювання (рис 1.3).

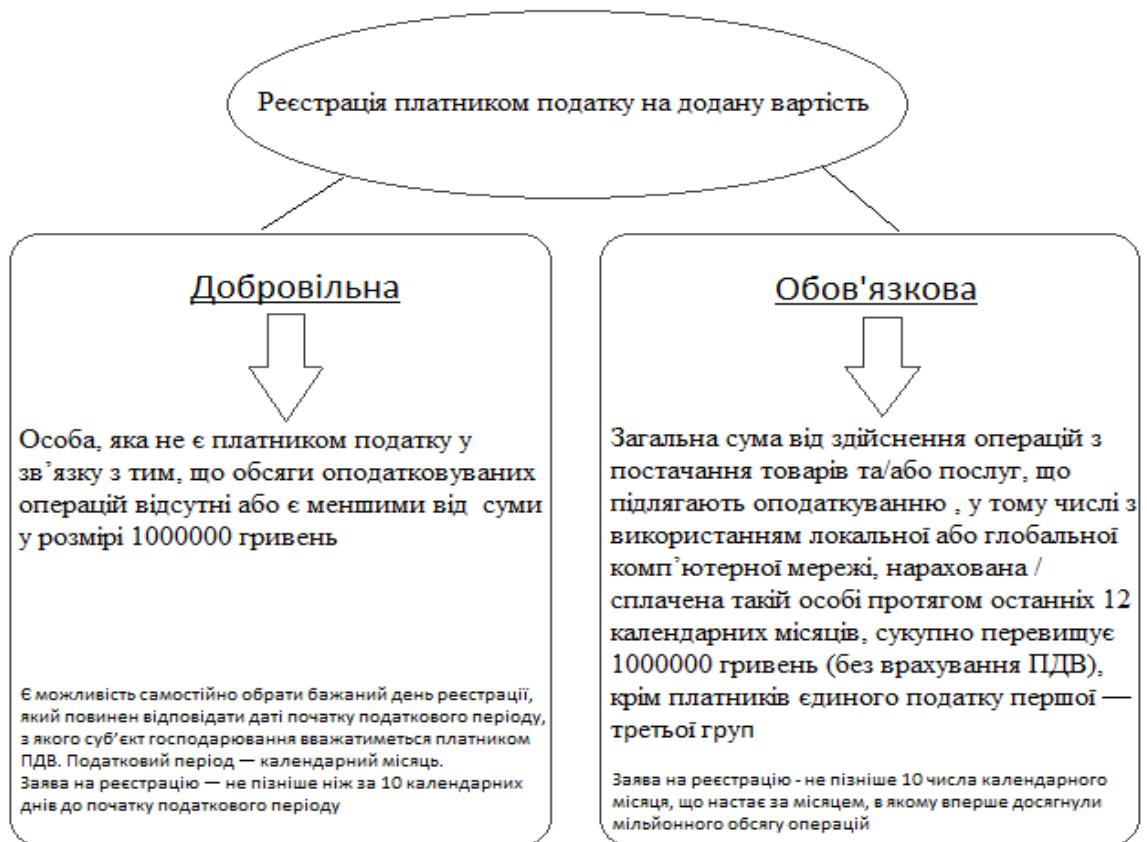


Рисунок 1.3 – Умови реєстрації платником ПДВ [сформовано на основі

34]

Слід зазначити, що у обох випадках реєстрації платником, суб'єкт господарювання повинен обов'язково подати заяву на реєстрацію. Перевагою добровільної реєстрації є лише змога самостійно обрати день реєстрації.

Враховуючи загальнодержавні податки й збори та з огляду на договірну вартість, визначається база оподаткування ПДВ, яка при цьому може бути нижчою за вартість придбання (у випадку перепродажу товару), ринкову (для послуг та товарів виготовлених власними силами) чи балансову (залишкову) за даними бухгалтерського обліку. До винятків відносять ті об'єкти оподаткування, що регулюються державою, наприклад такі як газ, електрична енергія [34].

У чинній редакції Податкового Кодексу України зазначають, що до складу договірної вартості у частині винятків додаються: «будь-які суми коштів, вартість нематеріальних або матеріальних активів, що передаються платнику податків у зв'язку із компенсацією вартості товарів або послуг» [34].

Окрім цього, у тому ж Податковому Кодексі України, також виокремлено перелік сум, що не підлягають віднесенню до контрактної вартості, серед яких: «суми неустойки (штрафів та/або пені), 3% річних від простроченої суми та інфляційні втрати, відшкодування шкоди або упущеної вигоди за рішеннями міжнародних комерційних та інвестиційних арбітражів або іноземних судів, що отримані платником податку від невиконання чи неналежного виконання договірних зобов'язань» [34].

З 2017 року в Україні діє процедура бюджетного відшкодування ПДВ, механізм якої регламентується нормами Податкового кодексу України. Її механізм полягає у тому, що якщо впродовж звітного податкового періоду у період звітування у платника сума ПДВ набуває від'ємного значення, що можливо у випадку перевищення сум податкового кредиту над зобов'язаннями, то він має право повернути ці кошти на свій поточний банківський рахунок, заповнивши для цього спеціально призначений додаток до декларації, що і є бюджетним відшкодуванням за своєю суттю [1, с 56].

Існує також поняття податкової пільги – це звільнення платника від обов'язку нарахування і сплати податків чи зборів, або можливість їхньої сплати в меншому розмірі. Право на використання цієї пільги виникає з моменту належних підстав та протягом періоду дії їхнього строку, яка може бути тимчасовою чи постійною. Прикладом постійних податкових пільг є дія занижених податкових ставок, а тимчасових – період звільнення від оподаткування процедури постачання лікарських засобів для боротьби з COVID-19. Важливо пам'ятати, що такі пільги неможливо перенести на інший податковий період, оскільки право на їхнє застосування поширюється лише на конкретний звітний період і не підлягає перенесенню [28, с 134].

На сьогоднішній день податок на додану вартість має наступні діючі ставки: 20%, 14%, 7% та 0%, сфери застосування яких наведені на рисунку 1.4.

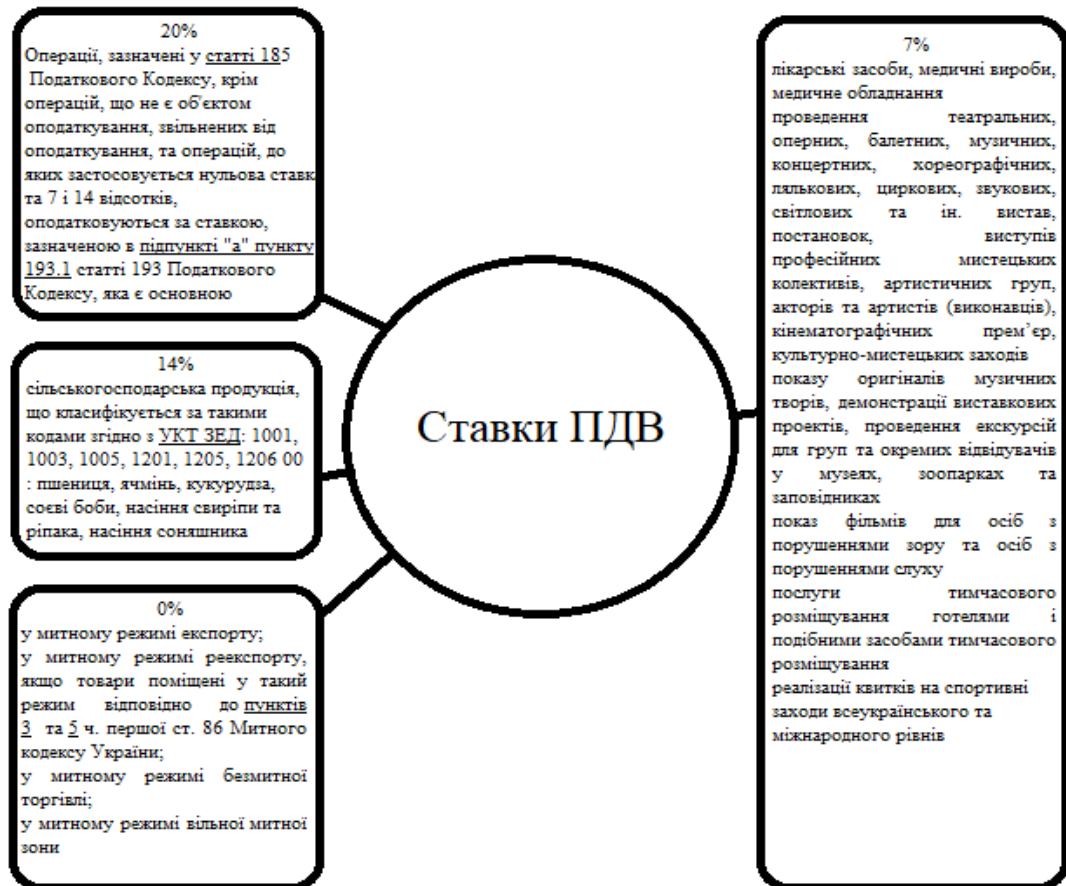


Рисунок 1.4 – Актуальні ставки ПДВ в Україні [сформовано на основі 34]

З механізмом функціонування ПДВ пов'язані такі вищезгадані поняття як податкове зобов'язання та податковий кредит, з якими платник цього податку зустрічається на практиці.

Податкове зобов'язання за своєю суттю визначається у Податковому Кодексі України як: «загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання» [34].

Наприклад, податкове зобов'язання може виникнути, коли платник ПДВ отримав передплату від покупця чи безпосередньо при продажі йому товарів чи послуг. Дата виникнення таких зобов'язань також регулюється ПКУ.

Поняття податкового кредиту, протилежне до зобов'язання за своєю суттю, у Податковому Кодексі України трактується як: «сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду» [34].

На практиці правом на зменшення податкового зобов'язання може бути аванс постачальнику чи купівля товарів чи послуг тощо.

Підсумовуючи вищевикладене, податок на додану вартість у дійсності для його платників являє собою різницю між сумою податкових зобов'язань та податкового кредиту, яку він повинен сплатити до бюджету. В Україні цей податок пройшов три історичні стадії становлення та розвитку, регулюється Податковим кодексом України та є основним джерелом надходжень до Державного бюджету.

1.2 Нормативно-правові засади функціонування ПДВ в Україні

В Україні діє цілий ряд нормативно-правових документів, що регламентують функціонування податку на додану вартість, а саме:, Накази Міністерства доходів, Накази Державної фіскальної служби, Накази Міністерства фінансів, Постанови Кабінету Міністрів, Накази Державної податкової служби, Закони України. На рисунку 1.5 наведені нормативно-правові документи, що регламентують функціонування податку на додану вартість в Україні. Окремо виокремлено Податковий кодекс України як найосновніший нормативно-правовий документ у сфері функціонування усіх податків, зокрема й ПДВ, якому присвячено розділ V цього Кодексу.



Рисунок 1.5 – Нормативно-правовий базис функціонування ПДВ в Україні

Отже, Розділ V ПКУ визначає усі найважливіші аспекти функціонування ПДВ, такі як перелік платників ПДВ, порядок та вимоги з реєстрації платниками цього податку, особливості виникнення податкових зобов'язань та визнання податкового кредиту з ПДВ, актуальні ставки податку тощо.

Податковий кодекс набрав чинності з 1 січня 2011 року, проте до нього й до сьогоднішнього дня регулярно вносять доповнення та зміни.

Розглянемо перелік та короткий опис тем статей цього Кодексу (табл 1.2).

Таблиця 1.2 – Характеристика статей розділу V Податкового кодексу України [34]

Стаття, №	Тема, якій присвячена стаття
180	платники податку для цілей оподаткування
181	вимоги щодо реєстрації платником податку
182	добровільна реєстрація платником
183	порядок реєстрації платником
184	анулювання реєстрації
185	об'єкти оподаткування
186	поняття місця постачання
187	дати виникнення зобов'язань з податку
188-192	порядок визначення бази оподаткування в загальних та окремих випадках
193-195	ставки податку
196	операції які не є об'єктами оподаткування цим податком
197	операції які звільнені від оподаткування
198-199	податковий кредит
200-	суми які підлягають перерахуванню до бюджету та поняття електронного адміністрування ПДВ
201	податкові накладні
202-203	звітні (податкові) періоди та порядок подання декларації і сплати податку
204-205	виключені на підставі Закону № 4915-VI від 07.06.2012
206	оподаткування операцій під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від митного режиму
207	оподаткування туроператорської та турагентської діяльності
208-208 ¹	послуги, що постачаються нерезидентами фізичним особам на митній території України, зокрема електронні

Кінець табл 1.2

209	втратила чинність, у актуальній редакції залишились окремі підпункти цієї статті, що стосуються сфер сільського і лісового господарства та рибальства
210	спеціальний режим оподаткування виробів мистецтва, колекціонування або антикваріату
211	оподаткування операцій з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систем

Отже, розділ V ПКУ регулює більшість важливих догм у галузі адміністрування ПДВ.

Окрім норм ПКУ, податок на додану вартість регулюється:

1) Постановами Кабінету Міністрів України:

1.1) 27.12.2010 № 1238 «Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку» (із змінами) [51];

1.2) 27.12.2010 №1240 «Про затвердження Порядку звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними» (із змінами) [56];

1.3) 16.10.2014 № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» (із змінами) [8];

1.4) 25.01.2017 № 26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [54];

1.5) 28.10.2020 №1024 «Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість» [42];

1.6) 20.10.2021 №1084 «Про внесення змін до Порядку звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними» [43];

1.7) 12.10.2022 №1154 «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [44].

Ці постанови Кабінету Міністрів регулюють такі питання як проведення позапланових документальних перевірок на підприємствах, в тому числі на підприємствах, які перереєструвались з тимчасово окупованих територій, звільнення від оподаткування з постачання та ввезення товарів і послуг для власних потреб консульських установ іноземних держав, дипломатичних представництв, і представництв міжнародних організацій, питання щодо електронного адміністрування, ведення Реєстру заяв про повернення сум бюджетних відшкодувань, та змін до порядку зупинення реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування.

2) Наказами Державної податкової служби України:

2.1) 20.02.12 №131 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань, пов'язаних із реєстрацією осіб, які переходять на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, як платників податку на додану вартість та повторної реєстрації осіб як платників податку на додану вартість» [61];

2.2) 06.07.12 № 588 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань, пов'язаних з обов'язковою реєстрацією осіб як платників податку на додану вартість» [60];

2.3) 06.07.12 № 590 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо включення до бази оподаткування податком на додану вартість та складу витрат коштів, отриманих як сума штрафу за затримку оплати чи постачання товарів/послуг» [59];

2.4) 06.07.12 № 610 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності» [64].

У наказах Державної податкової служби надаються консультації щодо реєстрації осіб, які перейшли на спрощену систему платниками ПДВ, повторної реєстрації платниками податку, обов'язкової реєстрації платниками, включення до витрат штрафів за затримку постачання послуг чи товарів або оплати за них, порядку оподаткування транспортно-експедиторського виду діяльності.

3) наказами Міністерства доходів України:

3.1) 07.10.13 № 536 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції» [63];

3.2) 30.12.13 № 891 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування постанови Кабінету Міністрів України від 25 січня 2012 року №73 „Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію”» [49];

3.3) 16.01.14 № 26 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» [52].

Вище наведені накази Міністерства доходів України надають консультації стосовно особливостей оподаткування ПДВ, критеріїв позитивної податкової історії платників, реєстрації платниками податку тощо.

4) наказами Державної фіскальної служби України:

4.1) 17.01.15 №13 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [50].

5) Наказами Міністерства фінансів України:

5.1) 24.07.2015 №666 «Про затвердження Порядку заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів» [55];

5.2) 31.08.2015 №747 «Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів та Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» [48];

5.3) 18.03.2016 №373 «Про затвердження Змін до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» [47];

5.4) 20.11.2019 №488 «Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167» [45];

5.5) 28.01.2016 № 21 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» (із змінами та доповненнями) [65];

5.6) 13.11.2015 № 1009 «Про затвердження Порядку формування та надсилання реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість» (зі змінами) [57];

5.7) 21.10.2021 № 555 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання спрощеної податкової звітності з податку на додану вартість» [66];

5.8) 14.11.2014 № 1130 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» (із змінами і доповненнями) [53];

5.9) 11.03.2019 № 105 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо оподаткування податком на додану вартість операцій з вивезення за межі митної території України в митному режимі експорту соєвих бобів та насіння свиріпи або ріпаку» [62].

5.10) 03.08.2018 №673 «Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування податком на додану вартість» [58].

Розглянуті накази Міністерства фінансів затверджують порядок заповнення документів на переказ у разі сплати податку, здійснення бюджетного відшкодування, повернення помилково або надміру зарахованих коштів, обліку та реєстрації платників, заповнення і подання податкової та, зокрема, спрощеної податкової звітності, формування та надсилання реєстру платників для перерахування коштів в рахунок погашення податкового боргу в умовах дії системи електронного адміністрування, оподаткування операцій в митному режимі експорту соєвих бобів, насіння свиріпи та ріпаку.

б) Законами України, які набули чинності у зв'язку із введенням воєнного стану:

6.1) 03.03.2022 № 2115-IX «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни»(зі змінами) [67];

6.2) 03.03.2022 № 2118-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» [39];

6.3) 15.03.2022 № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [40];

6.4) 24.03.2022 № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» [41];

6.5) 12.05.2022 № 2260–ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» [38];

6.6) 22.05.2022 № 2273–ІХ «Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання україномовних аудіокниг» [46].

Перелічені Закони України регулюють податок на додану вартість на період дії воєнного стану в питаннях захисту інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів, особливостей оподаткування та подання звітності, дії норм Податкового кодексу й інших законодавчих актів та їхнього вдосконалення, особливостей податкового адміністрування, звільнення від оподаткування операцій з поставки аудіокниг українською мовою.

Отже, вище розглянуті нормативно-правові документи є базисом функціонування податку на додану вартість в Україні на сьогоднішній день. Аналізуючи ці документи, можна зазначити, що процес реформації у сфері ПДВ відбувається постійно, адже існує доволі багато нюансів, які потребують чітко прописаних положень і повинні реагувати на зміни сьогодення.

1.3 Особливості процедури адміністрування ПДВ до та під час воєнного стану

Система електронного адміністрування податку на додану вартість (скорочено СЕА ПДВ) – це спеціально розроблена електронна система, що забезпечує автоматичний, безперервний та оперативний контроль з обліку ПДВ за кожним платником такого податку, яка міститься на сайті Державної фіскальної служби (ДФС), а далі на сайті Державної податкової служби (ДПС), як правонаступниці ДФС. Ця система застосовується з 1 січня 2015 року та

призначена для запобігання отриманню відшкодування ПДВ із бюджету шляхом введення контролюючих органів у оману [79, с 375].

Система електронного адміністрування ПДВ втілює функцію автоматичного обліку з розподілом на кожного із платників:

- сум, що містяться згідно даних Єдиного реєстру податкових накладних (далі – ЄРПН) як виданих, так і отриманих податкових накладних, включаючи також розрахунки коригування;
- сум, сплачених при доставці іноземних товарно-матеріальних цінностей на митну зону країни;
- сум усіх поповнень та актуальних залишків на рахунку платника у Державному казначействі;
- сум, згідно яких виникає право на реєстрацію податкових накладних, коригуючи розрахунків у ЄРПН [23, с 311].

У СЕА ПДВ існує поняття електронного рахунку, найточніше та найправильніше визначення якого пояснюється у Листі ДФС № 1403/7/99-99-19-03-01-17 від 19.01.2015 року як: «рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в ЄРПН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку» [68].

Разом із СЕА ПДВ у 2015 році з'являється поняття реєстраційного ліміту.

Відтепер вхідний ПДВ можна включити до складу податкового кредиту тільки за умови того, що відповідні податкові накладні, коригуючи розрахунки зареєстровані у ЄРПН [24, с 35].

Ліміт став засобом обмеження суми, на яку продавець чи в деяких випадках покупець товару, послуг може мати право на реєстрування своїх податкових накладних у ЄРПН [24, с 35].

Він розраховується на підставі інформації з ЄРПН за допомогою комбінації автоматичних розрахунків, а саме виходячи із:

- реєстрації податкових накладних, що надають право на кредит;
- даних про сплату ПДВ на митниці, що надходять від державної митної служби;
- спеціалізованої інформації, що надійшла у зв'язку із опрацюванням податкових декларацій з ПДВ;
- сум, що зараховуються на спеціальний рахунок [24, с 35].

Також на реєстраційний ліміт впливають розрахунки коригування. Як зазначається у вище згаданій в статті 192 ПКУ, вони можуть реєструватися у разі зміни кількісних, вартісних показників зі зміною у більший чи менший бік на користь постачальника чи покупця або без змін сум компенсацій, та наприклад, у випадках допущення помилок у реквізитах документа. Усі такі розрахунки у більшості випадків складає сам постачальник, а покупець лише здійснює його фактичну реєстрацію в контролюючому органі протягом 1095 календарних днів у підрахунку з часу складання податкової накладної, яка коригується[34].

З 1 березня 2022 року актуальною є форма J(F)1201013 податкової накладної та розрахунку коригування. Термін реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування на сьогоднішній день не зазнав часових змін та триває до останнього дня звітного місяця, якщо податкова накладна була складена у першій половині місяця та до 15 числа наступного за звітним місяцем, якщо вона була складена у другій половині місяця.

Проте існує можливість зупинення реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку та на підставах, визначених порядками з питань такої зупинки, затвердженими нещодавно прийнятою Постановою кабінету міністрів України №1154 від 12 жовтня 2022 року, що стало однією із найбільш обговорюваних тем серед платників цього податку, адже дана Постанова ще більше посилила контроль над платниками податку заради попередження шахрайства з їх боку.

