

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА РОЛЬ ПДВ У ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

FISCAL EFFICIENCY AND THE ROLE OF VAT IN THE INCOME FORMATION OF THE STATE BUDGET OF UKRAINE

У статті проаналізовано фіскальні та регулюючі аспекти податку на додану вартість. В Україні ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком, який повністю надходить до державного бюджету. Здійснено аналіз фіскальної ефективності системи оподаткування ПДВ в Україні, на основі чого з'ясовано її роль у формуванні фінансових ресурсів держави. Розраховано продуктивність ПДВ, ефективну ставку та коефіцієнт ефективності. Головними чинниками, що негативно вплинули на загальний стан фіскальної ефективності ПДВ, є недоліки в системі адміністрування ПДВ, наявність тінювих схем під час справляння цього податку, проблеми бюджетного відшкодування ПДВ. Задля підвищення фіскальної ефективності та регулюючої ролі ПДВ запропоновано вжити заходів, що спрямовані на розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок стимулювання розвитку реального сектору економіки; збільшення обсягів виробництва та споживання; запровадження системи диференційованих ставок ПДВ та вдосконалення системи пільгового оподаткування ПДВ.

Ключові слова: адміністрування податку, державний бюджет, податок на додану вартість, податкові надходження, фіскальна ефективність.

В статье проанализированы фискальные и регулирующие аспекты налога на

добавленную стоимость. В Украине НДС является основным бюджетообразующим налогом, который полностью поступает в государственный бюджет. Осуществлен анализ фискальной эффективности системы налогообложения НДС в Украине, на основе чего выяснена ее роль в формировании финансовых ресурсов государства. Рассчитаны производительность НДС, эффективная ставка и коэффициент эффективности. Главными факторами, которые негативно повлияли на общее состояние фискальной эффективности НДС, являются недостатки в системе администрирования НДС, наличие теневых схем при взимании этого налога, проблемы бюджетного возмещения НДС. С целью повышения фискальной эффективности и регулирующей роли НДС предложено принять меры, которые направлены на расширение базы налогообложения НДС за счет стимулирования развития реального сектора экономики; увеличение объемов производства и потребления; введение системы дифференцированных ставок НДС и совершенствование системы льготного налогообложения НДС.

Ключевые слова: администрирование налога, государственный бюджет, налог на добавленную стоимость, налоговые поступления, фискальная эффективность.

УДК 336.02

Бондаренко Н.М.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

Bondarenko Natalya

Oles Honchar Dnipro National University

In this article we analyzed the fiscal and regulatory aspects of the value added tax. The structure of tax revenues for the State Budget of Ukraine for 2016–2018 is analyzed. In Ukraine, VAT is the main budget-forming tax that fully comes to the State Budget. The fiscal role of VAT began to increase starting from 2016, and its share in GDP increased from 9.9% in 2016 to 10.5% in 2018, while VAT share in total tax revenues of the State Budget of Ukraine increased to 49.7%. Lately, in the presence of economic downfall and excessive growth of public debt, the problems related to the administration of this tax and the distortion of its economic substance have become more aggravated. The fiscal efficiency analysis of the VAT system in Ukraine has been made and on this basis was clarified the role of VAT system in the formation of the State financial resources. Value-added tax has a significant impact on the GDP redistribution through the State budget. For the analyzed period, the average tax burden on the Ukrainian economy is 10.3%, the range of variations from 2016 to 2018 comes up from 9.9% to 10.5%. The VAT productivity, the effective rate and the efficiency ratio are calculated. The real rate was the most close to nominal in 2017 and was 15.9%. Although this rate is very different from the statutory. The lowest effective rate was observed in 2016 and amounted to 15.0%. The effective VAT rate characterizes the relative efficiency of VAT administration, if this indicator is close to the standard VAT rate; it is an evidence of an efficient administration process. The main factors that had negative impact on the general fiscal efficiency of VAT are gaps in the VAT administration system, the presence of shadow schemes in the process of collecting this tax, the problems of VAT budget reimbursement, etc. Positive aspects of the study include the tendency towards an increase of all VAT fiscal efficiency indicators. In order to increase fiscal efficiency and the regulatory role of VAT, it has been suggested to implement measures aimed at: expanding the VAT base by stimulating the development of the real sector of the economy, increasing production and consumption level; the introduction of the VAT differentiated rates system and improvement of the preferential VAT taxation system.

