

# ЕКСПЛЕЙНЕР

## ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ І ВІДШКОДУВАННЯ

### Автори:

Тарас Маршалок, Марина Матвієнко, Дмитро Андрієнко, Ліна Задорожня

Даний експлейнер підготовлено  
Центром аналізу публічних фінансів та публічного управління Київської школи економіки  
в межах Ініціативи з розвитку аналітичних центрів в Україні, яку впроваджує  
Міжнародний фонд «Відродження» за фінансової підтримки Посольства Швеції в Україні.

Думки та позиції, викладені у цій публікації, не обов'язково відображають позицію  
Міжнародного фонду «Відродження» чи Посольства Швеції в Україні.

## ЗМІСТ

Вступ	4
Податок на додану вартість: головне	5
Податкові накладні та розрахунки коригування: що це і для чого	9
Особливості бюджетного відшкодування ПДВ	11
Висновки	14
Додатки	15

## ВСТУП

Податок на додану вартість (ПДВ) - це податок, який діє у більш ніж 160 державах. Вперше ПДВ був запроваджений у [Франції](#) у 1954 році і швидко впроваджений в інших державах через простий і зрозумілий механізм функціонування. Сьогодні ПДВ є невід'ємною складовою системи оподаткування в ЄС.

В Україні податок на додану вартість було запроваджено у 1992 році. Це бюджетоутворюючий податок, який в середньому у 2018-2021 роках приносив бюджету понад 37% доходів. У 2021 році чисті надходження ПДВ склали 536,5 млрд грн, або 48,5% всіх податків та 41,4% всіх доходів державного бюджету<sup>1</sup>. Не зменшилася його частка і у 2022 році, коли, незважаючи на повномасштабну війну, вдалося акумулювати 467 млрд грн, що становило 49% податкових надходжень та 26% всіх доходів державного бюджету.

Водночас існують труднощі із ефективним адмініструванням цього податку, що пов'язані, зокрема, із процесами розрахунку сум ПДВ, процедурою реєстрації податкових накладних (ПН) і розрахунків коригування (РК), відшкодуванням податку на додану вартість. Блокування податкових накладних Державною податковою службою (ДПС) та вчасне і повне відшкодування ПДВ в Україні є одними із найболючіших проблем адміністрування, навколо яких постійно точаться дискусії між представниками бізнесу та державою. Перші вважають, що поточні процеси не зовсім справедливі і обмежують їхні права, другі - навпаки, що система адміністрування ПДВ потребує вдосконалення, оскільки дозволяє недоброчесну поведінку платників. Тому адміністрування ПДВ перебуває у постійному стані трансформації та удосконалення - воно неодноразово зазнавало змін, які відбувалися як до повномасштабної війни, так і після її початку.

Цей документ є коротким поясненням механізму адміністрування ПДВ та його відшкодування в Україні<sup>2</sup> з метою дати розуміння, як формується і сплачується ПДВ, що означає "бюджетне відшкодування" ПДВ, чому існує така особливість саме в цього податку та які питання, пов'язані з ним, є найбільш чутливими для платників податку та держави. Зокрема ми сконцентрувалися на особливостях формування податку, податкових періодах і термінах сплати та узгодження податкового відшкодування. Дали відповіді на питання, щодо блокування податкових накладних та розрахунків коригування, розповіли про безумну реєстрацію та критерії ризиковості, які призводять до їх блокування. Зупинилися на перешкодах, з якими зіштовхується бізнес у процесі сплати та повернення ПДВ. Показали, якими були тенденції сплати та бюджетного відшкодування податку в Україні протягом останніх років. Важливо, що це пояснення для людей, які цікавляться податками, а не є фахівцями в цій сфері - тому іноді пояснення дещо спрощені, а іноді ми не пояснюємо всі деталі, щоб не зробити документ переобтяженим технічними аспектами.

<sup>1</sup> Доходи. Open Budget. <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>

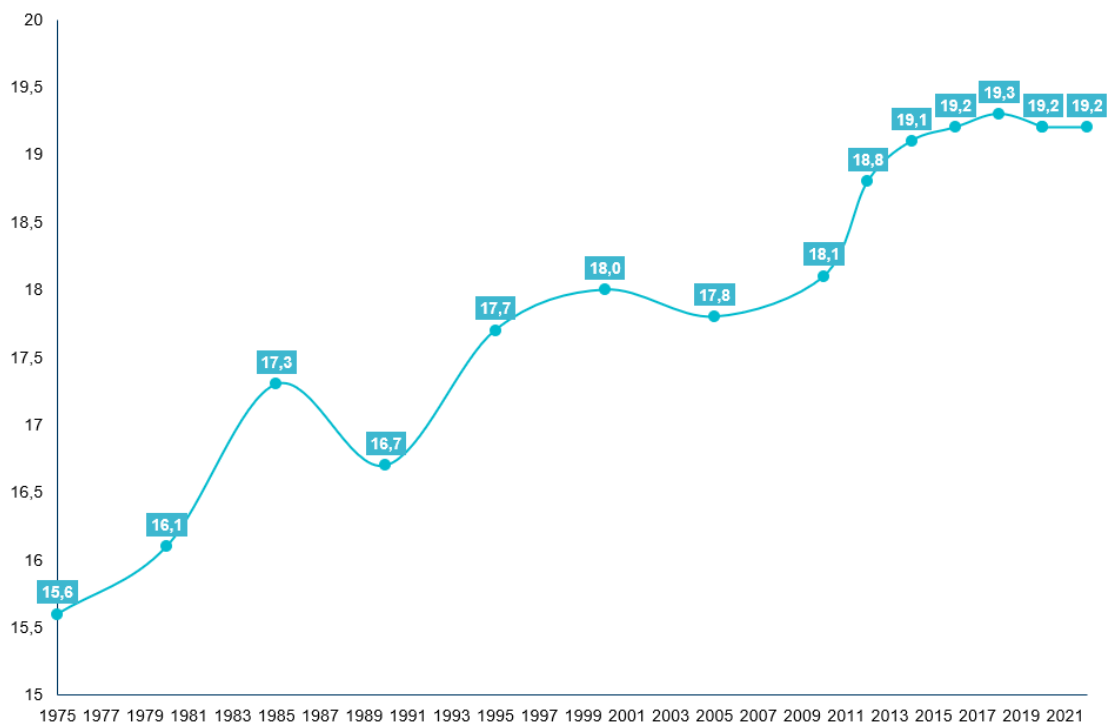
<sup>2</sup> У цьому експлейнері не розкриваються схеми ухилення від сплати ПДВ, різноманітні "скрутки", тощо.

## ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ГОЛОВНЕ

Податок на додану вартість<sup>3</sup> входить в ціну товарів та сплачується кінцевим споживачем разом із вартістю такого товару. Це непрямий податок, а тому безпосередній облік та перерахування ПДВ до бюджету здійснює продавець (zareєстрований платник ПДВ).

