

І. М. Рижий,
аспірант, Національний університет ДПС України, м. Ірпінь

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ПДВ ЯК РЕГУЛЯТОРА ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Стаття присвячена обґрунтуванню напрямів підвищення ефективності ПДВ. Розраховано показники ефективності адміністрування та дисципліни справляння ПДВ. Запропоновано зниження ставки ПДВ та визначено вектор реформування оподаткування експорту.

The article is devoted the ground of directions increase efficiency of VAT. The indexes of efficiency of administration and discipline of production of VAT are expected. The decline of rate of VAT and vector of reformation of export taxation is offered.

ВСТУП

ПДВ є одним з тих податків, які викликають найбільше дискусій навколо себе. В Україні ці дискусії різного характеру — від найрадикальніших, спрямованих на аргументацію доцільності відміни ПДВ або заміни його іншим податком, до більш поміркованих, які аргументують необхідність зниження ставки ПДВ та коригування механізмів його справляння.

Необхідність інтеграції до європейського економічного простору вимагає обов'язкової наявності ПДВ у податковій системі держави, тому ми не підтримуємо позицію радикалів і вважаємо, що ПДВ має право на життя. А позицію стосовно необхідності коригування механізмів справляння ПДВ і зниження ставки оподаткування ми цілком підтримуємо.

ПДВ в умовах глобалізації з урахуванням дотримання національних інтересів.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Як зауважує авторитетний український вчений, найважливішою перевагою ПДВ є потенційно висока фіскальна ефективність, яка обумовлена тим що він має широку базу оподаткування, яка включає більшість груп товарів і послуг, тобто зміни в асортименті споживання суттєво не впливають на надходження податку в бюджет. Окрім того, оподаткування споживання є більш стабільним, оскільки людина завжди має потребу в певних товарах чи послугах, і зупинити цей процес неможливо [4]. В умовах посилення світових інтеграційних процесів ПДВ також належить роль регулятора зовнішньоекономічної діяльності держави, що

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Теоретичним і практичним аспектам функціонування ПДВ в Україні та закордоном приділяють праці відомі науковці, зокрема І. Вакулич, В. Вишневський, Л. Гацька, О. Данілов, В. Занадворов, Ю. Іванов, Н. Легейда, А. Соколівська, О. Тищенко та ін. Незважаючи на значну кількість напрацювань у даній сфері, напрями підвищення ефективності застосування ПДВ як регулятора економічного розвитку в умовах посилення інтеграційних процесів залишається невирішеною проблемою. Тому метою нашої статті є обґрунтування напрямів підвищення ефективності застосування

Таблиця 1. Ефективність адміністрування та дисципліна сплати ПДВ

Роки	Фактичні надходження ПДВ (млн грн.)	Прогнозовані надходження ПДВ (млн грн.)	Показник ефективності адміністрування ПДВ	Показники дисципліни сплати ПДВ
2000	6 470,50	5868,73	1,10253797	-0,09300176
2001	6 583,97	6456,75	1,01970377	-0,01932304
2002	10 454,56	6170,08	1,27251938	-0,769325096
2003	3 487,25	8215,64	0,56518726	-0,21415735
2004	4 740,36	7861,62	0,60297475	0,658444226
2005	10800,6	11066,4	0,97597656	0,02461478
2006	18479,2	15326,8	1,20567875	-0,17059167
2007	19769,54	26850,93	0,73627022	-0,3581971
2008	18510,65	23586,32	0,78480444	-0,2742026

Джерело: розраховано автором.

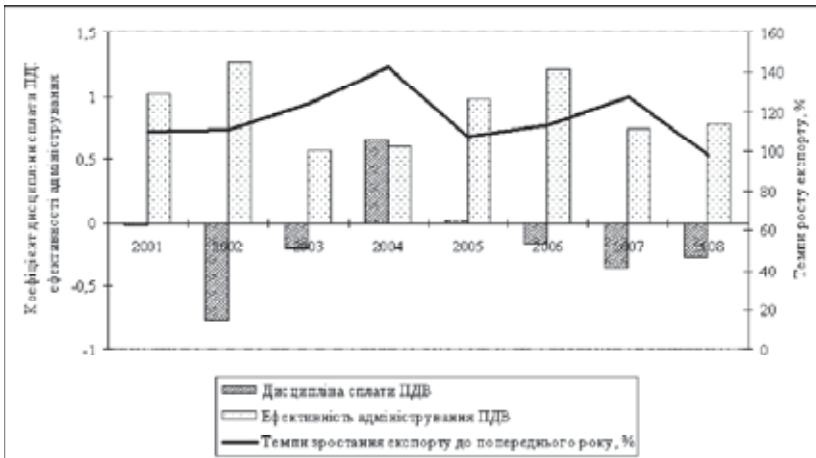


Рис. 1. Темпи росту експорту та показники ефективності адміністрування та дисципліни сплати ПДВ

вимагає постійного удосконалення механізму його справляння з урахуванням мінливості зовнішнього середовища. Індикаторами, які свідчать про необхідність коригування механізму сплати ПДВ, є ефективність адміністрування та дисципліна сплати ПДВ (табл. 1).

