

Ю. І. Турянський,

к. е. н., здобувач кафедри економічної теорії, Львівська комерційна академія, м. Львів

## ЕФЕКТИВНІСТЬ ПДВ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ЕМПІРИЧНІ ОЦІНКИ

Y. Turiansky,

PhD, Researcher of the Department of Economic Theory, Lviv Academy of Commerce

### VAT EFFICIENCY: THEORETICAL AND EMPIRICAL EVALUATION

*У статті систематизовано основні теоретичні аспекти ефективності ПДВ. Подано підходи державних службовців щодо встановлення ефективної ставки ПДВ та її вплив на загальну макроекономічну ситуацію в країні. Проаналізовано методи обчислення ефективної ставки оподаткування. На основі спрощеної моделі ефективної ставки оподаткування визначено ефективну ставку податку на додану вартість в Україні у 2006—2012 рр. Здійснено порівняння ставок оподаткування в Україні та країнах, що входять до Єдиного європейського простору, а також тих, що не входять до цього об'єднання. Автор робить висновок, що, враховуючи особливості розвитку національної економіки з притаманним їй фінансовим механізмом, особливий акцент слід зробити на пропорційному одноканальному оподаткуванні доданої вартості. Також автор надав рекомендації щодо підвищення ефективності податку на додану вартість з метою забезпечення більш повного виконання покладеного на цей вид податку функцій.*

*In paper the author systemizes the basic theoretical aspects of VAT efficiency. Posted approaches for civil servants to establish effective VAT rate and its impact on overall macroeconomic situation in the country. Also the author gathered the methods of calculating the effective tax rate. Based on a simplified model of effective tax rate author defined effective rate of value added tax in Ukraine in 2006-2012. The author made a comparison of tax rates in Ukraine and the countries that make up the Single European space, as well as those that do not belong to this association. The author concludes that, given the characteristics of the national economy of their inherent financial mechanism, special emphasis should be placed on single-channel proportional value added tax. Also, the author has provided recommendations to improve the efficiency of VAT to ensure better performance of this type of tax functions.*

*Ключові слова: податок на додану вартість, ефективність, податкова система, оподаткування, ефективна ставка, відшкодування.*

*Key words: VAT, efficiency, tax system, tax, effective rate, reimbursement.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Загальновідомо, що від ефективності функціонування податкової системи залежать насамперед обсяги наповнення державного бюджету та можливості держави здійснювати фінансування бюджетних статей. В сучасних умовах господарювання гострий дефіцит державного бюджету України вимагає значного підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи. Враховуючи той факт, що ставки оподаткування в Україні значно вищі ніж в розвинутих європейських державах, постає проблема визначення найбільш неефективних сфер оподаткування, які негативно впливають на функціонування всієї системи. Актуальність обраної тематики підтверджується і тим фактом, що можливість мобілізації додаткових коштів до бюджету країни за рахунок підвищення фіскального тиску чи запровадження нових податків є доволі обмеженою. Таким чином, проблематика покращення адміністрування діючих податків та підвищення їх фіскальної ефективності, зокрема і ПДВ, залишається актуальною і такою, що потребує більш ґрунтовного дослідження.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Ефективність діючої податкової системи та політики в Україні є питанням доволі дискусійним. Саме тому безліч науковців присвячують свої наукові праці питанням підвищення ефективності оподаткування, зокрема відзначимо праці: В. Горина [1], Т. Єфименко [2], Ю. Іванова [3], І.

Луїної [4], О. Молдавана [5] та багато інших. Для прикладу, О. Молдаван у своїй праці наголошує на неефективності адміністрування ПДВ та ділить проблеми на три блоки: проблеми фіскальної ефективності справляння податку, проблема відшкодування ПДВ, порушення принципу нейтральності податку [5]. В. Горин натомість здійснив оцінку фіскальної ефективності ПДВ із використанням індикаторів питомої ваги надходжень податку в доходах бюджету [1]. Незважаючи на значну кількість наукових праць присвячених даній проблематиці, залишаються малодослідженими аспекти підвищення ефективності ПДВ, а також визначення ефективної ставки ПДВ з допомогою ширшого спектру методів.

#### МЕТА СТАТТІ

Мета статті — за допомогою теоретичних конструкцій та економіко-математичного аналізу оцінити ефективність податку на додану вартість в Україні.