Для уникнення можливостей блокування податкових накладних платникам рекомендується подати в електронній формі до контролюючого органу документ з кодом J(F)1312303 що має назву «Таблиця даних платника податків на додану вартість» і до неї слід прикріпити документи довільного формату за допомогою яких підприємство документально повинне підтвердити достовірність здійснюваних операцій.

Якщо ж все ж така таблиця не була подана або не містить усіх кодів продукції чи послуг, а зупинення реєстрації вже відбулося, то потрібно подати документ з кодом J(F)1312603 що має назву «Повідомлення про надання пояснень та копій документів щодо податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено» і також, як і у випадку із таблицею даних, потрібно залучити документи у довільному форматі для підтвердження реальності такої господарської операції впродовж 365 днів з дати складання такої накладної.

Також для реєстрації податкових накладних та для поновлення реєстрації після подання вище описаного «Повідомлення про надання пояснень» платник повинен мати відповідну суму на реєстраційному ліміті або поповнити його через особистий спеціалізований рахунок у Державному Казначействі.

Лагодієнко Н. В., Скляр Л. Б., Степаненко С. В. зазначають, що: «zareєстровані податкові накладні надаватимуть право на податковий кредит, а на підставі податкової декларації, відповідно до зазначеної у ній суми, або з рахунку системи електронного адміністрування податок перераховуватиметься до бюджету або, навпаки, ПДВ відшкодуватиметься з бюджету на поточний рахунок» [19, с 81].

Декларація, відповідно до чинних догм законодавства, складається та подається платниками до 20 числа наступного за звітним місяця, в яку також обов'язково потрібно включати і такі податкові накладні, розрахунки коригування, що мають статус зупиненої реєстрації, проте лише у тому випадку якщо суб'єкт господарювання по такій податковій накладній виступає саме

постачальником, а не покупцем, адже згідно із законодавством, зобов'язання зі сплати не переносяться у терміні, на відміну від кредиту.

Згідно зі статтею 46 підпункту 1 Податкового кодексу України: «податкова декларація, розрахунок, звіт (далі – податкова декларація) – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операцій, доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку» [34].

Відрахування сум на спеціалізований бюджетний рахунок втілюється за рахунок спеціального реєстру, у якому, як зауважує Дубініна К., Бондар Т. Л.: «зазначають найменування платника, податковий та індивідуальний податковий номери, а також сума податку, яка підлягає до перерахування у бюджет» [11, с 119].

Завдяки надійній та захищеній дії системи електронного адміністрування, дані стосовно обсягів бюджетних ресурсів з ПДВ доступні постійно [11, с 120].

Це дозволяє за будь-яких умов мати гарантовану можливість швидко налагоджувати хід генерації зобов'язань і кредиту за таких умов, щоб в загальному обсязі у межах регіону суми відшкодувань не переважали за розміром суми від надходжень цього податку до бюджету [11, с 120].

Визначивши основні тези роботи цієї системи, проаналізуємо яка частина у загальному доході Державного бюджету України впродовж останніх трьох років припадала на надходження від ПДВ для розуміння значення таких надходжень для країни в цілому (рис 1.6).



Рисунок 1.6 – Суми надходжень до Державного бюджету України від ПДВ у 2019-2021рр [74, с 275]

Згідно з даними рисунку, можемо зазначити, що у 2021 році частка надходжень від ПДВ імпортованих товарів суттєво зросла у порівнянні з минулими роками на суму у розмірі 106600,9 млн грн, згідно із даними 2020 року, і на 90954 млн грн згідно із показниками з 2019 року. Сума надходжень з вітчизняних товарів вже за мінусом бюджетних відшкодувань збільшилась на 29288,2 млн грн у порівнянні з 2020 роком, а у 2019 році – на 66845,0 млн грн відповідно, що, беззаперечно, свідчило про планові зростання сум таких надходжень та очікування ще кращих показників у поточному році, але непередбачувані обставини воєнного часу внесли суттєві корективи до усіх сфер життя й, очікувано, зачепили економічну сферу діяльності [74, с 274].

Функціонування СЕА ПДВ базується на актуальному нормативно-правому забезпеченні ПДВ і також покликане реагувати на події сьогодення. Яскравим прикладом є зміни, які відчули платники ПДВ після впровадження воєнного стану в Україні після 24 лютого 2022 року.

Вищезгаданим Законом України № 2118-IX на початку війни тимчасово було обмежено відповідальність платників ПДВ за несвоєчасно подані декларації з ПДВ та несвоєчасно сплачені суми податку, проте станом на сьогоднішній день це рішення було переглянуто та зазнало певних змін.

На період воєнного часу, пальне оподатковується пільговою ставкою з ПДВ у розмірі 7% [77, с 625].

Проте, для платників ПДВ Угненко К. А. зауважує доволі важливу особливість: «якщо у них виникне від'ємне значення з ПДВ, внаслідок операцій із паливом до якого застосовувалася пільгова ставка, то такі платники втрачають право на бюджетне відшкодування, а таке від'ємне значення може зарахуватися лише до податкового кредиту наступного звітного періоду» [77, с 625].

Але до правила існують і винятки, що стосуються тих, хто займається експортом палива [77, с 625].

Також Угненко К. А. зазначає, що: «Законом № 2120-IX передбачено, що на товари чи послуги, які були передані на потреби оборони або товари знищені внаслідок воєнних дій, не потрібно нараховувати компенсуюче ПДВ, а тому положення п. 198.5 ст. 198 ПКУ не застосовується» [77, с 625].

Крім цього, Угненко К. А., проаналізувавши вітчизняне законодавство зазначає, що: «Законом № 2120-IX було звільнено від нарахування пені невідшкодування державою платникам ПДВ суми бюджетного відшкодування у зв'язку із введенням воєнного чи надзвичайного стану» [77, с 626].

Також одним із важливих для платників моментів було врахування кредиту з ПДВ під час дії воєнного стану до 27.05.2022 року, яке успішно врегулювали Законом № 2120-IX, керуючись нормами якого покупці мали право формувати свій податковий кредит на підставі наявних первинних документів та заповнення таблиці з відомостями про незареєстровані податкові накладні у відповідному додатку до декларації [77, с 625].

27.05.2022 року Закон № 2260-IX відновив реєстрацію податкових накладних та розрахунків коригування, подання податкової звітності та сплати

податку. До цього часу платники повинні були зареєструвати усі свої податкові накладні на покупців до 15 липня та перевірити чи всі податкові накладні від постачальників, якщо за цей період подавалися декларації та які включали до податкового кредиту за лютий-травень, були зареєстровані. Якщо ж якась із податкових накладних від постачальників так і не була зареєстрована, то її слід було виключити зі складу податкового кредиту відповідного періоду та подати уточнюючу декларацію з ПДВ до 20 липня або, у випадку якщо за лютий-травень декларації не подавалися, у цей самий строк, тобто до 20 липня, подати звітну податкову декларацію. Сплатити відповідну суму податку потрібно було включно до 31 липня.

Станом на 1 вересня 2022 року, сумарно на ПДВ припадає 28% від усього доходу Державного бюджету України, що майже дорівнює сумі усіх інших податкових надходжень у цьому році (30%). Також, у зв'язку із воєнним станом, вагому частку у доході займає допомога від закордонних країн та міжнародних організацій (26%) [74, с 274].



Рисунок 1.7 – Структура доходів Державного бюджету України станом на 01.09.2022 [74, с 276]

Можемо помітити суттєве зниження суми податку на додану вартість з імпорتنних товарів, що пов'язане із низкою вище розглянутих змін у ПКУ під час воєнного стану. ПДВ залишається одним із головних джерел надходжень до бюджету, не дивлячись на те, що комплекс вимушено вжитих заходів під час воєнного стану суттєво зменшив його надходження [74, с 274].

Таким чином, реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування це доволі швидкий процес завдяки впровадженню СЕА ПДВ, яке загалом не вносить істотних змін до фронтальних принципів адміністрування ПДВ. Залишаються незмінними норми Податкового кодексу, які визначають перелік платників ПДВ, об'єкт і базу оподаткування, підходи у формуванні податкового кредиту та зобов'язань. Розглянуті вище дані по сумах та структурі надходжень до Державного бюджету дають змогу стверджувати що податок на додану вартість є одним із основних та найбільших джерел його поповнення.

Висновки до розділу 1

Отже, у першому розділі роботи окреслено теоретичний інструментарій податку на додану вартість, а саме розглядалась історія створення, дефініція поняття ПДВ, нормативно-правовий базис та сучасні механізми його адміністрування.

Податок на додану вартість є найбільш поширеним та ефективним непрямим податком в Україні та у всьому світі. Вперше це поняття було сформульовано у 1954 році французом Морісом Лоре. З 1958 року податок був впроваджений у податкову систему Франції, а вже згодом і значна частина світу почала переймати досвід цієї країни.

До податкової системи України податок на додану вартість дійшов уже за часів незалежності, а саме з 1992 року. Основною ставкою податку в Україні є 20%, яка застосовується в більшості випадків, також наявні ставки у 14%, 7% та 0%.

Податковий кодекс України є головним нормативно-правовим документом, який регулює операції з ПДВ. Також, крім Кодексу, цей процес регламентується Постановами Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів, Міндоходів, ДПС тощо.

З 2015 року в країні функціонує механізм електронного адміністрування ПДВ. Система адміністрування реагує на актуальні зміни у законодавстві та полегшує процес формування податкових зобов'язань і податкового кредиту.

2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПРИКЛАДІ СПП «ФАРНА»

2.1 Специфіка та особливості господарської діяльності СПП «Фарна»

Досліджуваним суб'єктом господарювання було обрано сільськогосподарське приватне підприємство «Фарна» (далі – СПП «Фарна») яке створене 15.11.1995 року згідно свідоцтва про державну реєстрацію та працює на ринку вже більше 25 років. Юридична та фактична адреса знаходиться у місті Хмельницький по вулиці Заводській у будинку №159.

Підприємство є платником податку на додану вартість та платником податку на прибуток на загальній системі оподаткування та займається такими видами діяльності як вирощування зерняткових і кісточкових фруктів (КВЕД 01.24), надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна (КВЕД 68.20), надання в оренду інших машин, устаткування та товарів (КВЕД 77.39), прісноводне рибництво (аквакультура) (КВЕД 03.22).

У підприємства є всі належні умови для ведення господарської діяльності: земельні ділянки, нерухомість, обладнання, працівники, сільськогосподарська техніка. Є досвід роботи, набутий на протязі багатьох років. Керівник та засновник підприємства з 2001 року й по даний час не змінювався. Розмір статутного капіталу складає 307250,00 грн.

Середньооблікова чисельність працівників з початку року складає 4 особи. Посадові оклади визначено штатним розписом. Заробітна плата нараховується та виплачується два рази в місяць вчасно. Податки нараховуються, утримуються та сплачуються до бюджету, заборгованість відсутня. СПП «Фарна» також залучає працівників на умовах цивільно-правових угод до сезонних робіт.

Ведення бухгалтерського обліку у підприємстві покладено на бухгалтера та на керівника підприємства, який є головним бухгалтером та несе відповідальність за достовірність усієї поданої звітності та за своєчасність сплати податків до бюджету.

Для оцінки діяльності та фінансово-господарського стану підприємства проаналізуємо його економічні показники за останні три роки (табл 2.1).

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники діяльності СПП «Фарна» з фінансової звітності малого підприємства протягом 2019-2021 рр

Показник	Рік			Відхилення			
	2019	2020	2021	Абсолютне, тис грн		Відносне, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
1	2	3	4	5	6	7	8
Обсяг реалізованої продукції, тис грн	2088,5	3819,4	3013,4	+1730,9	-806	+82,88	-21,10
Собівартість реалізованої продукції, тис грн	2277,8	3156,2	2879,3	+878,4	-276,9	+38,56	-8,77
Інші операційні доходи, тис грн	306,2	0,3	-	-305,9	-0,3	-99,90	-100,0
Інші операційні витрати, тис грн	312,3	567,0	589,2	+254,7	+22,2	+81,56	+3,92
Середньорічна вартість основних засобів, тис грн	5740,5	5481,2	4417,85	-259,3	-1063,4	-4,52	-19,40
Середньорічна вартість активів, тис грн	8436,5	8140,3	7374,85	-296,2	-765,45	-3,51	-9,40
Чистий фінансовий результат, тис грн	-211,5	96,5	-1119,0	+308	-1215,5	+145,63	-1259,59

Аналізуючи дані таблиці, можемо стверджувати, що на підприємстві у 2020 році відбулось зростання обсягу реалізованої продукції на 1730,9 тис грн в абсолютних величинах, що становить 82,88% у порівнянні з попереднім 2019 роком, проте вже у наступному 2021 році спостерігалось скорочення цього обсягу на 806 тис грн, що менше на 21,20% від значення попереднього року.

Відповідно до змін обсягів реалізації, змінювалась і собівартість цієї продукції. У 2020 році спостерігалось збільшення собівартості на 878,4 тис грн, тобто на 38,56% в порівнянні з 2019 роком. У 2021 році вона скоротилась на 8,77%, що становить в абсолютній величині 276,9 тис грн.

Інші операційні доходи у 2019 році склали 306,2 тис грн. У 2020 році вони скоротились на 305,9 тис грн (99,9%), а у наступному 2021 році їх взагалі не було. До такого виду доходів відносять операційні доходи від оренди активів, реалізації оборотних активів, відшкодування раніше списаних активів, курсових різниць тощо [2].

Інші операційні витрати на підприємстві з кожним досліджуваним роком збільшувались. Так, у 2019 році вони становили 312,3 тис грн, у 2020 році на 254,7 тис грн (81,56%) більше, а в 2021 році на 22,2 тис грн (3,92%) більше, ніж у попередньому році, що є негативним явищем для підприємства. До таких операційних витрат відносять адміністративні, на збут. Крім них також відносять собівартість реалізованих виробничих запасів, економічні санкції, курсові затрати, борги, що кваліфікуються як безнадійні тощо [2].

У сумах середньорічної вартості основних засобів спостерігались стабільні зниження. У 2019 році вона становила 5740,5 тис грн, у 2020 році – на 259,3 тис грн (4,52%) менше, а у 2021 році – ще на 1063,4 тис грн (19,4%) менше за показник попереднього 2020 року. Така тенденція свідчить про зростання накопиченого зносу, що неодмінно свідчить про старіння основних фондів.

Відповідно й сума середньорічної вартості активів підприємства також знизилась впродовж цих років, а саме на 296,2 тис грн (3,51%) в 2020 році в

порівнянні з 2019 роком та на 765,45 тис грн (9,4%) в 2021 у відношенні до 2020 року.

У 2020 році на підприємстві чистий прибуток становив 96,5 тис грн, що більше на 145,63% від попереднього року і відзначалось беззаперечно позитивною динамікою у порівнянні з 2019 роком, коли на підприємстві спостерігався чистий збиток у сумі 211,5 тис грн. Проте у 2021 році знову ж таки за результатами господарської діяльності було отримано чистий збиток на 1119 тис грн, що повністю нівелювало позитивні результати минулого року.

Вітчизняні підприємства, окрім вище згаданих показників, також визначають результати своєї діяльності, що виражаються у формуванні прибутку чи збитку на різних її стадіях, одними з яких є валовий, операційний прибуток чи збиток [2].

Валовий прибуток або збиток виражається у формі результату діяльності та розраховується шляхом віднімання виробничої собівартості від чистого доходу від реалізації. У випадку, коли собівартість є вищою за чистий дохід, на підприємстві виникає валовий збиток [2].

Під операційним прибутком (збитком) розуміють фінансовий результат що утворюється від операційного виду діяльності, розраховується виконанням дії віднімання від суми валового прибутку операційних витрат і одночасним додаванням інших операційних доходів [2].

Таблиця 2.2 – Дослідження показників валового прибутку та результату від операційної діяльності

Показник	Рік			Відхилення			
	2019	2020	2021	Абсолютне, тис грн		Відносне, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Валовий прибуток, тис грн	-189,3	663,2	134,1	+852,5	-529,1	+450,34	-79,78
Результат від операційної діяльності, тис грн	-195,4	96,5	-455,1	+291,9	-551,6	+149,39	-571,61

У 2019 році на підприємстві спостерігалися валові та операційні збитки у сумі 189,3 тис грн та 195,4 тис грн відповідно. У 2020 році ситуація покращилась і підприємство отримало валовий та операційний прибутки у розмірі 663,2 тис грн та 96,5 тис грн. Проте, така тенденція до зростання не збереглась у наступному році, коли валовий прибуток знизився на 529,1 тис грн порівняно з минулорічним значенням, а результатом операційної діяльності знову став операційний збиток у розмірі 455,1 тис грн.

Наступним етапом дослідження є розрахунок показників фондоозброєння, фондівдачі та фондомісткості (табл 2.3).

Показник фондоозброєння слугує своєрідним індикатором ступеню науково-технічного прогресу. Збільшенню його значення сприяють автоматизація виробничих процесів, зменшення застосування ручної праці, механізація виробництва [70].

Показник фондівдачі ілюструє рівень ефективності використання основних засобів суб'єкта господарювання. Також цей показник характеризує виробничий обсяг продукції до суми середньої вартості основних засобів за окремо обраний період [70].

Зворотним до показника фондівдачі є показник фондомісткості. Він окреслює суму основних засобів відповідно до одиниці продукції, що випущена. Його зниження є позитивною динамікою для підприємства, оскільки за рахунок цього відбувається підвищення ефективності його виробництва [70].

Таблиця 2.3 – Аналіз показників фондоозброєності, фондівдачі та фондомісткості на досліджуваному підприємстві за період 2019-2021рр

Показник	Рік			Відхилення			
	2019	2020	2021	Абсолютне, тис грн		Відносне, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Фондоозброєність	1913,5	1827,07	1472,62	-86,43	- 354,45	-4,52	-19,4
Фондівдача	0,36	0,70	0,68	+0,33	-0,02	+91,53	-2,11
Фондомісткість	2,75	1,44	1,47	-1,31	+0,03	-47,79	+2,16

Фондоозброєність у 2020 році становила на 4,52% (86,43 тис грн) менше ніж у 2019, та у 2021 на 19,4% (354,45 тис грн) менше за суму цього показника у 2020 році, що для галузі сільського господарства є негативним явищем.

За досліджуваний період фондівіддача зросла на 91,53% (0,33 тис грн), що свідчило про підвищення ефективності використання основних засобів у 2020 році та знизилась на 2,11% (0,02 тис грн) у наступному році.

Фондомісткість скоротилась на 47,79% (1,31 тис грн) у 2020 році та на зросла на 2,16% (0,03%) у наступному році.

Далі здійснимо розрахунок рентабельності реалізованої продукції, основних засобів та активів обраного підприємства.

В цілому термін рентабельність трактується як поняття, яке описує ефективність виробництва, за якої підприємство за рахунок доходу від реалізації має змогу повністю відшкодувати виробничі витрати, що призводить до одержання прибутків [2].

Частка прибутку від усього обсягу реалізації продукції характеризується за допомогою показника рентабельності реалізованої продукції, збільшення якого являє собою позитивну тенденцію до поліпшення рівня економічного стану. З допомогою показника з'являється можливість провести аналіз цінової конкурентоспроможності обраних товарів чи послуг. До прикладу, якщо він становитиме 50 %, то, при зниженні ціни реалізації навіть на 50 % підприємство не перейде поріг збитковості, оскільки досягне рівня нульової рентабельності і повністю покриватиме свої витрати за рахунок доходів [2].

Таблиця 2.4 – Рентабельність реалізованої продукції СПП «Фарна» у 2019-2021 рр

Показник рентабельності	Рік			Відхилення			
	2019	2020	2021	Абсолютне, %		Відносне, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Валова, %	-9,06	17,36	4,45	+26,43	-12,91	+291,57	-74,37
Операційна, %	-9,36	2,53	-15,10	+11,88	-17,63	+127,00	-697,75
Чиста, %	-10,13	2,53	-37,13	+12,65	-39,66	+124,95	-1569,74

Рентабельність реалізованої продукції у 2019 році у всіх своїх видах мала негативні для суб'єкта від'ємні значення. У 2020 році ситуація покращилась. Валове значення становило 17,36%, а операційне і чисте – по 2,53%. Не дивлячись на динаміку зростання показників, це є досить низькі рівні рентабельності. Тим паче, що у наступному році не вдалося зберегти ту позитивну динаміку і знову відбулось суттєве зниження усіх видів рентабельності реалізованої продукції, що показує цінову неконкурентоспроможність СПП «Фарна».

Далі проаналізуємо рентабельність основних засобів (табл 2.5). За допомогою визначення цього терміну можна охарактеризувати рівень того, на скільки ефективно використовуються фонди підприємства. Для його обчислення потрібно співвіднести валовий, операційний або чистий прибуток від діяльності до середньої вартості основних засобів на початок та на кінець року [6].

Таблиця 2.5 – Рентабельність основних засобів СПП «Фарна» за період 2019-2021рр

Показник	Рік			Відхилення			
	2019	2020	2021	Абсолютне, %		Відносне, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Валова, %	-3,30	12,10	3,04	+15,40	-9,06	+466,92	-74,91
Операційна, %	-3,40	1,76	-10,30	+5,16	-12,06	+151,72	-685,12
Чиста, %	-3,68	1,76	-25,33	+5,44	-27,09	+147,78	-1538,69

Валова, операційна та чиста рентабельності основних фондів мали від'ємні значення у 2019 році. У 2020 валова рентабельність склала 12,10%, а чиста й операційна – 1,76%. У 2021 році знову відбулось зниження досліджуваних показників, а саме валової до 3,04%, а операційної та чистої рентабельностей взагалі до від'ємних значень, що є вкрай поганою ситуацією для підприємства.

Завершальним етапом дослідження є аналіз рентабельності активів підприємства (табл 2.6). Даних показник обраховується шляхом пропорційного

співвідношення суми чистого прибутку до середньої вартості усіх активів. З його допомогою можна охарактеризувати величину чистого прибутку, яка приходить на 1 гривню активів (інвестицій), що були вкладені [32].

