

*Садовенко М.М.,**к.е.н., доцент кафедри фінансів, податків і страхової справи,  
Криворізький національний університет  
«Криворізький економічний інститут»*

## АНАЛІЗ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПДВ В КОНТЕКСТІ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

**Анотація.** Податок на додану вартість є провідною ланкою бюджетної системи України. Щоб переконатися в цьому, на основі статистичних даних за 2010–2013 рр. було розглянуто структуру непрямих податкових доходів, які отримав державний бюджет. Визначено певні норми Податкового кодексу України, що негативно впливають на надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів. Проведено аналіз динаміки ПДВ за підсегментами обліку на рівні держави. Здійснено аналіз динаміки обсягів відшкодованого та невідшкодованого ПДВ в Україні, що дозволило виявити основні причини зростання заборгованості з відшкодування ПДВ. Виокремлення проблем функціонування ПДВ в Україні сприяло розробці шляхів реформування сучасної системи справляння податку на додану вартість.

**Ключові слова:** податкова система, державний бюджет, непрямі податки, ПДВ, Податковий кодекс України.

**Постановка проблеми.** Необхідність трансформації підходів до розбудови податкової системи актуалізується в умовах уповільнення темпів соціально-економічного розвитку України. Падіння обсягів реального ВВП негативно позначається на наповненні бюджету. Серед об'єктивних чинників такого зниження слід відмітити: скорочення обсягів промислового виробництва та інвестиційної активності через зруйновану або окуповану внаслідок військової агресії Російської Федерації на сході країни матеріально-технічну базу та інфраструктуру; низький рівень продуктивності праці внаслідок зносу основних засобів. Головним негативним чинником залишається збереження можливостей ухилення від сплати податків внаслідок корупції у фіскальних органах, тінізації підприємницької діяльності та трудових відносин.

На сучасному етапі засвоєння правил розвитку країн з ринковою економікою актуальним залишається питання щодо прагнення України вдосконалити свою податкову систему та підвищити її ефективність як у фіскальному так і в економічному та соціальному змісті. Для виконання своїх функцій податкова система повинна налагоджувати роботу кожного податку, особливо це стосується бюджетотворюючого податку на додану вартість. Реформування ПДВ може призвести до урівноваження соціального і економічного ефекту справляння податку, знешкодження його регресивного впливу на малозабезпечені верстви населення та збільшення доходів держбюджету України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У фінансовій науці теоретичні і прикладні аспекти оподаткування доданої вартості досліджуються достатньо інтенсивно. При написанні статті досліджено роботи В.А. Валігури, О.О. Молдована, Т.М. Паянок.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** На практиці з оподаткуванням доданої вартості в Укра-

їні склалася вкрай напружена ситуація. Ефективна ставка ПДВ набагато менше номінальної, що обумовлено недосконалістю діючого механізму розрахунку податкових зобов'язань, наявністю численних і не завжди обгрунтованих пільг, складними проблемами зі своєчасним відшкодуванням ПДВ, особливо для експортерів продукції, наявністю можливостей використання ПДВ для приховування реальних доходів тощо. Отже, принципове значення має наукове обгрунтування напрямів реформування ПДВ відповідно до нових пріоритетів податкової політики української держави.

**Мета статті** полягає у реальному відображенні фіскального ефекту ПДВ в Україні, наданні пропозицій щодо усунення негативних факторів функціонування ПДВ та визначенні перспектив його справляння.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який нараховується у вигляді надбавки до ціни товарів, робіт і послуг та сплачується покупцем, але до бюджету його перераховує продавець [1].

До основних переваг ПДВ відносять:

- відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту;
- рівність умов щодо сплати податків між виробниками та покупцями;
- систематичні надходження коштів до бюджету;
- регулює розмір заробітної плати і ціни;
- стримує кризу перевиробництва і прискорює витіснення з ринку слабких підприємств;
- включає механізм взаємної перевірки платниками сум податкових зобов'язань [2];
- дає можливість стримувати невиправданий ріст цін.