Key words: tax administration, State budget, value added tax, tax revenues, fiscal efficiency.

Постановка проблеми. Важливим регулятором перерозподілу фінансових ресурсів у країні є податки. Особлива роль у цьому належить податку на додану вартість (ПДВ). Податок на додану вартість обґрунтовано вважають найбільш ефективним видом податків з обігу, тому в сучасних умовах ПДВ є обов'язковим елементом податкової системи абсолютної більшості країн з різним рівнем економічного розвитку. В Україні цей податок складає лівову частку загальних податкових надходжень, посідаючи суттєве місце в доходах державного бюджету. Все це визначає велике значення ПДВ у податковій системі України. При

цьому останнім часом, в умовах економічної кризи та надмірного зростання державного боргу, загострилися проблеми, пов'язані з адмініструванням цього податку та викривленням його економічної сутності, тому особливої актуальності набувають питання оцінювання фіскальної ефективності ПДВ та визначення шляхів її підвищення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню окремих аспектів фіскальної ефективності та ролі ПДВ у формуванні доходів Державного бюджету України присвячені праці таких науковців, як О.Ю. Дубовик, Т.О. Ковальчук [1], Т.Є. Дугар [2], П.Л. Кулик [3], Л.О. Матвійчук,

І.В. Гоменюк [4], Ж.В. Піскова [5]. На підставі проведеного оцінювання фіскальної ефективності ПДВ за різні періоди науковці пропонують напрями вдосконалення механізму адміністрування ПДВ. Наприклад, Ж.В. Піскова [5] для забезпечення повноти надходжень ПДВ рекомендує застосувати елементи примусу й контролю в системі оподаткування, що вимагає покращення контрольно-перевірочної роботи органів ДФС України та руйнування схеми ухилення від оподаткування.

Постановка завдання. Метою статті є визначення рівня фіскальної ефективності та ролі ПДВ у формуванні доходів Державного бюджету України як інструмента регулювання розподільчих відносин та розроблення пропозицій щодо його вдосконалення в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливою складовою доходів державного бюджету будь-якої країни є податки. За допомогою податків держава здійснює загальний вплив на економіку, фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, а під впливом податків постійно змінюється структура економіки країни та її фінансової системи. Задля досягнення певного результату регулювання й контролю фінансової системи необхідно мати ефективний механізм регулювання податкових відношень, що забезпечує постійність надходжень до бюджетів різних рівнів. Саме таким механізмом є система адміністрування податків, оскільки вона дає змогу реалізовувати основні напрями податкової та бюджетної політики держави [3, с. 235].

ПДВ є важливим джерелом доходів бюджету. Його фіскальна особливість характеризується тим, що через наявність широкої бази оподаткування на цей податок мають менший вплив кон'юнктурні коливання цін на сировину, матеріали та енергоносії [5]. Ця особливість відрізняє ПДВ від інших податків та підтверджується досить стабільною динамікою частки податку в доходах бюджету. Процес адміністрування ПДВ, незва-

жаючи на обсяги надходжень, які він забезпечує, супроводжується великою кількістю проблем та непорозумінь.

Доходи Державного бюджету України у 2018 р. збільшились на 311 834 млн. грн., або на 50,6%, порівняно з 2016 р. Найбільш питому вагу в структурі доходів державного бюджету мають податкові надходження, причому їх роль стає дедалі важливішою, адже їх частка зменшується щороку, а за 3 роки вона зменшилась на 0,56% з 81,76% до 81,2%. В абсолютному вираженні це збільшення становить 249 936 млн. грн., а у відносному – 49,6%.

Проаналізуємо структуру податкових надходжень до Державного бюджету України за 2016–2018 рр. (табл. 1).

За даними табл. 1 зазначимо, що до Державного бюджету України у 2018 р. надійшли 753 815,6 млн. грн. податкових надходжень, що на 249 936 млн. грн., або на 49,6%, більше за відповідний показник 2016 р. Протягом періоду, що аналізується, зросли обсяги надходжень з майже всіх податкових джерел.

Отже, за рахунок податків Державний бюджет України формує більшу частину доходів держави, що дає змогу фінансувати соціально-культурні заходи, програми соціального захисту населення, науку, а також здійснювати державні капітальні вкладення в розвиток галузей та структурну перебудову економіки.