Вперше запровадити ПДВ запропонував німецький бізнесмен [В. фон Сіменс](#) у 1918 році для покращення функціонування каскадного податку з обороту. Хоча запровадили його лише у 1954 році у Франції (у Німеччині - в 1968 році), та сьогодні більшість держав у своїх податкових системах мають ПДВ, і лише окремі - мають інші непрямі податки (як-от податок з продажу (США, Куба, Еритрея, Сомалі, Північна Корея та ін., всього [19](#) країн) чи податок з обороту), проте останні часто дискутують щодо переходу на ПДВ. Для прикладу Аруба, Катар та Кувейт планують запровадити ПДВ у 2024 році. Нині усі держави-члени [ОЕСР](#), окрім США, у своїх податкових системах мають ПДВ, що встановлюється на національному рівні. ПДВ забезпечував [20,2%](#) всіх податкових надходжень (6,7% від ВВП) у державах-членах ОЕСР у 2020 році. Середнє значення основної ставки ПДВ у державах-членах ОЕСР зросло із 15,6% у 1975 році до 19,3% у 2018 році, а 2022 році дещо зменшилося до 19,2% (рис. 1).

**Рисунок 1. Динаміка основної ставки ПДВ в державах-членах ОЕСР (середнє значення)**



Джерело: *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*<sup>4</sup>

У ЄС ПДВ є обов'язковим податком, стандартна (основна) ставка якого має бути не нижче 15% відповідно до чинної [Директиви 2006/112/ЄС](#) (більше того, для досягнення найвищого рівня простоти та нейтральності однакові правила мають застосовуватися як до постачання послуг, так і всіх стадій виробництва і галузей, у т.ч. й до роздрібною торгівлі). Тим не менше, через

<sup>3</sup> Податковий кодекс України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

<sup>4</sup> Value-added taxes - Main design features and trends. OECDiLibrary. [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&\\_csp\\_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemI GO=oe cd&itemContent Type=book#section-d1e347](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemI GO=oe cd&itemContent Type=book#section-d1e347)

економічні, соціальні чи географічні причини на деякі території може не поширюватися дія цієї директиви. Розмір стандартної ставки варіюється від 17% у Люксембурзі до 25% у Данії, Хорватії і Швеції та навіть 27% в Угорщині. Держави-члени ЄС також можуть застосовувати 1-2 знижені ставки ПДВ, але не нижче 5%. Знижені ставки можуть застосовуватися лише до окремих визначених товарів і послуг (наприклад, продуктів харчування, фармацевтичних продуктів, будівництва та відновлення житла як частини соціальної політики тощо). Надходження від ПДВ у державах-членах ЄС склали 26% від податкових доходів (17%, якщо врахувати соціальні внески у податкові доходи) у 2020 році, що дещо нижче ніж у 2019.

Історія справляння податку на додану вартість в Україні сягає 1992 року, коли було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України “Про податок на добавлену вартість”<sup>5</sup>. У 1997 році декрет було замінено Законом України “Про податок на додану вартість”. А вже з 2011 року порядок справляння ПДВ регулюється Податковим кодексом України. Сьогодні відповідно до курсу на Євроінтеграцію ми маємо певні зобов'язання, які стосуються, зокрема, і наявності ПДВ у вітчизняній податковій системі.

Податком на додану вартість оподатковуються фактично всі операції з реалізації продукції - як з вироблених в середині країни товарів та послуг (внутрішній ПДВ), так і з ввезених на територію країни товарів (імпортний ПДВ).

Внутрішній ПДВ є податком для добровільно зареєстрованих платників податку на додану вартість або тих суб'єктів господарювання, дохід яких більший ніж 1 млн грн на рік (підлягають обов'язковій реєстрації платниками ПДВ). Об'єктом оподаткування є постачання в Україні товарів та послуг, а базою для сплати внутрішнього ПДВ (те, з чого безпосередньо сплачується податок) є договірна вартість товару чи послуги.

З товарів, що ввозяться в Україну - ПДВ сплачують ті суб'єкти (громадяни чи суб'єкти господарювання), хто ввозить такий товар. Це спрощено називається «імпортний ПДВ». Об'єктом оподаткування для імпортного ПДВ є ввезення товарів на митну територію України. Базою для сплати є митна вартість з урахуванням мита та акцизного податку, які сплачуються при імпорті товарів. 70% від всіх чистих надходжень податку на додану вартість - це імпортний ПДВ.

В Україні, як і у ЄС, застосовується декілька ставок податку на додану вартість, зокрема базова (основна) ставка - 20% та пільгові ставки: 0% - переважно для експортерів, 7% - лікарські засоби та товари медичного призначення, а також культурні заходи та готелі, та 14% - на основні категорії рослинної агропромислової продукції<sup>6</sup>.

Під час розрахунку ПДВ, крім стандартної процедури його розрахунку існують певні особливості, які можна поділити на три категорії:

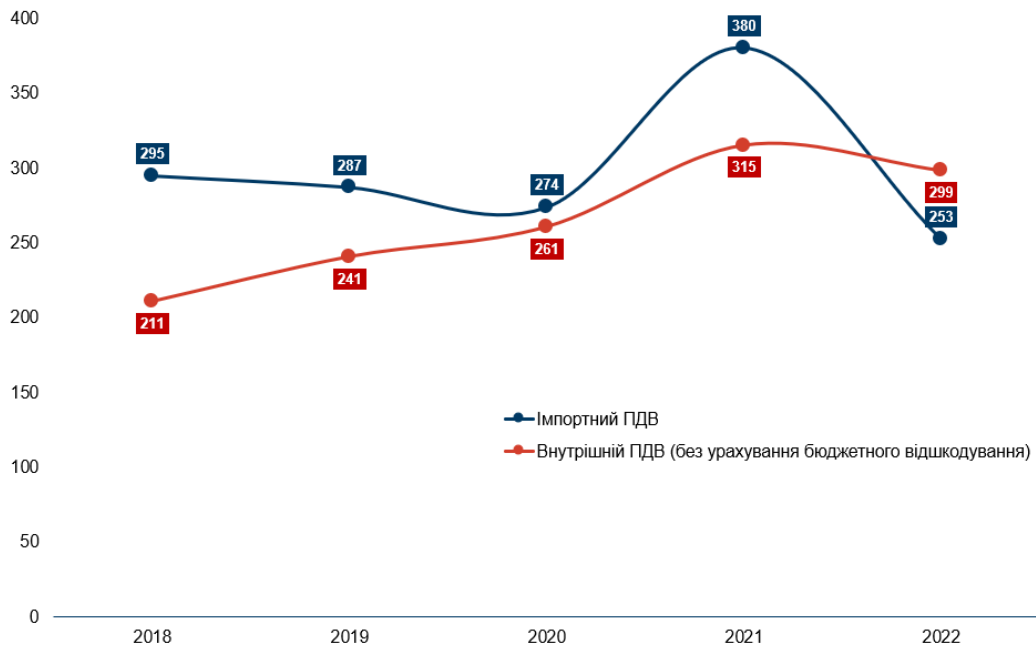
1. операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою. Передусім, експорт продукції, міжнародні перевезення пасажирів чи вантажів, заправка морських та повітряних суден, що здійснюють діяльність за межами України;
2. операції, що не є об'єктом оподаткування (наприклад в Україні від сплати ПДВ звільнені випуск (емісія) та розміщення цінних паперів, виплата заробітної плати тощо) - передбачає повне і постійне звільнення від сплати ПДВ таких операцій;

<sup>5</sup> Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92 “Про податок на добавлену вартість”  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text>

<sup>6</sup>Податковий кодекс України <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

3. операції, звільнені від оподаткування (наприклад постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту, навчання дітей у закладах дошкільної освіти, послуги із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг) - передбачає тимчасове і можливе часткове звільнення окремих операцій від сплати податку на додану вартість.