Недоліки ПДВ: складний механізм нарахування, сплати та відшкодування ПДВ; стримує розвиток виробництва; стримує інфляцію при застосуванні високих ставок; негативно впливає на високотехнічні і наукові виробництва; можливість ухилення в умовах недостатнього податкового обліку; регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення; потребує спеціальної підготовки персоналу податкової служби [2].

Податок на додану вартість є провідною ланкою бюджетної системи України. Щоб переконатися в цьому, на основі статистичних даних за 2010–2013 рр. розглянемо структуру непрямих податкових доходів, які отримав державний бюджет за вищевказаний період (табл. 1).

Виходячи зі стану розвитку національної економіки та зменшення реальних доходів населення у 2013 р. відбулося зменшення виробництва товарів як інвестиційного, так і споживчого напрямів. Зазначене, відповідно, мало вплив на розвиток внутрішнього ринку, і, як результат, відбулося зниження споживчого попиту та надходжень ПДВ з вироблених в Україні

товарів (робіт, послуг). Майже третина сум ПДВ забезпечувалась діяльністю з постачання м'ясо-молочної продукції переробними підприємствами, а в 2013 р. цей показник поступово знижувався.

За 2013 р. до загального фонду держбюджету надійшло 135,7 млрд. грн. податку на додану вартість (70,8% від всіх надходжень), що на 28,4 млрд. грн. менше ніж попереднього періоду. Однією з причин скорочення надходжень ПДВ є зменшення обсягів імпорту товарів.

Певні норми Податкового кодексу України впливають негативно на надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів, зокрема:

- запровадження звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції [7];

- продовження дії норм щодо звільнення від оподаткування деяких операцій, зокрема, операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти [7].

Згідно з бюджетною класифікацією доходів, ПДВ розподіляється в Україні на три підсегменти обліку, зокрема: з вироблених в Україні товарів; бюджетне відшкодування ПДВ (відшкодування експортного ПДВ); із ввезених на територію України товарів (імпортний ПДВ). Динаміка ПДВ за підсегментами обліку на рівні держави, зображена на рис. 1.

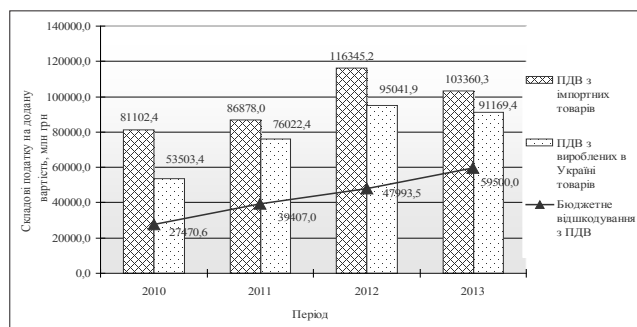


Рис. 1. Аналіз динаміки ПДВ в Україні за підсегментами обліку станом на 2010–2013 рр., млн. грн.

Загалом у надходженнях ПДВ до держбюджету переважає сума податку на додану вартість з імпортованих товарів. Низька фіскальна віддача від внутрішнього ПДВ обумовлена високою експортною орієнтованістю вітчизняної економіки.

Одним із факторів зменшення надходження ПДВ з ввезених на митну територію України товарів за 2013 р. є звільнення від оподаткування ПДВ операцій з імпорту природного газу відповідно до положень Податкового кодексу України.

Кожного року відбувається зростання відшкодування ПДВ. За 2013 р. бюджетне відшкодування ПДВ здійснено в обсязі 59,5 млрд. грн., що на 24% більше, ніж відшкодування заявлених у попередній період сум. Загальний обсяг заборгованості підприємствам України, сформований у попередні роки, скоротився на 3,2 млрд. грн.

Порівнюючи з 2012 р., відбулось відшкодування обґрунтованих заявок, щодо яких немає сумнівів. Проте суми заборгованості за ПДВ все ж існують, адже є заявки, що оскаржуються судах та фігурують у кримінальних розслідуваннях. На рівні держави кожного періоду на підставі заявок підприємств розраховується обсяг казначейських векселів, що можуть бути випущені Держказначейством в рахунок погашення заборгованості.