#### ВИКЛАД МАТЕРІАЛУ СТАТТІ

У контексті емпіричного опрацювання різних наукових доміант, щодо економічної природи ПДВ, можна констатувати, що додана вартість у формі приросту вартості на кожному етапі товаропросування повинна містити такі складові: заробітну плату, нарахування на заробітну плату на пенсійні й соціальні заходи, амортизацію відсотки за кредит, прибуток, витрати пов'язані з обслуговуванням основної діяльності (електроенергія, транс-

порт, реклама, тощо). Як наслідок, в ціну включається загальна сума податку, сплачена (нарахована) всіма учасниками виробничо-збутового товарного ланцюга. Механізм визначення бази оподаткування ПДВ подано на рисунку 1.

Водночас визначення економічної доданої вартості піднімальним методом, прийнятим з метою обчислення податку (валовий дохід — матеріальні витрати), а також по елементний розрахунок складових сум ПДВ — податкового зобов'язання і податкового предмету суттєво обмежують сферу застосування теоретичної моделі методу прямого розрахунку прирощеної вартості у чинній фіскальній практиці. Більше того, створюється система протидій і невідповідностей, що може негативно позначитися на якості податкового законодавства, зумовивши надалі певні практичні труднощі організації фіксу. З огляду на це доцільно провести розмежування складових "віртуальної" в сенсі оподаткування доданої вартості в розрізі податково-формулою бази для нарахування податкового кредиту. Таким чином, прибуток, інші грошові нагромадження, витрати живої праці у вигляді заробітної плати з усіма прирівняними до неї виплатами і нарахуваннями автоматично зараховуватимуться в обороти для нарахування "вихідного" податку, а матеріальні та інші уречевлені витрати збільшуватимуть дебетові обороти для обчислення "вхідного" податку.

Запропонований вище підхід все-таки не до кінця вирішує всі проблеми законодавчого регламентування податкової бази з ПДВ і потребує додаткових уточнень щодо окремих її складових. Насамперед це торкається нарахованих сум амортизації. Так, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 3 "Звіт про фінансові результати" [6] передбаченню серед інших статей собівартості і амортизацію, а всі витратомісткі компенсації відшкодування понесених матеріальних витрат, у тому числі у формі фізичного або морального зносу обладнання та устаткування повинні включатися в базу для нарахування податкового кредиту. По-перше, це дещо оптимізує рівень рентабельності фондомістких виробництв, оскільки знизить ціни на продукцію та сприятиме скороченню рівня податкового навантаження. Податкова економія — це прямий шлях до збільшення коштів в обороті та зміцнення фінансової стійкості платника. По-друге, при запровадженні податку на майно підприємства (цього вимагають ринкові трансформаційні перетворення) амортизація одночасно буде включатися в єдину базу для нарахування і ПДВ, і податку на майно.

Наступне коло питань пов'язане із подвійним оподаткуванням та кумулятивною природою оподаткування вартості. Причиною цьому є роздута система податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що відносяться на собівартість — збори за спеціальне використання природних ресурсів, податки на власність, місцеві податки і збори, цільові платежі до позабюджетних фондів тощо. Формально відносячись на збільшення валових витрат, вказані податки фактично нарощують обсяги оподатковуваних операцій, а це — прямий фіскальний ефект від отриманої кумулятивної премії. Враховуючи тех-

