

operatsiy pidpnyemstv i orhanizatsiy Minfin Ukrainy; Instruksiya vid 30.11.1999 # 291 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>

15. Zahorodniy A.H., Napryamy udoskonalennya obliku vytrat na innovatsiyi / A.H. Zahorodniy, A.B. Boychuk [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13975/1/46_309-313_Vis_727_Menegment.pdf.

16. Vil'yamson Oliver E. Ekonomichni instytutsiyi kapitalizmu: Firmy, marketynh, ukladannya kontraktiv / Vil'yamson Oliver E. – K.: Vydavnytstvo «Artek», 2001. – 472 s.

17. Lytvynenko V.S., Tolstonoh V.V. Oblikovo-kontrol'ne zabezpechennya upravlinnya vytratamy: instytutsional'nyy pidkhid: monohrafiya / V.S. Lytvynenko, V.V. Tolstonoh. – K.: Fitosotsiotsentr, – 2015. – 260 s.

Рецензент: Ковалюк О. М., д.е.н., професор, зав. кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка

2.10.2017

УДК 336.226

Хомутенко Алла, Островська Наталія

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті досліджено фіскальну ефективність податку на додану вартість, виявлені та розглянуті чинники, які впливають на обсяги надходження даного податку до державного бюджету України. Проаналізовано податок на додану вартість як основний бюджетоутворюючий податок і підтверджено його фіскальну значимість. Розглянуто динаміку обсягів надходжень податку на додану вартість у розрізі регіонів і видів економічної діяльності. Здійснено моніторинг обсягів бюджетного відшкодування ПДВ за 2012-2016 рр., розраховано ефективну ставку податку та його

продуктивність. Складено прогноз надходжень ПДВ до державного бюджету України на 2017-2018 роки. Виокремлено основні фактори впливу на фіскальну ефективність податку на додану вартість та запропоновано пріоритетні напрями підвищення фіскальної ефективності цього податку в Україні.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкові надходження, бюджетне відшкодування, доходи державного бюджету, фіскальна ефективність, ефективна ставка, продуктивність.

Хомутенко Алла, Островская Наталья

ФИСКАЛЬНАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

В статье исследовано фіскальну ефективність податку на додану вартість, виявлені та розглянуті фактори, які впливають на обсяги поступлень даного податку в державний бюджет України. Проведено аналіз податку на додану вартість як основного бюджетообразующого податку і підтверджено фіскальну значимість. Розглянуто динаміку обсягів поступлень податку на додану вартість в розрізі регіонів і видів економічної діяльності. Проведено моніторинг обсягів бюджетного возмещения НДС за 2012-2016 гг., розраховано ефективну ставку податку і його продуктивність. Складено прогноз поступлень НДС в державний бюджет України на 2017-2018 г. Виділені основні фактори впливу на фіскальну ефективність податку на додану вартість і запропоновано пріоритетні напрями підвищення фіскальної ефективності даного податку в Україні.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговые поступления, бюджетное возмещение, доходы государственного бюджета, фискальная эффективность, эффективная ставка, продуктивность.

FISCAL EFFICIENCY OF THE TAX FOR ADDED VALUE IN UKRAINE

In the article, the fiscal effectiveness of the value-added tax has been investigated, factors that influence the amount of revenues of this tax to the state budget of Ukraine have been identified and considered. The analysis of the value-added tax as the main budget-forming tax has been carried out and the fiscal significance has been confirmed. The dynamics of the volumes of the receipt of the value added tax in the context of regions and types of economic activity is considered. The volume of budgetary compensation of VAT for 2012-2016 has been monitored, the effective tax rate and its productivity have been calculated. The forecast of the VAT revenues to the state budget of Ukraine for 2017-2018 is made. The main factors of influence on the fiscal efficiency of the value-added tax are identified and the priority directions of the fiscal efficiency of this tax in Ukraine are proposed.

Keywords: value added tax, tax revenues, budgetary compensation, state budget revenues, fiscal efficiency, effective rate, productivity.

Постановка проблеми. Податки є одним із найважливіших фінансових інструментів регулювання розвитку національної економіки будь - якої країни. У практиці оподаткування різних держав світу можна виділити ряд податків, які здобули загальносвітове визнання, одним з яких є податок на додану вартість (далі – ПДВ). ПДВ обґрунтовано вважають найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє вагомую роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу. Україна не є виключенням, оскільки ПДВ має ряд переваг, таких як: стабільність надходжень, широка база оподаткування, податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від кількості оборотів і стадій створення вартості тощо. Водночас, ПДВ характеризується значною кількістю недоліків, серед яких можна виділити: складність механізму адміністрування, можливість ухилення від сплати податку платниками, незаконне бюджетне відшкодування тощо. Всі перелічені вади існують у практиці справляння ПДВ в Україні та несприятливо впливають на його

фіскальну ефективність. Таким чином виникає об'єктивна необхідність у вдосконаленні механізму справляння ПДВ, що дозволить підвищити податкову дисципліну платників податку, спростити процедуру бюджетного відшкодування, знизити податкове навантаження на платників податку, пожвавити ділову активність суб'єктів господарювання та найголовніше – забезпечити виконання функції соціальної справедливості при розподілі податкового навантаження. А це, в свою чергу, повинно призвести до підвищення фіскальної ефективності ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідженням фіскальної ефективності податку на додану вартість займалися Федун Л.М., Сторожук О.В [1], Кулик П.Л. [4], Горин В. [7], Дахнова О.Є., Білик М.Ю. [8], Матвійчук Л.О, Гоменюк І.В. [10], Давтян Л.Г. [11] та інші. Однак, незважаючи на велику кількість наукових праць з цієї тематики, питання підвищення ефективності справляння ПДВ потребує більш глибокого вивчення.