Ефективність адміністрування ПДВ було визначено як відношення валових зборів ПДВ до валових потенційних надходжень ПДВ, отриманих за допомогою економіко-математичного моделювання [11, с. 50—56]. Низька ефективність адміністрування ПДВ свідчить про низьку реальну податкову ставку, а також про неспроможність боротися з простроченими податковими зобов'язаннями та уникненням від сплати податку. В ідеалі показник повинен бути близький до одиниці, однак за нашими підрахунками є значні відхилення, особливо виділяються 2003—2004 рр. У цілому показник не є близький до одиниці, тому можна вести мову про необхідність покращення рівня адміністрування.

Показник, що характеризує дисципліну платників ПДВ було визначено як відношення різниці валових потенційних надходжень ПДВ та валових зборів ПДВ до валових зборів ПДВ. Даний показник змінюється від 0 до нескінченності та зростає по мірі зменшення дисципліни платників ПДВ. Можемо спостерігати найнижчу дисципліну сплати податку в 2003 р. Загалом показник не є близьким до 0 та у більшості періодів навіть менше 0, тому необхідно приділяти більше уваги дисципліні сплати ПДВ, що має проявлятися у посиленні відповідальності платників через удосконалення системи санкцій за ухилення від сплати та несвоєчасної сплати ПДВ, здійснення фіктивного експорту тощо.

У процесі проведення дослідження було проаналізовано, який взаємозв'язок існує між ефективністю адміністрування ПДВ, дисципліною ПДВ та динамікою експорту (рис. 1). Шляхом візуального аналізу можна визначити наявність оберненої залежності між темпами росту експорту та ефективністю адміністрування ПДВ, це свідчить про те, що більшість підприємств намагається знизити податковий тиск від ПДВ. Зниження податкового тиску на підприємствах може здійснюватися різними методами, як законними (уникнення), так і незаконними (ухилення) від оподаткування.

До законних методів можна віднести податкове планування на підприємстві, використання якого є цілком припустимим, однак значні масштаби намагання мінімізувати податкові зобов'язання є свідченням надлишкового податкового тиску.

Аналіз тісноти зв'язку між аналізованими величинами засвідчив, що із збільшенням темпів росту експорту коефіцієнт дисципліни сплати ПДВ зменшується, що є непрямым свідченням намагання оптимізувати суми ПДВ до сплати в бюджет законними і незаконними методами, в т.ч. шляхом завищення сум відшкодування з бюджету. Між ефективністю адміністрування і темпами росту експорту наявна обернена поліноміальна залежність — із збільшенням обсягів експорту ефективність адміністрування ПДВ зменшується. Частково це можна пояснити збільшенням навантаження на працівників ДПА, що створює сприятливі умови для завищення відшкодування ПДВ з бюджету або впровадження інших схем мінімізації ПДВ до сплати в бюджет.

Причинами такої ситуації можна вважати і складність процедури адміністрування ПДВ, особливо процедуру надання бюджетного відшкодування, і завищену ставку оподаткування доданої вартості в Україні.

Аналіз залежності темпів росту експорту від ефективності адміністрування ПДВ засвідчив наявність оберненої залежності між ними. Можна зробити припущення, що підвищення ефективності адміністрування сприяє зменшенню обсягів реального експорту, а фіктивного.

Складність будь-якої системи адміністрування ПДВ визначається існуванням звільнень від сплати, пільгового оподаткування та диференційованих ставок податку. Незважаючи на те, що в Україні існує тільки дві ставки оподаткування — 0 і 20%, реальна ставка оподаткування все одно значно відрізняється від номінальної. Маючи номінальну (встановлену законодавством) ставку ПДВ, а також ефективність справляння ПДВ, розраховану по роках у табл. 1, можна вирахувати ефективну ставку за формулою (1):

$$\text{Ефективна ставка ПДВ} = \text{ефективність ПДВ} \times \text{номінальна ставка (1)}$$

Результати розрахунків подані у табл. 2.

Таблиця 2. Показники адміністрування ПДВ за 2000—2008 рр.