**Рисунок. 2. Динаміка внутрішнього та імпортного ПДВ за 2018-2022 роки, млрд грн**



Джерело: Open Budget

Сама ж сума до сплати ПДВ в бюджет на кожному кроці ланцюгу споживання розраховується як:

$$ПДВ = ПЗ - ПК, де$$

*ПЗ* - нарахована сума ПДВ за ставкою 20% (7%; 14%) від бази оподаткування;

*ПК* - податковий кредит (сума вже сплаченого відповідними суб'єктами ПДВ за куплені ними товари/послуги).

Звітним податковим періодом зі сплати ПДВ в Україні є один календарний місяць. Розрахунок самого податку здійснюється протягом місяця, за підсумками якого платник має подати податкову декларацію - протягом 20 днів, що слідує за звітним місяцем, а сплата розрахованого і задекларованого податку повинна бути здійснена протягом 10 днів після закінчення граничного терміну подання декларації.

Для ефективного адміністрування податку на додану вартість було розроблено і впроваджено систему електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)<sup>7</sup> - система що забезпечує автоматичний облік податку в розрізі платників ПДВ, зокрема, в системі обліковуються: суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) та розрахунках коригування до них; суми податку, сплачені платниками при імпорті; суми поповнення та залишку коштів на електронному рахунку ПДВ. Це

<sup>7</sup> Електронне адміністрування податку на додану вартість. Податковий кодекс України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print>

своєрідна екосистема, що дозволяє в режимі нон-стоп здійснювати процес моніторингу і сплати ПДВ.

**Приклад:**

Покупець (платник ПДВ) у березні придбав тканину на суму **12000 грн у т.ч. ПДВ (ПДВ 2000 грн - податковий кредит (ПК))** у платника ПДВ, який йому виписав податкову накладну. У цьому ж місяці виготовив і реалізував сорочки на суму **24000 тис грн у т.ч. ПДВ (4000 грн податкове зобов'язання (ПЗ))**, видавши покупцю податкову накладну. За такими операціями у платника виникає податкове зобов'язання з ПДВ за березень, яке розраховується як:

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}, \text{ де:}$$

ПДВ - податок, що підлягає сплаті до бюджету за відповідний податковий період;

ПЗ - податкове зобов'язання;

ПК - податковий кредит.

У нашому випадку це: **4000 грн - 2000 грн = 2000 грн.**

**Отже, до 20 квітня, такий платник має подати податкову декларацію і задекларувати 2000 грн ПДВ, які повинен сплатити не пізніше ніж до 30 квітня.**

Більш детально у Додатку Д. 2.



## ПОДАТКОВІ НАКЛАДНІ ТА РОЗРАХУНКИ КОРИГУВАННЯ: ЩО ЦЕ І ДЛЯ ЧОГО

Щоб сформувавши суму податку на додану вартість до сплати, необхідні підтверджені податковий кредит та податкове зобов'язання. І тут “вступають в гру” податкові накладні (ПН) та розрахунки коригування (РК) - якщо в ПН були допущені якісь помилки чи є необхідність в уточненні.

Податкова накладна, складена та зареєстрована продавцем - це підстава для нарахування податкового кредиту покупцем. Простіше - це документ, де зазначено: хто, кому, що, коли і за скільки продав, і скільки покупець сплатив ПДВ із загальної суми операції. Таку податкову накладну обов'язково потрібно електронно зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних. І тільки тоді, коли ПН буде успішно зареєстровано, продавець зарахує отриману від покупця суму ПДВ до податкового зобов'язання, а покупець зможе зарахувати до податкового кредиту сплачену продавцю суму ПДВ. Для кожного із них настануть певні наслідки: для продавця розмір податкового зобов'язання, що підлягатиме сплаті до бюджету, зросте, тоді як для покупця – навпаки зменшиться.

*До прикладу, у 2021 році було подано 301,2 млн податкових накладних, з яких 300,8 млн - зареєстровано, у 2022 році - подано 206,3 млн накладних, зареєстровано - 205,5 млн податкових накладних (Додаток Д.1).*

Для успішної реєстрації податкової накладної (ПН) чи розрахунків коригування (РК) платник та операції, які він проводить, повинні відповідати хоча б одній з ознак безумовної реєстрації ПН/РК. Найважливішими з них є<sup>8</sup>:

- ПН/РК складені на неплатника ПДВ;
- обсяг постачання у поточному місяці, зазначених у зареєстрованих ПН/РК, не перевищує 500 тис. грн, у тому числі з одним отримувачем - 50 тис. грн, а платник податків у попередньому місяці сплатив більше 20 тис. грн ПДВ;
- у ПН/РК зазначені виключно операції з постачання аграрної продукції;
- обсяг операцій, зазначений у поданій для реєстрації податковій накладній, не перевищує 5 тис. грн;
- загальна сума для коригування зазначена у РК не перевищує 5 тис. грн.

Також успішній реєстрації податкових накладних передують прийняття податковими органами [таблиці](#) даних платника ПДВ. Таблиця даних платника ПДВ - це зведена інформація, яка подається контролюючому податковому органу. В такій таблиці зазначені види діяльності, які здійснює платник ПДВ, а також коди товарів чи послуг, що продає чи купляє платник податку, або ввозить на митну територію України.

Та не всі ПН/РК реєструються успішно. Оскільки не завжди поведінка платників податків є сумлінною, податкова намагається запобігти зловживанням. В деяких випадках, визначених [постановою](#) Уряду від 11 грудня 2019 року № 1165, зі змінами, єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН) розпізнає ПН/РК як ризикові, і податківці їх блокують, тобто зупиняють реєстрацію. А отже і бажаного податкового кредиту покупець не отримує<sup>9</sup>.

Для ефективної реєстрації ПН/РК, а також недопущення реєстрації ризикових податкових накладних та розрахунків коригування створено систему автоматизованого моніторингу

<sup>8</sup> Постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2019 №1165 “Про затвердження порядку з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних” <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>

<sup>9</sup> У додатку 1 запропоновано порівняльний аналіз головних змін, запроваджених із набуттям чинності Постанови від 11.12.2019 № 1165, порівняно з попереднім порядком, що діяв відповідно до Постанови від 21.02.2018 № 117

відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику ([СМКОР](#)) - система, яка працює в автоматизованому порядку та зупиняє реєстрацію ПН/РК, які відповідають критеріям ризиковості операцій або критеріям ризиковості платника ПДВ. Ця система - це потужне джерело інформації про платників податку на додану вартість про здійснювані ними операції. Така база даних використовується для відслідковування та попередження зловживань в сфері адміністрування ПДВ.

[Постановою](#) станом на червень 2023 року визначено 8 критеріїв ризиковості платника податків та 6 критеріїв ризиковості операцій. Наявність хоча б одного із критеріїв призводить до блокування ПН/РК (*Додаток Д.2*).