Метою статті є дослідження фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні та виявлення шляхів її підвищення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фіскальне значення будь-якого податку виявляється у його здатності забезпечувати максимально можливі надходження грошових коштів до бюджетів різних рівнів. Для встановлення фіскального значення податку на додану вартість розглянемо частку ПДВ у Державному бюджеті України та його частку у валовому внутрішньому продукті країни [1] протягом 2012-2016 рр. (табл.1). Слід зазначити, що як правило, підвищення частки ПДВ в макроекономічних показниках вказує на зростання фіскальної ефективності цього податку.

За результатами аналізу було виявлено, що частка податку на додану вартість у складі ВВП на протязі 2012-2016 рр. знаходилась на рівні 8-9 %. Найбільший показник спостерігався у 2016 році, що на нашу думку, пояснюється зростанням споживання (у 2016 році порівняно з 2015 р. обсяги споживання в Україні зросли на 16%) та збільшенням обсягу податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів, передумови збільшення якого будуть розглянуті у ході дослідження. Водночас, у 2016 р. порівняно з 2012 р., частка ПДВ в складі ВВП зросла лише на 0,03 відсоткові пункти,

при наявному зростанні обох показників, що може свідчити про те, що реального збільшення надходжень розглянутих показників не було.

Таблиця 1

Частка ПДВ (без врахування бюджетного відшкодування) в валовому внутрішньому продукті та доходах Державного бюджету України за 2012-2016 роки, %

Показник	2012	2013	2014	2015	2016
ВВП, млн.грн.	1408889	1454931	1566728	1979458	2383182
Доходи Державного бюджету, млн.грн.	344 711	337 618	354 966	531 551	612 103
ПДВ, млн.грн.	138827	128269	139024	178452	235506
Частка ПДВ у ВВП, %	9,85	8,82	8,87	9,02	9,88
Частка ПДВу доходах Державного бюджету, %	40,27	37,99	39,17	33,57	38,47

Джерело: складено та розраховано автором за даними [2;3]

Відмітимо, що на протязі періоду, що підлягав дослідженню, частка ПДВ у складі доходів державного бюджету була нестабільною. Так, за останні п'ять років частка ПДВ у складі доходів бюджету коливалася у межах 33-40 %. Необхідно відмітити, що найбільшу частку у доходах бюджету ПДВ займав у 2012 році – 40,27%. На нашу думку, цей показник свідчить про відносно стабільну макроекономічну ситуацію в країні у цей період та достатньо високий рівень споживання. Найменшу частку ПДВ займав в 2015 році – 33,57%, що, може бути наслідком збільшення частки акцизного податку, погіршення економічної ситуації в країні та зменшення обсягів споживання. Також необхідно зазначити, що порівняно з 2012 роком у 2016 році частка ПДВ зменшилась на 1,8 % при тому, що обсяг доходів Державного бюджету за весь період зріс майже вдвічі. Така тенденція може свідчити про те, що податок на додану вартість поступово втрачає свої перші позиції, оскільки зростають надходження від інших бюджетоутворюючих податків.

Виходячи з вищенаведеного, щоб дослідити фіскальну роль ПДВ, необхідно розглянути динаміку надходження ПДВ та інших бюджетоутворюючих податків до Державного бюджету України в абсолютних та відносних показниках [4] (табл.2).

Таблиця 2

Податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2012-2016 рр.(млн. грн., %)

Показник	Одиниці виміру	Роки				
		2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження всього, в т.ч.:	млн.грн.	273195	249756	261980	372428	464179
	%	100	100	100	100	100
Надходження ПДВ, без врахування бюджетного відшкодування	млн.грн.	138826	128269	139024	178452	235506
	%	50,82	51,36	53,07	47,92	50,74
Надходження ПДФО	млн.грн.	7026	7565	12646	45 062	59810
	%	2,57	3,03	4,83	12,10	12,89
Надходження акцизного податку	млн.грн.	37186	35309	44941	63111	90122
	%	13,61	14,14	17,15	16,95	19,42
Надходження податку на прибуток підприємств	млн.грн.	55350	54318	39942	34776	54344
	%	20,26	21,75	15,25	9,34	11,71
Надходження ввізного мита	млн.грн.	12986	13265	12389	39881	20001
	%	4,75	5,31	4,73	10,71	4,31
Інші податкові надходження	млн.грн.	21820	11030	13038	11146	4396
	%	7,99	4,42	4,98	2,99	0,95

Джерело: складено та розраховано автором за даними [5]

З табл. 2.2 видно, що питома вага ПДВ у структурі податкових надходжень державного бюджету України на протязі 2012-2016 років знаходилась на рівні 48-53 %. При цьому найбільше надходжень з ПДВ до державного бюджету відбулось у 2014 році – 53,07% від загального обсягу податкових надходжень. Збільшення обсягів надходжень податку можна пояснити зростанням інфляції у цей період. Крім того, зазначимо, що у 2016 році обсяг податку в структурі податкових надходжень продемонстрував позитивну динаміку до зростання, що доводить те, що ПДВ залишається одним з найважливіших бюджетоутворюючих податків.

Частка ПДВ в структурі податкових надходжень державного бюджету, ВВП та доходах бюджету, звісно, дає загальне уявлення про фіскальну значимість цього податку. Наявність великої кількості

різних показників, що характеризують стан національної економіки й різноманітність підходів, дають змогу оцінювати фіскальну ефективність ПДВ за різними параметрами. Тому, аналіз фіскальної ефективності податку почнемо з розгляду складових частин ПДВ у розрізі товарів (робіт, послуг), вироблених в Україні, та ввезених на територію України (рис.1).