У 2013 р. Міністерство фінансів поглибило роботу з детінізації економіки. Отримавши результати надходження ПДВ і

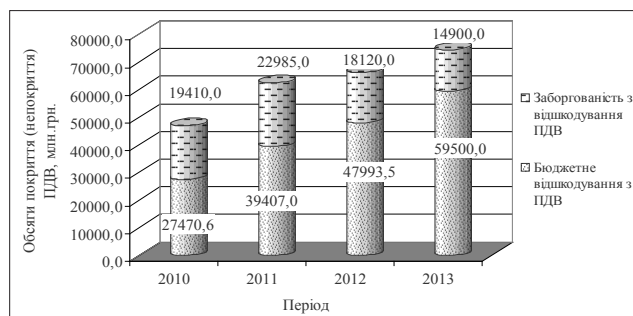


Рис. 2. Динаміка обсягів відшкодованого та невідшкодованого ПДВ в Україні за 2010–2013 рр., млн. грн.

Таблиця 1

Аналіз динаміки та структури непрямих податкових надходжень в Україні, в т. ч. ПДВ, за 2010–2013 рр., млн. грн. [3–6]

Непрямі податки, млн. грн.	Період								Відхилення абсолютне, млн. грн.			Відхилення питомої ваги, в. п		
	2010		2011		2012		2013		2011-2010	2012-2011	2013-2012	2011-2010	2012-2011	2013-2012
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %						
Податок на додану вартість	107135,2	73,6	125523,4	71,9	164125,6	75,0	135679,8	70,8	18388,2	38602,2	-28445,8	1,7	3,1	4,2
Акцизний податок з вироблених в Україні товарів	25342,0	17,4	30784,9	17,6	31439,0	14,4	30724,0	16,0	5442,9	654,1	-715,0	0,2	3,3	1,7
Акцизний податок з ввезених в Україну товарів	4374,0	3,0	5863,9	3,4	10284,0	4,7	10028,0	5,2	1489,9	4420,1	-256,0	0,4	1,3	0,5
Акцизний податок разом	29716,0	20,4	36648,8	21,0	41723,0	19,1	40752,0	21,3	6932,8	5074,2	-971,0	0,6	1,9	2,2
Ввізне мито	8290,0	5,7	10243,0	5,9	12700,1	5,8	15075,0	7,9	1953,0	2457,1	2374,9	0,2	0,1	2,1
Вивізне мито	376,9	0,3	2168,7	1,2	392,0	0,2	249,0	0,1	1791,7	-1776,7	-143,0	1,0	1,1	0,0
Мито разом	8666,9	6,0	12411,7	7,1	13092,1	6,0	15324,0	8,0	3744,7	680,4	2231,9	1,2	1,1	2,0
Всього	145518,1	100,0	174583,9	100,0	218940,7	100,0	191755,8	100,0	29065,7	44356,8	-27184,9	-	-	-

вбачаючи погіршення економічної стабільності в країні, почав роботу спеціальний моніторинговий центр, головне завдання якого – дистанційна оцінка ризиків у діяльності підприємств. Центр концентрує свої зусилля виключно на тих підприємствах і тих галузях, де є цілком обґрунтовані ризики ухилення від сплати податків.

При цьому встановлення Податковим кодексом України автоматичного відшкодування та відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету платникам податку позитивно вплинуло на своєчасне відшкодування ПДВ. Тобто динаміка відшкодування та неповернення ПДВ, як видно з рис. 2, є неоднотонною і змінюється під впливом економічних та політичних факторів.

Незадовільне відшкодування податку значно погіршило фінансовий стан суб'єктів господарювання, насамперед експортерів, та створило додаткове навантаження на державний бюджет у наступних роках. Причини зростання заборгованості з відшкодування ПДВ стали: недостатність бюджетних ресурсів; наявність значної кількості заявок на незаконне відшкодування; тривалі терміни перевірок схем по ланцюгу постачання товарів до товаровиробників; скасування податкових векселів.