Таблиця 2.6 – Рентабельність активів СПП «Фарна» за період 2019-2021рр

Показник	Рік			Відхилення			
	2019	2020	2021	Абсолютне, %		Відносне, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
Валова, %	-2,24	8,15	1,82	+10,39	-6,33	+463,09	-77,68
Операційна, %	-2,32	1,19	-6,17	+3,50	-7,36	+151,18	-620,56
Чиста, %	-2,51	1,19	-15,17	+3,69	-16,36	+147,29	-1379,94

На першому році дослідження усі показники рентабельності інвестицій характеризуються від'ємними значеннями. У наступному році відбувається збільшення валового показника до рівня 8,15%, операційного та чистого до 1,19% кожен. На заключному, 2021 році дослідження, валова рентабельність інвестицій становить 1,82%, решта ж показників знову опустилися до рівня від'ємних значень.

Настання форс-мажорних обставин призвело до унеможливлення виконання обов'язків підприємством, передбачених законодавством, оскільки відповідно до пункту 189.9 ПКУ у платника не виникає податкових зобов'язань з ПДВ, тому що основні виробничі засоби (багаторічні насадження) ліквідували у зв'язку з їх знищенням внаслідок дії обставин непереборної сили, а саме через буревій і зливовий дощ, було знищено дерева яблуні в кількості 13250 штук, шпалери та системи зрошення на площі 5,8 га (Додаток Е).

Отже, проаналізувавши основні показники діяльності СПП «Фарна», можемо зробити висновок що справи на підприємстві йдуть не найкращим чином. Так, впродовж досліджуваного періоду на підприємстві спостерігався практично в усіх показниках від'ємні значення. Можемо помітити що у 2020

році ця ситуація трішки почала змінюватися у кращий бік, проте результати діяльності 2021 року практично повністю перекреслили здобутки попереднього року. Насправді це явище було спричинене стихійним лихом, що сталось на території саду підприємства влітку 2021 року.

2.2 Особливості документування, синтетичного та аналітичного обліку ПДВ СПП «Фарна»

На підприємствах України облік податку на додану вартість здійснюється за допомогою синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», який призначено для узагальнення інформації про розрахунки за всіма видами платежів до бюджету, в тому числі й ПДВ [13].

За кредитом рахунку відображають нарахування, які потрібно сплатити до бюджету (податкові зобов'язання), а за дебетом – суми, належні до відшкодування з бюджету (податковий кредит) [13].

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податку на додану вартість, податку на прибуток чи інших податків [13].

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми попередньої оплати за продукцію, товари чи інші матеріальні цінності, що підлягають відвантаженню [13].

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство може зменшити своє податкове зобов'язання [13].

Таблиця 2.7 – Перелік субрахунків та аналітичних рахунків до синтетичного рахунку 64 для обліку ПДВ [76, с 86-87]

Синтетичний рахунок		Субрахунок		Аналітичний рахунок	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	6412	Розрахунки за ПДВ
		643	Податкові зобов'язання	6431	Податкові зобов'язання
				6432	Податкові зобов'язання непідтверджені
				6433	Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню
				6434	Податкові зобов'язання (роздріб)
				6435	Умовний продаж
		644	Податковий кредит	6441	Податковий кредит
				6442	Податковий кредит непідтверджений
				6443	Коригування податкового кредиту

На досліджуваному підприємстві для документування своєї господарської практики, зокрема податку на додану вартість, використовуються такі програми автоматизації обліку як «1С: Підприємства» (далі – «1С») та «М.Е.Дос».

У програмі «1С» за допомогою модулів «Продажі» або «Купівлі» заповнюється вхідна чи вихідна інформація за фактом діяльності.

Купівля у постачальника створюється через «Надходження товарів і послуг» (рис 2.1).

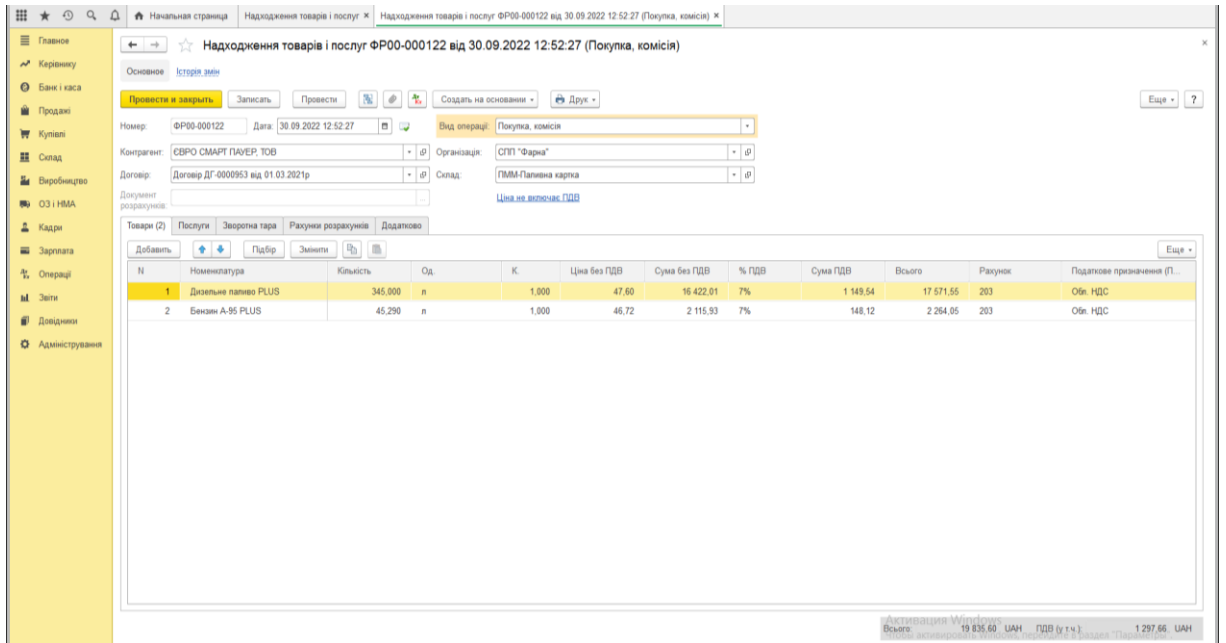


Рисунок 2.1 – Відображення купівлі запасів у програмі автоматизованого обліку

Відповідно до операції програма формує бухгалтерські проведення (рис 2.2).

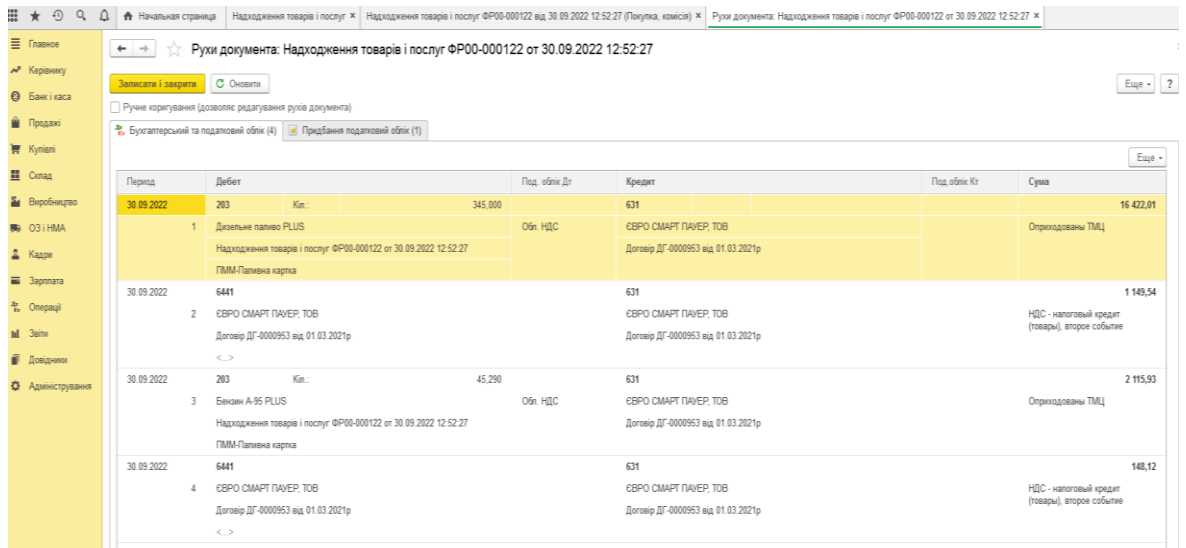


Рисунок 2.2 – Проведення до операції з купівлі паливо-мастильних матеріалів

Реєстрація податкової накладної постачальником відбулась 12 жовтня. Відображаємо факт реєстрації у «1С», за результатом чого формується проведення (рис 2.3).

Период	Дебет	Под. облік Дт	Кредит	Под. облік Кт	Сума
29.09.2022	6442		6442		1 635,51
	1		ЕВРО SMART ПЛАЕР, ТОВ		НДС: налоговый кредит: налоговая накладная
			Договор ДГ-0000953 від 01.03.2021р		

Рисунок 2.3 – Проведення реєстрації податкового кредиту з ПДВ

Розглянемо процес продажу контрагенту товару, а саме яблук, та відображення при цьому податкового зобов'язання.

У вкладенні «Реалізація товарів і послуг» створюємо видаткову накладну на потрібного покупця (рис.2.4)

N	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ	%ПДВ
1	Яблука	26 750,000	кг	1,000	2,80	74 900,00	20%

Всього: 89 880,00 UAH ПДВ (у т.ч.) 14 980,00 UAH

Рисунок 2.4 – Реалізація товарів у програмі «1С»

Бухгалтерські проведення, які формує ця операція, відображено на рис 2.5.

Период	Дебет	Под. облік Дт	Кредит	Под. облік Кт	Сума
07.10.2022	901		27	Клп.: 26 750,000	61 525
	1 Сад	<.>	Яблука	Обл. НДС	Списаны ТМЦ
	Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг собственного производства		Комплекция номенклатуры ФР00-00016 от 0...		
			Сад		
07.10.2022	361		701		89 880
	2 СООК С ТОВ №168 від 08.08.2022р.		Доход операционной деятельности (от реализ... <.>		Реализация товаров
			Сад		
07.10.2022	701		6432		14 980
	3 Доход операционной деятельности (от реализ... <.>		СООК С ТОВ №168 від 08.08.2022р.		НДС: налоговые обязательства: отгрузка, первое событие
	Сад		<.>		

Рисунок 2.5 – Рух документа реалізації товарів

Далі сформуємо у системі податкову накладну (далі – ПН) відповідно до змісту цієї операції через вкладення «Формування податкових накладних» (рис 2.6).

Зв. дату	Комплект	Розмір/нормативна	Метод визн. бази	Валюта	20%	14%	7%	0%	Без ПДВ	Не ПДВ	Метод визн. бази (г...)	Тариф
07.10.2022	СООК С ТОВ №168 від 08.08.2022р.	Розаранки	За первичн. под...	UAH	89 880.00	14 980.00						

Рисунок 2.6 – Формування податкової накладної

Щоб сформувати ПН, потрібно виконати дії у наступній послідовності: спочатку натиснути «Заповнити», тоді у вкладенні «Дані» з'являються усі операції згідно з яких по правилу першої події потрібно зареєструвати ПН. У нашому випадку першою подією було відвантаження яблук. Натиснути на потрібну операцію та через функцію «Підбір» обрати видаткову накладну з потрібною сумою. Далі натиснути «Сформувати». Сформовані ПН відображаються напівжирним шрифтом, що продемонстровано на рисунку 2.6.

Сформована у такий спосіб ПН знаходиться у вкладенні «Податкові накладні». Завдяки такому методу формування ПН автоматично переносить усі дані з видаткової накладної та має наступний вигляд (рис 2.7).

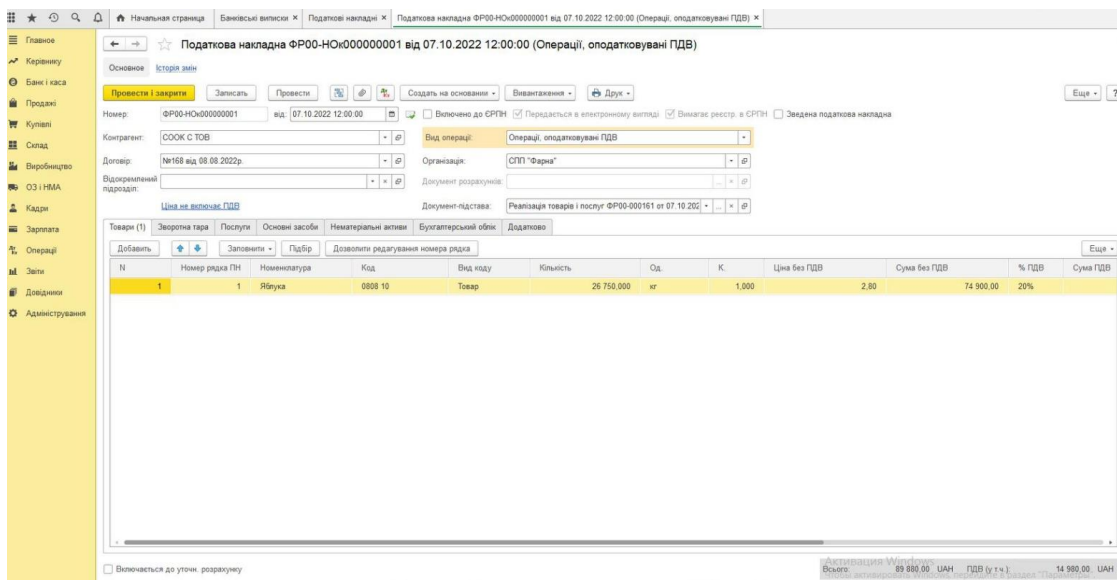


Рисунок 2.7 – Складена податкова накладна у «1С»

За підсумком формується наступне проведення (рис 2.8).

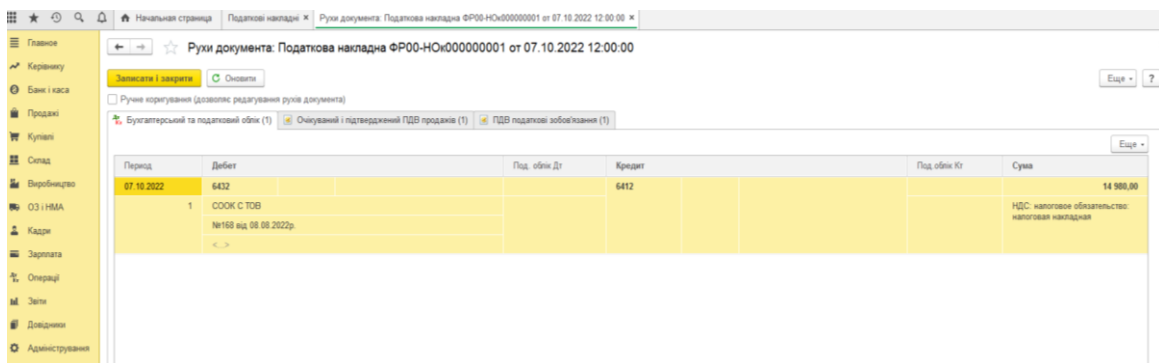


Рисунок 2.8 – Бухгалтерське проведення реєстрації податкового зобов'язання

Далі потрібно провести вивантаження до «М.Е.Дос» через функцію «Вивантаження» та пункту «Вивантажити в XML» (рис 2.9).

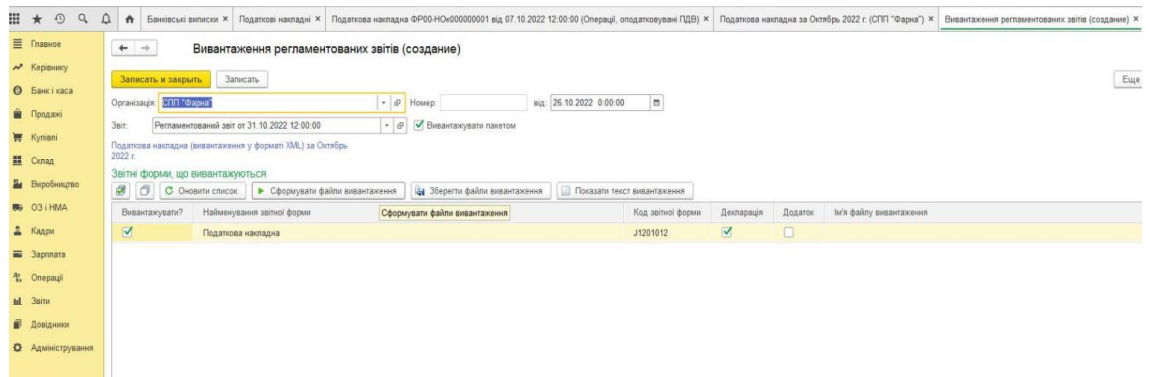


Рисунок 2.9 – Вивантаження податкової накладної з програми

Спочатку натискаємо «Сформувати файли вивантаження», а потім «Зберегти файли вивантаження» у потрібну папку. До речі, на деяких підприємствах процес вивантаження ще більш спрощений та виконується через платний модуль програми «М.Е.Дос», який в «1С» має назву «Медове стикування».

Після комбінації таких дій заходимо у програму «М.Е.Дос» у вкладення «Реєстр податкових документів» та імпортуємо файл формату XML (рис 2.10).

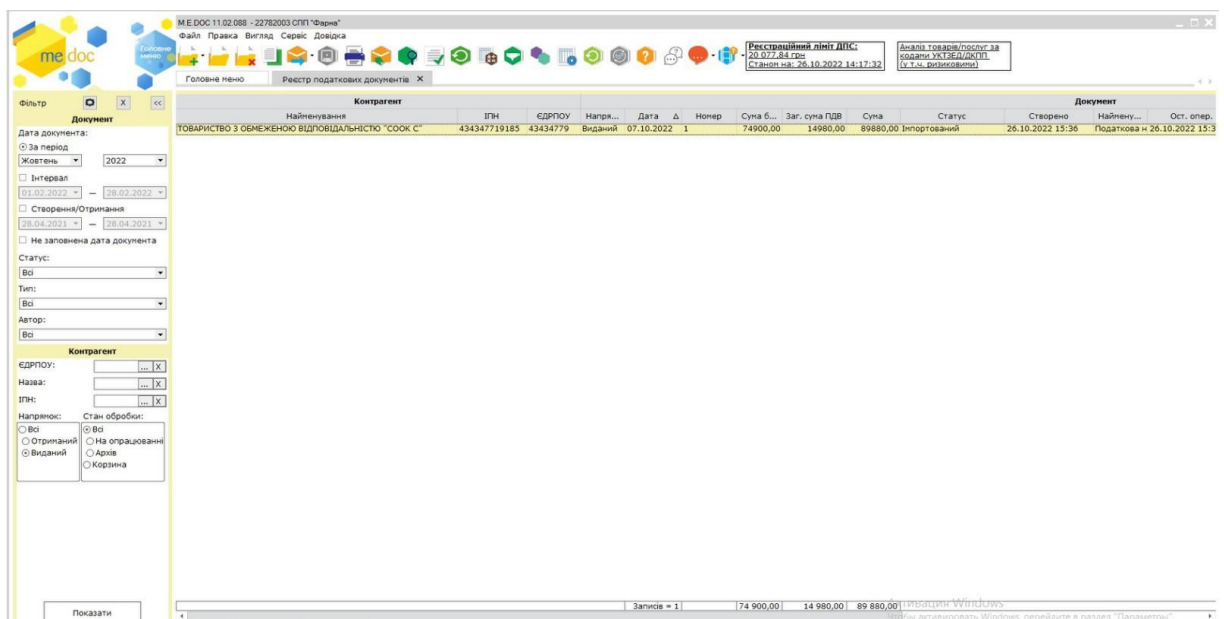


Рисунок 2.10 – Податкова накладна у реєстрі податкових документів

В реєстрі з'являється ПН зі статусом «Імпортований». Після цього відкриваємо цей файл, перевіряємо чи наявні всі потрібні реквізити і якщо документ отримує статус «Вірний», здійснюємо відправку в ДПС.

Електронна квитанція є доказом факту реєстрації або не реєстрації (тобто блокування) таких накладних. Вона повинна надсилатися платнику впродовж одного операційного дня. Якщо ж протягом цього часу квитанція не надійшла, то в такому випадку податкова накладна також вважатиметься зареєстрованою. Варто зауважити, що відсутність факту реєстрації не є підставою для звільнення від обов'язку включення суми, що вказана у документі, до складу зобов'язань із податку [35].

У результаті ця ПН прийшла із квитанцією про зупинення реєстрації (Додаток К).

Така ПН підлягає процедурі розблокування, яку необхідно провести протягом 365 календарних днів із наступного за днем виникнення такого податкового зобов'язання, тобто у нашому прикладі терміном до 8 жовтня 2023 року.

Опираючись на пункт 5, що затверджений наказом № 520 Міністерства фінансів України від 12.12.2019 року, СПП «ФАРНА» потрібно надати пояснення щодо господарської операції, стосовно якої було складено цю податкову накладну та представити копії всіх необхідних первинних документів, якими повинна підтвердитися реальність цієї операції до регіональної комісії. Воно подається у електронному варіанті та складається із файлів у форматі PDF та розміром обов'язково не більше 2 КБ на кожний із додатків (Додаток Н).

У випадку відмови у реєстрації в електронний кабінет та використовувану програму надходить повідомлення з поясненням причини такого рішення. У такому разі залишаються варіанти або адміністративно оскаржити рішення, або у судовому порядку, причому зробити це потрібно у період до 10 робочих днів із наступного дня надходження рішення. На прикладі об'єкта дослідження – до 27 листопада 2022 року. Проте, на період дії воєнного

стану цей термін може бути подовжений. СПП «Фарна» обрало шлях адміністративного оскарження через подання у електронному варіанті скарги до центральної комісії. Скарга подається за основним місцем обліку і потім автоматично надходить до Головного Управління ДПС України (Додаток Р).