Роки	Фактичні надходження ПДВ (млн грн.)	Прогнозовані надходження ПДВ (млн грн.)	Показник ефективності адміністрування ПДВ	Ефективна податкова ставка	Абсолютна похибка вимірювання надходжень ПДВ млн грн.	Відносна похибка вимірювання надходжень ПДВ %
2000	6 470,50	5868,7321	1,10253797	22,051	601,77	9,30017618
2001	6 583,97	6456,7477	1,01970377	20,394	127,22	1,93230376
2002	3 487,25	6170,0789	0,56518726	11,304	-2 682,83	-76,9325084
2003	10 454,56	8215,6391	1,27251938	25,45	2 238,92	21,4157353
2004	4 740,36	7861,6227	0,60297475	12,059	-3 121,26	-65,8444232
2005	10800,59	11066,444	0,97597656	19,52	-265,85	-2,46147664
2006	18479,22	15326,819	1,20567875	24,114	3 152,40	17,059167
2007	19769,54	26850,93	0,73627022	14,73	-7081,39	-35,8197
2008	18510,65	23586,32	0,78480444	15,696	-5075,67	-27,42026
середнє значення	11 032,96	12 378,15	0,92	18,37	-1 345,19	-17,64

Джерело: розраховано автором.

Аналіз результатів, представлених у табл. 2, свідчить про високі похибки вимірювання 2002, 2004, 2007 та 2008 рр., на які припадає основне сумарне відхилення прогнозованих величин від фактичних значень надходжень ПДВ. Як вже зазначалося, це є наслідком невиваженої політики щодо податкового регулювання експорту, зловживання у сфері відшкодування ПДВ, та низької дисципліни платників. Низькі показники надходжень 2004 р. є наслідком негативних очікувань результатів політичних подій, а також недосконалої податкового законодавства, що стало причиною зловживань у сфері відшкодування.

Середнє значення ефективної ставки близьке до 19%, що може служити підставою для перегляду ставок ПДВ та механізму адміністрування цього податку. Варто зауважити, що з урахуванням словенського коефіцієнту 3,8 вітчизняний ПДВ відповідатиме західноєвропейському КОН за ставкою 72,2%, який все одно обтяжливим для вітчизняної економіки. Тому, на наш погляд, не порушуючи вимог Шостої директиви ЄС [14] ставку ПДВ можна знизити до 17%.

Зауважмо, що пріоритетним напрямом активізації зовнішньоекономічної діяльності для України є стимулювання експорту, що дає стійкі надходження вільноконвертованої валюти в економіку держави. Проте, слід пам'ятати про структуру українського експорту, лівова частка якого припадає на сировину і матеріали. Так як експорт оподатковується в Україні за нульовою ставкою, то зростання експорту спричиняє падіння реальних надходжень ПДВ. З метою зменшення негативного впливу бюджетного відшкодування ПДВ пропонується частково змінити механізм оподаткування експорту. Так, з метою зниження сировинної орієнтації експорту пропонуємо нульову ставку ПДВ застосовувати тільки при експорті енергетичних матеріалів (кам'яного вугілля та електроенергії), механічного обладнання, електрообладнання, транспортних засобів та шляхового обладнання, оптичних приладів і апаратів для фотографування або кінематографії, медико-хірургічних апаратів, годинників та музичних інструментів. У середньому частка цих виробів у загальному обсязі експорту протягом останніх дев'яти років складала 16,52% (решту — переважно сировинні матеріали). Для експорту іншої продукції пропонуємо запровадити звільнення від оподаткування ПДВ. Можливі наслідки запропонованих змін наведені в табл. 3.

Дані таблиці ілюструють щорічне збільшення економії на бюджетному відшкодуванні ПДВ, що рівнозначне збільшенню позитивного

Таблиця 3. Економія бюджетного відшкодування при застосуванні нульової ставки для окремих груп товарів

Період	Надходження ПДВ	Відшкодування ПДВ (ставка 0% для всіх груп товарів)	Відшкодування ПДВ (ставка 0% для запропонованих груп товарів)	Економія бюджетного відшкодування
2000	8857	2387	377,15	-2009,85
2001	10463	3879	612,88	-3266,12
2002	12547	5864	929,44	-4934,56
2003	13447	10321	1728,77	-8592,23
2004	16696	11968	1753,31	-10214,69
2005	23779	13305	1949,18	-11355,82
2006	30640	15042	2361,59	-12680,41
2007	36548	18869	3490,77	-15378,23
2008	39962	28452	4808,39	-23643,61
Всього		110087	18011,48	-92075,5

Джерело: розраховано автором на основі оперативної інформації ДПА.

Таблиця 4. Динаміка показників імпорту в 2001—2008 рр.