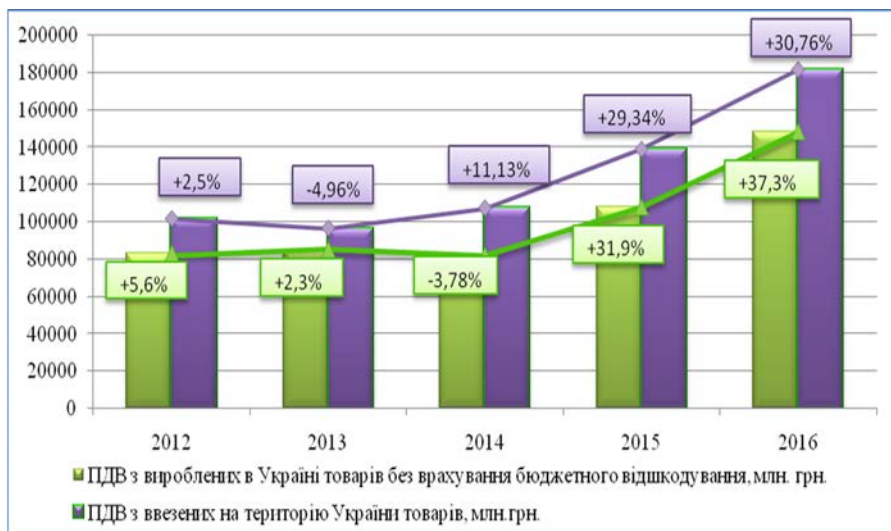


Рис. 1. Динаміка надходжень ПДВ з вироблених та ввезених на територію України товарів до Державного бюджету протягом 2012-2016 рр., млн. грн.

Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [5]

Як свідчать дані рис. 1, за останні п'ять років відбувалось зростання обох показників. А саме, ПДВ із вироблених в Україні товарів за останні п'ять років зріс майже вдвічі. Найбільший приріст надходжень простежувався у 2015 та 2016 роках (29,34% та 30,76% відповідно). Таку ситуацію, на наш погляд, можна пояснити зростанням цін на товари і послуги (індекс споживчих цін у 2015 та 2016 році зріс порівняно з минулими періодами на 43,3% та 11,4% відповідно), що і призвело до зростання суми сплаченого ПДВ. Збільшення суми цього податку із вироблених в Україні товарів і

послуг не є негативним моментом, оскільки основою для подальшого фінансування розвитку національної економіки України є зростання надходжень до Державного бюджету. При цьому ПДВ із ввезених в Україні товарів має таку ж тенденцію: приріст надходжень у 2015 році порівняно з 2014 роком склав 31,9%, а у 2016 порівняно з 2015 роком – 37,3%. Вважаємо, що ці дані свідчать про зростання обсягів ввезених товарів (у 2016 році порівняно з 2015, імпорт в Україні зріс на 4,6%), що на нашу думку, є негативним явищем, оскільки кошти що витрачаються на придання іноземних товарів могли б бути направлені на розвиток власного виробництва. Однак, прямий вплив на фіскальну ефективність ПДВ від такої ситуації мало відчутний, але опосередкований вплив є досить суттєвим, адже відсутність виробництва у власній країні й необхідність здійснення операцій імпорту виводить кошти із країни, на які можна розвивати власну економіку й тим самим створювати передумови для більшого нарощування сум ПДВ, у тому числі за рахунок його відшкодування та скорочення експорту.

Проводячи аналіз фіскальної ефективності ПДВ слід звернути увагу на розміри сплати ПДВ у формі податкових платежів до бюджету. Аналізуючи динаміку цих надходжень, можна сказати, що ПДВ, який надходить до бюджету у формі податкових надходжень, має тенденцію до зростання (рис. 2). Так, в кінці досліджуваного періоду порівняно з початком, обсяги надходжень збільшились майже в два рази. Слід зазначити, що найбільше податку надійшло в 2016 році, що на 37,34 % більше ніж у минулому році. Причиною зростання надходжень могло бути підвищення офіційного обмінного курсу гривні до інших іноземних валют, що спричинило відповідне збільшення бази оподаткування. При цьому, найменший обсяг надходжень був у 2014 році – 81953,05 млн.грн., що стало наслідком нестабільної ситуації в країні. Виходячи з вищенаведеного, можна сказати, що фіскальна ефективність податку на додану вартість щорічно зростає, оскільки з кожним роком збільшуються обсяги надходження ПДВ.

Для більш детального уявлення щодо фіскальної ефективності ПДВ, розглянемо обсяги надходжень податку у розрізі регіонів й видів економічної діяльності. Так, у процесі аналізу було виявлено, що у 2012 році найбільші обсяги ПДВ надійшли з Донецької (9399,95 млн.

грн.), Дніпропетровської (6629,41млн. грн.) областей та міста Київ (34926,7 млн. грн.), що пояснюється концентрацією виробничих потужностей та великою кількістю платників податків в цих областях. Натомість, найменші показники у Чернівецькій (368,24 млн. грн.) та Закарпатській (427,56 млн. грн.) областях. Вважаємо, що такий відрив спричинений низькими обсягами споживання товарів та послуг у зазначених регіонах.

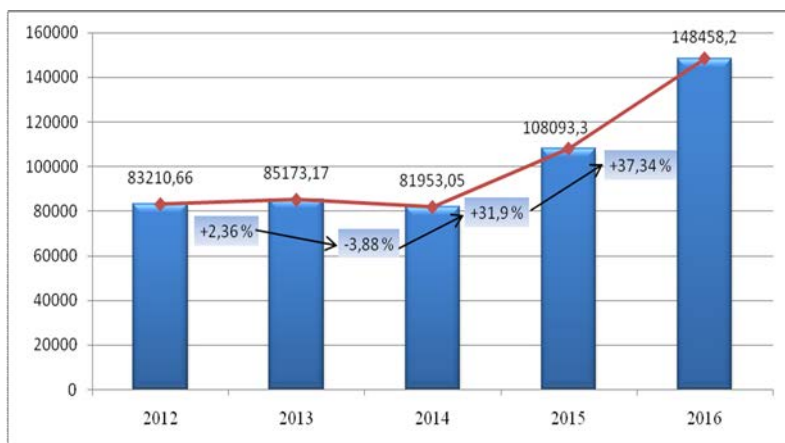


Рис. 2. Динаміка сплати ПДВ у формі податкових платежів до Державного бюджету протягом 2012-2016рр., млн. грн.

Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [6]

Відмітимо, що у 2015 році відбулися структурні зміни в обсягах надходжень ПДВ до державного бюджету. Так, з Донецької області надійшло майже вдвічі менше сум податку, що обумовлено бойовими діями на сході країни. При цьому, лідерами по надходження податку стали Київська (3826,87 млн. грн.), Дніпропетровська (3382,36 млн. грн.) та Одеська (2421,96 млн. грн.) області. Найменше ж поповнили бюджет такі області як Чернівецька (382,51 млн. грн.), Луганська (203,21 млн. грн.) та Волинська (493,92 млн. грн.), які, як зазначалось раніше, характеризуються низькими обсягами виробництва та споживання товарів та послуг. Аналогічна ситуація відстежується і у 2016 році (рис. 3).

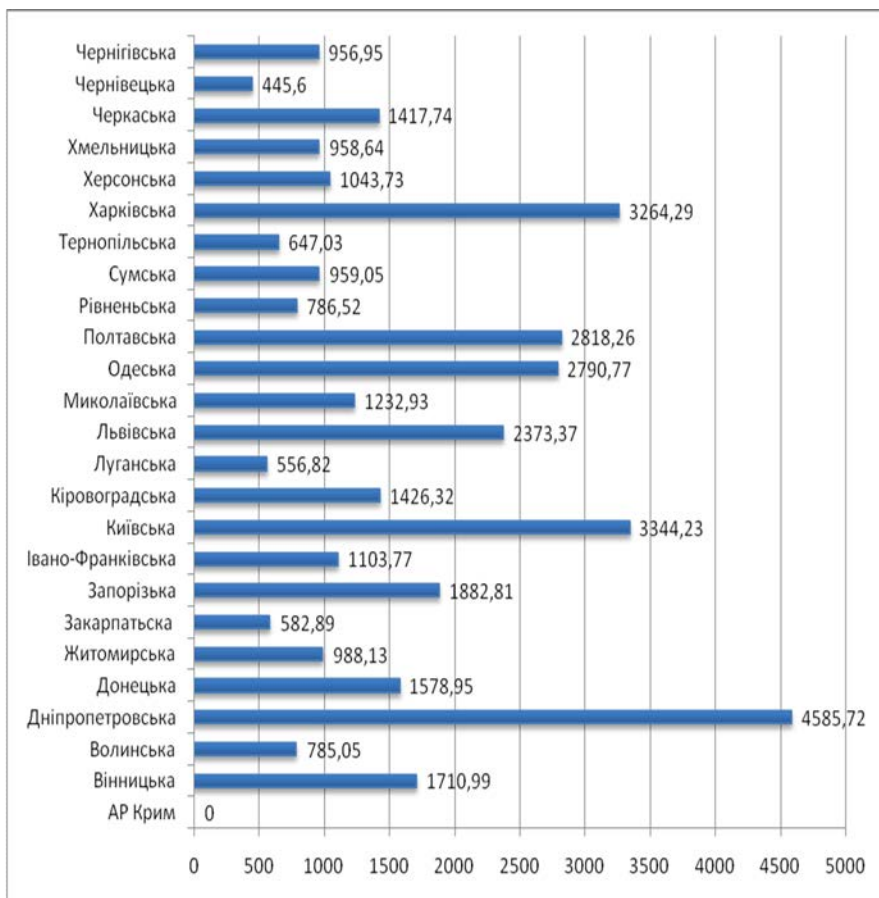


Рис. 3. Обсяги надходжень податку на додану вартість у розрізі регіонів за 2016 рік., млн. грн.

Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [6]

Таким чином, у процесі аналізу було виявлено, що обсяги надходжень ПДВ до державного бюджету України у розрізі регіонів нерівномірні. Вважаємо, що таке явище може бути спричинене різними обсягами виробництва та споживання товарів на різних територіях, що пов'язано з наявним у них природо-ресурсним, людським та фінансовим потенціалом.

Дисбаланс в обсягах надходжень ПДВ у галузевому розрізі, на нашу думку, є наслідком непропорційного розвитку провідних галузей української економіки. Так, за останні п'ять років, основними видами діяльності за КВЕД, що забезпечували найвагоміші надходження податку на додану вартість до бюджету були:

- оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів;
- переробна промисловість;
- постачання електроенергії, газу та води;
- добувна промисловість та розроблення кар'єрів;
- сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство.

Лідером серед галузей по надходженням ПДВ є оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів. Цей вид економічної діяльності показує щорічні зростання обсягів податку та займає 13-20% в загальних обсягах надходжень ПДВ. Такий стан, на наш погляд, спричинений сприятливим кліматом для розвитку сфери послуг в країні.

Переробна промисловість у загальному обсязі надходжень ПДВ на протязі досліджуваного періоду знаходилась на рівні 12-17%, а обсяги надходжень податку з цієї галузі зростають щорічно. При цьому, частка переробної промисловості за останні три роки знизилась на 4 %, що свідчить про витіснення її з провідних позицій іншими галузями. Зазначимо, що не дивлячись на позитивну динаміку надходжень податку, на розвиток галузі негативно впливає низький рівень використання потужностей підприємств, високий рівень зносу основних фондів, недостатній обсяг інвестицій, повільний темп реструктуризації підприємств, тощо, що призводить до недотримання бюджетом суттєвих обсягів податків. У зв'язку з цим, на нашу думку, необхідно вжити заходи для стимулювання розвитку цієї галузі, щоб забезпечити на довгострокову перспективу достатні надходження до бюджету.

Щорічне збільшення обсягів надходжень податку на додану вартість з постачання електроенергії, газу та води на протязі останніх п'яти років забезпечувало 8-11 % загальних надходжень податку. Позитивна тенденція, імовірно, є наслідком постійного зростання роздрібних цін на природний газ та електроенергію.