Отже, процес формування та реєстрування ПН за допомогою засобів автоматизації обліку є швидким та легким. Окремим питанням є проблема значного посилення блокування операцій, які підлягають реєстрації та складання пояснень, що є дуже складною та клопіткою роботою для бухгалтера, адже потрібно визначити пріоритетні документи, знайти їх у паперовому чи електронному варіанті (наприклад, якщо операції з купівлі необхідних для здійснення господарської діяльності матеріальних цінностей чи продажу покупцю були складені у електронному варіанті за допомогою модуля «Облік електронних документів» у «М.Е.Дос» або, до прикладу, в електронному онлайн-сервісі «Вчасно») та сканувати оригінали до всіх документів які будуть підтверджувати правдивість і реальність операції. Якщо ж пояснення не приймаються, тоді бухгалтера чекає ще більш важкий процес оскарження адміністративним або судовим методом, на що він має більш серйозне обмеження у часі.

2.3 Методика заповнення податкової звітності з ПДВ СПП «Фарна»

Податкова звітність на досліджуваному підприємстві заповнюється та подається до контролюючого органу за допомогою платної програми «М.Е.Дос». Її механізм створення дуже простий, адже, весь цей процес на СПП «Фарна» є автоматизованим.

Усі суми податкового кредиту, що підлягають реєстрації постачальниками відображені у оборотно-сальдовій відомості за рахунком 6442.

Усі ці суми повинні бути наявні за звітний період у реєстрі податкових документів. У програмі існує функція «Звірка документів з ЄРПН» (рис 2.11).

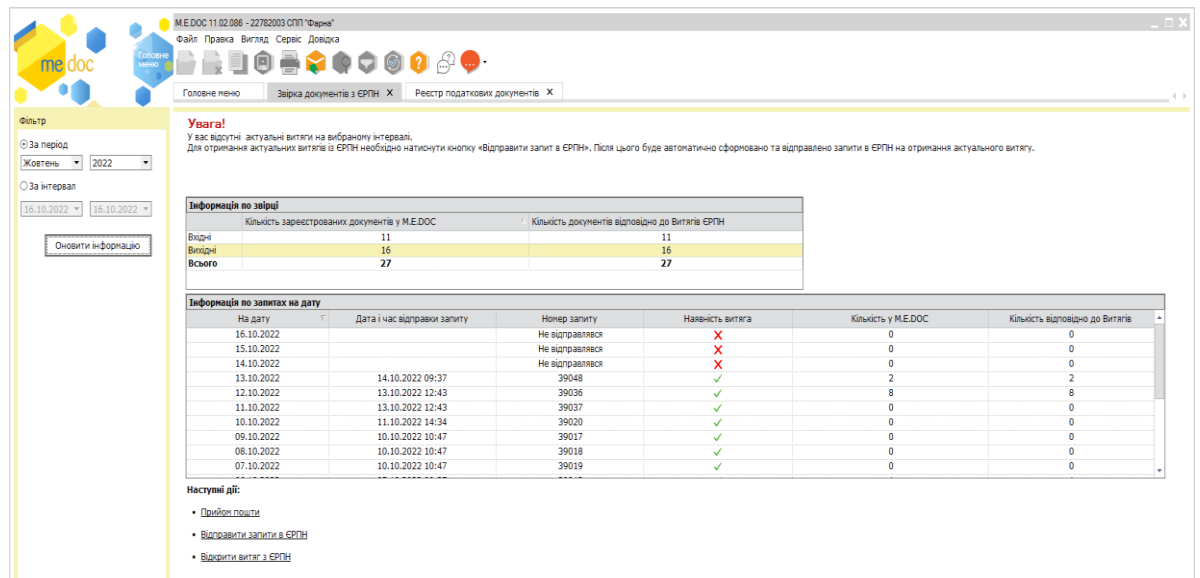


Рисунок 2.11 – Функція звірки документів з ЄРПН в програмі «М.Е.Дос»

Звірка дозволяє порівняти кількість наявних зареєстрованих документів та документів відповідно до витягу з реєстру. Їхня кількість повинна збігатися.

Якщо дані із витягів наявні не за всі дати, то потрібно відправити запити у реєстр та здійснити прийом пошти. В результаті за кожен календарний день в програму надходять витяги (рис 2.12).

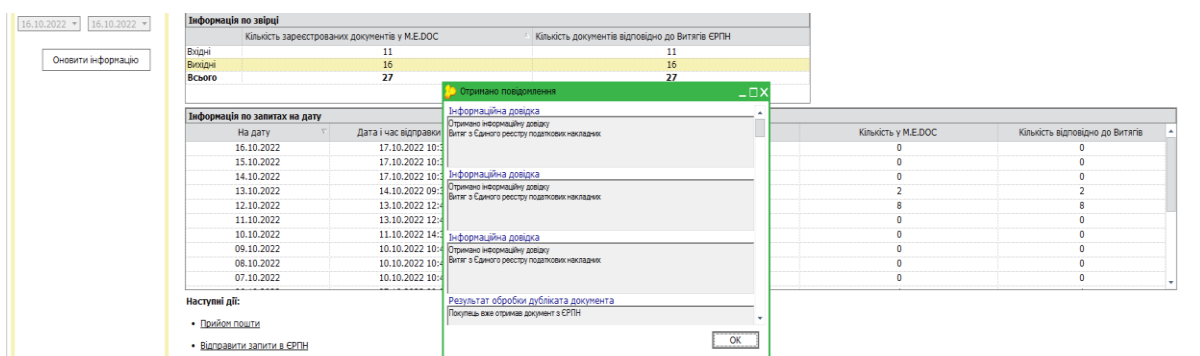


Рисунок 2.12 – Отримання інформаційних повідомлень від органу ДПС

Після чого, переконавшись, що кількість зареєстрованих документів у програмі та відповідно до таких витягів збігається, можна починати процедуру створення податкової декларації. До декларації формується первинний документ з назвою «Реєстр виданих та отриманих податкових накладних», на основі якого вона буде складатися.

Для цього у модулі «Облік ПДВ» обираємо пункт із такою ж назвою реєстру. У вкладенні «Відсутні в реєстрі» знаходяться усі отримані та видані податкові накладні та розрахунки коригування (далі – РК) за звітний період, а також за попередні періоди (якщо такі ПН чи РК із певних причин не були включені до реєстру в минулі періоди). Усі документи які плануються до включення у цей податковий період потрібно додати до відповідного реєстру, а саме виданих чи отриманих (цей пункт стосується отриманих ПН, адже усі, без винятку, видані ПН підлягають включенню до декларації у своєму періоді).

Саме на основі таких відібраних до реєстру документів далі буде автоматично формуватися податкова декларація підприємства за звітний період (рис 2.13).

Період	Вересень	2022	Тип	Загальний	До Декларації з ПДВ	Звітний	Ознака квартального звітування
Отримані	✓						
Видані		✓					
Відсутні у реєстрі							
Реєстрація в ЄРПН							
Бланк							
Додати у реєстр	Стп+1						
Регулювати рядок	F2						
Виділяти рядок	Стп+У						
Зберігати	Стп+5						
Друк в PDF							
Універсальний експорт							
Відчитати все	Стп+А						
Зняти відбитки							
11201013	Вересень 2022	05.09.2022		27.09.2022	770/21		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022		07.10.2022	186481/680		
11201013	Вересень 2022	26.09.2022		04.10.2022	500029		
11201013	Вересень 2022	19.09.2022		13.10.2022	2324		
11201013	Вересень 2022	19.09.2022		13.10.2022	2325		
11201013	Вересень 2022	21.09.2022			4		
11201013	Вересень 2022	07.09.2022			1		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022			6		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022			7		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022			5		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022			14		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022			15		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022			12		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022			11		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022			8		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022			17		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022			13		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022			16		
11201013	Вересень 2022	08.09.2022			2		
11201013	Вересень 2022	02.09.2022		27.09.2022	37		
11201013	Вересень 2022	26.09.2022		17.10.2022	483		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022		17.10.2022	490		
11201213	Вересень 2022	30.09.2022		17.10.2022	87680		
11201213	Вересень 2022	30.09.2022		17.10.2022	87681		
11201013	Вересень 2022	29.09.2022		13.10.2022	2900516		
11201013	Вересень 2022	05.09.2022		23.09.2022	500272		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022			10		
11201013	Вересень 2022	23.09.2022		13.10.2022	2158		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022		17.10.2022	490		
11201013	Вересень 2022	20.09.2022			3		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022		13.10.2022	12247		
11201013	Вересень 2022	30.09.2022		13.10.2022	5268		

Рисунок 2.13 – Формування реєстру отриманих та виданих податкових накладних

Після формування реєстру обов'язково виконується дія «Перевірити звіт» і якщо помилок не виявлено то наступна дія – «Створити пакет звітів». З переліку запропонованих для створення звітів обираємо потрібні додатки до податкової декларації.

Усього до декларації з ПДВ існує 8 додатків.

У першому додатку (далі – Д1) у частині зобов'язань заповнюється інформація про незареєстровані ПН. У період, коли на початку війни не працював реєстратор, усі ПН за період відображалися у такому складі. Також до цього розділу включають ПН та РК у яких було зупинено реєстрацію, адже не дивлячись на блокування, за правилами платник податку включає такі суми до своїх зобов'язань. У складі кредиту відображаються дані про коригування та всі операції за ставками 20%,14%,7%.

Другий додаток (далі – Д2) відображає розмір мінусового значення, що виникає за умови перевищення кредиту на зобов'язаннями.

Третій додаток (далі – Д3) заповнюють у разі відшкодування з бюджету.

Четвертий додаток (далі – Д4) передбачається для складання заяви у випадку повернення суми відшкодувань із бюджету.

Додаток п'ять (далі – Д5) заповнюється у випадку застосування податкових пільг.

Інформацію про частку використання матеріальних благ, необоротних активів у операціях які не оподатковуються наводять у шостому додатку (далі – Д6).

У сьомому додатку (далі – Д7) – подають заяву про порушення контрагентом граничних строків реєстрації або допущення помилок в обов'язкових реквізитах, саме цей додаток багато податківців рекомендували подавати до декларації у період призупинення реєстру.

Останній із додатків (далі – Д8) подається сільськогосподарськими підприємствами, які підпадають під дію Закону про підтримку сільського господарства.

Крім цього, при допущенні помилок чи неточностей та у разі їхнього виявлення до закінчення терміну подання звітної декларації, складається звітна нова декларація. Якщо ж термін подачі закінчився – уточнюючий розрахунок.

Для об'єкта дослідження декларація за звітний період вересня 2022 року складається із Д1 та Д2, так як в попередньому періоді сума податкового кредиту перевищувала суму зобов'язань (рис 2.14).

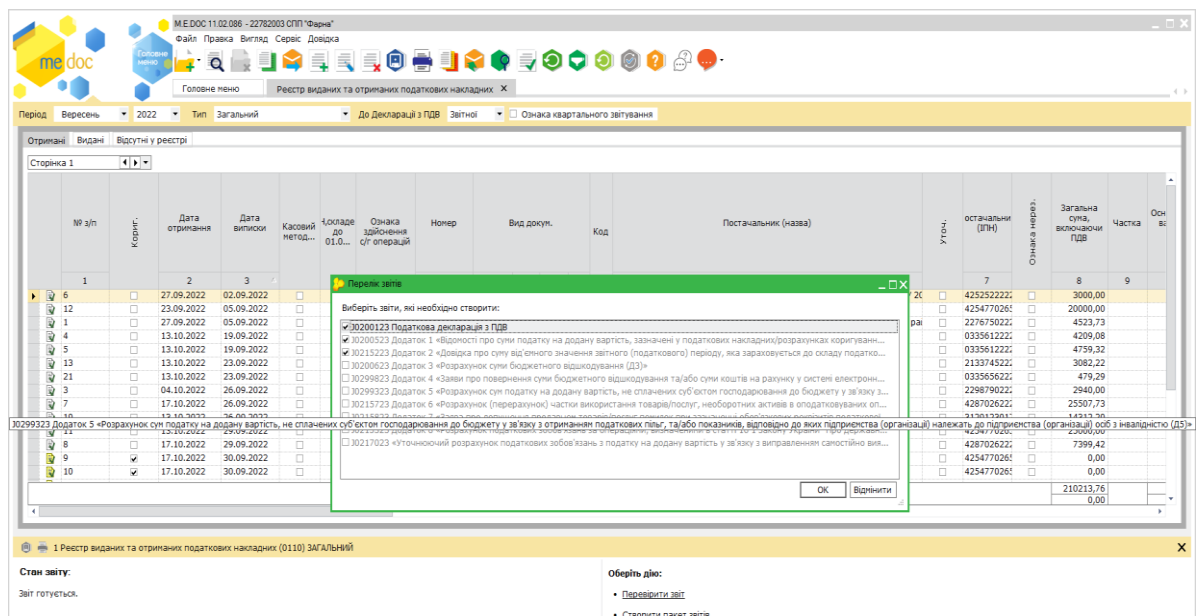


Рисунок 2.14 – Створення пакету звітів щодо ПДВ

Система автоматично заповнює усі потрібні графи та виводить суму, яка повинна бути сплачена до бюджету.

Вгорі основного документа декларації містяться наступні дані (рис 2.15):

- 1) вид (звітна чи звітна нова);
- 2) місяць і рік;
- 3) повне найменування платника;
- 4) ЄДРПОУ;
- 5) номер свідоцтва платника ПДВ;
- 6) податкова адреса, індекс, номер телефону та електронна пошта;
- 7) відмітка для сільськогосподарських виробників що претендують на бюджетні дотації;

8) назва органу до якого подається декларація.

J0200123

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу, дата, вхідний №)ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28 січня 2016 року № 21
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 02.12.2020 № 734)

01	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ		011	X	Звітна
			012		Звітна нова
02	Звітний (податковий) період	2022	9		
		(рік)	(місяць)		
03	Платник	Сільськогосподарське приватне підприємство "Фарна"			
		від .. № -			
		(повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові (за наявності)) платника податків згідно з реєстраційними документами, дата та номер договору (угоди))			
031	Податковий номер платника податку ¹ або серія (за наявності) та номер паспорта ²			22782003	
04	Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість			22782002256	
05	Податкова адреса	Поштовий індекс	29000		
	Заводська, буд. 159, м. Хмельницький, Хмельницька обл., 29000	Телефон	0382658144		
		Електронна адреса	farna2006@ukr.net		
06	Сільськогосподарський товаровиробник, внесений або який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації				
Декларація подається до	ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ, ХМЕЛЬНИЦЬКА ДП (М. ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ)				
	(найменування контролюючого органу, до якого подається звітність)				

Рисунок 2.15 – Рядки 01-06 декларації з ПДВ

Нижче розпочинається таблична частина розділу I «Податкові зобов'язання» (рис 2.16).

Код рядка	Код додатка	I. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
			колонка А	колонка Б
1		Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, крім ввезення товарів на митну територію України:	X	X
1.1	Д1	операції, що оподатковуються за основною ставкою	171895	34379
1.2	Д1	операції, що оподатковуються за ставкою 7 %	0	0
1.3	Д1	операції, що оподатковуються за ставкою 14 %	0	0
2		Операції з вивезення товарів за межі митної території України:	X	X
2.1		операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	0	0
2.2		операції, що звільнені від оподаткування	0	X
3		Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	0	0
4		Нараховано податкових зобов'язань відповідно до пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) за операціями, що оподатковуються за:	X	X
4.1	Д1, Д6	основною ставкою	-	-
4.1.1	Д1, Д6	коригування податкових зобов'язань	-	-
4.2	Д1, Д6	ставкою 7 %	-	-
4.2.1	Д1, Д6	коригування податкових зобов'язань	-	-
4.3	Д1, Д6	ставкою 14 %	-	-
4.3.1	Д1, Д6	коригування податкових зобов'язань	-	-
5	Д5	Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України, операції, які звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))	-	X
5.1	Д5	у тому числі операції, що звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)):	-	X
5.1.1		з рядка 5.1 сума коригування обсягів за такими операціями	0	X
6	Д1	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України, що оподатковуються за:	X	X
6.1	Д1	основною ставкою	0	0
6.2	Д1	ставкою 7 %	0	0
7	Д1	Коригування податкових зобов'язань	0	0
8		Коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) (+)	0	0
9		Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1.1 + 1.2 + 1.3 + 4.1 + 4.1.1 (-/+) + 4.2 + 4.2.1 (-/+) + 4.3 + 4.3.1 (-/+) + 6.1 (-/+) + 6.2 (-/+) + 7 (-/+) + 8)	X	34379

Рисунок 2.16 – Рядки 1-9 I розділу декларації з ПДВ

Рядки заповнюються згідно даних додатків: Д1, Д5 та Д6. У конкретному прикладі для заповнення використовувалися лише дані Д1, адже пільг чи неоподатковуваних операцій за звітний період не застосовувалось.

Частина зобов'язань в Д1 за звітний період декларації не заповнюється, оскільки всі податкові накладні за цей період були успішно зареєстровані. У період призупинення реєстрації упродовж березня-травня 2022 року у цій частині додатку заповнювалася інформація за незареєстрованими податковими накладними та розрахунками коригування.

Наступний розділ II заповнюється на основі Д1, Д6 та значення 21 рядка попереднього періоду (рис. 2.17).

Код рядка	Код додатка	II. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без податку на подану вартість)	Дозволений податковий кредит
			колонка А	колонка Б
10		Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України	X	X
10.1	Д1	з основною ставкою	135178	27036
10.2	Д1	зі ставкою 7 %	42056	2944
10.3	Д1	зі ставкою 14 %	0	0
10.4		з нульовою ставкою та/або без податку на подану вартість	3000	X
11		Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи	X	X
11.1		з основною ставкою	0	0
11.2		зі ставкою 7 %	0	0
11.3		зі ставкою 14 %	0	0
12		Погашені податкові векселі (підрозділ 3 розділу XX Кодексу)	-	-
13	Д1	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України	X	X
14	Д1	Коригування податкового кредиту	0	0
15	Д6	Коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях	-	-
16		Від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду:	X	9069
16.1		значення рядка 21 попереднього звітного (податкового) періоду	X	9069
16.2		збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами поданих уточнюючих розрахунків*	X	-
16.3		збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу*	X	-
17		Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 10.2 + 10.3 + 11.1 + 11.2 + 11.3 + 12 + 13.1 (-/+) + 13.2 (-/+) + 14 (-/+) + 15 (-/+) + 16 (-/+) колонки Б))	X	39049

Рисунок 2.17 – рядки 10-17 розділу II декларації з ПДВ

На нашому прикладі використовуються дані лише із Д1. У частині кредиту відображаються всі отримані податкові накладні (рис 2.18) й розрахунки коригування, що складені постачальниками на об'єкт дослідження (рис 2.19).

№ з/п	Постачальник (індивідуальний податковий номер)	Податкова накладна, інший документ			Обсяг постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість		
		період складання	ознака касового методу**	ознака здійснення с/г операцій*		основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	33561222250	9/2022			7473.67	1494.73	0	
2	33565622259	9/2022			399.41	79.88	0	
3	213374522257	9/2022			2568.52	513.7	0	
4	215607626656	9/2022			293.33	58.67	0	
5	227675022258	9/2022			3769.77	753.96	0	
6	229879022259	9/2022			2450	490	0	
7	3129123017	9/2022			18856.8	3771.36	0	
8	319988222255	9/2022			362.5	72.5	0	
9	420352622256	9/2022			71581.5	14316.31	0	
10	425477026551	9/2022			42056.08	0	2943.92	
11	428702622254	9/2022			27422.62	5484.53	0	
Усього за звітний (податковий) період, у тому числі:					177234	27036	2944	0
придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів					-	-	-	X
усього за касовим методом відповідно до пункту 187.10 статті 187 Кодексу					-	0	X	X
за операціями, визначеними статтею 16 ¹ Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України"					0	-	X	-

Рисунок 2.18 – Заповнення даних податкового кредиту що оподатковується ставками 20,14 й 7%

№ з/п	Постачальник (індивідуальний податковий номер)	Податкові накладні, які коригуються		Обсяг постачання (без податку на додану вартість) (+/-)	Сума податку на додану вартість		
		період складання	ознака здійснення с/г операцій*		основна ставка (+/-)	ставка 7 % (+/-)	ставка 14 % (+/-)
1	2	3.1	3.2	4	5	6	7
Операції з придбання з податком на додану вартість, які підлягають оподаткуванню за основною ставкою та ставками 7 % і 14 % (рядок 14 декларації)							
1	420352622256	9/2022		0	0	0	
2	425477026551	7/2022		0	0	0	
3	425477026551	9/2022		0	0	0	
Усього за звітний (податковий) період (рядок 14 декларації), у тому числі:					0	0	0
придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів					-	-	X
за операціями, визначеними статтею 16 ¹ Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України"					0	0	X
Усього за послугами, отриманими від нерезидента на митній території України (переноситься до рядка 13 декларації)		переноситься до рядка 13.1 декларації		0	0	X	X
		переноситься до рядка 13.2 декларації		0	X	-	X

Рисунок 2.19 – Дані про коригування податкового кредиту

Завершальний, III розділ відображає різницю між I та II та підсумовує суму ПДВ за звітний період яка може мати позитивне або від'ємне значення.

Окрім цього розділі можуть відобразитися суми бюджетних відшкодувань, якщо такі були заявлені у Д3 та Д4 а також суми від'ємних значень згідно Д2, що проілюстровано на рисунку 2.20. Така сума виникла у результаті перевищення податкового кредиту над зобов'язаннями і у наступному звітному періоду підприємство зможе включити це значення до складу кредиту.