Слід зазначити, що домінуючу роль у наповненні Державного бюджету України відіграє ПДВ. Обсяг надходжень ПДВ до Державного бюджету України збільшується з кожним роком: у 2016 р. ПДВ становив 235 506 млн. грн. (46,7%), у 2017 р. – 313 980,6 млн. грн. (50,1%), у 2018 р. – 374 508,2 млн. грн. (49,7%) (рис. 1).

За даними рис. 1 зазначимо, що серед непрямих податків найбільшу питому вагу мають надходження від податку на додану вартість, які стрімко зросли у 2018 р. порівняно з 2016 р., а саме

Таблиця 1

Аналіз структури податкових надходжень Державного бюджету України за 2016–2018 рр., млн. грн.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018/2016 рр.	
				млн. грн.	%
Податок на прибуток підприємств	54 344,1	66 911,9	96 882,3	42 538	178,3
Податок на доходи фізичних осіб	59 810,5	75 033,4	91 741,8	31 931	153,4
ПДВ	235 506	313 980,6	374 508,2	139 002	159,0
Акцизний податок	90 122,5	108 293,4	118 872,4	28 750	131,9
Рентна плата	44 092,2	48 661,1	45 265,7	1 173,5	102,7
Мито	20 372,0	24 541,8	27 076,6	6 704,6	132,9
Збори на паливно-енергетичні ресурси	279,0	-12,1	-6,2	-285,2	-2,2
Місцеві податки та збори	–	695,1	–	–	–
Інші податки та збори	-645,8	-10 951,6	-505,1	140,7	78,2
Всього, податкові надходження	503 879,4	627 153,7	753 815,6	249 936	149,6

Джерело: складено автором на основі джерела [6]

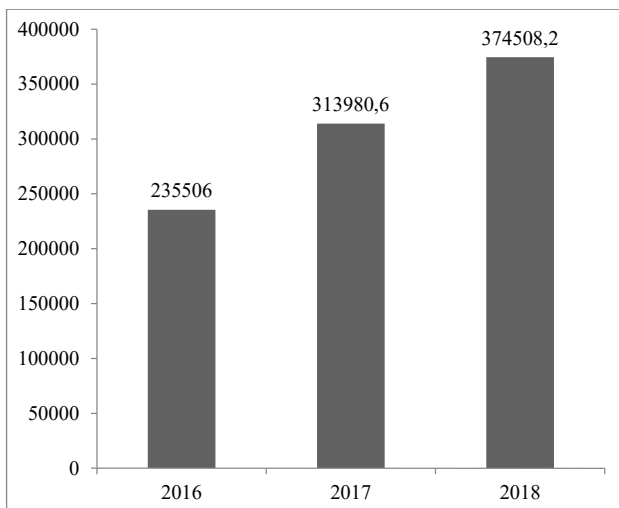


Рис. 1. Динаміка надходження ПДВ до Державного бюджету України за 2016–2018 рр., млн. грн.

Джерело: [6]

більш ніж на половину (на 139 002,2 млн. грн., або 59,0%).

У загальній структурі ПДВ, як і в попередні роки, переважають надходження ПДВ із ввезених в Україну товарів та послуг перед ввезеними в пропорції 73%/27% (+/-15%), що свідчить про залежність надходжень ПДВ від курсу валют.

Використовуючи статистичні дані Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, розрахуємо основні індикатори фіскальної ефективності ПДВ за 2016–2018 рр. (табл. 2).

За даними табл. 2 відзначимо, що впродовж 2016–2018 рр. індикатори фіскальної значимості ПДВ мали неоднорідний характер. Так, питома вага ПДВ у доходах державного бюджету коливалась від 38,2% до 40,4% за середнього значення 39,4%. Це свідчить про вагоме місце цього податку у джерелах формування бюджету України. Більш значимим у доходах Державного бюджету було ПДВ із ввезених на територію України товарів, який за досліджуваний період у середньому складав 30,9%.

Зокрема, ефективна ставка була розрахована як відношення фактичних надходжень із ПДВ до кінцевих споживчих витрат домогосподарств. На основі означеного індикатора ми можемо зробити висновок, що тягар із ПДВ для пересічних споживачів в Україні має тенденцію до зростання, а саме з 15,0% у 2016 р. до 15,4% у 2018 р. Динамічний аналіз показав, що найбільш продуктивним ПДВ був у 2017 р., складаючи 79,4%, а його ефективна ставка дорівнювала в цей рік 15,9%.