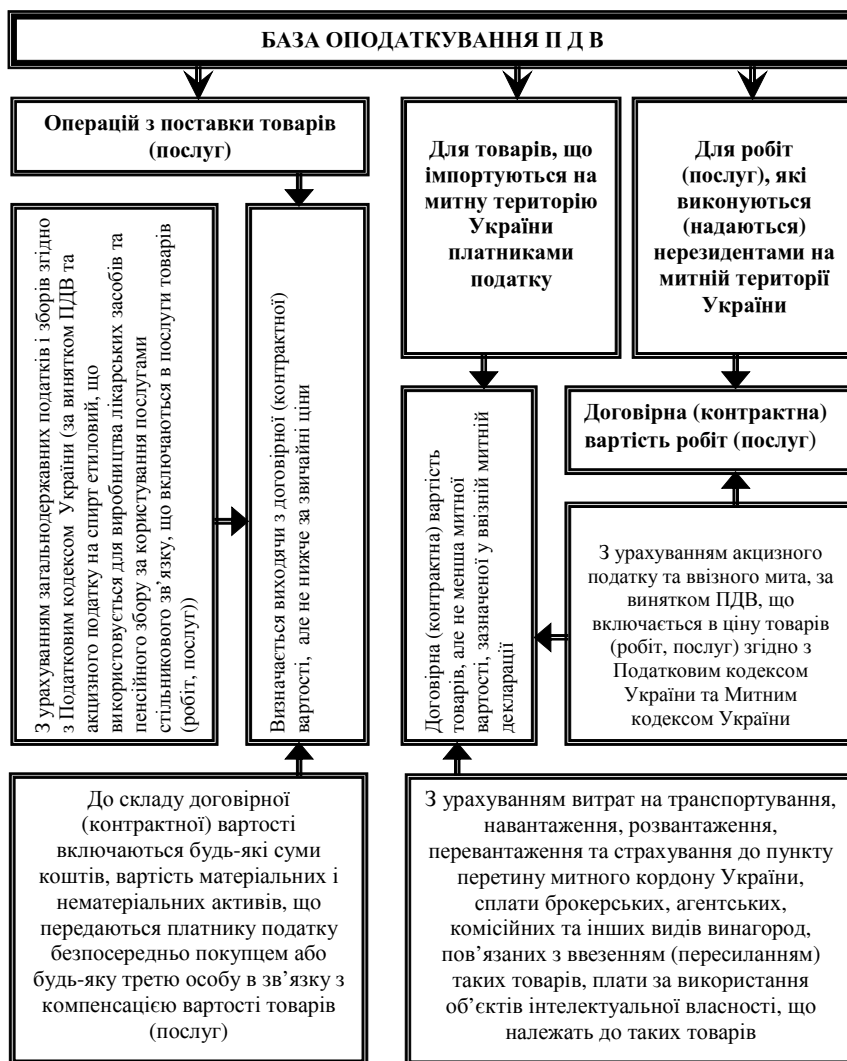


Рис. 1. Загальні правила визначення бази оподаткування з ПДВ

Джерело: [3, с. 217; 9].

нічні складності податкового обліку ПДВ, необхідно все ж зробити певні кроки щодо локалізації окремих податкових форм шляхом безпосередньої ув'язки того чи іншого податку з базою для його нарахування. Тобто "повитратні" податки повинні зберігати свій "фіскальний нейтралітет" щодо інших податкових платежів, мати чітко встановлений об'єкт і джерело сплати податкових зобов'язань.

Таблиця 1. Моделі ефективної ставки оподаткування

Метод Мендози (1994)	Метод Джараса-Обермайра (1997)	Метод Кері-Рабесона (2002)	Ефективна ставка оподаткування споживання для України
$T_c = [ \text{Податки на товари та послуги} - (\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління} - \text{податки на товари та послуги}) ] \times 100$	$T_c = [ \text{податки на товари і послуги} - \text{Акцизи та мита, пов'язані із транспортом і споживанням енергетичних матеріалів} / \text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств} ] \times 100$	$T_c = [ (\text{Податки на товари і послуги} - \text{Податки з власників автотранспорту, сплачені за рахунок юридичних осіб}) / (\text{кінцеві споживчі витрати домогосподарств} + \text{кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління} - \text{Витрати сектору загального державного управління у частині заробітної плати}) ] \times 100$	$T_c = [ \text{Податки на товари і послуги} - \text{Акцизи та мита, пов'язані із транспортом і споживанням енергетичних матеріалів} + \text{Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства} + \text{Податок з реклами} / (\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління на оплату праці найманих працівників} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору некомерційних організацій, що обслуговують домогосподарства}) ] \times 100$

Джерело: [4].