№ з/п	Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 21)			
	звітний (податковий) період, у якому виникло значення		сума	
	місяць/квартал	рік	усього	в тому числі сума від'ємного значення, отримана платником як правонаступником від платника податку, що реорганізувався
1	2	3	4	5
1	9	2022	4670	-
Залишок суми помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість станом на 01 липня 2015 року, на яку відповідно до підпункту 3 пункту 34 підрозділу 2 розділу XX Кодексу було збільшено значення реєстраційної суми, визначеної пунктом 200 ¹ . 3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу, та на яку було збільшено суму від'ємного значення, сформовану за результатами звітного (податкового) періоду за липень 2015 року/ III квартал 2015 року			-	X
Усього			4670	0

Рисунок 2.20 – Заповнення від'ємного значення у Д2

Маючи дані з Д1 та Д2 відбувається автоматичне заповнення розділу III. За результатами господарської діяльності підприємство отримало від'ємне значення ПДВ у розмірі 4670 гривень (рис 2.21).

Код рядка	Код додатка	III. РОЗРАХУНКИ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД	Сума податку на додану вартість
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 - рядок 17 декларації) (позитивне значення), яке сплачується до державного бюджету	0
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 17 - рядок 9 декларації) (позитивне значення)	4670
19.1		з рядка 19 сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчисленою відповідно до пункту 200 ¹ .3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації	4670
		сума, обчислена відповідно до пункту 200 ¹ .3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації	-
20		Сума від'ємного значення, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200 ¹ .3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації (рядок 19 - рядок 19.1), яка:	0
20.1		зараховується у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість	-
20.2	Д3, Д4	підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 20.2.1 + рядок 20.2.2) (рядок 3 Д3):	-
20.2.1		на рахунок платника у банку	-
20.2.2		у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету	-
20.3		зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 20 - рядок 20.1 - рядок 20.2)	0
21	Д2	Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3 декларації) (переноситься до рядка 16.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)	4670

Рисунок 2.21 – Заповнений розділ III декларації з ПДВ

Заповнену та перевірену декларацію відправляємо за основним місцем обліку до Головного управління ДПС у Хмельницькій області, Хмельницької ДПІ і в результаті також повинно надійти дві квитанції. При надходженні другої квитанції відповідно до її результату змінюється стан звіту – прийнятий чи, навпаки, не прийнятий (рис 2.22).

Код	Δ	Найменування	Дата модифікації	Група	Стан	Редактор	Принтітка	Архів	Автор	Код інст.	Держ
10200123		Звітна Податкова декларація з ПДВ	17.10.2022 10:58	ПДВ	Прийнятий	Admin			Admin	2225	Держ
10200523		Звітний Дод.1 Відомості про суми ПДВ, зазначені у ПН/РК до податкових накладних, не зареєстро	17.10.2022 10:59	ПДВ	Прийнятий	Admin			Admin	2225	Держ
10215223		Звітний Дод.2 Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зарахо	17.10.2022 11:00	ПДВ	Прийнятий	Admin			Admin	2225	Держ
11201508		1 Реєстр виданих та отриманих податкових накладних (0110) ЗАГАЛЬНИЙ	17.10.2022 10:51	ПДВ - первинні документи	Вірний	Admin			Admin	2225	Держ
11312004		Форма 20-ОПП Повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткування	15.09.2022 13:06	Інше	Прийнятий	Admin			Admin	2209	Держ

Рисунок 2.22 – Прийнята звітна декларація з ПДВ

Повний пакет документів цього звіту наведено у Додатку .

Отже, декларація з ПДВ складається на основі реєстру виданих і отриманих податкових накладних. За результатом подання звітності з ПДВ до фіскального органу надходять дві квитанції, перша з яких свідчить що документ отриманий та збережений на центральному рівні, а друга – інформацію про доставку на районний рівень та прийняття чи не прийняття документу.

Висновки до розділу 2

Розділ присвячено практичним моментам обліку діяльності підприємства, що оподатковується податком на додану вартість, методиці створення податкових накладних та подання звітної декларації. Також, для розуміння специфіки господарювання СПП «Фарна», було окремо проаналізовано його основні показники за результатами господарчої діяльності і встановлено, що на підприємстві, за підсумками діяльності 2019-2021рр, не найкраща ситуація із показниками рентабельності, використання основних фондів, що пов'язано із відсутністю модернізації основних засобів, подальшого розвитку науково-технічної бази, невеликою кількістю працюючих та із форс-мажорними обставинами що сталися в саду у 2021 році.

3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ПДВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

3.1 Перспективи вдосконалення адміністрування ПДВ в Україні із врахуванням зарубіжного досвіду та потреб воєнного часу

На теперішній час, коли на території країни відбуваються воєнні дії, її Державний бюджет, як було зазначено у першому розділі, зазнав величезних втрат. Як ми вже визначили, ПДВ є одним із найголовніших джерел його наповнення, тому, з огляду на цей факт, пропонуємо розглянути нові перспективи справляння цього податку в Україні. Станом на поточний рік, Україна знаходиться на шляху до вступу в Європейський Союз (далі – ЄС).

Угода про асоціацію України з ЄС спрямована для відкриття більш глибокого й вільного торгівельного ринку і, як наслідок, подальшої інтеграції до нього [7, с 184].

Саме тому вважаємо за доцільне просувати рішення з розробки та впровадження спеціальних нормативно-правових актів, що відповідатимуть європейським стандартам в рамках асоціації з ЄС [7, с 184].

Усі ключові моменти у сферах визнання, нарахування та справляння ПДВ у країнах ЄС регулюється, в першу чергу, спільним нормативно-правовим документом, що має назву «Директива про спільну систему податку на додану вартість» №2006/112/ЄС від 28.11.2006 року, норми якої постійно переглядаються й оновлюються йдучи в ногу із часом [69]. Останні зміни до неї були внесені у липні 2021 року.

Всього документ налічує 15 розділів. Пропонуємо розглянути детальніше усі норми, що у них визначаються (табл 3.1).

Таблиця 3.1 – Актуальні розділи Директиви №2006/112/ЄС [69]

№	Назва	Короткий опис
1	2	3
I	Предмет й сфера використання	Визначення спільної системи, перелік оподатковуваних та неоподатковуваних операцій
II	Територіальна сфера застосування	Розгляд основних термінів, перелік територій на яких не застосовуються норми
III	Оподатковувані особи	Пояснення поняття оподатковуваних осіб
IV	Оподатковувані операції	Роз'яснення щодо постачання, імпорту та придбання товарів й послуг,
V	Місце оподатковуваних операцій	Усі нюанси, що пов'язані із місцем постачання, купівлею та імпортуванням
VI	Подія, що призводить до виникнення податкового зобов'язання та виникнення податкового зобов'язання з ПДВ	Аналіз таких подій у контексті здійснюваних операцій продажу, купівлі та імпорту
VII	База оподаткування	Визначення бази оподаткування для усіх операцій
VIII	Ставки	Застосування, структура та рівні допустимих ставок
IX	Звільнення від оподаткування	Перегляд обставин, що дозволяють звільнити від оподаткування
X	Віднесення на зменшення податкового зобов'язання	Механізм можливостей зменшення зобов'язань ПДВ

Кінець табл 3.1

1	2	3
XI	Обов'язки оподатковуваних осіб та деяких неоподатковуваних осіб	Встановлення та ідентифікація відповідальних осіб, методика створення рахунків-фактур та зведених звітів
XII	Спеціальні схеми	Схеми для малих підприємств, фермерів, туристичних агентів, положення для антикваріату, дилерів, вживаних товарів, інвестиційного золота, дистанційні продажі, обмінні курси, подання звітності й сплата податку при імпорті
XIII	Відсупи	Перелік відступів до ухвалень остаточних рішень, та таких, що потребують дозволів
XIV	Різне	Інструменти для імплементації, створення комітетів, визначення курсів конвертації та про інші збори й податки
XV	Прикінцеві положення	Перехідні заходи й положення у сфері торгівлі з членами Союзу та з країнами що приєднуються

Окрім інформації, що викладена у розділах, до норм Директиви також існують спеціальні додатки, які визначають розширені відомості стосовно певних питань, що розглядаються у розділах.

Розглянемо які операції згідно розділу IX можуть звільнитися від оподаткування у країнах Співтовариства. В першу чергу тут потрібно відзначити діяльність у сферах медичного догляду, перевезення хворих чи травмованих, приватної освіти, громадських, релігійних та благодійних організацій, страхування, ігрового бізнесу (при відповідності певним умовам),

посередництва (з урахуванням винятків), в деяких випадках послуги з оренди й лізингу нерухомості, послуги імпорту [69].

При цьому, виходячи із переліку таких видів діяльності, поставка товарів для їхнього забезпечення також можуть звільнитися від оподаткування у випадку коли вони не зменшують податкове зобов'язання, а також, за умов статті 14а, якщо відбувалось сприяння завдяки електронним інтерфейсам [69].

Крім цього, існує право вибору способу оподаткування фінансових операцій з посередництва, надання нерухомості у оренду та лізинг або продажу земельних ділянок і будівель до першого заселення [69].

Маючи основну нормативно-правову базу функціонування ПДВ у країнах ЄС, слід зазначити наступні особливості їхніх ставок оподаткування:

1) згідно з статтею 97 Директиви, основна ставка податку не повинна бути меншою за 15%;

2) у статті 99 Директиви зазначено, що пільгові ставки не можуть бути меншими за 5%;

3) у Додатку III до Директиви зазначають перелік товарів та послуг, що можуть оподатковуватися меншими розмірами ставок, серед яких наявні продукти харчування, фармацевтичні товари, засоби для гігієни, пасажирські перевезення, телевізійне та радіо мовлення, медичне обладнання, медична допомога, обробка відходів тощо [69].

На наш погляд, з огляду на актуальні події сьогодення, вітчизняні податкові ставки все ж потребують певних змін, для цього пропонуємо проаналізувати ставки ПДВ, що функціонують на території інших країн.

Як зазначають Мариненко Н. та Івашко Г. А.: «Ставки ПДВ, які перевищують 20%, застосовують у Бельгії, Чехії, Іспанії, Латвії, Литві, Нідерландах (21%), Італії, Словенії (22%), Греції, Ірландії, Польщі, Португалії (23%), Румунії, Фінляндії (24%), Хорватії, Швеції (25%)» [20, с 109].

Найвищою ж ставкою податку оподатковуються основні операції в Угорщині. Її ставка податку сягає 27% [20, с 109].

Розглянувши основні ставки, пропонуємо більш детально зосередитись на пільгових ставках ПДВ та операціях, що ними оподатковуються.

Таблиця 3.2 – Діючі пільгові ставки оподаткування ПДВ у Франції та Польщі [14]

Ставка, %	Сфера застосування
Франція	
10	Ресторани та квитки на культурні та спортивні заходи, громадський транспорт, готелі, певні фармацевтичні препарати
5,5	Книги та продукти харчування
2	Газети і телевізійні ліцензії
Польща	
8	Деякі продукти харчування; газети, журнали, книги; добрива; послуги тваринництва та сільського господарства; медичні й фармацевтичні товари
5	Гігієнічні засоби; періодичні видання й книги; молочна продукція; м'ясо; риба тощо

Отже, розглянемо діючі пільгові ставки ПДВ у Франції, як провідної країни, що найпершою почала застосовувати цей податок. Відомо, що у цій країні сума надходжень від непрямих податків, у числі яких ПДВ, значною мірою перевищує частку прямих [14]. Переглянувши вище наведені ставки, можемо відзначити, що у країні діють пільгові ставки у розмірі 10, 5,5 та 2 відсотки, якими передбачене оподаткування деяких фармацевтичних препаратів, громадського транспорту, культурних і спортивних заходів, книг, газет, телевізійних ліцензій. Окремо хочемо відзначити, що на продукти харчування діє ставка у розмірі 5,5%.

Також в країні існує підвищена гранична ставка, якою оподатковуються предмети розкоші, тютюн, алкогольні напої та автомобілі у розмірі 33,33%. Звільняються від оподаткування у Франції операції, пов'язані із благодійністю, гральним бізнесом таким як казино чи лотереї, медициною і медичним

обслуговуванням. Також існує можливість вибору між оподаткуванням податками таких видів діяльності як спортивна, літературна та артистична сфери, фінанси та банківська справа, оренда приміщень економічного призначення тощо, а саме є можливість диференціації у розрізі оподаткування податком на прибуток чи ПДВ [20, с 110].

Другою країною, обраною для нашого аналізу є Польща – країна, що прийняла найбільшу кількість українських емігрантів з 24 лютого 2022 року. Аналізуючи сферу використання привілейованих ставок ПДВ, відзначимо, що податковою системою Польщі передбачені знижені ставки для добрив, послуг сільськогосподарської галузі, гігієнічних засобів, книг, експортної та комп'ютерної галузі. Продукти харчування можуть оподатковуватися ставкою 8 чи 5 відсотків. Операції у галузях експорту, міжнародних перевезень, постачання комп'ютерного обладнання, процесорів, принтерів та сканерів в Польщі звільняються від оподаткування податком на додану вартість [14].

Для справедливої оцінки зарубіжної та вітчизняної бази оподаткування ПДВ пропонуємо також проаналізувати співвідношення у ВВП й податкових надходженнях (рис 3.1).

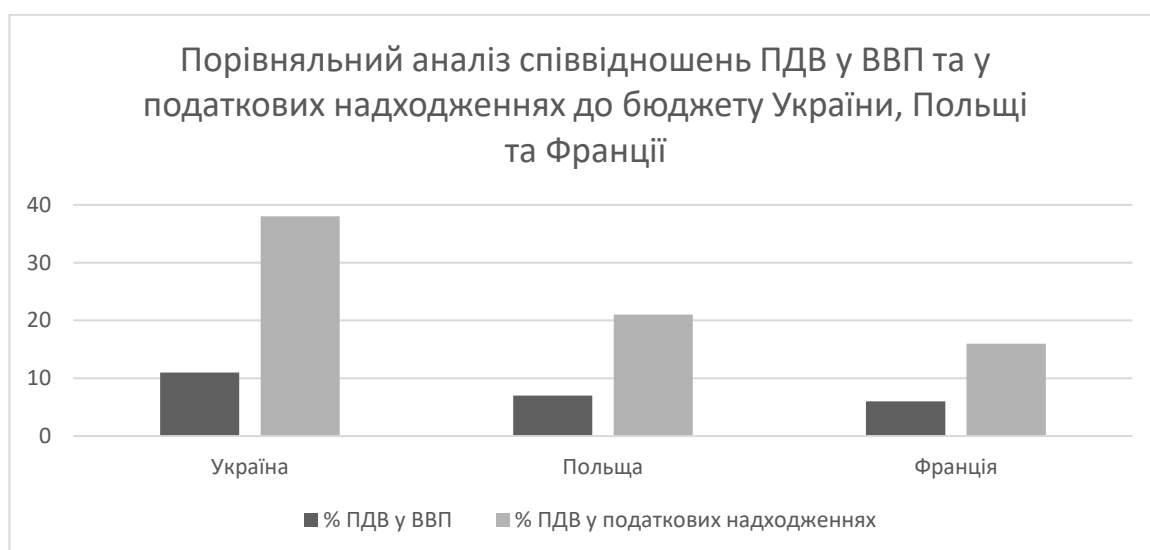


Рисунок 3.1 – Порівняльний аналіз співвідношень ПДВ у ВВП та у податкових надходженнях до бюджету України, Польщі та Франції [овчаренко, с 146]

Отже, в Україні ПДВ має найбільше співвідношення за рівнем у ВВП та податкових надходженнях ніж у Франції та Польщі, проте Овчаренко В. О. зазначає «якщо врахувати рівень економічного розвитку вищезазначених країн ... навантаження на українського споживача при тому ж самому значенні ПДВ, а саме на рівні ставки 20% значно більше» [27, с 146].

Здійснивши дослідження податкових ставок та галузей, що звільняються від оподаткування у країнах ЄС та проаналізувавши сьогоднішні реалії політичної, соціальної та економічної ситуації в Україні, ми пропонуємо запровадити наступні зміни щодо оподаткування ПДВ (рис 3.2).

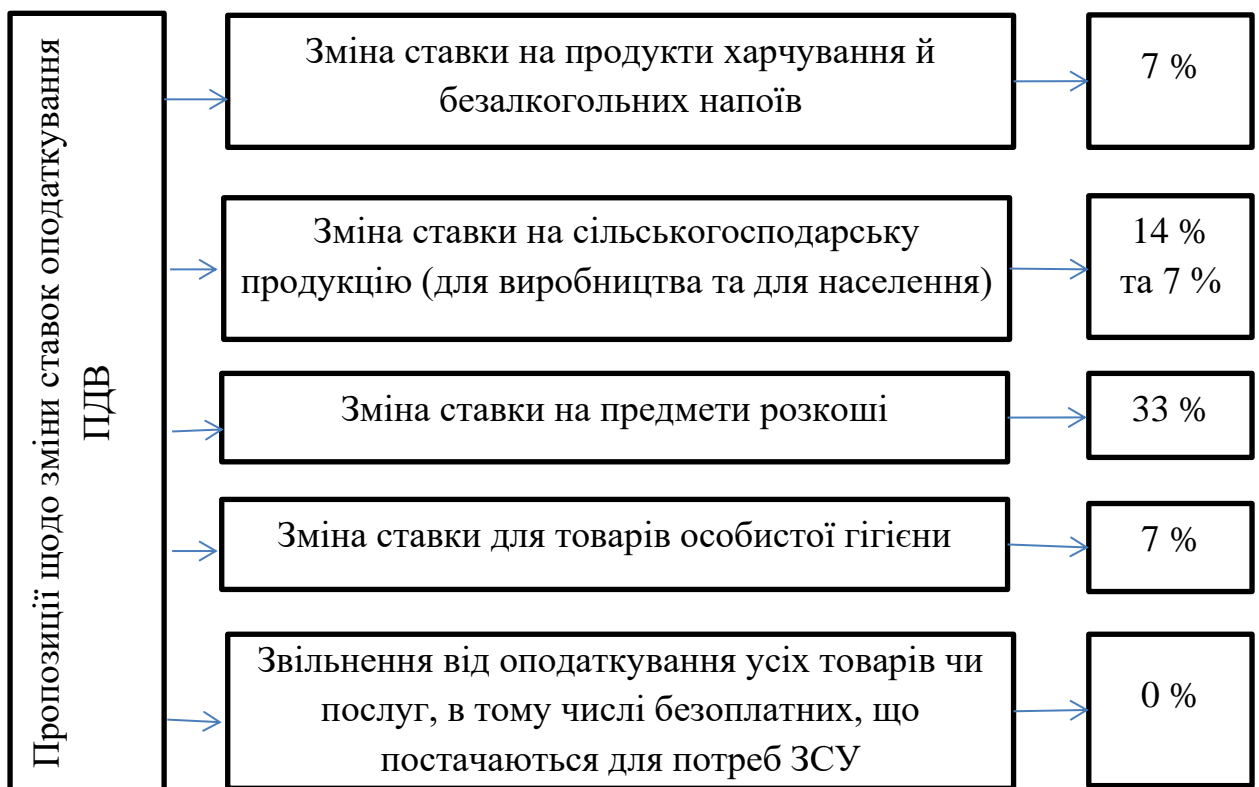


Рисунок 3.2 – Пропозиції щодо зміни ставок оподаткування ПДВ в Україні

Оптимальним рішенням, на нашу думку, є зміна ставки на продукти харчування й безалкогольних напоїв з основної на вже діючу пільгову у розмірі 7%. Виходячи із подій, що відбуваються в країні з 24 лютого 2022 року і по теперішній день, ціни на продукти зі споживчого кошика постійно дуже стрімко зростають, а офіційний розмір заробітної плати зріс за цей час всього

на 200 гривень, причому багато людей втратили роботу, а компенсаційні суми від держави для незахищених верств населення надходять із величезними затримками. Через постійні відключення електроенергії багато підприємств змушені оголошувати простої та у зв'язку із зупинкою виробництва можуть затримувати виплати своїх зобов'язань перед державою, контрагентами та працівниками. З тих ж самих скрутних причин вважаємо доцільним також змінити ставку на 7% для товарів особистої гігієни, адже вони також входять до переліку товарів першої необхідності.

Також варто підтримати сільськогосподарську галузь, як основну та найважливішу для нашої країни. Для цілей промисловості застосувати ставку 14%, яка на сьогоднішній день застосовується для соєвих бобів, кукурудзи, пшениці ячменю тощо, для усієї сільськогосподарської продукції, що підлягає реалізації з метою подальшої переробки за винятком харчової промисловості, що функціонує для забезпечення населення готовою продукцією. Для цього виду діяльності та для продажу готової сільськогосподарської продукції населенню також запровадити ставку у розмірі 7%.

Керуючись досвідом французької податкової системи адміністрування ПДВ, на предмети розкоші, слід передбачити граничну ставку ПДВ у розмірі 33,33%.

Останнім пунктом пропозицій зазначимо звільнення від оподаткування усіх товарів чи послуг, в тому числі безоплатних, що постачаються для потреб ЗСУ.

Окрім змін податкових ставок, вважаємо за доцільне тимчасово, на період дії воєнного стану, через регулярні відключення електроенергії, продовжити терміни реєстрації податкових накладних, подачі звітності та сплати зобов'язань до бюджету.

Таким чином, запропоновані заходи, що базуються на досвіді європейських країн та аналізі сьогоднішньої ситуації нашої країни, допоможуть врегулювати процес справляння ПДВ та підтримають звичайне населення та український бізнес в теперішніх скрутних умовах.

3.2 Напрями удосконалення організації адміністрування та обліку ПДВ на прикладі СПП «Фарна»

Восени цього року більшість із вітчизняних підприємств зіткнулися із проблемами зупинення реєстрації податкових накладних, причому об'єкт дослідження цієї роботи також не став винятком.

Блокування здійснюється за допомогою системи моніторингу критеріїв оцінки ризику (далі – СМКОР). Алгоритм реєстрації ПН в ЄРПН та дії системи проілюстровано на рисунку 3.3.