До критеріїв ризиковості платника, наприклад, віднесено:

- платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) на підставі недійсних та підроблених документів;
- платник податку - юридична особа немає відкритих рахунків у банківських установах, крім рахунків в органах Державної казначейської служби України (ДКСУ) (крім бюджетних установ);
- платником податку не подає контролюючому органу податкової звітності з податку на додану вартість чи податку на прибуток підприємств;
- у контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації ПН/РК.

Тоді як до критеріїв ризиковості операцій, між іншого, віднесено:

- відсутність (анулювання, зупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, що дають право платнику податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами;
- відсутність відомостей в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав ПН/РК, у яких зазначено пальне;
- складання РК постачальником, якщо передбачається зміна номенклатури товару, за умови відсутності такого товару, зазначеного в РК, у таблиці даних платника податку.

Якщо все таки подані податкові накладні чи розрахунки коригування були заблоковані (*Додаток Д.3*), у платника виникає [право](#) пояснити та надіслати додаткові документи, що підтверджують неправомірність блокування таких ПН/РК. Протягом 5-ти днів, податкові органи повинні розглянути такі документи і ухвалити рішення або про реєстрацію ПН/РК, або відмову у реєстрації, або направити платнику повідомлення з пропозицією надіслати додаткові уточнюючі документи. Після реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування, за підсумками звітного податкового періоду платник формує ПДВ результат. Він може бути як додатний - який підлягає сплаті до бюджету, а може бути і від'ємним.

Від'ємне значення ПДВ - це потенційна сума податку, що може бути включена у податковий кредит платника ПДВ у наступному звітному періоді, або ж бути відшкодована з бюджету. Від'ємне значення податку виникає у випадку експортних операцій.

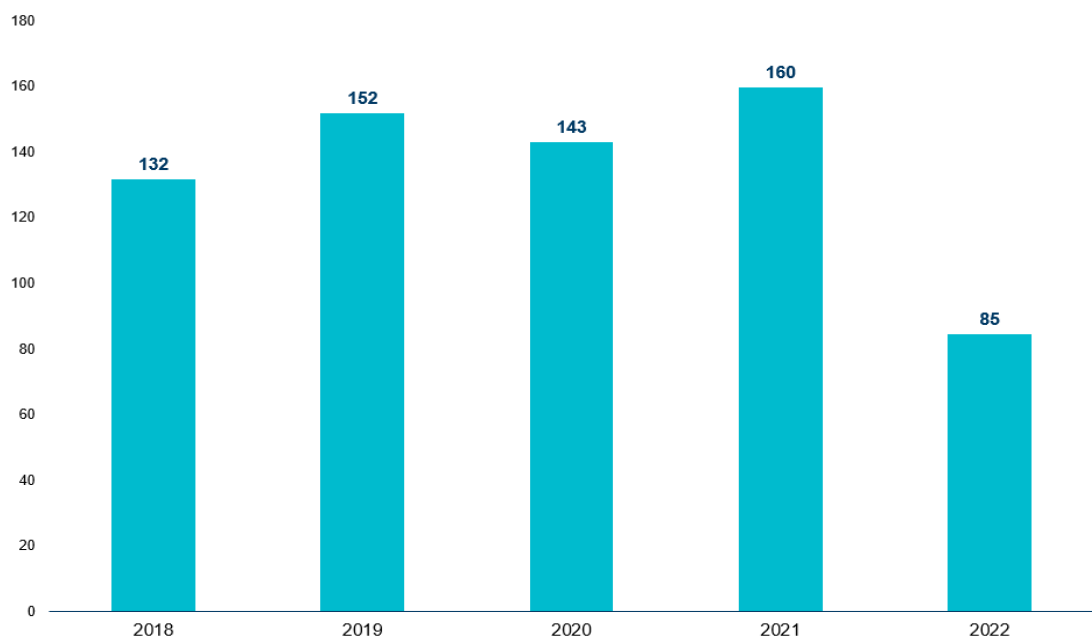
## ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ

Платники ПДВ, у яких виникає від'ємне значення податкового зобов'язання з цього податку, потенційно отримують право на його відшкодування. Від'ємне ПДВ виникає за умови перевищення сплаченого постачальникам ПДВ над сумою отриманого податку від покупців. Виникає від'ємна різниця податку на додану вартість у експортера або у суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з міжнародних перевезень пасажирів чи вантажів - саме ці операції оподатковуються за нульовою ставкою. Механізм "нульового" оподаткування ПДВ запроваджений з метою уникнення подвійного оподаткування. Це дає можливість експортеру компенсувати сплачений податок на додану вартість у країні призначення (країна куди цей товар експортується).

### Обсяги бюджетного відшкодування ПДВ у 2018-2022 роках

Суми відшкодованого ПДВ становили **50,6%** від суми сплаченого валового внутрішнього ПДВ у 2021 році та **28,3%** у 2022 році. Через повномасштабну війну росії проти України, яка призвела до негативних економічних наслідків, - зниження ділової активності бізнесу, його закриття, порушення логістики - суми відшкодованого податку на додану вартість у 2022 році були значно меншими, ніж у 2021 році. Проте сама частка відшкодованого ПДВ в річному розрізі була **28,3%** від сплаченого внутрішнього ПДВ. Але в деяких місяцях 2022 року (березень-травень) частка відшкодованого ПДВ становила або 0% або була близькою до 0% у зв'язку з загальним браком коштів та пріоритезацією витрат.

Рисунок 3. Бюджетне відшкодування ПДВ за 2018-2022 роки, млрд грн



Джерело: Open Budget

Щоб отримати відшкодування, компаніям передусім потрібно подати у ДПС податкову декларацію з ПДВ і заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається в податковій декларації. Крім того, до декларації має бути прикладений розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій, що підтверджують вивезення товарів чи супутніх послуг за межі митної території України (у випадку експортера).

На наступному етапі відбувається узгодження сум бюджетного відшкодування податковими органами. Таке узгодження відбувається за результатами камеральної перевірки, яка триває до 30 днів після граничного терміну подачі декларації - для відшкодування, що не перевищує 100 тис. грн.

Якщо заявлена до відшкодування сума більша за [100 тис. грн](#), то, додатково до камеральної, обов'язково проводиться документальна перевірка, яка триває не довше 30 днів, наступних після 30 днів, відведених для камеральної перевірки. Після успішно пройдених процедур, щодо узгодження заявлених до відшкодування сум ПДВ, підприємство може очікувати на відшкодування цього податку.

Варто зазначити, що з [2017 року](#) в Україні функціонує автоматична система відшкодування ПДВ. Завданням такої системи було унеможливлення сумнівних способів відшкодування податку на додану вартість і забезпечення мінімізації втручання людини у ці процеси. За роки існування, ця система себе повністю виправдала.