Функціонування ПДВ в Україні пов'язується з певними проблемами, такими як:

- збільшення боргу скарбниці перед бізнесом (неповернення ПДВ);
- стримування розвитку виробництва;
- стимулювання інфляції за високих ставок;
- негативний вплив на високотехнологічні і наукоємні виробництва;
- ухилення від сплати податку при недосконалому податковому обліку;
- регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення;
- необхідність підготовки громадської думки, пояснювальної роботи з платниками, професійної підготовки персоналу податкових органів.

Наприкінці 2014 р. відбувся черговий етап реформування податкової системи України, що позначився підвищенням податкового навантаження в рамках здійснення заходів фінансової консолідації. Серед головних рис реалізованого етапу реформи слід відзначити наступні:

1. *Розвиток вітчизняної системи оподаткування в європейському тренді* перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва – праці та капіталу – на споживання, передусім за рахунок ПДВ та акцизу. Так, впродовж 2009–2014 рр. базові ставки ПДВ були підвищені у 20 країнах – членах ЄС, а також серед інших країн – членів ОЕСР – в Ізраїлі, Ісландії, Мексиці, Новій Зеландії, Швейцарії ін. В Україні з 01.04.2014 р. натомість запроваджено оподаткування ПДВ операцій з постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення ПДВ за ставкою 7%. Паралельно в ЄС та Україні триває пошук та апробація більш ефективних моделей адміністрування бюджетотворюючого ПДВ.

2. *Спрощення податкової системи України.* За результатами тестового періоду (з 01.02.2015 р. до 01.07.2015 р.) запровадження системи електронного адміністрування ПДВ у формі т. зв. ПДВ-рахунків має бути визначено ефект такого спрощення [8].

Зазначені кроки поряд із наповненням бюджету покликані також сприяти активізації процесів імпортозаміщення шляхом розвитку вітчизняного виробництва.

Згідно Меморандуму України з МВФ, податкова реформа 2015 р. передбачатиме поширення дії загального режиму оподаткування ПДВ.

Одним з пропонуєваних варіантів вирішення проблем функціонування ПДВ є запозичення загальносвітової практики справляння податку на додану вартість за диференційованими ставками, враховуючи, що на разі найбільше податкове навантаження щодо цього податку припадає на громадян та сім'ї з низькими доходами, оскільки питома вага споживання в їхніх доходах – найбільша [9].

Для визначення величини ставок застосуємо підхід еквівалентності між загальним податком на споживання – ПДВ та податком на заробітну плату (податок на доходи фізичних осіб). Еквівалентність цих податків довели Е. Аткинсон та Дж. Стігліц у праці «Лекції з економічної теорії державного сектору». Зокрема, на основі рівності, що випливає з бюджетних обмежень, виведене наступне співвідношення між ставками згаданих податків:

$$(1-t) = 1 / (1 + t^{ndb}), \quad (1)$$

де  $t$  – ставка податку на доходи фізичних осіб;  $t^{ndb}$  – ставка ПДВ [9].

Діючій ставці податку на доходи фізичних осіб (15%), згідно з рівністю 1, відповідає ставка ПДВ 17,6%. Тому вважаємо за доцільне знизити стандартну ставку ПДВ до цього рівня. Проте, згідно з Шостою Директивою Ради 77/388/ЄС [10], можна застосовувати дві знижені ставки, що мають бути не нижчими 5%. Тому, зважаючи на європейську фіскальну практику і згадану норму директиви, пропонується застосовувати ще дві знижені ставки ПДВ одну в межах 10%, а іншу – на гранично допустимому низькому рівні – 5%.

Таким чином, визначилась доцільність застосування чотирьох ставок ПДВ: двох знижених – 5% і 10%, стандартної – 17,6% та підвищеної – 25%. Ставку 5% пропонується застосовувати для оподаткування видавничої продукції, шкільних товарів і фармацевтичних препаратів, ставку 10% – для оподаткування більшості продуктів харчування, а підвищену ставку – 25% для оподаткування соціально небезпечних продуктів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів), ювелірних виробів, дорогих автомобілів тощо [9].

Дана пропозиція несе в собі зміни в структурі бюджетних надходжень на окремі групи товарів. Вплив змін ставок оподаткування споживання на ціноутворення розглядається у межах моделі досконалого ринку (безліч продавців і покупців; однорідність і подільність товарів, що продаються; відсутність бар'єрів для входу або виходу з ринку; висока мобільність чинників виробництва; раціональність учасників).