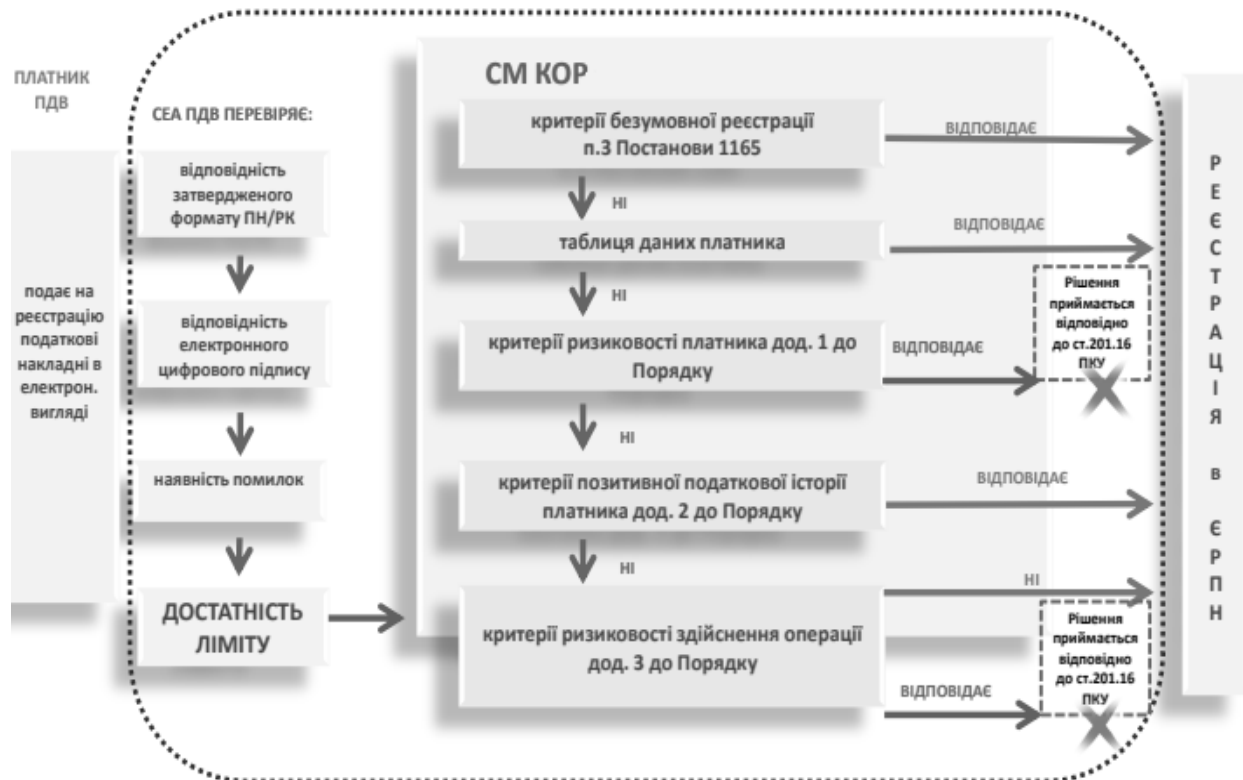


Рисунок 3.3 – Порядок прийняття рішення про реєстрацію ПН в ЄРПН

[30]

Отже, щоб система безперешкодно ухвалила рішення щодо реєстрації у ЄРПН, здійснювана операція повинна пройти етапи оцінки за критеріями безумовної реєстрації, мати прийняту контролюючим органом таблицю даних,

не відповідати критеріям ризиковості платника, мати позитивну податкову історію та не відповідати критеріям ризиковості здійснення операцій.

Розглянемо актуальні зміни до діючого Порядку зупинення реєстрації, що були прийняті 12 жовтня 2022 року та вступили в дію з 14 жовтня 2022 року на рисунку 3.4.

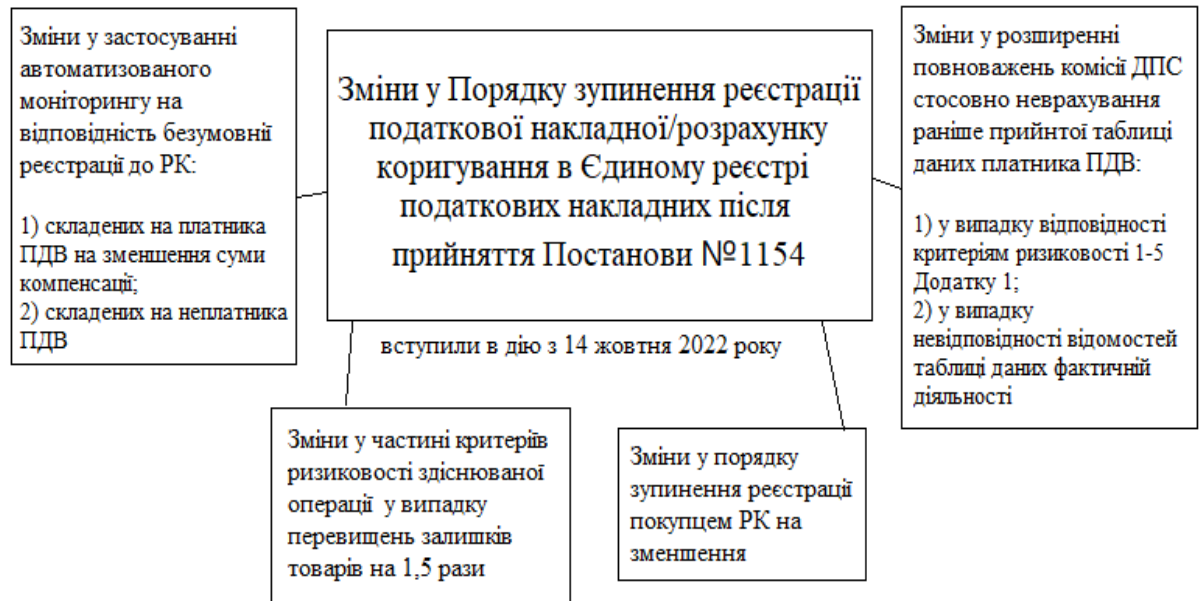


Рисунок 3.4 – Зміни у Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄСРПН після прийняття Постанови №1154 [сформовано на основі 37; 44]

Вище наведені зміни мають на меті викоринення неправомірних відображень ПК з метою зменшення ПЗ та ухилення від сплати ПДВ. Менше з тим, ці зміни зачепили велику кількість чесних та сумлінних платників ПДВ, що зараз також повинні доводити правдивість здійснюваних операцій у своїй діяльності.

Пропонуємо розглянути приклад діяльності підприємства, реальність операцій якого викликає великі сумніви і проаналізувати причини цього твердження (рис 3.5).

Умовне ТОВ «ТД» купує у постачальників продукцію тваринництва та вантажний автомобільний транспорт, що становить основну частку від суми його ПК. При цьому відображає продаж зернових культур, обладнання та

надання послуг. Виходячи із цих даних, можна швидко зрозуміти що така інформація не може відбуватися у реальних господарських операціях, адже для вирощення зернових потрібно, як мінімум, придбати насіння, а для продажу обладнання потрібно придбавати його комплектуючі. Крім цього, на електронний рахунок ПДВ не надходять кошти на поповнення рахунку ТОВ, а його реєстраційний ліміт формується в результаті коригувань від неплатників. Також є сумніви у правдивості наявності працівників, основних засобів та земельних ділянок.

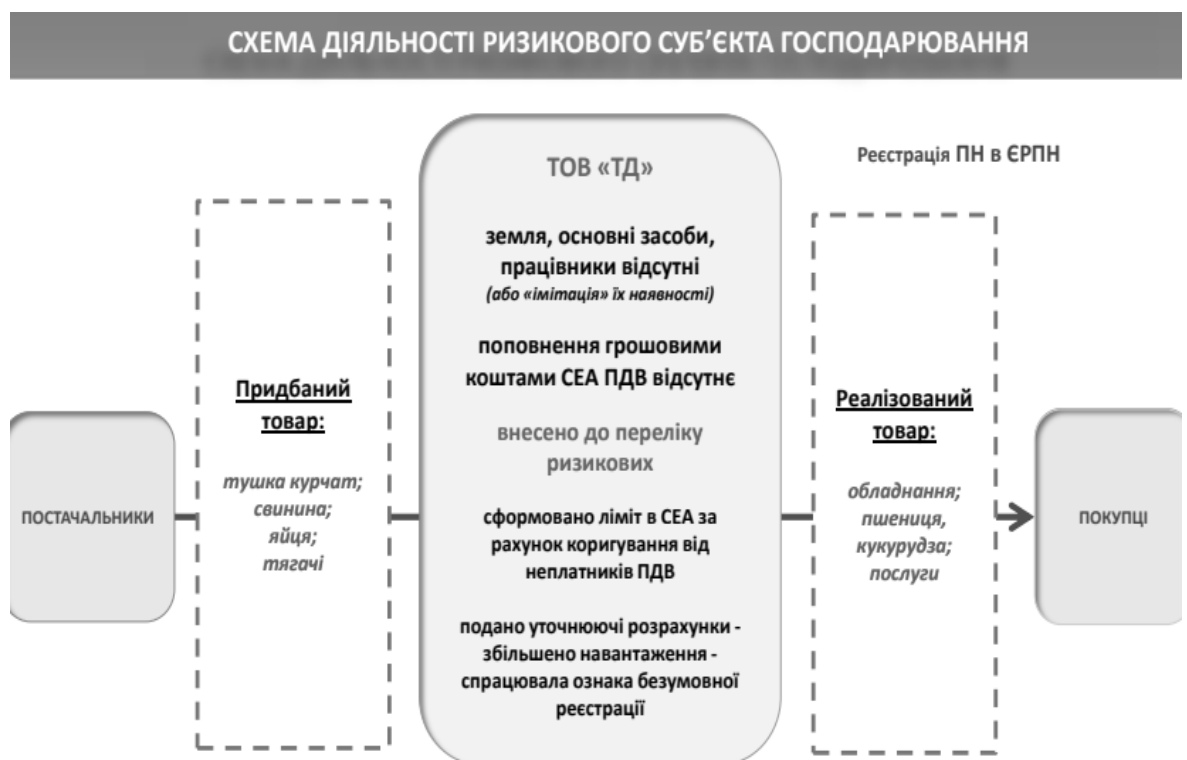


Рисунок 3.5 – Схема діяльності ризикового суб'єкта господарювання [30]

Аналізуючи діяльність СПП «Фарна», слід відзначити, що продукція, яка реалізується цим об'єктом оподаткування за видами діяльності 01.24 (свіжі яблука й груші) та 03.22 (живі коропи) також вважається ризиковою. До прийняття Постанови №1154 підприємство ніколи не мало проблем із блокуванням та завжди вчасно розраховувалось зі своїми зобов'язаннями перед бюджетом, у зв'язку із цим його керівник та бухгалтер ніколи й не замислювались над поданням таблиці даних платника податків, адже не

вбачали у цьому потреби. Після 14 жовтня 2022 року, навіть при наявності бездоганної податкової історії, підприємство зіштовхнулось із тотальним блокуванням усіх своїх ПН та більшості ПН складених постачальниками.

Тому, найправильнішим рішенням підприємства щодо покращення адміністрування ПДВ було створення та подання таблиці даних платника податків на додану вартість (рис 3.6).

Л1312303

Додаток 5
до Порядку заповнення реєстрації податкової
накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі
податкових накладних

ТАБЛИЦЯ

даних платника податку на додану вартість

Тип особи	
<input checked="" type="checkbox"/> Юридична особа	<input type="checkbox"/> Фізична особа – підприємець
Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість	227820022256
Податковий номер або серія (за наявності) та номер паспорта*	22782003
<input type="checkbox"/> Сільськогосподарський товаровиробник, який на 31 грудня 2016 р. застосовував спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 Податкового кодексу України	<input type="checkbox"/> Сільськогосподарський товаровиробник, включений до Реєстру отримувачів бюджетної дотації
Сільськогосподарське приватне підприємство "Фарна"	
<small>(найменування або прізвище, ім'я та по батькові (за наявності) платника податку)</small>	

Рисунок 3.6 – Верхня частина таблиці даних платника податків на додану вартість

Таблицю дозволяється подавати як після факту зупинення, так і заздалегідь з метою подальшого уникнення блокування ПН у частині зобов'язань. Вона заповнюється інформацією щодо актуальної діяльності платника за фактом якої реєструються ПН. Таблиці можна подавати у необмеженій кількості, тому рекомендується подавати окремі таблиці на кожен із видів діяльності.

У верхній частині документу вказують інформацію про тип особи, індивідуальний податковий номер, ЄДРПОУ. Також деякі сільськогосподарські утворення, у разі відповідності, вказують відмітку про спеціальний режим оподаткування чи включення до Реєстру бюджетних дотацій та повну назву платника.

Розглянемо заповнену таблицю для виду діяльності 01.24 – вирощування зерняткових і кісточкових фруктів (рис 3.7).

Порядковий номер	Код згідно з КВЕД	Код згідно з УКТЗЕД/Державним класифікатором продукції та послуг товарів/послуг (придбання (отримання), ввезення на митну територію України)	Код згідно з УКТЗЕД/ Державним класифікатором продукції та послуг товарів/послуг (постачання/надання)
1	01.24	-	080810
2	01.24	3808914010	-
3	01.24	3808922000	-
4	01.24	3102101000	-
5	01.24	3808999000	-
6	01.24	3808939000	-
7	01.24	3105908090	-
8	01.24	3808932790	-
9	01.24	3808919000	-
10	01.24	3808926000	-
11	01.24	3808929000	-
12	01.24	3808925090	-
13	01.24	3808921000	-
14	01.24	3808919000	-
15	01.24	3808923090	-
16	01.24	3808914090	-
17	01.24	3808929000	-
18	01.24	3808931300	-
19	01.24	3808932720	-
20	01.24	2710194300	-
21	01.24	3105201000	-

Рисунок 3.7 – Заповнена таблична частина таблиці даних платника податків на додану вартість

У самій табличній частині таблиці даних платника податків на додану вартість зазначають:

- порядковий номер;
- код діяльності згідно КВЕД;
- код товарів чи послуг що купуються (отримуються);
- код послуг чи товарів що продаються (надаються).

У 3 та 4 стовпчиках наводиться інформація про куплені та реалізовані послуги й товари, яка зазначається за допомогою кодів Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД), що встановлені згідно із Порядком ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності [36].

У 3 стовпці таблиці даних платника податків на додану вартість заповнюються коди товарів чи послуг – усіх складових товарів чи послуг для вирощування яблук, з яких складається їхня собівартість – наприклад, засоби захисту рослин, пальне для тракторів, саджанці – цю колонку обов'язково потрібно заповнити інформацією, адже якщо не буде відображено вхідних даних, то таблиця не зможе вберегти від блокування, адже завданням таблиці є довести реальність здійснюваної операції, в нашому випадку – продажу яблук, що неможливо без відображення товарно-матеріальних цінностей та послуг, що потрібні для їхнього вирощування.

У останньому стовпчику таблиці даних платника податків на додану вартість заповнюється код продукції – яблук.

До таблиці додаються документи вільного формату – пояснення із детальним описом обраної діяльності та підтверджуючі документи. Такими документами є підтвердження володіння нерухомим майном (земельними ділянками тощо) та основними засобами (тракторами, культиваторами, оприскувачами, шпалерами, системами зрошення), штатний розпис, статистичні звіти за формами №4-сг та №29-сг, виписки з банку, договори, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти звірок, картки рахунку 631 із постачальниками, акти про використання засобів захисту рослин, акти на списання палива, подорожні листи тракторів тощо.

Подається таблиця за основним місцем обліку до контролюючого органу за допомогою електронного кабінету платника податків або за допомогою використовуваної на підприємстві програми адміністрування податків (на нашому прикладі – програма «М.Е.doc»), а відповідь (рішення) про врахування чи неврахування надходить від Головного Управління ДПС України терміном до 5 робочих днів (Додаток П).

Через велику кількість заблокованих накладних від постачальників, підприємство зіштовхнулось із тим, що починаючи із жовтня поточного року не могло в повній мірі використовувати свій податковий кредит, що призвело до збільшення кінцевої суми ПДВ до сплати. Разом із цим, через постійні

проблеми із електричною енергією, покупці та замовники почали суттєво затримувати виплати за поставки продукції і підприємство у результаті опинилося у дуже скрутному фінансовому становищі, маючи величезні суми ПДВ до сплати та водночас не маючи грошових коштів на рахунках. На щастя, крім продажу виробленої продукції, підприємство також займається здачею в оренду власної нерухомості, передплата за яку допомогла своєчасно сплатити необхідні суми до бюджету.

Окрім цього, чимало підприємств зіштовхнулись із проблемою реєстрації податкових накладних та подачею звітних декларацій у визначені строки через відключення електроенергії, проте законотворці для таких випадків й досі не передбачили ніяких поступок у зв'язку із цією напруженою ситуацією.

Виходячи із вище описаної ситуації, в обліку ПДВ, на нашу думку, доцільно виокремити наступні напрями поліпшення.

У бухгалтерських проведеннях досліджуваного об'єкта ПДВ обліковується за допомогою додаткових субрахунків, що значно полегшують та систематизують облік. Окрім субрахунків 641, 643 та 644 на підприємстві використовуються додаткові субрахунки 6411, 6412, 6431, 6432, 6435, 6441, 6442, 6443. Ці рахунки та опис інформації, що на них обліковується, зазначалися у таблиці 2.7.

Крім перелічених субрахунків, додатково рекомендуємо використовувати субрахунки 6444 для відображення податкового кредиту при імпорті, так як підприємство у 2023 році планує розширити спектр своєї діяльності та здійснювати продаж яблук за кордон та 6445 для відображення відкладеного податкового кредиту, що був зареєстрований контрагентом, але ще не використаний, тобто не включений у декларацію звітного періоду та планується до використання у майбутньому періоді. Для відображення податкового кредиту по заблокованим від постачальників податкових накладних пропонуємо створити окремий субрахунок 6446, щоб виокремити такий податковий кредит від інших незареєстрованих податкових накладних, а

податкові зобов'язання по заблокованим на покупців податкових накладних відображати на рахунку 6436.

Для відображення сум перерахованих на спеціальний рахунок у Казначействі коштів для сплати ПДВ використовується субрахунок 6412.

Відображати перераховані до бюджету суми різні науковці пропонують за допомогою різних рахунків: 315, 336 чи 337, проте такий підхід, на думку вітчизняного вченого Журавля А. А.: «суперечить змісту операцій з позиції платника ПДВ» [12, с 31].

Така думка аргументується тим, що підприємство не має можливості якимось керувати такими сумами до того ж, як зазначає Журавель А. А.: «суперечливим є відображення в балансі сальдо субрахунку 315 у позиції «Гроші та їх еквіваленти»», з чим ми також погоджуємось [12, с 31].

Для імпортування податкових накладних, РК чи первинних документів до них (актів, видаткових накладних, рахунків на оплату тощо) та експортування документів із «М.Е.Дос» в «1С» рекомендуємо налаштувати функцію додаткової обробки «Медове стикування». Перевагами застосування цього модуля є полегшення та пришвидшення процесу адміністрування та обліку.

У підсумку, виходячи із аналізу діяльності СПП «Фарна», напрямками покращення організації обліку ПДВ є впровадження нових додаткових субрахунків до рахунку 64 з метою відокремлення податкових зобов'язань й кредиту, за якими відбулося зупинення реєстрації, для податкового кредиту при імпорті та для відокремлення відкладеного кредиту, який планується до використання в майбутніх періодах. Для покращення адміністрування ПДВ необхідно мати усі первинні документи для доведення достовірності господарських операцій з купівлі і продажу а також мати таблицю даних платника податку за кожним видом діяльності, а також намагатися не залишати на останні дні реєстрацію податкових накладних та подачу звітності до контролюючих органів у зв'язку із теперішніми реаліями здійснення господарської діяльності при частих випадках відсутності електроенергії, щоб у зв'язку із цим не наражатися на штрафні санкції.

3.3 Перспективи запровадження внутрішнього контролю розрахунків на підприємстві

Внутрішній контроль (далі – ВК) – це спеціальні заходи та дії, що виконуються з метою перевірки необхідних параметрів діяльності, забезпечування професійності виконання обов'язків персоналом задля досягнення ефективності роботи підприємства, уникнення недостовірних даних у обліковому відображенні та штрафних санкцій [4, с 172].

Система внутрішнього контролю (далі – СВК) – це послідовність дій, які націлені на досягнення мети щодо забезпечення ефективного ведення господарської діяльності, а також забезпечення збереження активів, запобігання умисним чи неумисним помилкам та їх своєчасному знаходженні, забезпечення повноти й точності облікових записів та вчасної підготовки достовірної інформації [75, с 32].

Питання впровадження СВК на сьогодні є основною і найбільш важливою задачею в діяльності підприємства, адже в теперішніх реаліях це питання здобуває все більше більшої потреби та забезпечує подальший розвиток, поліпшення й удосконалення показників діяльності [26, с 30].

Кушніренко О. А. відзначає, що: «будь-яка система внутрішнього контролю передбачає виділення суб'єктів і об'єктів контролю» [18, с 195].

В цілому об'єктами внутрішнього контролю можуть бути усі види розрахункових операцій пов'язаних із розрахунками з працівниками, дебіторами та кредиторами, усіма видами податків які сплачуються підприємством, зокрема за таким складним та важливим як ПДВ.

До суб'єктів ВК Кушніренко О. А. відносить: «відповідні відділи, служби чи окремі особи відповідно до покладених на них службових обов'язків» [18, с 195].

Більш повну та чітку характеристику суб'єктів внутрішнього контролю зображено на рисунку 3.8.