### **Найбільші одержувачі бюджетного відшкодування ПДВ**

*Відповідно до даних ДКСУ, у 2019-2020 роках найбільшими одержувачами відшкодування ПДВ в Україні були компанії металургійного та аграрного секторів економіки України.*

#### **ТОП 10 компаній одержувачів відшкодування у 2019-2020 роках\***

1. ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" - 15,7 млрд грн (оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин)
2. ПАТ "АРСЕЛОРМІТТАЛ КРИВИЙ РІГ" - 14,2 млрд грн (виробництво чавуну, сталі та феросплавів)
3. ПРАТ "ММК ІМ. ІЛЛІЧА" - 13,2 млрд грн (виробництво чавуну, сталі та феросплавів)
4. ПАТ "ЗАПОРІЖСТАЛЬ" - 11,7 млрд грн (виробництво чавуну, сталі та феросплавів)
5. ПРАТ "МК "АЗОВСТАЛЬ" - 10,9 млрд грн (виробництво чавуну, сталі та феросплавів)
6. ТОВ СП "НІБУЛОН" - 8,8 млрд грн (оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин)
7. ДП "САНТРЕЙД" - 7,7 млрд грн (виробництво харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів)
8. ТОВ "АДМ ЮКРЕЙН" - 6,7 млрд грн (неспеціалізована оптова торгівля)
9. ТОВ "АТ КАРГІЛЛ" - 6,4 млрд грн (оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин)
10. ПРАТ "ПОЛТАВСЬКИЙ ГЗК" - 6,3 млрд грн (добування залізних руд)

*\*Відповідні розрахунки були розроблені на основі електронного реєстру отримувачів відшкодування ПДВ, наданого ДКСУ за період 2019-2020 років. Дані за період 2021-2023 років є закритими з міркувань безпеки.*

Якщо податкова відмовляє у відшкодуванні заявленої суми і платник ПДВ не згодний з таким рішенням, він має право подати свої заперечення та/або додаткові документи протягом 5 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акту (довідки) про відмову у відшкодуванні. Додаткові документи платника розглядаються податківцями протягом 7 робочих днів після їх отримання, після чого платнику податків надсилається відповідь. Якщо відповідь платника теж не задовольнила, він має право оскаржити рішення податкової в судовому чи адміністративному порядку.

Отже, якщо відшкодування все ж відбудеться в разі прийняття судом рішення на користь платника, момент узгодження і виплати може бути відтягнуто на невизначений термін. Доки триватиме процес розгляду позову платника, сума вважатиметься неузгодженою, а отже, на виплату в цей період платник не може сподіватися.

Загалом, процедура відшкодування ПДВ є комплексною і включає у себе ряд взаємопов'язаних

процесів. Платник податку має пройти шлях від реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до підтвердження податковими органами права платника на повернення податку на додану вартість з бюджету.

Повернуті у вигляді бюджетного відшкодування суми ПДВ - є важливим джерелом обігових коштів для бізнесу. Тому будь які затримки чи зловживання процедурою узгодження (реєстрація ПН/РК) та відшкодування податку з боку держави можуть підвищити ризик неплатоспроможності платників податків. Тоді як з позиції держави, кожна гривня відшкодованого ПДВ - це зниження можливостей для фінансування бюджетних видатків.

Тому, досі, проблеми ефективного адміністрування ПДВ, зокрема реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування і його бюджетного відшкодування залишаються одними із найгостріших в професійному колі фахівців-фінансистів (*Додаток Д.4*). Держава і бізнес досі не можуть знайти консенсусу щодо ефективного і неупередженого механізму відшкодування податку на додану вартість. З одного боку - держава прагне наповнити бюджет, а з іншого бізнес - отримати найбільше доходу/прибутку від своєї діяльності. Через що дотепер тривають дискусії між сторонами щодо побудови прийнятної для усіх сторін механізму адміністрування податку на додану вартість та його відшкодування.

## ВИСНОВКИ

Цей експлейнер описує, як працює механізм адміністрування податку на додану вартість в Україні - основного бюджетоутворюючого податку нашої фіскальної системи, який, також, є невід'ємною частиною податкових систем більшості країн світу і обов'язковим платежем у Європейському Союзі.

Надходження від ПДВ складають лівову частку податкових надходжень до державного бюджету України. Зараз, коли триває війна росії проти нашої держави, це особливо важливо в контексті національної безпеки та оборони України, адже міжнародна фінансова допомога, яка надається міжнародними партнерами, може використовуватися лише на невійськові потреби.

ПДВ охоплює майже всі сфери бізнесу, ним оподатковуються більшість операцій з купівлі чи продажу товарів, а також їх імпорт. Податок на додану вартість - це податок на споживання, який безпосередньо впливає на ціну товарів чи послуг, що постачаються для вітчизняного споживача.

Через непересічну важливість ПДВ як для бюджету, так і бізнесу, при одночасному існуванні певних тонких місць в його адмініструванні, механізм справляння податку постійно коригується на законодавчому рівні. Наприклад блокування податкових накладних та розрахунків коригування часто створює труднощі для бізнесу. Зокрема в частині своєчасного підтвердження податкового кредиту, кінцевого декларування ПДВ і повернення коштів у вигляді бюджетного відшкодування. Всі ці проблеми зменшують можливості бізнесу, обмежують їх у фінансових розрахунках. Тому ця проблема потребує ще більшої уваги і вирішення з боку держави.

Не менш важливою проблемою адміністрування ПДВ залишається його відшкодування. З одного боку, держава створює певні адміністративні правила для такого процесу, що пов'язано з небажанням повертати необхідний для фінансування видатків бюджетний ресурс чи відсутністю достатнього ресурсу для відшкодування. З іншого - кожна не повернута вчасно гривня бюджетного відшкодування - це звуження можливостей для бізнесу, зниження їхньої фінансової та інвестиційної спроможності. Тому дуже важливо досягти консенсусу і взаєморозуміння між державою та платниками щодо ефективного відшкодування податку на додану вартість з бюджету.



## ДОДАТКИ

### Додаток Д.1

#### Аналіз заблокованих податкових накладних і розрахунків коригування, а також про зміни в процедурі їх реєстрації у 2022 році

Згідно з даних, отриманих на запит до ДПС, у 2021 році було подано 301,2 млн податкових накладних, з яких 300,8 млн було зареєстровано. По причині критеріїв ризиковості платника ПДВ було заблоковано 329 тис накладних (0,11% від загальної кількості ПН), а по причині критеріїв ризиковості операцій 1 320 тис накладних (0,43% від загальної кількості ПН). За аналогічний період 2022 року було подано 206,3 млн накладних, з яких було зареєстровано 205,5 млн. Зупинених по причині критеріїв ризиковості платника було 338 тис. податкових накладних (0,16% від загальної кількості ПН) та ще 1 911 тис. (0,93% від загальної кількості ПН) було заблоковано по причині критеріїв ризиковості операцій. Також варто зазначити, що статистика за 2022 рік не включає в себе цифри за березень-квітень, оскільки з 24 лютого до кінця травня 2022 року єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН) не працював, податкові накладні та рахунки коригування не реєструвалися, відшкодування ПДВ платникам не здійснювалося.

Але вже у травні процес був розблокований. Підставою для перезапуску механізму адміністрування ПДВ стало прийняття [Закону України №2260 від 12.05.2022](#) (далі - Закон), який, фактично, став початком для нового, "воєнного", процесу адміністрування (реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування) та відшкодування ПДВ. У Законі визначений порядок відшкодування податку за періоди, коли це стало неможливим через війну. Зокрема, він стосується реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування та подачі податкової звітності платниками ПДВ.