Слід зауважити, що до основних галузей, які забезпечують найбільшу частку надходження податку відноситься добувна промисловість та розроблення кар'єрів. Частка надходжень від цих галузей у 2016 році склала 12,38% проти 3,72 % у 2012 році, що зумовлено зростанням видобутку природного газу, пісків, природних, гранул, щебеню, крихти та порошку, гальки, гравію, сировини мінеральної для хімічної промисловості та виробництва добрив. Наявні перспективи розвитку галузі пов'язані, у першу чергу, з розвитком сировинної бази – розробкою родовищ, які мають державне значення і можуть бути привабливі для інвесторів. Водночас, це природне вичерпуване джерело, тому сподіватись на довгострокове надходження податку від цієї галузі недоречно. Варто шукати та створювати нові можливості для розвитку альтернативних шляхів поповнення бюджету.

Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство як вид економічної діяльності в цьому контексті нами виділено завдяки стрімкому зростанню надходжень ПДВ від цих галузей у 2016 році, яке склало 7,64% загальної кількості надходжень. Таке збільшення можемо пояснити тим, що повернення податку на додану вартість на спеціальний рахунок аграріїв стало диференційованим залежно від виду діяльності [3].

Отже, не дивлячись на те, що вищезазначені види діяльності забезпечують лівову частку в загальних надходженнях ПДВ, вона все одно є меншою за потенційно можливу, оскільки, на наш погляд, фіскальний потенціал номінальної ставки ПДВ в Україні недостатньо реалізується через те, що реальна ставка податку низька. Тому, на підставі існуючих методик оцінки фіскальної ефективності ПДВ [7;8] наведемо показники, що характеризують фіскальну ефективність ПДВ та розрахуємо їх:

- ефективна ставка ПДВ:

$$EC = \frac{ПДВ_{факт}}{В_{дг} + В_{но} + В_{у}} \times 100\% \quad (1)$$

де EC – ефективна ставка, %;

ПДВ_{факт} – фактичні надходження податку на додану вартість, млн.грн;

Вдг - кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, млн.грн.;

Вно - кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, млн. грн.;

Ву - кінцеві споживчі витрати уряду, млн.грн.

- продуктивність ПДВ:

$$\text{Прод.} = \frac{\text{ЕС}}{20\%} \times 100\% \quad (2)$$

де Прод. – продуктивність податку на додану вартість, %;

ЕС – ефективна ставка податку, %.

Відмітимо, що ефективна ставка характеризує ефективність адміністрування ПДВ. Чим ближче цей показник наближається до нормативної ставки ПДВ, тим ефективнішим є процес адміністрування, що свідчить про рівномірність застосування ставки податку до бази оподаткування. З отриманих розрахунків (табл. 3) бачимо, що найбільшою ефективною ставкою податку на додану вартість була у 2012 році – 12,13%.

Таблиця 3

Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні за 2012-2016 роки

Показники	2012	2013	2014	2015	2016
Надходження ПДВ, млн.грн.	138827	128269	139024	178452	235506
Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств (млн. грн.)	950212	1047096	1120876	1317110	1537974
Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (млн. грн.)	8984	10265	12873	15788	19252
Кінцеві споживчі витрати уряду (млн. грн.)	185354,5	272550,5	270940,2	378604,5	491127,5
Номінальна ставка ПДВ,%	20	20	20	20	20
Ефективна ставка ПДВ, %	12,13	9,64	9,90	10,43	11,50
Продуктивність ПДВ, %	60,65	48,22	49,49	52,13	57,49

Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [6, 9]

Таке значення, на нашу думку, пояснюється відносно стабільною соціальною, політичною та економічною ситуацією в країні. Однак вже в 2013 році вона знизилась до 9,64%, що є найменшим показником за досліджуваний період. Такі негативні зміни, ймовірно, пов'язані зі стрімким зростанням кінцевих споживчих витрат уряду на фоні зниження податкових надходжень з ПДВ.

Також, необхідно зазначити, що протягом всього періоду, що підлягав аналізу, ефективна ставка ПДВ була невеликою, що суттєво знижує фіскальний потенціал номінальної ставки цього податку. Тому, з одного боку, динаміка ефективної ставки ПДВ за останні два роки показує позитивну тенденцію, однак порівнюючи з номінальною, стає зрозуміло, що реально ПДВ виконує свої фіскальні можливості лише наполовину.

На наш погляд, для характеристики ефективності справляння ПДВ, крім ефективної ставки податку варто звернути увагу на його продуктивність, оскільки продуктивність ПДВ доповнює показник ефективної ставки і характеризує рівень співвідношення ефективної та стандартної ставки податку. Отже, динаміка цього індикатора циклічна, тому вважаємо, що це вказує на нестабільність податкового механізму: до 2014 року продуктивність ПДВ поступово знижувалась, після чого рівень використання бази оподаткування почав зростати. При цьому, найбільше значення продуктивності було виявлено у 2012 році – 60,65%, чому, на наш погляд, сприяла відносна стабільність в країні, а найменшою продуктивність була у 2013 році – 48,22%, що є наслідком кризових явищ в українській економіці. Позитивна тенденція цього показника на протязі останніх трьох років пов'язана зі зростанням обсягів податкових надходжень, які, в свою чергу, почали збільшуватись за рахунок зростання бази оподаткування.

Отже, проаналізувавши розраховані показники фіскальної ефективності податку на додану вартість, можемо дійти висновку, що в діючому податковому механізмі є багато недоліків, зокрема, таких як велика кількість пільг та недиференційовані ставки податку тощо, які не дозволяють максимально використовувати фіскальні можливості ПДВ. Виходячи з того, що ефективна ставка податку менше 20%, можемо дійти висновку, що решта частина грошових коштів обертається в тіньовому секторі економіки. Тож, для

покращення індикативних значень розглянутих показників у майбутньому, вважаємо необхідним вживання заходів у боротьбі з тіньовим сектором економіки.

До позитивних результатів, виявлених під час дослідження вбачаємо доцільним віднести тенденцію до зростання всіх індикаторів фіскальної ефективності ПДВ, яка намітилася з 2015 року.