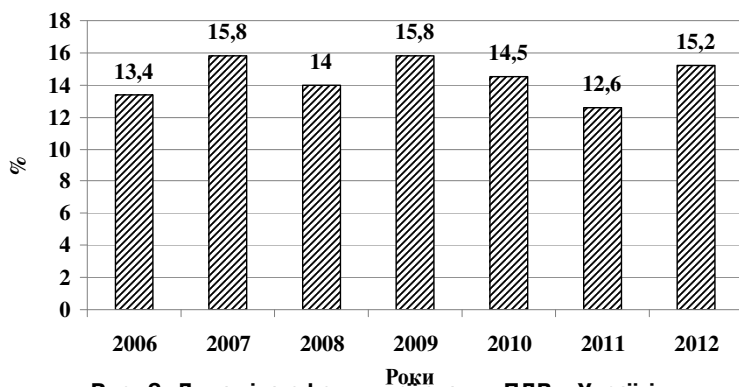


Рис. 2. Динаміка ефективної ставки ПДВ в Україні

Обчислена до сплати в бюджет сума ПДВ знаходиться в прямій пропорційній залежності не лише від величини податкової бази, але й від норми оподаткування, тобто податкової ставки. Рівень останньої виходить за межі площини фіскально-економічних інтересів, виступаючи мірлами суспільного компромісу між теоретично достатнім платоспроможним попитом та одержавленою частиною проміжного і кінцевого споживання. Емпіричне аналітичне опрацювання зарубіжного фіскального досвіду засвідчило, що числові параметри подібної компромісної згоди коливаються в межах 20 %. Саме це, на наш погляд, і послужило вирішальним для встановлення такої ставки чинним податковим законодавством.

На сьогодні особливої актуальності набирають два питання. Перше — пов'язане із величиною податкової ставки, а друге стосується кількості ставок оподаткування.

У частині вирішення першої групи проблем запропоновано низку проектів змін до податкового законодавства. Так, проектом Податкового кодексу, запропонованого Ю. Тимошенко та О. Турчиновим, пропонувалася змінити ПДВ на податок на прибуток з реалізації; Концепцію реформування податкової системи України (розроблена групою вчених під керівництвом В. Ланового) вказано на необхідність поетапного зниження протягом шести років ставки податку з 20 % до 17 %

зі збереженням нульової ставки для інвестиційних операцій, соціально-культурних і наукових послуг, товарів сільськогосподарського виробництва. В травні 2006 р. державною податковою адміністрацією України оприлюднено для обговорення доопрацьований варіант проекту Податкового кодексу, прийнятого Верховною радою України в другому читанні. У ньому пропонується зменшити ставку ПДВ з нинішнього до 17 %; для окремих операцій передбачено нульову ставку [9], що враховано у нинішній редакції Податкового кодексу України.

Щодо вирішення другої проблеми, то тут побутує думка про доцільність запровадження декількох ставок оподаткування — 15 %, 10 %, 5 %, 0 %. При цьому обґрунтовуються критерії такого диференційного підходу (проект Податкового кодексу за редакцією О. Сергієнка та Ю. Кармазіна).

Встановлена податковим законодавством номінальна ставка оподаткування є наслідком дотримання фіскальних доміант держави з одночасним утриманням фінансово-господарських інтересів бізнесового середовища та фінансової спроможності кінцевих споживачів товарів і послуг. Прийнята для податкових розрахунків номінальна ставка не дає вичерпної уяви про загальний рівень податкового навантаження, оскільки при цьому не береться до уваги сума наданих пільг, рівень тонізації економіки тощо. За умов світової фінансової глобалізації це також є перешкодою на шляху інтеграційних процесів з огляду на непорівняльність податкових даних. Зважаючи на мобільність факторів виробництва, динамічність пов'язаних з ними фінансових відносин, доцільно в якості інструмента порівняння використовувати ефективну податкову ставку, основні методи та алгоритми розрахунку якої наведено у таблиці 1.

Користуючись спрощеною методикою (до уваги беруться суми податкових надходжень у розрізі платежів і кінцеві споживачі витрат), нами розраховано ефективну ставку ПДВ для України в динаміці за 2008—2012 рр., яка констатує коливання її значення в межах від 13,4 % до 15,2 % у 2012 р., що свідчить про підвищення фіскальної ефективності даного податку (рис. 2).

Крім того, з урахуванням напрацювань зарубіжних і вітчизняних науковців у галузі державних фінансів [2], визначено додаткові показники — коефіцієнт продуктивності (відношення ефективної ставки ПДВ до базової ставки ПДВ) та коефіцієнт бюджетної ефективності (відношення відсоткової частини ПДВ у ВВП до стандартної ставки ПДВ) станом на 01.01 (табл. 2).