Окрім цього, у 2022 році двічі (28.02.2022, які вже 17.05.2022 були скасовані, та 14.10.2022) та у 2023 році раз (11.01.2023) вносилися зміни до порядку зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування. Вони здебільшого торкнулися порядку безумовної реєстрації ПН/РК, врахування таблиці платника податку, а також критеріїв ризиковості здійснення операцій (*Табл. Д1*). Найрезонансними із них були зміни жовтня 2022 року, які нібито повинні були унеможливити маніпуляції з ризиковими товарами (часто у податкових накладних зазначалися ті товари, яких у продавця не було). Проте такі зміни мали негативний ефект для платників - більше 1 мільйона заблокованих податкових накладних, що становило 1,6% від усіх поданих, до того часу – 0,8%. Серед скарг підприємців, які надходили на податкову до бізнес-омбудсмена, після змін у жовтні 2022 року саме блокування ПН/РК з ПДВ і питання що з цим процесом пов'язані займають перше місце. Ситуацію частково було виправлено у січні 2023 року, коли критерії віднесення платників та операцій до ризикових стали менш жорсткими, і рівень заблокованих ПН/РП зменшився до 0,9%.

Цікавим є розріз заблокованих ПН/РК за окремими критеріями зупинки реєстрації ПН/РК в ЄРПН. В 2019-2020 роках, відповідно до наданих ДПС даних, 37% від усіх заблокованих ПН/РК припадало на критерій № 8 у списку критеріїв ризиковості платника податку, який звучить так: "У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризикованість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації ПН/РК". Ми неодноразово робили аналогічний до 2020 року запит на публічну інформацію до ДПСУ, щоб отримати дані про розріз заблокованих ПН/РК за критеріями у 2021 - 2022 рр., але отримали лише загальні обсяги реєстрації та блокування ПН/РК в розрізі груп критеріїв ризиковості (платника та операції) без зазначення самих критеріїв. ДПС зазначила, що не володіє інформацією про блокування ПН/РК в розрізі критеріїв ризиковості платника та критеріїв ризиковості операції, аргументуючи це тим, що платники податку та операції можуть відповідати одночасно декільком критеріям.

**Аналіз нововведень порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затвердженого постановою КМУ від 11 грудня 2019 року № 1165, що набрав чинності 1 лютого 2020 року, порівняно з попереднім порядком, затвердженим постановою КМУ від 21 лютого 2018 року №117**

Зміна	Вплив зміни
1. Критерії, які є підставою для блокування реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затверджені постановою КМУ, а не листами податкової, як було раніше.	Посилює позицію податкової на можливих судових розглядах щодо наявності підстав для блокування реєстрації ПН/РК.
<b>Зміни в умовах безумовної реєстрації ПН/РК</b>	
2. Усі РК, складені на неплатника ПДВ, як і від'ємні РК, підпадають під моніторинг автоматично, тобто не перевіряються на відповідність умовам безумовної реєстрації. Раніше до таких належали лише від'ємні РК, тобто ті, що виписані для зменшення суми компенсації вартості товарів (послуг) їх постачальникові.	Збільшує кількість РК, що підпадають під моніторинг; сповільнює процес реєстрації РК, якщо вони складені на неплатника податку.
3. Оновлена умова безумовної реєстрації: загальна сума ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), сплачена за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, у якому виписані ПН/РК, становить більше 1 млн грн. Раніше йшлося про 400 тис. грн.	Значно підвищує поріг безумовності реєстрації ПН/РК. Як наслідок, більше ПН/РК будуть підпадати під моніторинг, що сповільнить процес реєстрації та підвищує ризик блокування ПН/РК.
4. Нова умова безумовної реєстрації: У ПН/РК відображена операція з товаром, що має код згідно з УКТЗЕД, та/або послугою з кодом згідно з ДКПП, зазначеними в Таблиці даних платника податків, яка була врахована податковим органом. <b>Це нова умова</b> , що підтверджує, що врахована Таблиця є підставою для безумовної реєстрації ПН/РК.	Є позитивним для платників податку. Вона означає, що якщо платник подає до ДПС таблицю своїх даних з зазначенням кодів своєї діяльності, то за умови врахування такої таблиці податковою, ПН/РК, в яких відображені операції за одним з цих кодів, будуть автоматично реєструватися.
5. Нова умова безумовної реєстрації від 28.02.2022: додано пункт згідно якому безумовній реєстрації підлягають податкові накладні/рахунки коригування, у яких відображені операції з сільськогосподарськими товарами чи продукцією і складені мікропідприємствами чи малими підприємствами виробниками сільськогосподарської продукції (перелік КВЕД <a href="#">тут</a> ).	Є позитивною зміною. Значно розширить перелік умов для безумовної реєстрації податкових накладних та рахунків коригування.
6. Нова умова безумовної реєстрації від 11.01.2023 року: додано пункт 6 "порядку". Зокрема, якщо у ПН, поданої для реєстрації, зазначена сума постачання товару не перевищує 5 тис грн, то така ПН повинна бути зареєстрована безумовно. Але платник, який подає таку ПН не повинен відповідати критеріям ризиковості.	Позитивно вплине на реєстрацію податкових накладних платником податку.
7. Нова умова від 11.01.2023 року: додано пункт 7 "Порядку". Зокрема, якщо у РК поданої для реєстрації зазначена сума для коригування на збільшення/зменшення вартості компенсації постачальнику не перевищує 5 тис грн, то така ПР повинна бути зареєстрована безумовно. Також платник, який подає таку ПР не повинен відповідати критеріям ризиковості визначених цим Порядком.	Позитивно вплине на реєстрацію рахунків коригування платником податку.
8. Доповнено порядок безумовної реєстрації від 11.01.2023 року таким змістом: <b>якщо обсяг зареєстрованих операцій у поданих ПН/РК, що відповідають критеріям пунктів 6 та 7 "порядку" перевищує 500 тис грн в місяць, то такі документи не підпадають під критерій безумовної реєстрації.</b>	Фактично, для безумовної реєстрації ПН/РК встановлено обмежувач в обсягах реалізації продукції за податковими накладними/рахунками коригування до 5 тис грн. Що може позначитися на можливостях платників.
<b>Зміни в критеріях ризиковості платника ПДВ</b>	
9. Виключено критерій про наявність звинувачувального вироку для посадової особи підприємства за ст. 205 Кримінального кодексу.	Є позитивним для платників податку. Цією статтею було встановлено кримінальну відповідальність за створення (придбання) юридичних осіб для прикриття незаконної діяльності або зайняття забороненими видами діяльності, такими як гральний бізнес. Статтю було виключено з Кримінального кодексу у вересні 2019 року.