Відмітимо, що фіскальна ефективність ПДВ характеризується не тільки зібраними коштами, а й обсягами надходжень, що реально залишаються у бюджеті, тобто надходженнями ПДВ за вирахуванням бюджетного відшкодування, так званий «чистий ПДВ» [10].

Згідно з поданими в таблиці 4 даними, із бюджету у вигляді бюджетного відшкодування на розрахункові рахунки платникам податків повертаються значні суми податку, що надійшли до нього в попередніх періодах.

Таблиця 4

Динаміка складових елементів ПДВ за 2012-2016 роки

Показник	2012	2013	2014	2015	2016
Надходження ПДВ, млн.грн.	138827	128269	139024	178452	235506
Темпи приросту надходжень ПДВ, %	6,34	-7,61	8,38	28,36	31,97
Суми бюджетного відшкодування ПДВ, млн. грн..	45958,97	53447,58	43332,78	68405,3	94405,44
Частка бюджетного відшкодування в надходженнях ПДВ, %	33,11	41,67	31,17	38,33	40,09
Темпи приросту бюджетного відшкодування ПДВ, %	7,43	16,29	-18,92	57,86	38,01
Чистий ПДВ (Сальдо), млн.грн.	92868,03	74821,42	95691,22	110046,7	141100,56
Темпи приросту чистого ПДВ, %	5,81	-19,43	27,89	15,00	28,22

Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [6]

На протязі останніх п'яти років, з бюджету відшкодовувалось більше 30% податку щорічно. Найменше було відшкодовано коштів у

2014 році – 31,17% надходжень, що майже на 19% менше порівняно з минулим періодом. Така ситуація може бути результатом вдосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ або порушення порядку такого відшкодування з боку відповідних органів державної влади. Найбільше ж було відшкодовано з бюджету у 2016 році – 40% надходжень, що, на наш погляд, є результатом політичного волевиявлення.

Також, необхідно звернути увагу на те, що темпи зростання бюджетного відшкодування випереджають темпи зростання надходжень податку до бюджету, що на наш погляд, свідчить про наявність схем ухилення від сплати податку.

Отже, обсяги чистого ПДВ мають позитивну динаміку, однак реалізації його максимального потенціалу заважають великі розміри бюджетного відшкодування. Тому, вважаємо необхідним подальше вдосконалення механізму бюджетного відшкодування.

Проведений аналіз показав, що, на жаль, в Україні вирішальним фактором при визначенні ставки ПДВ є намагання забезпечити надходження достатніх коштів до бюджету без урахування спроможностей споживачів та інтересів виробників. Головними недоліками, що негативно вплинули на загальний стан фіскальної ефективності ПДВ, на нашу думку, є недосконалість системи адміністрування ПДВ. Тому, для більш поглибленого й об'єктивного аналізу адміністрування податку на додану вартість за останні п'ять років, розрахуємо наступні коефіцієнти [4]:

- коефіцієнт ефективності збору ПДВ у формуванні доходної частини держбюджету, який розраховується за формулою:

$$KEЗПДВ = \frac{ЧПДВ}{ЗПДВ}, \quad (3)$$

де ЧПДВ – збір ПДВ за мінусом відшкодування податку (сальдо);

ЗПДВ – збір ПДВ усього без урахування відшкодованих сум податку;

- коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ, який будемо розраховувати за формулою:

$$\text{КЕВПДВ} = \frac{\text{ВПДВ}}{\text{ЗПДВ}}, \quad (4)$$

де ВПДВ – відшкодована сума ПДВ;

ЗПДВ – збір ПДВ усього без урахування відшкодованих сум податку.

Результати розрахунку зазначених коефіцієнтів будуть свідчити про ефективність адміністрування податку в розрізі його складових – збору та відшкодування, а саме – чим вищим буде коефіцієнт ефективності збору ПДВ, тим більша ефективність адміністрування податку в розрізі його складових, і чим вищим буде коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ, тим менша ефективність адміністрування податку в розрізі згаданих складових.

Найбільш ефективним збір ПДВ був у 2014 році, коли на одну гривню загальної кількості надходжень податку приходило 0,47 копійок чистого ПДВ, що пояснюється збільшенням податкових надходжень і зменшенням обсягів бюджетного відшкодування (табл.5). При цьому, найменше значення даного коефіцієнту було зафіксовано у 2016 році – 0,36 копійок, внаслідок непропорційного зростання збору ПДВ та відшкодованих сум.

Таблиця 5

Ефективність збору ПДВ та ефективність відшкодування ПДВ
за 2012–2016 роки

Показники/роки:	2012	2013	2014	2015	2016
Коефіцієнт ефективності збору ПДВ (КЕЗ ПДВ=ЧПДВ/ЗПДВ)	0,448	0,372	0,471	0,367	0,364
Коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ (КЕВ ПДВ=ВПДВ/ЗПДВ)	0,552	0,628	0,529	0,633	0,636

Джерело: складено та розраховано автором за даними [6]

Виходячи з отриманих результатів, можна сказати, що незважаючи на збільшення надходжень, ефективність адміністрування податку на додану вартість в Україні зменшується з кожним роком. Вважаємо, що це можна пояснити постійним збільшенням обсягів бюджетного відшкодування.

За результатами проведеного дослідження ми дійшли висновку, що основними причинами зниження фіскального потенціалу ПДВ є:

- наявна широка база податкових пільг. Система надання пільг з ПДВ в Україні призводить щороку до втрати мільярдів бюджетних коштів. Безсистемне й невиправдане надання податкових пільг спричиняє нерівномірне податкове навантаження та викривлення фіскального простору, створюючи окремим суб'єктам господарювання вигідніші умови, одночасно знижуючи конкурентоспроможність інших підприємств.