Розглянемо частку ПДВ у ВВП та податкових надходженнях Державного бюджету України за 2016–2018 рр. (рис. 2).

За даними рис. 2 зазначимо, що в Україні ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком, який повністю надходить до державного бюджету. З 2016 р. фіскальна роль ПДВ почала зростати, а його частка у ВВП збільшилася з 9,9% у 2016 р. до 10,5% у 2018 р. При цьому його частка у сукупних податкових надходженнях Державного бюджету України збільшилася до 49,7%.

Існує думка про те, що ефективна ставка ПДВ визначається як різниця між податковим навантаженням із вироблених в Україні товарів (робіт,

Таблиця 2

Динаміка показників фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні за 2016–2018 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018/2016 рр.	
				+, -	%
Фактичні надходження ПДВ, млн. грн.	235 506	313 980,6	374 508,2	139 002	59,0
Доходи ДБУ, млн. грн.	616 274,8	793 265,0	928 108,3	311 834	50,6
ВВП, млн. грн.	2 383 182	2 982 920	3 558 706	1 175 524	49,3
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млн. грн.	1 569 702	1 977 640	2 431 014	861 312	54,9
Ефективна ставка, %	15,0	15,9	15,4	0,4	2,7
Продуктивність ПДВ, %	75,0	79,4	77,0	2,0	2,7
Фіскальна значимість ПДВ, % до доходів Державного бюджету України	38,2	39,6	40,4	2,2	5,8
<i>Зокрема</i>					
з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), %	8,8	8,0	8,5	-0,3	-3,4
з ввезених на територію України товарів, %	29,4	31,6	31,8	2,4	8,2
Фіскальна значимість ПДВ, % до ВВП	9,9	10,5	10,5	0,6	6,1

Джерело: розраховано автором на основі джерел [6; 7]

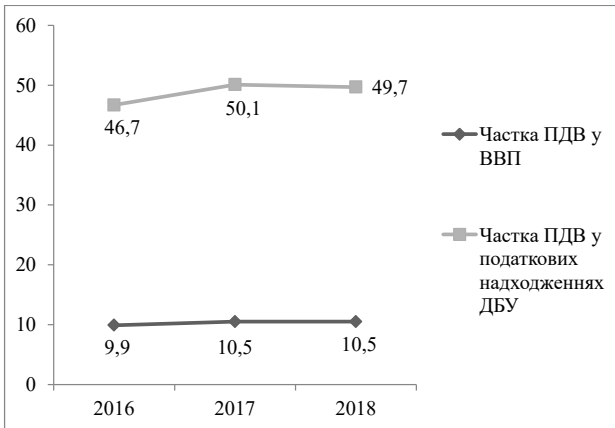


Рис. 2. Динаміка частки ПДВ у ВВП та податкових надходженнях Державного бюджету України за 2016–2018 рр., %

Джерело: [6]

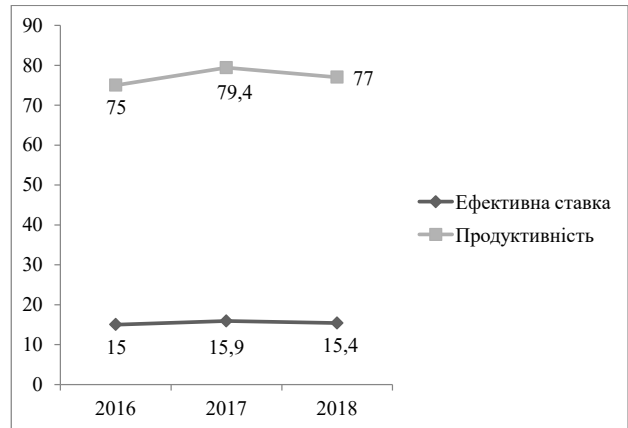


Рис. 3. Динаміка розмірів ефективної ставки та продуктивності ПДВ у 2016–2018 рр., %

Джерело: [6]

послуг) та бюджетним відшкодуванням ПДВ грошовими коштами. За період, що досліджується, спостерігається систематичне зменшення цього показника (з 4,0% до 3,7%). Це вказує на погіршення фіскальної ефективності цього податку в Україні, проте рівень означеного індикатора залишається низьким.

Розглянемо динаміку розмірів ефективної ставки та продуктивності ПДВ за 2016–2018 рр. (рис. 3).