10. Також не є підставою для віднесення до складу ризикових платників факт реєстрації платником ПДВ менше 3 місяців.	Є позитивним для платників податку.
11. Водночас залишився розмитим критерій, який базується на наявній у податковому органі інформації про обставини, що свідчать про ризиковість здійснення операції, зазначеної в ПН/РК (критерій 8).	Є небажаним збереженням статусу кво. Саме на підставі цього пункту блокується значна частина ПН та РК.
12. Проте тепер у п. 6 Порядку-1 прописано процедуру виключення платника ПДВ із категорії ризикових. Зокрема прописано, що якщо протягом 7 робочих днів після отримання документів податкова не прийме відповідне рішення, платник ПДВ повинен автоматично виключатися зі складу ризикових.	Є позитивним для платників податку. Зазначена процедура стала більш чітко визначеною і передбачуваною.
<b>Зміни в критеріях ризиковості здійснення операцій</b>	
13. Зміна до першого критерію: частка «ризикових» груп товарів із Переліку, який затверджується податковою та оприлюднюється на її офіційному сайті, знижена до 50% (було 75 %).	Посилює контроль. Посилання на перелік можна знайти <a href="#">тут</a> .
14. Новий критерій стосується РК. Так, до ризикових операцій належить складання від'ємного РК до ПН, оформленого на неплатника ПДВ, і його подання на реєстрацію до ЄРПН у строк, що перевищує 14 календарних днів із дня складання ПН, зареєстрованої в ЄРПН без порушення граничних строків реєстрації.	Посилює контроль. Від'ємні РК на неплатника ПДВ тепер не тільки підлягають обов'язковому моніторингу, але й можуть служити підставою для блокування РК як ризикова операція.
15. Зміна від 14.10.2022 до першого критерію: виключено норму «порядку» щодо залишків «ризикових» груп товарів із Переліку, який затверджується ДПС та оприлюднюється на її офіційному сайті (перед тим було до 50%).	Значно посилено контроль.
16. Зміна від 11.01.2023 до першого критерію: змінено його редакцію і прибрано норму, яка стосується віднесення операції до ризикових у випадку зазначення у ПН товарів відсутніх у таблиці даних платника ПДВ, як товарів, що на постійній основі постачаються.	Дозволить знизити рівень блокування податкових накладних/рахунків коригування.
17. Зміна від 11.01.2023 до п'ятого критерію: зокрема передбачено зміну до підходу визначення залишку товару у постачальника, тепер він буде визначатися як різниця придбаної продукції за мінусом її постачання, зменшеного у 1.5 рази (до цього відсутня норма 1,5 рази).	Дозволить знизити рівень блокування податкових накладних/рахунків коригування. Адже тепер суми компенсації вартості товарів зазначені у РК на зменшення податкового зобов'язання можуть бути більшими.
18. Зміна від 11.01.2023 до шостого критерію: операція визнається ризиковою, якщо РК поданий для реєстрації на зменшення податкових зобов'язань до ПН, складеної та зареєстрованої постачальником на неплатника податку, у термін, що перевищує 30 календарних днів (в старій редакції 14 днів) з дня складання ПН. Також доповнено пункт нормою, яка передбачає, що норма у 30 днів не стосується постачання електроенергії, теплової енергії та природного газу.	Це дозволить спростити процедуру реєстрації РК.
<b>Зміни до переліку показників позитивної податкової історії платника податку (відповідність хоча б одному такому показнику рятує від включення операцій до ризикових, якщо платник ПДВ не є ризиковим)</b>	
19. Обсяг постачань, зазначений у ПН/РК у поточному місяці, як і раніше, становить максимум 500 тис. грн, але обсяг постачань одному покупцеві знижено із 150 до 50 тис. грн.	Посилює контроль. Понижено поріг постачань одному покупцеві, який вважається максимальним, за якого податкова історія платника податку вважається позитивною.
20. Постачання на постійній основі протягом будь-яких чотирьох місяців з останніх шести товарів з одним і тим самим кодом УКТЗЕД або послуг з одним і тим самим кодом ДКПП. Раніше йшлося про 20 % постачань товарів або послуг з одним кодом.	Імовірно, є певним послабленням. Відтепер чітко не вказано, скільки саме товарів з одним кодом достатньо постачати, щоб врятуватися від включення операцій до ризикових. Але ефект такої зміни однозначно передбачити складно, оскільки незрозуміло, що саме податкова може вважати постачанням на «постійній основі».
21. Залишкова вартість основних засобів тепер повинна перевищувати 5 млн грн (було 1 млн грн).	Посилює контроль. Відтепер очікується, що підприємство повинно мати у 5 разів більше основних

	засобів на балансі, щоб воно вважалося з позитивною податковою історією.
22. Сума сплаченого за одного працівника ЄСВ повинна перевищувати ЄСВ із мінімальної зарплати більш ніж у 2 рази (було 1,5 рази) і при цьому найманих працівників у платника ПДВ має бути не менше 5 осіб.	Підвищує поріг критерію, отже менше платників податку будуть його задовольняти. При очікуваному підвищенні заробітної плати це підвищення порогу буде особливо відчутним.
23. Загальна сума ЄСВ і податків, сплачена минулого року, повинна перевищувати 10 млн грн (було 5 млн грн).	Удвічі підвищує значення суми доходів до бюджету від платника податку, щоб він міг на це спиратися, щоб убезпечитися від включення його операцій до ризикових.
24. <b>Скасовано критерій:</b> обсяг постачання, зазначений платником податку в ПН/РК, які не підлягають наданню отримувачу (покупцю), зареєстрованих у Реєстрі за останні 6 місяців, становить більше 50 відсотків загального обсягу постачання товарів/послуг, зазначеного платником податку в ПН/РК, зареєстрованих у Реєстрі.	Означає, що тепер те, що підприємство реалізує товари/послуги переважно покупцям, які не претендують на нарахування податкового кредиту, більше не є ознакою позитивної податкової історії.
25. Змінами від 11.01.2023 року було вдвічі збільшено суми щодо обсягів постачання товарів, які дають підстави формувати позитивну податкову історію: загальний обсяг постачання зазначений у ПН/РК - змінено із 500 тис грн до 1 млн грн, обсяг постачання з одним отримувачем протягом місяця – з 50 тис. грн до 100 тис. грн.	Позитивно вплине на платника податків, адже вдвічі збільшує можливості у обсягах постачання товарів.
<b>Врахування таблиці даних платника податку</b>	
26. Змінами від 14.10.2022 щодо порядку врахування таблиці даних платника податків: збільшено повноваження комісії контролюючих органів. Зокрема було розширено підстави неврахування такої таблиці: якщо стосовно платника прийнято рішення про віднесення його до ризикових. А також, таблиця може бути не врахована у разі помилок при зазначенні видів економічної діяльності відповідно до КВЕД чи помилки у кодах УКТЗЕД.	тобто відтепер таблиця даних платника податків не буде врахована, якщо такий платник зробить навіть технічну помилку і помилиться у переліку КВЕД чи кодів УКТЗЕД. Це погіршило умови діяльності суб'єктів господарювання та реєстрації ПН/РК.