- наявність тіньового сектору економіки. За розрахунками авторитетних міжнародних організацій, розміри тіньового сектору економіки в Україні сягнули майже 60% [11]. На сьогодні, основними чинниками, які сприяють тінізації економіки, є: вади податкової системи, незбалансованість державної регуляторної політики, недостатність інституційного забезпечення економічної політики, хибна податкова політика, забюрократизована адміністративна система, великий податковий тиск тощо.

- схеми незаконного відшкодування ПДВ, такі як експортна карусель, схема "продажу" податкового кредиту, вивезення товарів за кордон за завищеними цінами та ін.

- невикористання диференційованих ставок ПДВ. Більшість європейських країн використовують диференційовані ставки ПДВ. Понижені ставки застосовують для товарів першої необхідності, медичних препаратів, продукції сільського господарства, оскільки це є соціально справедливим явищем.

Щоб дослідити природу цих проблем, необхідно провести регресійний аналіз, щоб зрозуміти вплив окремих факторів на обсяги надходження податку на додану вартість до бюджету. Регресійний аналіз будемо проводити на основі побудованого рівняння регресії та визначимо внесок кожної незалежної змінної у варіацію прогнозованої змінної величини. Розрахунки проведемо за допомогою комп'ютерної програми Excel.

За початкові дані візьмемо обсяги надходження ПДВ до Державного бюджету України у 2012-2016 роках (Y) та три фактори X1 - кількість зареєстрованих платників ПДВ, X2 - кількість наданих пільг та X3 - обсяги бюджетного відшкодування ПДВ, які впливають на надходження податку (табл.6).

Таблиця 6

Вихідні дані для регресійного аналізу

Роки	Обсяг надходження ПДВ, (Y)	Кількість зареєстрованих платників ПДВ, (X1)	Кількість наданих пільг, (X2)	Обсяги бюджетного відшкодування ПДВ, (X3)
2012	83210,66	239480	41362,9	45958,97
2013	85173,17	245241	37701,6	53447,58
2014	81953,05	234240	45432,3	43332,78
2015	108093,3	219737	66502,4	68405,3
2016	148458,2	233253	35583,9	94405,44

Джерело: складено та розраховано автором за даними [6]

Для визначення впливу обраних факторів на результативний показник, розраховуємо всі можливі комбінації парних коефіцієнтів кореляції. Для розрахунків використаємо вбудовану функцію «КОРРЕЛ».

З отриманих результатів видно, що тісний зв'язок та суттєвий вплив на обсяги надходжень податку на додану вартість (Y) до бюджету має фактор X3- обсяги бюджетного відшкодування ПДВ(табл. 7). Це означає, що інші фактори не мають значного впливу на результуючий показник і те, що їх при проведенні регресійного аналізу використано не буде.

Таблиця 7

Коефіцієнти кореляції

	Y	X1	X2	X3
Y	-	-0,38709	-0,08707	0,988396
X1	-	-	-0,85351	-0,37936
X2	-	-	-	-0,05105
X3	-	-	-	-

Джерело: складено та розраховано автором за даними [6]

На основі виявленого фактору (X3) побудуємо графік моделі парної регресії залежності обсягів надходження ПДВ від обсягів бюджетного відшкодування (рис.4).

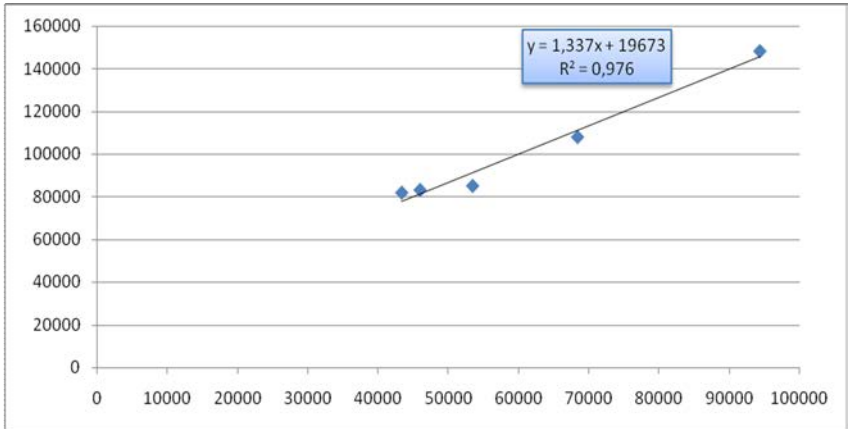


Рис. 4. Графік моделі парної регресії залежності обсягів надходження ПДВ від обсягів бюджетного відшкодування. млн.грн.
Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [6]

Кожна точка на рафіку є комбінацією обсягів надходження ПДВ та обсягів його відшкодування. Зв'язок між цими двома показниками може бути виражений у вигляді рівняння:

$$y = 19673 + 1,337x. \quad (5)$$

З рівняння видно, що нульовий чинник дорівнює 19673. Він показує розміри надходження ПДВ, які очікувались якби обсяги відшкодування податку на додану вартість дорівнювали нулю. Чутливість обсягів надходження податку від обсягів бюджетного відшкодування дорівнює 1,337. Це значення вказує на те, що найбільше передбачене значення бюджетного відшкодування асоціюється з найбільшими обсягами надходження ПДВ.

Виходячи з отриманих даних, ми можемо розрахувати прогнозні значення надходження податку на додану вартість на 2017 – 2018 роки (табл.8). Для цього використаємо вбудовану функцію в

програмі Excel «Тенденція», дані якої підставимо в раніше отримане рівняння.

Таблиця 8

Прогнозні значення обсягів надходження ПДВ
на 2017-2018 роки, млн.грн.

Рік	Обсяги бюджетного відшкодування ПДВ, (X)	Обсяг надходження ПДВ, (Y)
2012	45958,97	83210,66
2013	53447,58	85173,17
2014	43332,78	81953,05
2015	68405,3	108093,3
2016	94405,44	148458,2
2017	94665,21	146240,4
2018	105850,3	161194,8

Джерело: складено та розраховано автором за даними [6]

За результатами розрахунку, прогнозні значення надходження ПДВ на 2017-2018 рр. склали 146240,4 млн.грн. та 161194,8 млн.грн. відповідно. Як бачимо, очікується позитивна тенденція обсягів надходжень податку, що безперечно може стати початком піднесення фіскального потенціалу податку на додану вартість і як наслідок – економіки країни в цілому.