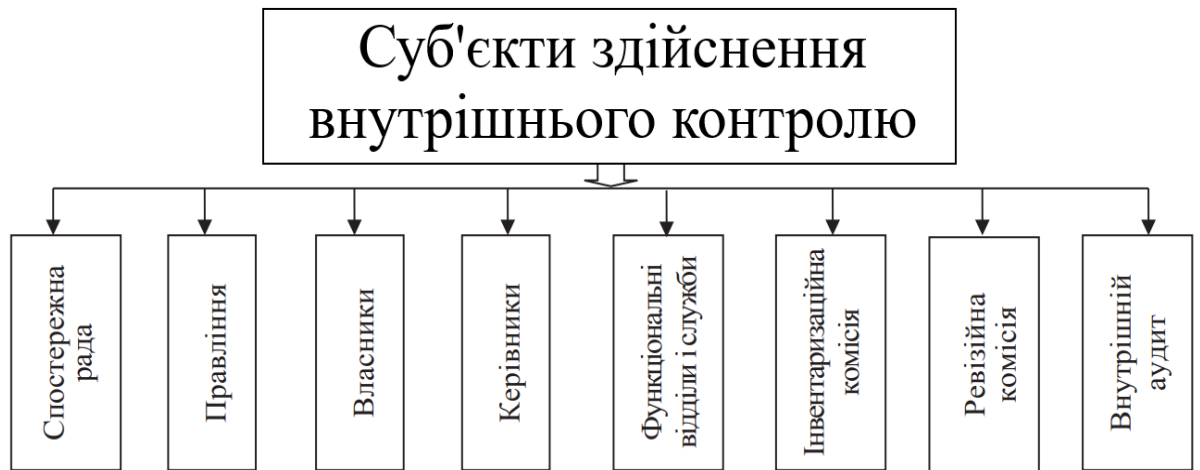


Рисунок 3.8 – Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю на підприємствах [18, с 195]

Крім того, Михалків А. А. та Косташ Т. В. зазначають, що: «підприємства можуть створювати служби внутрішнього контролю шляхом творення служби власними силами; частковий аутсорсинг або його ще називають косорсинг; аутсорсинг» [25, с 63].

З огляду на те, що штатна чисельність працівників СПП «Фарна» складає всього 4 осіб, пропонуємо керівництву розглянути перспективи впровадження ВК із залученням інших спеціалістів на базі аутсорсингу.

Основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків є перевірка доцільності, законності та достовірності відображення в системі бухгалтерського обліку. Визначаючи завдання внутрішнього контролю розрахунків, необхідно розуміти, що такий вид розрахунків безпосередньо впливатиме на методику його контролю. Методика внутрішнього контролю передбачає використання у певній послідовності відповідних інструментів та методів з дотриманням основоположних принципів контролю [80, с 83].

Погоджуємось із твердженням Каліцун С. В. та Даниловської Т. О. в тому, що: «ступінь вирішення вказаних завдань прямо залежить від ефективності внутрішнього контролю» [16, с 154].

Як зазначають Благоразумова О. В., Зубатенко Ю. С. та В. Ю. Лесняк, система: «може бути ефективною тільки тоді, коли чітко визначені цільові

орієнтири її функціонування у відповідності з науково обґрунтованими принципами» [3, с 75].

Для цілей цієї роботи, пропонуємо зосередити увагу саме на розрахунках за дебіторською та кредиторською заборгованістю та за ПДВ.

Тому, аналіз методики здійснення на підприємстві внутрішнього контролю розрахунків пропонуємо розпочати із дослідження розрахунків з постачальниками й замовниками, відповідно до операцій з якими підприємство має право на ПК (рис 3.9).

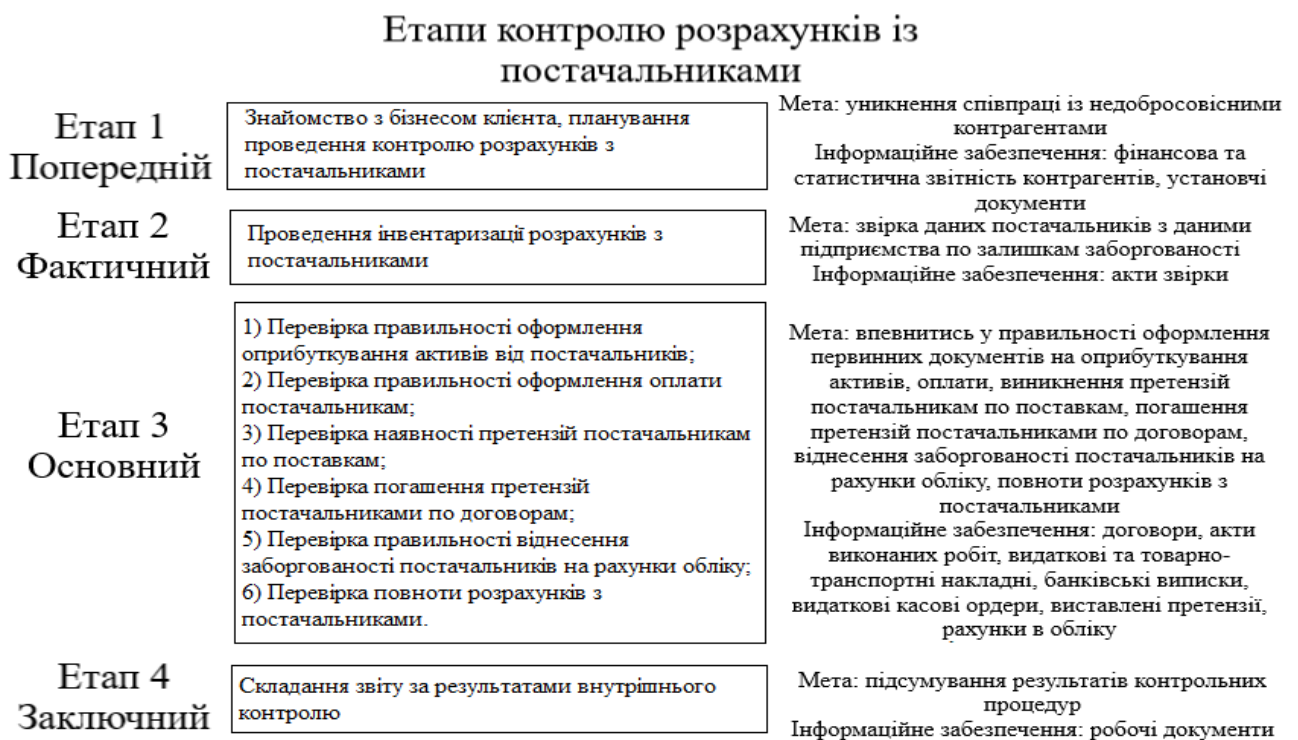


Рисунок 3.9 – Етапи внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками [сформовано на основі 22]

Виокремлюють 4 основних етапи внутрішнього контролю розрахунків із постачальниками, а саме попередній, фактичний, основний та заключний, для яких характерним є використання методичного прийому документальної перевірки.

Розглянемо етапи внутрішнього контролю розрахунків дебіторської заборгованості, при взаємодії з якими формуються податкових зобов'язань з ПДВ (рис 3.10).

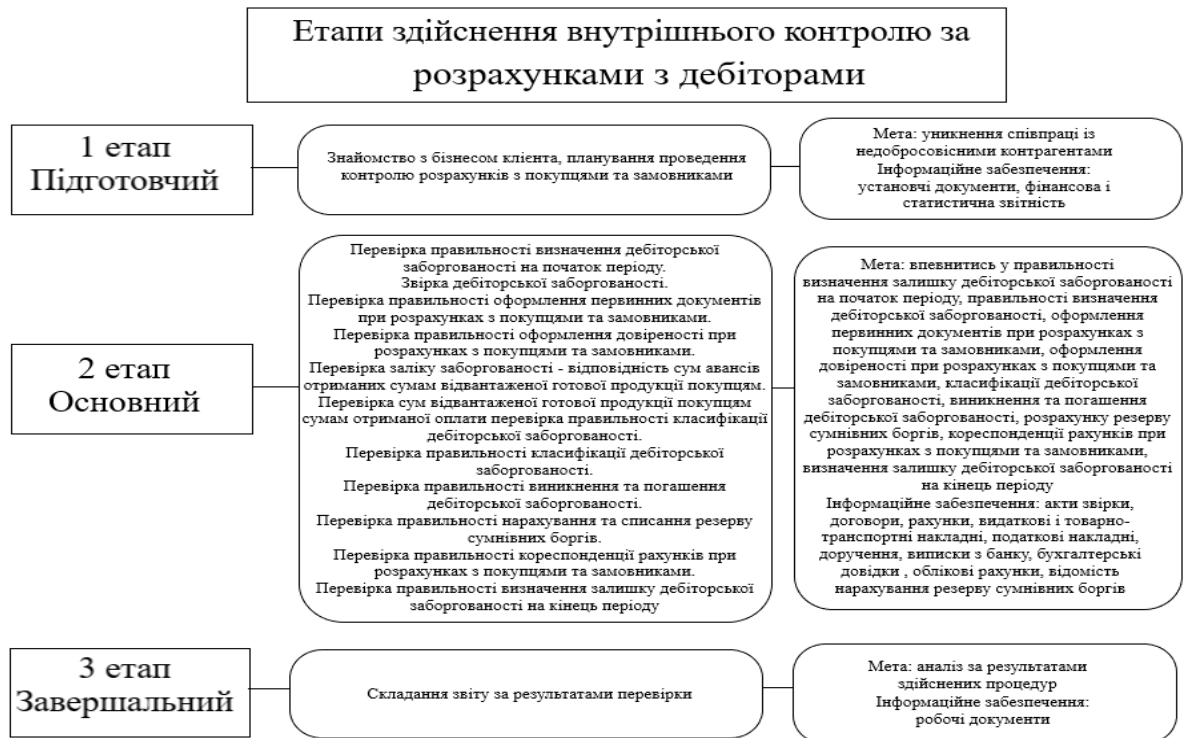


Рисунок 3.10 – Етапи здійснення внутрішнього контролю за розрахунками з дебіторами [сформовано на основі 21]

Для цього виду внутрішнього контролю виділяють 3 етапи проведення – підготовчий, основний та завершальний. Для описаних до етапів процедур характерні суцільний та вибіркової методи перевірок.

Розглянувши основоположні відомості про ВК розрахунків із дебіторами та кредиторами, наступним закономірним рішенням є перехід до внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, як логічного наслідку взаємодії з контрагентами.

Внутрішній контроль розрахунків з ПДВ покликаний забезпечити повноту нарахування та своєчасність сплати цього податку, зниження податкових втрат та ризиків, захисту від штрафних санкцій та підвищення

податкової дисципліни та досягнення своєрідного співвідношення між платником та державою [15, с 177].

Розглянемо які існують етапи проведення цього внутрішнього контролю на рисунку 3.11.

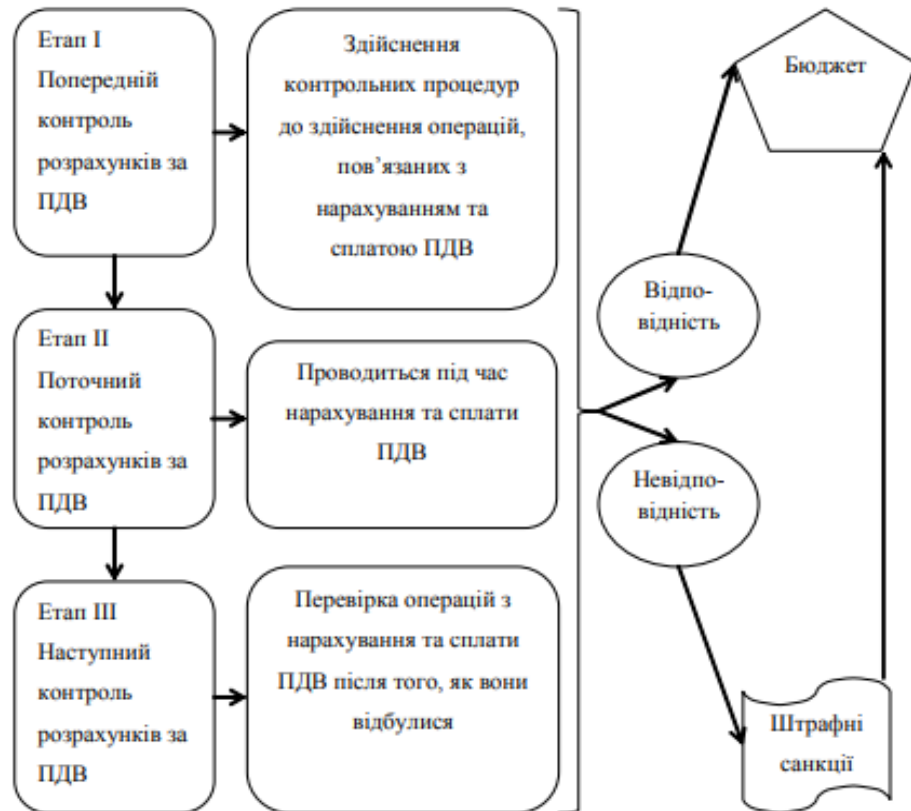


Рисунок 3.11 – Етапи здійснення внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ [31, с 67]

Після проведення внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками й замовниками, наступним важливим моментом є проведення внутрішнього контролю розрахунків за податковими зобов'язаннями, податковим кредитом та сумами ПДВ.

Виокремлюють 3 етапи проведення внутрішнього контролю з розрахунків за ПДВ – попередній, поточний та наступний. За результатами відповідності з проведеними процедурами внутрішнього контролю підприємство може підтвердити правильність формування податкових зобов'язань і податкового

кредиту та сум, сплачених до бюджету або, у разі не відповідності, розрахувати свої штрафні санкції, які підлягають до виплати у бюджет.

Для більш повного аналізу процедур кожного із етапів, далі пропонуємо розглянути детальніше їхній методичний інструментарій, що передбачає визначення мети перевірок, перелік необхідного інформаційного забезпечення та необхідні методичні прийоми проведення.

На рисунку 3.12 наведений перелік основоположних засад для здійснення першого етапу внутрішнього контролю за розрахунками з ПДВ.

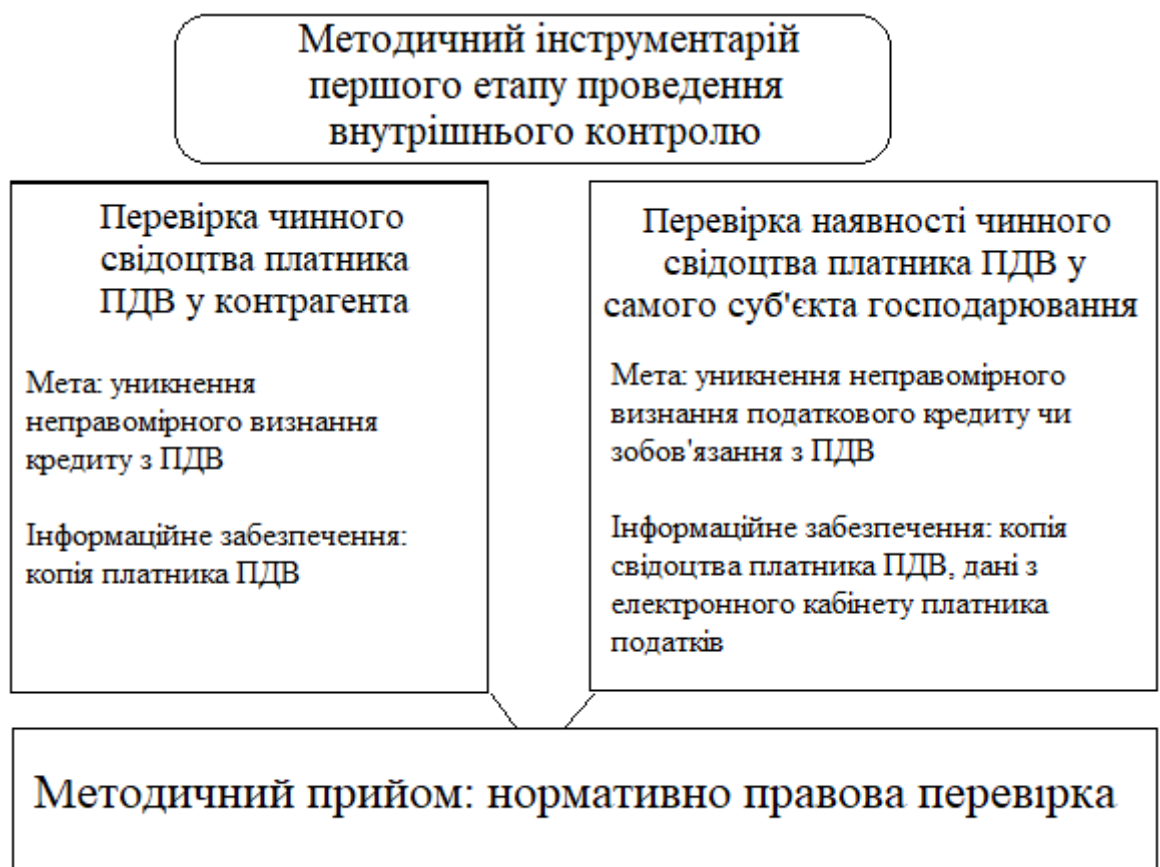


Рисунок 3.12 – Методичний інструментарій першого етапу проведення внутрішнього контролю із ПДВ [сформовано на основі 80]

Отже, попередній етап внутрішнього контролю передбачає перевірку свідоцтва платника ПДВ при співпраці із новим контрагентом, а також, за умови що саме підприємство близько року не здійснювало господарської

діяльності, то варто перевірити й чинність свого свідоцтва платника, адже якщо господарська діяльність не велась протягом року з дати останньої операції, то свідоцтво платника могло автоматично анулюватись згідно із рішенням контролюючого органу.

Ці процедури є не складними для виконавця та дозволяють перевірити відповідність документів, що підтверджують статус платника ПДВ як у замовника, так і в продавця.

Далі, на рисунку 3.13, розглянемо інструментарій здійснення етапу поточного контролю за розрахунками для коректності визнання податкового кредиту.



Рисунок 3.13 – Методичні прийоми другого етапу контролю із ПДВ

[сформовано на основі 80]

Поточний етап присвячений податковому кредиту та характеризується процедурами визначення факту наявності податкових накладних, вірності

заповнення її реквізитів та безпосередньою реєстрацією в ЄРПН, що проводить продавець за фактом надходження грошових коштів чи поставки товарів чи послуг.

Іншими інформаційними документами, що можуть слугувати інформаційним забезпеченням перевірок, згідно згаданої на цьому рисунку статті 201 Податкового кодексу, можуть бути такі документи як касовий чек, рахунок готелю, транспортний квиток тощо [34].

Останнім етапом дослідження внутрішнього контролю за розрахунками є аналіз формування ПЗ і ПК (рис 3.14).

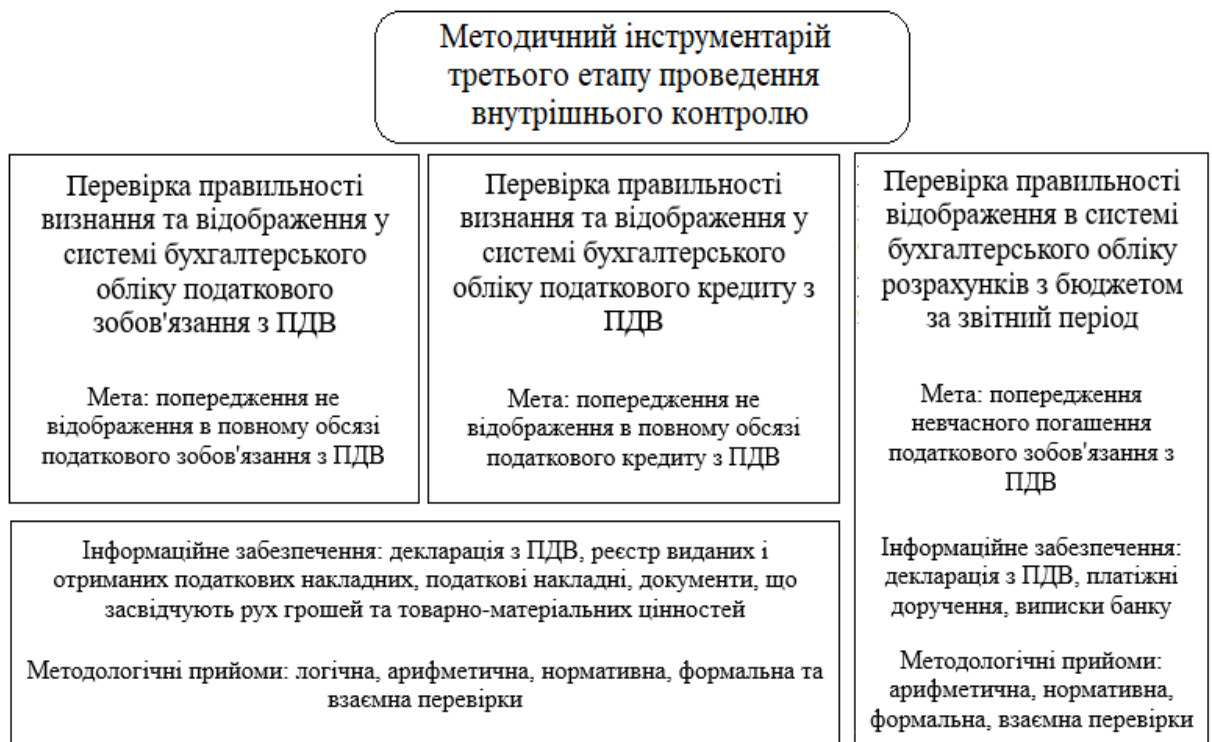


Рисунок 3.14 – Огляд методичних процедур третього етапу внутрішнього контролю з ПДВ [сформовано на основі 80]

Заключний етап окреслює заходи перевірки кредиту, зобов'язань та розрахунків з бюджетом на предмет коректності у відображенні в обліку.