Отже, як видно з таблиці 2, ефективність ПДВ в Україні є досить великою, про що свідчить і достатньо високий рівень ефективної ставки (середньому 12 % за досліджуваний період), і значна частка ефективного оподаткування у номінальному (понад 60 %), і динамічно вагоме абсолютне значення коефіцієнта бюджетної ефективності (близько 0,40). Отриманні результати є переконливим свідченням на користь поетапного зниження стандартної ставки податку, що в поєднанні з відміною непродуктивних пільг не відобразиться відчутно на бюджетній наповнюваності.

Залишається, однак, відкритим питання щодо кількості податкових ставок. Адже мотивуючись ідеалами соціальної справедливості доцільно товари розкоші оподатковувати за підвищеними ставками, а товари першої необхідності — за зниженими або й не оподатковувати взагалі. На користь диференційованого оподаткування свідчить і світовий фіскальний досвід (табл. 3).

Таблиця 2. Ставки й ефективність ПДВ у країнах ЄС та Україні

Найменування країн	Номінальна (стандартна) ставка ПДВ, %	Частка ПДВ у ВВП, %	Ефективна ставка ПДВ, %	Коефіцієнт продуктивності ПДВ, %	Коефіцієнт бюджетної ефективності
Польща (2003 р.)	22,0	7,4	8,8	40,2	0,38
Словаччина (2003 р.)	20,0	6,8	8,9	44,6	0,34
Угорщина (2003 р.)	25,0	10,1	10,3	41,3	0,34
Чехія (2003 р.)	22,0	6,4	8,6	38,9	0,29
15 країн – членів ЄС (2003 р.)	20,2	7,6	10,2	50,6	0,38
Україна: 2003 р.	20,0	4,0	8,4	42,0	0,20
2004 р.	20,0	4,8	9,0	45,0	0,24
2005 р.	20,0	7,7	10,8	54,0	0,39
2006 р.	20,0	9,3	11,9	59,5	0,46
2007 р.	20,0	8,3	10,6	53,0	0,42
2008 р.	20,0	8,2	14,0	70,0	0,41
2009 р.	20,0	9,7	15,8	79,0	0,49
2010 р.	20,0	9,2	14,5	72,5	0,46
2011 р.	20,0	8,0	12,6	63,0	0,40
2012 р.	20,0	9,9	15,2	76,0	0,50

Джерело: розраховано автором на основі даних [4; 7; 8].

**Таблиця 3. Ставки ПДВ у зарубіжних країнах**

Найменування країн	Ставка, %		
	Знижена	Стандартна	Підвищена
1. Країни – члени ЄС:			
Данія	-	25	-
Франція	2,1	20,6	-
Німеччина	7	15	-
Нідерланди	6	17,5	-
Люксембург	3	15	-
Бельгія	0	21	-
Ірландія	0	21	-
Велика Британія	0	17,5	-
Італія	4	19	-
Іспанія	4	16	-
Португалія	5	17	-
Греція	4	18	-
Швеція	6	25	-
Австралія	10	20	-
2. Країни – не члени ЄС			
Норвегія	-	23	-
Туреччина	1	15	До 100
Нова Зеландія	0	12,5	-
Японія	0	5	-
Канада	-	7	-
Ісландія	14	24,5	-

Джерело: складено автором за [10].

ліку 3 "Звіт про фінансові результати" № 87 від 31.03.1999 р. (Остання редакція від 22.04.2011 р.) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>

7. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

8. Офіційний сайт Комітету Верховної Ради з питань бюджету [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombudjet/uk/doccatalog/list?currDir=45096>

9. Податковий кодекс України: № 2755-VI від 02.12.2010 р. (Поточна редакція від 11.10.2011 р. на підставі 3741-17) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

10. Mikersell J. L. Fiscal Administration / J. L. Mikersell — Indiana University, 2000. — P. 139.

#### References:

1. Horyn, V. (2013), "Problems of increasing fiscal efficiency VAT", *Halytsky ekonomichnyy visnyk*, vol. 2 (41), pp. 118—126.

2. Yefymenko, T.I. (2004), "VAT, as the ugly duckling of the tax system", *Uryadovyy kuryer*, vol. 81, p. 7.

3. Ivanov, Y.V. (2003), *Alternative tax systems [Alternatyvni systemy opodatkovannya]*, Tornado, Kharkiv, Ukraine.

4. Lunina, I.O. (2007), "Efficiency taxing consumption in Ukraine", *Finansy Ukrainy*, vol. 1, p. 22.

5. Moldovan, O. (2010), "Fields and mechanisms for fiscal and regulatory VAT efficiency", *National institute for strategic studies* [Online], available at: <http://www.niss.gov.ua/articles/247> (Accessed 4 Aug 2014).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2011), "On Approval (Standard) 3 "Income Statement", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99> (Accessed 22 June 2014).