Висновки. У ході дослідження було виявлено, що не зважаючи на зростання обсягів надходження податку на додану вартість до бюджету та підвищення питомої ваги цих надходжень у структурі доходів держави та ВВП, рівень фіскальної ефективності цього податку залишається недостатньо високим. На наш погляд, причини криються в існуванні недоліків у чинному механізмі справляння ПДВ, які зумовлюють посилення його регресивності та призводять до втрати бюджетом значного обсягу доходів.

Тому, для піднесення фіскального потенціалу податку на додану вартість в Україні вважаємо доцільним:

- зменшити наявну базу податкових пільг;
- створити сприятливі умови для виведення підприємств з тіньового сектору економіки;
- переглянути штрафні санкції та посилити міри покарання за порушення законодавства в частині нарахування та сплати ПДВ;

- переглянути діюче законодавство в частині прогалин, які дають змогу використовувати схеми незаконного відшкодування ПДВ;

- диференціювати ставки ПДВ, а саме залишити стандартну ставку на рівні 20% та ставку в розмірі 7% на постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів та медичного обладнання; ввести нову ставку у розмірі 5% на товари першої необхідності та залишити ставку 0% на експорт.

Прийняття таких змін дозволить зменшити податкове навантаження на населення, посилити регулюючу функцію податку на додану вартість, збільшити рівень надходження податку до державного бюджету, запобігти правопорушень в сфері бюджетного відшкодування ПДВ тощо.

Література

1. Сторожук О.В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні [Електронний ресурс]. /О.В. Сторожук, Л.М. Федун // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2016. - №1. – С.206-223. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2016_1_17

2. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

3. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>

4. Кулик П.Л. Ефективність адміністрування ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / П. Л. Кулик // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2011. - Вип. 7(2). - С. 328-335. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7\(2\)_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7(2)_60)

5. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

6. Лист ДФС № 12053 від 15.09.2015 року про розгляд запиту

7. Горин.В..Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість [Електронний ресурс] / В. Горин //

Галицький економічний вісник. - 2013. - № 2. - С. 118-125. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2013_2_19

8. Дахнова.О.Є.Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / О. Є. Дахнова, М. Ю. Білик // Молодий вчений. - 2017. - № 7. - С. 431-435. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_7_98Офіційний веб-сайт: Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.ukrstat.gov.ua> / Матвійчук Л.О. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України [Електронний ресурс] / Л.О. Матвійчук, І.В. Гоменюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. - №11. – с. 749-752 – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/157.pdf>

9. Давтян Л.Г./ Тіньова економіка та її вплив на проблему податкової злочинності [Електронний ресурс] / Л. Г. Давтян // Новітні кримінально-правові дослідження – 2016 : зб. наук. пр. / відп. ред. О. В. Козаченко. – Миколаїв: Іліон, 2016. - С. 90-93.. – Режим доступу: <http://dspace.onua.edu.ua/>

1. Storozhuk O.V. Fiskal'na efektyvnist' podatku na dodanu vartist' v Ukrayini [Elektronnyy resurs]. /O.V. Storozhuk, L.M. Fedun // Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noho universytetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny. – 2016. - #1. – S.206-223. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2016_1_17

2. Ofitsiynyy veb-sayt Derzhavnoyi kaznacheys'koyi sluzhby Ukrayiny [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

3. Ofitsiynyy veb-sayt Ministerstva finansiv Ukrayiny [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>

4. Kulyk P.L. Efektyvnist' administruvannya PDV v Ukrayini [Elektronnyy resurs] / P. L. Kulyk // Aktual'ni problemy rozvytku ekonomiky rehionu. - 2011. - Vyp. 7(2). - S. 328-335. - Rezhym dostupu: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7\(2\)_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7(2)_60)

5. Ofitsiynyy veb-sayt Derzhavnoyi kaznacheys'koyi sluzhby Ukrayiny [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu:<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

6. Lyst DFS # 12053 vid 15.09.2015 roku pro roz'hlyad zapytu

7. Horyn.V..Problemy pidvyshchennya fiskal'noyi efektyvnosti podatku na dodanu vartist' [Elektronnyy resurs] / V. Horyn // Halyts'kyy ekonomichnyy visnyk. - 2013. - # 2. - S. 118-125. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2013_2_19

8. Dakhnova.O.Ye.Otsinka indyikatoriv fiskal'noyi efektyvnosti PDV v Ukrayini [Elektronnyy resurs] / O. Ye. Dakhnova, M. Yu. Bilyk // Molodyy vchenyy. - 2017. - # 7. - S. 431-435. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_7_98Ofitsiynyy veb-sayt: Derzhavnoyi sluzhby statystyky Ukrayiny [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu:<http://www.ukrstat.gov.ua> / Matviychuk L.O. Ekonomichna sutnist' PDV ta yoho rol' u formuvanni dokhidnoyi chastyny derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny [Elektronnyy resurs] / L.O. Matviychuk, I.V. Homenyuk // Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky. – 2016. - #11. – s. 749-752 – Rezhym dostupu: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/157.pdf>

9. Davtyan L.H./ Tin'ova ekonomika ta yiyi vplyv na problemu podatkovoyi zlochynnosti [Elektronnyy resurs] / L. H. Davtyan // Novitni kryminal'no-pravovi doslidzhennya – 2016 : zb. nauk. pr. / vidp. red. O. V. Kozachenko. – Mykolayiv: Ilion, 2016. - S. 90-93.. – Rezhym dostupu: <http://dspace.onua.edu.ua/>

***Рецензент:** Волохова Т.С., д.е.н., доцент кафедри фінансів,
Одеський національний економічний університет*

2.10.2017