Оскільки зміна обсягів надходжень при зменшенні чи збільшенні ставок ПДВ залежить від еластичності попиту товару, необхідно розрахувати інтегральний показник варіювання надходжень.

Коли пропозиція відповідних товарів абсолютно еластична, виконується умова  $\tau_1 > \tau_2$ , де  $\tau_1$  – початкова ставка,  $\tau_2$  – знижена ставка.

Знайдемо відносну величину зменшення надходжень ПДВ в умовах досконалого ринку, коли еластичність пропозиції прямує до нескінченності:

$$X = \frac{T_2}{T_1} = \frac{\tau_2}{\tau_1} \left( \frac{1 + \tau_1}{1 + \tau_2} \right)^\varepsilon \cdot 100 \%, \quad (2)$$

де  $\varepsilon$  – еластичність попиту за ціною.

До основних положень формування еластичності відносять: еластичність товару тим вища, чим більше відношення його ціни до бюджету; еластичність вища, коли існує множина можливих заміників [11].

Як відомо, величина приросту надходжень збільшується відповідно до зростання еластичності попиту товару, для якого планується зменшення ставки ПДВ. У зв'язку з цим можна визначити такі показники надходжень від ПДВ відносно рівня до реформи (табл. 2).

Таблиця 2

Частка надходжень від ПДВ при застосуванні диференційованої ставки в умовах досконалого ринку

Еластичність	Ставки			
	25%	17,6%	10%	5%
0,00	125,00	88,00	50,00	25,00
0,25	123,73	88,45	51,10	25,85
0,50	122,47	88,89	52,22	26,73
0,75	121,23	89,34	53,37	27,63
1,00	120,00	89,80	54,55	28,57
1,25	118,78	90,25	55,74	29,54
1,50	117,58	90,71	56,97	30,54
1,75	116,38	91,17	58,22	31,58
2,00	115,20	91,63	59,50	32,65
2,25	114,03	92,09	60,81	33,76
2,50	112,87	92,56	62,15	34,91
2,75	111,73	93,03	63,52	36,09
3,00	110,59	93,50	64,91	37,32

У випадку збільшення ставки з 20 до 25% величина надходжень буде становити  $x_{cep} = 117,66\%$  від дореформеного рівня, тобто збільшиться на 17,66 %; при зменшенні ставки ПДВ з 20 до 17,6% величина надходжень буде становити  $x_{cep} = 90,72\%$ , тобто надходження зменшаться на 9,28%; при зменшенні ставки з 20 до 10% надходження –  $x_{cep} = 57,16\%$ , тобто зменшаться на 42,84%, а при 5 % –  $x_{cep} = 30,78\%$ .

За даними таблиці 2, простежується така закономірність: величина надходжень збільшується (втрати зменшуються) у міру зростання еластичності попиту, при зменшенні ставок на відміну від законодавчо встановленої, а при збільшенні ставок до 25%, надходження зменшуються при зростанні еластичності попиту на товари розкоші та шкідливі товари.

Застосовуючи підхід з впровадження диференційованої ставки ПДВ, ми розглядаємо можливість зменшення ставок ПДВ на окремі види товарів з метою збільшення споживання цих товарів. Цей крок повинен призвести до зростання попиту на ці категорії товару і, відповідно, до зростання податкової бази податку на прибуток підприємств.

**Висновки.** Результати проведеного дослідження дають нам підстави констатувати, що незважаючи на значне зростання обсягів мобілізації податку на додану вартість до бюджету та підвищення питомої ваги цих надходжень у структурі доходів держави, рівень фіскальної ефективності цього податку залишається недостатнім. Причини цього полягають в існуванні невирішених проблем чинного механізму справляння ПДВ, які

зумовлюють посилення його регресивності та призводять до втрати бюджетом значного обсягу доходів.