За даним рис. 3 зазначимо, що реальна ставка була найбільш наближена до номінальної у 2017 р., становлячи 15,9%, хоча й цей розмір ставки дуже відрізняється від встановленого законодавством. Найменший розмір ефективної ставки спостерігався у 2016 р., коли вона дорівнювала 15,0%.

Ефективна ставка ПДВ характеризує відносну ефективність адміністрування ПДВ: якщо цей показник наближається до нормативної ставки ПДВ, то відбувається ефективний процес адміністрування.

У структурі надходжень ПДВ суми податку, сплачені з ввезених імпортованих товарів, переважають над сумами податку, сплаченими з вироблених в Україні товарів, робіт, послуг (табл. 3).

За даними табл. 3 зазначимо, що надходження ПДВ із ввезених на територію України товарів у

2018 р. збільшились на 113 924 млн. грн., або на 62,8%, порівняно з показником 2016 р. Надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) збільшились на 25 078,2 млн. грн., або на 46,4%, відповідно до показника 2016 р. Надходження ПДВ СГ та за іншими операціями зменшились на 6 млн. грн., або на 66,7%, порівняно з 2016 р.

За вирахуванням сум бюджетного відшкодування частка ПДВ від вироблених в Україні товарів коливається на рівні 8,0–8,8% сукупних надходжень ПДВ до Державного бюджету України [8, с. 7–9].

Податок на додану вартість має суттєвий вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави. За аналізований період середнє значення податкового навантаження на економіку України становить 10,3%, розмах варіацій з 2016 р. по 2018 р. складає від 9,9% до 10,5%. Досить показовою є структура податкового навантаження з ПДВ (рис. 4).

За даними рис. 4 зазначимо, що протягом 2016–2018 рр. більше податкового навантаження з податку на додану вартість припадало на ввезені на територію України товари. За 2016–2018 рр. цей показник у 2016 р. складав 7,6%, у 2017 р. –

Таблиця 3

Склад надходжень ПДВ до Державного бюджету України за 2016–2018 рр., млн. грн.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018/2016 рр.	
				млн. грн.	%
ПДВ із ввезених на територію України товарів	181 453,3	250 530,2	295 377,3	113 924	62,8
ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	54 052,7	63 450,4	79 130,9	25 078,2	46,4
ПДВ СГ та за іншими операціями	9	3	3	-6	-66,7
Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами	94 405	120 061	131 659	37 254	39,5

Джерело: розраховано автором на основі джерел [6; 7]

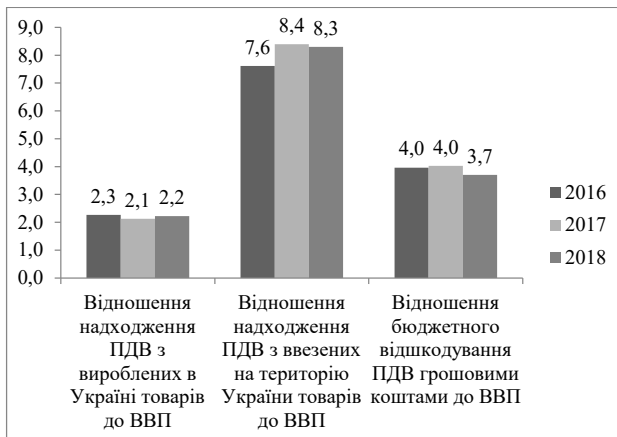


Рис. 4. Динаміка структури податкового навантаження за податком на додану вартість в Україні за 2016–2018 рр., %

Джерело: розраховано автором на основі джерел [6; 7]

8,4%, у 2018 р. – 8,3%. Податкове навантаження з вироблених в Україні товарів з урахуванням бюджетного відшкодування в середньому за 2016–2018 рр. складало лише 2,2%.

Підвищення ефективності податкової системи є актуальним питанням для багатьох країн Європи з огляду на зростання міжнародної конкуренції та необхідність забезпечення довгострокової стійкості державних фінансів. Головним податком, що забезпечує близько 43–50% податкових надходжень Державного бюджету України, є податок на додану вартість (ПДВ) [4, с. 75].