Отже, аналізуючи вище приведені ключові моменти внутрішнього контролю за розрахунками на підприємствах, можемо стверджувати, що перспективами його впровадження є:

- 1) забезпечення ефективного функціонування;
 - 2) ефективність використання ресурсів і загального потенціалу;
 - 3) постійний розвиток та витривалість у конкурентному середовищі;
 - 4) формування адекватної системи інформаційного забезпечення, що реагуватиме на мінливі умови господарювання;
 - 5) адаптація діяльності до динаміки у зовнішньому та внутрішньому середовищах
- б) своєчасне виявлення й мінімізація усіх видів ризиків в управлінні [71, с 223].

Висновки до розділу 3

Тематика цього розділу зосереджена на методах вдосконалення процесів обліку й адміністрування ПДВ, починаючи із державного рівня та закінчуючи рівнем конкретного відібраного для дослідження підприємства.

Досліджено нормативи податкового законодавства ЄС та проаналізовано перспективи коригування діючих податкових ставок, опираючись на досвід цих країн та теперішнє становище України у зв'язку із воєнними діями на її території та, як наслідок, проблемами енергетичної інфраструктури. Також, враховуючи сучасні тенденції, піддано критичній оцінці напрями задля покращення обліку та адміністрування податку на додану вартість на підприємстві та проаналізовано можливості впровадження внутрішнього контролю на підприємстві заради убезпечення від викривлення облікових даних внаслідок неточностей або помилок у розрахунках зі сторонами купівлі та продажу та, як наслідок, утворення права на податковий кредит чи формування податкового зобов'язання з ПДВ.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можемо стверджувати, що податок на додану вартість дійсно відіграє значну роль у наповненні державного бюджету України та займає більшу третину у його структурі, є одним із найдієвіших податків у вітчизняній системі за рахунок регулюючої й фіскальної функцій, що властиві лише цьому податку. Його суть полягає у перенесенні доданої вартості на кінцевого споживача товарів чи послуг, причому обов'язок сплати його до бюджету покладається на продавця – саме через цю особливість його відносять до непрямого виду податків. Аналіз історичних моментів показав, що його першовідкривачем вважають німця, проте модифікований до більш сучасного вигляду він був у Франції, де вперше увійшов до податкової системи країни. Його механізм виявився настільки ефективним, що впродовж наступних років виокремлюють два важливих етапи його поширення світом. На сучасному етапі в світі налічують сто сорок країн, що використовують цей податок у своїй системі.

До об'єктів оподаткування ПДВ відносять операції що пов'язані з реалізацією послуг та товарів на території країни, вивезенням товарів закордон чи, навпаки, при їх ввезенні із закордону, а також з усіма видами пасажирських й вантажних міжнародних перевезень.

Базою оподаткування є контрактна вартість, яка не може бути нижчою за ринкову ціну – у випадку якщо це самостійно виготовлений товар чи послуга, або за ціну придбання – якщо це товари які підлягають перепродажу.

На сьогоднішній день основною ставкою податку є 20%. Пільгові ставки становлять 14, 7 та 0 відсотків. Ставкою у 14% оподатковуються деякі з видів сільськогосподарської продукції, у 7% – лікарські засоби, медичні вироби, обладнання, мистецькі, культурні заходи. Ставка 0% діє для митного режиму експорту, реекспорту, вільної митної зони, безмитної торгівлі.

Сфера податку регулюється за допомогою різноманітних законодавчих нормативно-правових актів, листів, роз'яснень контролюючих органів тощо. Найважливішим її регулятором є Податковий кодекс України.

Особливість адміністрування полягає у дії електронної автоматизованої системи адміністрування яка забезпечує облік отриманих, виданих податкових документів, реєстраційного ліміту, залишків сум поповнень спеціального рахунку, в тому числі сплачених при імпорті.

У бухгалтерському обліку підприємства «Фарна» для відображення сум ПДВ використовується рахунок 64. На субрахунках 641, 643, 644 відображають операції пов'язані із розрахунками, зобов'язаннями, кредитом, які також мають розгалуження на чотиризначні для більшої конкретики обліку.

За фактами реалізації готової продукції, купівлі товарно-матеріальних цінностей було розглянуто проведення, які сформовано за допомогою системи автоматизованого обліку і проведено реєстрацію податкової накладної складеною за чинною формою J1201013, яка отримала квитанцію про зупинення. У зв'язку із цим було докладено зусиль до її розблокування шляхом надання пояснень за формою J1312602 разом із переліком документів довільного формату. Платник має одноразове право на подачу такого пояснення, а у випадку відмови, що і сталось у процесі нашого дослідження, наступним шляхом є адміністративне чи судове оскарження. За фактом подачі адміністративного оскарження за формою J1313203 було ухвалено рішення про скасування рішення регіональної комісії і реєстрацію такої накладної.

Також було проведено процедуру створення податкової звітності у автоматизованій програмі адміністрування та документообігу шляхом складання первинного документу «Реєстр виданих та отриманих податкових накладних» що сформувався на основі даних витягів із ЄРПН за фактом реєстрації накладних, розрахунків коригувань від постачальників і створених за допомогою автоматизованої системи обліку податкових накладних, розрахунків коригувань на постачальників. Окрім цих документів, у декларації

використовувалось значення попереднього звітнього періоду у рядку 21, оскільки у серпні було від'ємне значення до сплати.

Внаслідок проведеного аналізу було розроблено низку пропозицій, котрі, на нашу думку, допоможуть врегулювати процес справляння податку на регіональному й локальному рівні.

Базуючись на досвіді справляння ПДВ у європейських країнах, вважаємо доцільним впровадити граничну ставку податку 33,33% на предмети розкоші на постійній основі. На період продовження воєнного стану пропонуємо зменшити ставки на оподаткування продуктів харчування, напоїв, що не містять алкоголю, товарів особистої гігієни з 20 до 7%. Для сільськогосподарської продукції ж передбачити дію ставок у розмірі 14 та 7 відсотків, а саме для промислових культур встановити 14%, а для потреб харчової промисловості – 7%. Крім цього, пропонуємо тимчасово звільнити від оподаткування усі операції, що здійснюються з метою надання товарів чи послуг Збройним Силам України.

На підприємницькому рівні для покращення адміністрування потрібно подати таблицю платника, де чітко зазначити усі вхідні товари, послуги згідно яких формується вартість реалізованих робіт, послуг, вчасно розраховуватися із бюджетом, завчасно, в умовах проблем енергетичної структури, реєструвати свої зобов'язання та звітувати за встановленими термінами, оскільки у цьому пункті поки що не передбачено жодних поступок, що також було би важливим тимчасовим заходом поліпшення адміністрування.

У галузі бухгалтерського обліку і контролю пропонуємо зосередити увагу на уведенні внутрішнього контролю за розрахунками, починаючи із розрахунків з постачальниками, покупцями, закінчуючи податковими зобов'язаннями, кредитом із ПДВ, що дасть змогу бути впевненими на сто відсотків у коректності створюваних облікових проведення, а також відповідності сум, що створюють зобов'язання або дають право на кредит.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Альошин С. Ю. Особливості відшкодування ПДВ вітчизняним суб'єктам господарювання / С. Ю. Альошин, О. О. Голубєва // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум- 2019»: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – м. Харків. – 2019. – С. 55-57.
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник. – 2-ге вид., доп. і перероблене. / В. Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ. – 2002. – 624с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buklib.net/books/25657/>.
3. Благоразумова О. В. Значення ефективного внутрішнього контролю як елементу системи управління ресурсним потенціалом підприємства / О. В. Благоразумова, Ю. С. Зубатенко, В. Ю. Лесняк // Агросвіт. – 2018. – № 23. – С. 73-80.
4. Воронко Р. М. Місце внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / Р. М. Воронко, Н. Л. Вовчик, В. С. Гончарук // Підприємництво і торгівля. – 2019. – Вип. 24. – С. 171-180.
5. Гавриленко Н. В. Облікова дефініція податку на додану вартість / Н. В. Гавриленко, А. М. Андрущенко // Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Розвиток фінансово-кредитних систем: виклики сьогодення». – Умань, Уманський НУС. – 2022р. – С. 78-80.
6. Гетьман О. О. Економіка підприємства: навчальний посібник – 2-ге видання / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. – К.: Центр учбової літератури. – 2010. – 488с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://pidru4niki.com/10310208/ekonomika/pokazniki_efektivnosti_vikoristannya_ospovnih_fondiv.
7. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах / С. Данілов // Підприємництво, господарство і право. – 2020. - №6. – С. 183-187.
8. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість (із змінами) [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів

України (№569) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 16.10.2014]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/66324.html>.

9. Доходи державного бюджету України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>. – Назва з екрану.

10. Дубинська О. А. Проблеми і напрями вдосконалення обліку розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України / О. А. Дубинська, О. О. Костюченко // Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. – Ужгород : Гельветика. – 2019. – Вип. 24. – №Ч.2. – С. 5-8.

11. Дубініна К. Особливості електронного адміністрування розрахунків з ПДВ / К. Дубініна, Т. Л. Бондар // Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. – 2018. – Вип.49 – С. 118-121.

12. Журавель А. А. Аналітичні рахунки обліку розрахунків за ПДВ з бюджетом / А. А. Журавель // Збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана». –2021р. – К.: КНЕУ.– 2021. – С. 30-32.

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами) [Електронний ресурс] : наказ Міністерства Фінансів України (№291) : [затверджено Міністерством Фінансів України 30.11.1999]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

14. Інформаційна довідка: Податкова система країн-членів ЄС / Програма USAID RANG // липень 2022. - №11. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf.

15. Йолтуховська О. Ю. До питання внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податком на додану вартість / О. Йолтуховська // Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та управління персоналом / Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла». – 2019. – С. 177-178.

16. Каліцун С. В. Оцінювання ефективності внутрішнього контролю на підприємстві / С. В. Каліцун, Т. О. Даниловська // VII Міжнародна науково-практична інтернет - конференція для здобувачів вищої освіти і молодих науковців «Інновації в обліково-аналітичному забезпеченні та управлінні фінансово-економічною безпекою держави, регіону, суб'єктів господарювання - міждисциплінарний підхід». – Харків. – 2018. – С. 154-156.

17. Козинець І Г Історія становлення податку на додану вартість та практика його застосування в країнах ЄС / І. Г. Козинець, О. Г. Козинець // Актуал. проблеми юрид. науки та практики. – 2018. – № 1. – С. 58-62.

18. Кушніренко О. А. Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками у діяльності сільськогосподарських підприємств / О. А. Кушніренко // Науковий вісник Херсонського національного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – №9-1. – Ч.4. – С. 194-198.

19. Лагодієнко Н. В. Електронне адміністрування податків як засіб підвищення ефективності їх сплати / Н. В. Лагодієнко, Л. Б. Скляр, С. В. Степаненко // Економічний простір. – №178. – С. 78-82.

20. Мариненко Н. Ю. Особливості сплати ПДВ у країнах європейського союзу / Н. Ю. Мариненко, Г.-А. Івашко // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих учених „Соціально-економічні аспекти розвитку економіки“. – Т. : ТНТУ. – 2017. – С. 109–111.

21. Меліхова Т. О. Методичні засади проведення внутрішнього контролю розрахунків з покупцями та замовниками для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства / Т. О. Меліхова // Агросвіт. – 2019. – № 9. – С. 17-24.

22. Меліхова Т. О. Удосконалення організації та методики внутрішнього та зовнішнього контролю розрахунків з постачальниками / Т. О. Меліхова, Л. К. Феофанов, Д. В. Присяжнюк // *Агросвіт*. – 2021. – № 20. – С. 32-39.

23. Мельник Л. Сучасні новації адміністрування ПДВ / Л. Мельник // *Фінанси, митна та податкова справа: збірник наукових праць студентів*. – Львів : ЛНУ. – 2018. – №2. – С. 309-312.

24. Мельянкova Л. Реєстрація податкових накладних в електронному кабінеті платника, переваги та недоліки / Л. Мельянкova, Я. Щербатюк // *Socially competent management of corporations in a behavioral economy: Collection of scientific papers / resp. ed Konstantin Pavlov, Elena Pavlova, Ludmila Shostak, Tatiana Bukoros, Josef Zyatko. European institute of further education, Podhájska*. – 2021. – С. 35-36.

25. Михалків А. А. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації // А. А. Михалків, Т. В. Косташ / *Економіка та держава*. – 2020. – №1. – С. 61-65.

26. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві / Я. І. Мулик // *Агросвіт*. – 2020. – №17-18. – С. 28-38.

27. Овчаренко В. О. Досвід європейських країн щодо становлення податкових ставок (на прикладі податку на додану вартість) / В. О. Овчаренко, Ю. М. Перетятко // *XI Міжнарод. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів і молодих вчених*. – Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка». – 2021. – Ч.1. – С. 145-146.

28. Олійник М. М. Податкові пільги: як вони працюють / М. М. Олійник // *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. – Львів: ЛНУП. – 2022. – Ч.2 – С. 133-134.

29. Остапенко Ю. П. Історія виникнення та розвитку податку на додану вартість / П. Ю. Остапенко // *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна*

парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана». – К.: КНЕУ. – 2021. – С. 200-202.

30. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://tax.gov.ua/>. – Назва з екрану.

31. Очеретько Л. М. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ / Л. М. Очеретько, В. О. Сітало // Економіка та держава. – 2018. – № 9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/4362/1/Ocheretko_Features.pdf.

32. Палійчук Є. С. Ефективні методи підвищення прибутковості на ВАТ «Мукачівський Верстатозавод» на сучасному етапі / Є. С. Палійчук // Ефективна економіка. – 2017. – №12. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5964>.

33. Панфілова О. Є. Історія виникнення та походження податку на додану вартість: 1920-1954 року / О. Є. Панфілова // Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18 травня 2018 р.) / відп. ред. Г. О. Ульянова. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика». – 2018. – Т.1. – С. 424-426.

34. Податковий кодекс України (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] : Відомості Верховної Ради України (№2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20221125#Text>.

35. Подолянчук О. А. Облік та звітність за податком на додану вартість / О. А. Подолянчук, В. В. Домбровська // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – №5. – 2018. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/18756.pdf>.

36. Порядок ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] : постанова Кабінету

Міністрів України (№428) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 21.05.2012]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/428-2012-%D0%BF#Text>.

37. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№1165) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 11.12.2019]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.

38. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану [Електронний ресурс] : Закон України (№2260-IX) : [прийнято Верховною Радою України 12.05.2022]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text>.

39. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану [Електронний ресурс] : Закон України (№2118-IX) : [прийнято Верховною Радою України 03.03.2022]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.

40. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану [Електронний ресурс] : Закон України (№2120-IX) : [прийнято Верховною Радою України 15.03.2022]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#top>.

41. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану [Електронний ресурс] : Закон України (№2142-IX) : [прийнято Верховною Радою України 24.03.2022]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#n2>.

42. Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№1024) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 28.10.2020]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/75191.html>.

43. Про внесення змін до Порядку звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№1084) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 20.10.2021]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/76619.html>.

44. Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№1154) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 12.10.2022]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1154-2022-%D0%BF#Text>.

45. Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167 [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№488) : [прийнято Міністерством фінансів України 20.11.2019].. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/74175.html>.

46. Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання україномовних аудіокниг [Електронний ресурс] : Закон України

(№2273-IX) : [прийнято Верховною Радою України 22.05.2022]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77406.html>.

47. Про затвердження Змін до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№373) : [прийнято Міністерством фінансів України 18.03.2016]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/67937.html>.

48. Про затвердження змін до Порядку обліку платників податків і зборів та Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№747) : [прийнято Міністерством фінансів України 31.08.2015]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/64477.html>.

49. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування постанови Кабінету Міністрів України від 25 січня 2012 року №73 „Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію” [Електронний ресурс] : наказ Міндоходів України (№891) : [прийнято Міністерством доходів України 30.12.2013]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62981.html>.

50. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу [Електронний ресурс] : наказ ДФС України (№13) : [прийнято Державною фіскальною службою України 17.01.2015]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63517.html>.

51. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку (із змінами)

[Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№1238) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 27.12.2010]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/53214.html>.

52. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ Міндоходів України (№26) : [прийнято Міністерством доходів України 16.01.2014]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63095.html>.

53. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№1130) : [прийнято Міністерством фінансів України 14.11.2014]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/67941.html>.

54. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№26) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 25.01.2017]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/77381.html>.

55. Про затвердження Порядку заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№666) : [прийнято Міністерством фінансів України 24.07.2015]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63910.html>.

56. Про затвердження Порядку звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв

міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними (із змінами) [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№1240) : [затверджено Кабінетом Міністрів України 27.12.2010]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/53048.html>.

57. Про затвердження Порядку формування та надсилання реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість (зі змінами) [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№1009) : [прийнято Міністерством фінансів України 13.11.2015]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/76042.html>.

58. Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування податком на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№673) : [прийнято Міністерством фінансів України 03.08.2018]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovyi-konsultatsii/73000.html>.

59. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо включення до бази оподаткування податком на додану вартість та складу витрат коштів, отриманих як сума штрафу за затримку оплати чи постачання товарів/послуг [Електронний ресурс] : наказ ДПС України (№590) : [прийнято Державною податковою службою України 06.07.2012]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/61686.html>.

60. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань, пов'язаних з обов'язковою реєстрацією осіб як платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ ДПС України (№588) : [прийнято Державною податковою службою України 07.07.2012]. – Режим

доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/61671.html>.

61. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань, пов'язаних із реєстрацією осіб, які переходять на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, як платників податку на додану вартість та повторної реєстрації осіб як платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ ДПС України (№131) : [прийнято Державною податковою службою України 20.02.2012]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/54108.html>.

62. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо оподаткування податком на додану вартість операцій з вивезення за межі митної території України в митному режимі експорту соєвих бобів та насіння свиріпи або ріпаку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№105) : [прийнято Міністерством фінансів України 11.03.2019]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovi-konsultatsii/73298.html>.

63. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції [Електронний ресурс] : наказ Міндоходів України (№536) : [прийнято Міністерством доходів України 07.10.2013]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62851.html>.

64. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності [Електронний ресурс] : наказ ДПС України (№610) : [прийнято Державною податковою службою України 06.07.2012]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/61681.html>.

65. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» (із змінами та

доповненнями) [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№21) : [прийнято Міністерством фінансів України 28.01.2016]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/66224.html>.

66. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання спрощеної податкової звітності з податку на додану вартість [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№555) : [прийнято Міністерством фінансів України 21.10.2021]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/76671.html>.

67. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни (зі змінами) [Електронний ресурс] : Закон України (№2115-IX) : [прийнято Верховною Радою України 03.03.2022]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>.

68. Про систему електронного адміністрування ПДВ [Електронний ресурс] : лист Державної фіскальної служби України (№1403/7/99-99-19-03-01-17) : [оприлюднено Державною фіскальною службою України 19.01.2015]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1403872-15#Text>.

69. Про спільну систему податку на додану вартість (зі змінами і виправленнями) [Електронний ресурс] : Директива Ради ЄС (№2006/112/ЄС) : [прийнято рішенням Ради (ЄС) 28.11.2006]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#n2770.

70. Савельєва Г. Ю. Показники оцінки ефективності використання основних засобів. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/32619635.pdf>.

71. Сакун А. Ж. Організація внутрішнього контролю в системі управління підприємством / А. Ж. Сакун, В. А. Деркач // Розвиток бухгалтерського обліку, оподаткування і контролю в умовах інтеграційних процесів. Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція. – Херсон: ДВНЗ «ХДАУ». – 2020. – С. 223-224.

72. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва: навчальний посібник. / Л. П. Сідельникова, Т.В. Чижова, Я.В. Якуша. – К.: Видавництво Ліра-К. – 2013. – 424с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://pidru4niki.com/1462011755130/ekonomika/podatok_dodanu_vartist.

73. Сідельникова Л. П. Податкова система: навчальний посібник - 2 - ге видання, перероб. і доп. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – Київ: Ліра-К. – 2013. – 579с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://pidru4niki.com/1124052555188/ekonomika/platniki_obyekt_opodatkuvannya_pdv.

74. Слива А. В. Роль податку на додану вартість у структурі державного бюджету України в умовах воєнного стану / А. В. Слива, В. Г. Лопатовський // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. (5 листопада 2022 р). / відп. ред. В.В. Чудовець.– Луцьк: ВІП Луцького національного технічного університету. – 2022. – Вип. 16. – С. 274-276.

75. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора / Г. Станкевич // Аудитор України. – 2014. – №9(226). – С. 32-37.

76. Теловата М. Т. Облік і звітність в оподаткуванні: навчальний посібник для студентів закладів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / М. Т. Теловата, В. П. Пантелеєв, К. В. Безверхий, О. О. Григоревська, С. І. Ковач, О. А. Юрченко. – К.: НАСОА. – 2019. – 506с.

77. Угненко К. А. Діяльність податкової системи в Україні під час воєнного стану / К. А. Угненко // International scientific innovations in human life. Proceedings of the 10th International scientific and practical conference. Cognum Publishing House. Manchester, United Kingdom. – 2022. – С. 623-629.

78. Шаповал Т. Б. Податок на додану вартість: генеза та сучасна трансформація в умовах реформаційних правотворчих процесів / Т. Б. Шаповал

// Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2017. – Вип. 47. – Т. 3. – С. 16-19.

79. Шендригоренко М. Т. Система електронного адміністрування ПДВ та призначення ПДВ-рахунків в Україні / М. Т. Шендригоренко, А. О. Панасенко // Приазовський економічний вісник. – 2019. – №5 (16). – С. 374-377.

80. Шигун М. М. Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ / М. М. Шигун, К. К. Уллубієва // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 2. – Т. 1. – С. 83-86.