Відтак, пріоритетними завданнями сучасної фіскальної політики у царині адміністрування податку на додану вартість залишаються: вироблення оптимального механізму повернення податкового кредиту з ПДВ, ліквідація схем незаконного відшкодування; чітке визначення принципів та критеріїв надання пільг, перехід до диференційованих ставок податку на додану вартість з метою посилення його регуляторного значення і підвищення фіскальної ефективності. У рамках вирішення проблеми з відшкодування ПДВ держава має проводити політику симетрично жорстких заходів: з одного боку, суб'єкти господарювання мають забезпечувати виконання встановлених Податковим кодексом жорстких обмежень щодо права на податковий кредит; з іншого – уряд має безумовно і оперативно відшкодувати підтверджені обсяги дебетового сальдо.

Передуючи введенню диференційованої ставки ПДВ в Україні мають бути виконані такі заходи: покращення контроль-но-перевірочної роботи органів Державної фіскальної служби України; підвищення рівня свідомості платників податків, створення умов для зменшення ризиків ухилення від оподаткування.

### Література:

1. Податковий кодекс. Податок на додану вартість. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran4379#n4379>.
2. Веронська Г.М. ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика / Г.М. Веронська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vvplawfirm.com/uk/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52>.
3. Закон України «Про Державний бюджет України на 2013 рік. Додатки № № 1–10 до Державного бюджету України на 2013 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>.
4. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік. Додатки № № 1–10 до Державного бюджету України на 2012 рік». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4282-17/page2>.
5. Закон України «Про Державний бюджет України на 2011 рік. Додаток № 1 «Доходи Державного бюджету України на 2011 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2857-17/page2>.
6. Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік. Додаток № 1 «Доходи Державного бюджету України на 2010 рік». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2154-17/page5>.
7. Клименко О.В. Показник відшкодування ПДВ у 2012–2013 рр. / О.В. Клименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua.korrespondent.net/3302163-u>.
8. Молдаван О.О. Стратегічні пріоритети реформування податкової системи України / О.О. Молдаван // Стратегічні пріоритети. – 2014. – № 1(30). – С. 32–40.
9. Валігура В.А. Вектори підвищення рівня використання та розширення бази оподаткування ПДВ в Україні / В.А. Валігура [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1950>.
10. Директива Ради 95/7/ЄС, яка вносить поправки у Директиву 77/388/ЄС і запроваджує нові заходи спрощення щодо податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_490/conv](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_490/conv).
11. Паянок Т.М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні / Т.М. Паянок [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/cgiiirbis\\_64.exe?...f](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/cgiiirbis_64.exe?...f)

**Садовенко М.М. Анализ фискальной эффективности НДС в контексте ее оптимизации**

**Аннотация.** Налог на добавленную стоимость является ведущим звеном бюджетной системы Украины. Чтобы убедиться в этом, на основе статистических данных за 2010–2013 гг. была рассмотрена структура косвенных налоговых доходов, которые получил государственный бюджет. Определены нормы Налогового кодекса Украины, которые негативно влияют на поступление НДС от произведенных в Украине товаров. Осуществлен анализ динамики объемов возмещенного и невозмещенного НДС в Украине, что позволило выявить основные причины роста задолженности по возмещению НДС. Исследование проблем функционирования НДС в Украине способствовало разработке путей реформирования современной системы взимания налога на добавленную стоимость.

**Ключевые слова:** налоговая система, государственный бюджет, косвенные налоги, НДС, Налоговый кодекс Украины.

**Sadovenko M.M. Analysis of the fiscal efficiency of VAT in the context of its optimization**

**Summary.** Value Added Tax is a leading link budget system of Ukraine. To verify this, based on statistics for 2010-2013 years was considered the structure of indirect tax revenues that received the state budget. Defined certain norms of the Tax Code of Ukraine, which adversely affect the VAT revenues from goods made in Ukraine. The analysis of the dynamics accounting for VAT on the state level. The analysis of the dynamics of compensated and uncompensated VAT in Ukraine, revealed the main reasons for the growth of VAT refund arrears. Singling out the problems of the VAT in Ukraine contributed to developing ways of reforming the current system of levying value added tax.

**Keywords:** tax system, state budget, indirect taxes, VAT, Tax Code of Ukraine.