Джерело: авторське представлення

Додаток Д.3

**Підстави зупинки реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування**

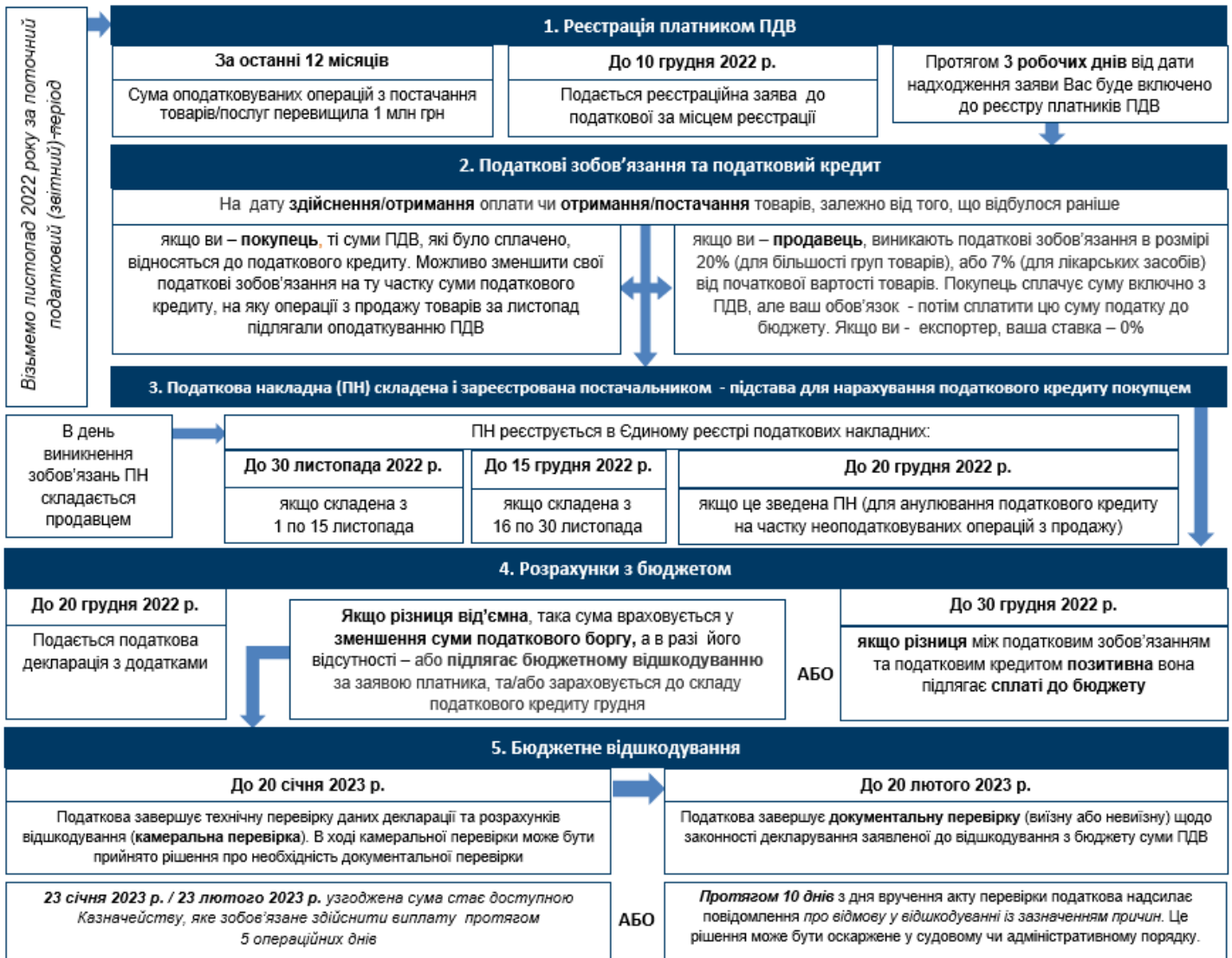
На основі даних Державної податкової служби щодо реєстрації ПН/РК у Реєстрі за 2019-2020 станом на 01.10.2020 роки на реєстрацію було **подано 478 214 593 ПН/РК, з яких 99,74% було зареєстровано**. Решту 1 241 753 ПН/РК було заблоковано за критеріями ризиковості платника ПДВ або здійснення операцій. Із 14 можливих критеріїв (8 – критерії ризиковості платника і 6 – критерії ризиковості операції), 95% блокувань здійснюється на підставі всього 4 критеріїв.

**Таблиця Д.1. Заблоковані реєстрації ПН/РК з ПДВ за 2019-2020 роки в розрізі критеріїв станом на 01.10.2020**

Підстава зупинки реєстрації ПН/РК в ЄРПН	Кількість
<b>Критерії ризиковості платника ПДВ</b>	
п.1 Платника зареєстровано на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів	132
п.2 Платника зареєстровано фізичними особами з подальшою передачею у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам.	90
п.3 Платника зареєстровано фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарської діяльності або здійснювати повноваження.	534
п.4 Платника зареєстровано та ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і керівників.	984
п.5 Платник-юридична особа не має відкритих рахунків у банківських установах, крім рахунків в органах Казначейства.	12 411
п.6 Не подано контролюючому органу податкової звітності з ПДВ за два останніх звітних періоди.	4 071
п.7 Платником податку на прибуток підприємств не подано контролюючому органу фінансової звітності за останній звітний період.	8 934
п.8 У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації ПН/РК.	393 611
<b>Критерії ризиковості здійснення операцій</b>	
п.1 Відсутність товару (послуги), зазначеного в поданій ПН, у таблиці даних платника ПДВ як товару, що на постійній основі постачається, та обсяг постачання товару перевищує різницю між обсягом придбання на митній території України такого товару (крім звільнених від оподаткування товарів) та/або ввезення на митну територію України такого товару, збільшеного у 1,5 рази, та обсягом постачання відповідного товару, зазначеного в ПН/РК, зареєстрованих з 1 січня 2017 р. у Реєстрі, і переважання в такому залишку (більше 50 відсотків) «ризикових» груп товарів.	353 351
п.2 Відсутність ліцензій, які засвідчують право платника на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю піддакцизними товарами.	3 377
п.3 Відсутність відомостей в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав ПН/РК, у яких зазначено пальне.	5 134
п.4 Складення РК постачальником, якщо передбачається зміна номенклатури товару, за умови відсутності такого товару, зазначеного в РК, у таблиці даних платника податку.	22 221
п.5 Перевищення суми компенсації вартості товару, зазначеного в РК на зменшення суми податкових зобов'язань, поданому отримувачем для реєстрації, величини залишку, що визначається як різниця обсягів придбання з 2017 р. постачальником та постачання з 2017 р. отримувачем такого товару.	207 186
п.6 Складення РК на зменшення податкових зобов'язань до ПН, складеної та зареєстрованої постачальником на неплатника податку, та подання для реєстрації у строк, що перевищує 14 календарних днів з дня складення ПН.	47 516
<b>Заблоковано</b>	<b>1 059 552</b>
<b>Подано на реєстрацію</b>	<b>478 214 593</b>
<b>Зареєстровано</b>	<b>476 972 840</b>
<b>Не зареєстровано</b>	<b>1 241 753</b>
<b>Не зареєстровано, але не заблоковано</b>	<b>182 201</b>

Джерело: Державна податкова служба України

Покрокова схема процесу сплати та бюджетного відшкодування ПДВ<sup>1011</sup>



Джерело: авторське представлення

<sup>10</sup> фактичні терміни відшкодування ПДВ можуть різнитися від законодавчо визначених. Для цього є ряд об'єктивних та суб'єктивних причин - відсутність коштів на казначейському рахунку, затягування термінів судового розгляду податкових спорів, інші технічні проблеми. Ми не мали змоги проаналізувати фактичні терміни відшкодування сум податку на додану вартість у 2021-2022 роках, через відсутність статистичної інформації.

<sup>11</sup> Схема складена на основі Податкового кодексу України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4640>