7. The official site of State Statistics Committee of Ukraine (2014), "Statistics", available at: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua) (Accessed 1 June 2014).

8. The official site of Parliamentary Budget Committee (2014), "Statistics", available at: <http://budget.rada.gov.ua/kombudjet/uk/doccatalog/list?currDir=45096> (Accessed 1 June 2014).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), *The Law of Ukraine "Tax Codex of Ukraine"*, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (Accessed 14 June 2014).

10. Mikersell, J.L. (2000), *Fiscal Administration*, Indiana University, USA.

Стаття надійшла до редакції 22.08.2014 р.

Водночас, враховуючи особливості розвитку національної економіки з притаманним їй фінансовим механізмом, особливий акцент слід зробити на пропорційному одноканальному оподаткуванні доданої вартості.

Це обґрунтовується низкою аргументів на користь ПДВ:

1. Провести за сучасних умов недовиробництва вітчизняних товарів та безсистемного наповнення ринку імпортною продукцією сумнівного походження адекватну товарно-номенклатурну класифікацію практично неможливо. Навіть якщо технічно здійснити вказану процедуру, то це породить ще більше суперечностей в процесі обробки податкової інформації, істотно здеформує відтворювальні вартісні пропорції, заблокує зустрічні податкові потоки при відшкодуванні податкового кредиту.

2. Диференційоване оподаткування призведе до міжгалузевого переливання капіталу із сфер підвищеного до сфер ліберальнішого фіксу. У такий спосіб надалі стимулюватиметься тіньова економічна діяльність.

3. Внесення змін в механізм нарахування та сплати ПДВ суттєво підвищить видатки на адміністрування податку, що є недопустимим в умовах бюджетної незбалансованості оскільки породжує дефіцитне фінансування непродуктивних видатків.

4. Адекватною заміною диференційованої шкали ставок ПДВ може стати запровадження менш важливих за своїм фіскальним статусом спеціфічних акцизів на окремі товарні групи. Таким чином, відпаде потреба у підвищеній ставці податку на так звані предмети розкоші.

### ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

Таким чином, дослідивши фіскально-економічну та ціноутворюючу природу ПДВ можна констатувати про його домінуючу роль у системі оподаткування ринкового типу. Швидкоплинність економічних процесів вимагає і адекватної гнучкості податкових форм і методів одержавлення доданої вартості. Ефективним буде лише той шлях, який забезпечить раціональне функціонування ПДВ шляхом його постійного еволюційного удосконалення, застосування новітніх податкових технологій, залучення достатніх фінансових ресурсів для організації адміністрування податку. Причини недостатньої фіскальної ефективності ПДВ криються у недолаках та невирішених проблемах чинного механізму його адміністрування. В науковій сфері утвердилася характеристика цього податку як найскладнішого в адмініструванні та найбільш криміналізованого серед платежів вітчизняної системи оподаткування. Однак з прийняттям Податкового кодексу України практика справляння податку на додану вартість зазнала значних змін. Незважаючи на такі позитивні зміни ще залишається безліч проблем, які потребують не лише ґрунтового дослідження, але й застосування інших методів. Зокрема, вважаємо за доцільне використати економіко-математичні методи для визначення макроекономічного ефекту від можливої зміни ставки ПДВ.

#### Література:

1. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В. Горин // Галицький економічний вісник. — 2013. — № 2 (41). — С. 118—126.

2. Єфименко Т.І. ПДВ, як гідке качення податкової системи / Т.І. Єфименко // Урядовий кур'єр. — 2004. — № 81. — С. 7.

3. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування: монографія / Ю.Б. Іванов. — Х.: ХДЕУ — Торнадо, 2003. — 517 с.

4. Луніна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луніна, Н.Б. Фролова // Фінанси України. — 2007. — № 1. — С. 22.

5. Молдаван О. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ / О. Молдаван // Національний інститут стратегічних досліджень. Аналітична записка [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247>

6. Наказ Міністерства Фінансів України "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського об-