Підвищення ефективності податку на додану вартість у контексті євроінтеграційного розвитку України потребує вжиття дієвих заходів щодо унеможливлення (зменшення) тіньових оборотів, незаконного відшкодування ПДВ, зокрема шляхом:

- запровадження вимоги щодо відсутності у підприємства заборгованості за іншими податками та митними зборами;
- ведення органами податкової служби внутрішнього обліку показників фінансово-господарської діяльності підприємств, що належать до групи ризикових, отримують бюджетне відшкодування ПДВ або мають податкові пільги;
- широкої кооперації підрозділів податкової служби, що займаються питаннями стягнення ПДВ та податку на прибуток, вжиттям заходів одночасного контролю за їх стягненням [5, с. 178].

З огляду на вищезазначені шляхи підвищення фіскальної ефективності ПДВ в Україні необхідно визначити пріоритетність їхньої реалізації та провести якнайшвидше втілення їх у життя.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, на основі проведеного дослідження фіскальної ефективності ПДВ в Україні за критеріями ефективної ставки та продуктивності податку, а також за рівнем податкового навантаження

результативність стягнення ПДВ покращилась. Однак за показниками плану податкових надходжень та структури ПДВ загалом його результативність погіршилась. Головними чинниками, що негативно вплинули на загальний стан фіскальної ефективності ПДВ, є недоліки в системі адміністрування ПДВ, наявність тіньових схем під час справляння цього податку, проблеми бюджетного відшкодування ПДВ. До позитивних аспектів проведеного дослідження можна віднести тенденцію до зростання всіх індикаторів фіскальної ефективності ПДВ.

Отже, для стабілізації податкових надходжень до бюджету необхідно вжити заходів, які спрямовані на розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок стимулювання розвитку реального сектору економіки, збільшення обсягів виробництва та споживання. Крім того, вважаємо за доцільне запровадити систему диференційованих ставок ПДВ та вдосконалити систему пільгового оподаткування ПДВ.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дубовик О.Ю., Ковальчук Т.О. Конвергенція механізмів оподаткування доданої вартості України та Євросоюзу. *Науковий вісник*. 2016. Вип. 4. С. 80–89.
2. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 689–693.
3. Кулик П.Л. Фіскальний потенціал податку на додану вартість в Україні та його реалізація : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Ірпінь, 2015. 235 с.
4. Матвійчук Л.О., Гоменюк І.В. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 11. С. 749–752.
5. Піскова Ж.В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія: Економіка*. 2016. Вип. 2 (6). С. 174–180.
6. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua>. <http://sfs.gov.ua> (дата звернення: 26.05.2019).
7. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua> (дата звернення: 30.05.2019).
8. Крисоватий А.І., Гуцул І.В. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів. *Економіст*. 2015. № 5. С. 7–9.

REFERENCES:

1. Dubovyk O.Yu., Kovalchuk T.O. (2016) Konverhentsiia mekhanizmv opodatkuvannia dodanoi vartosti Ukrainy ta Yevrosoiuzu. *Naukovyi visnyk*. Vol. 4. P. 80–89 (in Ukrainian).
2. Duhar T.Ye. (2016) Problema administruvannia podatku na dodanu vartist na suchasnomu etapi. *Ekonomika i suspilstvo*. Vol. 2. P. 689–693.

3. Kulyk P.L. (2015) Fiskalniyi potentsial podatku na dodanu vartist v Ukraini ta yoho realizatsiia : dys. ... kand. ekon. nauk : spets. 08.00.08 "Hroshi, finansy i kredyt". Irpin.

4. Matviichuk L.O., Homeniuk I.V. (2016) Ekonomichna sutnist PDV ta yoho rol u formuvanni dokhidnoi chastyny derzhavnoho biudzhetu Ukrainy. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky, no. 11, pp. 749–752.

5. Piskova Zh.V. (2016) Formuvannia systemy pokaznykiv fiskalnoi efektyvnosti podatkiv: teoriia i prak-

tyka. Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu. Seriia Ekonomika. Vol. 2 (6). P. 174–180.

6. Ofitsiinyi sait Ministerstva finansiv Ukrainy [Online], available at: <http://www.minfin.gov.ua>. <http://sfs.gov.ua> (accessed: 26.05.2019).

7. Ofitsiinyi sait Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy [Online], available at: <http://sfs.gov.ua> (accessed: 30.05.2019).

8. Krysovatyi A.I., Hutsul I.V. (2015) Fiskalna efektyvnist PDV iz vvezennykh na mytnu terytoriiu Ukrainy tovariv. Ekonomist, no. 5, pp. 7–9.