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Критичний імпорт	33,84	35,06	32,3	29,07	23,65	19,8	21,3	19,8
Інвестиційний імпорт	10,5	13,2	14,1	16,1	12,4	10,6	8,1	7,3
Соціально-значимий імпорт	2,65	2,58	3,12	2,85	2,96	3,12	2,58	2,79
Імпорт для забезпечення експорту	15,2	14,1	12,3	15,1	13,3	14,9	15,8	12,1
Всього імпорт, млн дол. США	15775,09	16976,8	23020,8	28996,03	36141,1	45034,5	60669,9	85535,4

Джерело: розраховано автором за даними офіційного веб-сайту Держкомстату України.

сальдо ПДВ для бюджету.

Запропонований механізм не позбавлений недоліків. Оскільки при застосуванні механізму звільнення від оподаткування решти експорту, експортери матимуть право віднести ПДВ, сплачений постачальникам матеріалів для виготовлення продукції, на валові витрати, тим самим зменшивши об'єкт оподаткування податком на прибуток. Од-

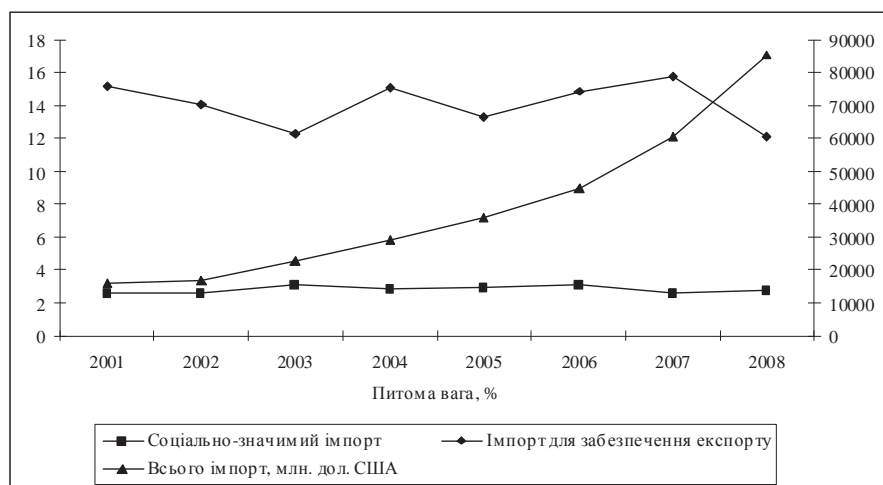


Рис. 2. Динаміка імпорту, частки соціально-значимого імпорту та імпорту для забезпечення експорту

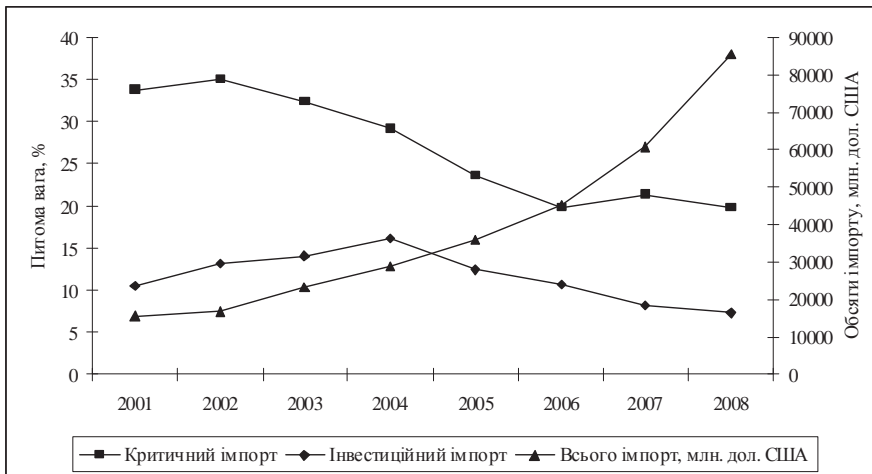


Рис. 3. Динаміка імпорту, частки критичного та інвестиційного імпорту

нак, на наш погляд, якщо врахувати психологічний чинник, то держава отримує реальний вигравш від зменшення фіктивного експорту, адже запропонована схема дає можливість отримати реальні гроші з бюджету тільки експортерам окремих груп товарів.

Зростання імпорту збільшує надходження від ПДВ, проте стимулювання імпорту повинно здійснюватися у відповідності до національних інтересів України. Пропонується стимулювати імпорт лише стратегічних товарів, до яких віднесено: критичний імпорт; інвестиційний імпорт; соціально значимий імпорт; імпорт для забезпечення експортного виробництва. Динаміка імпорту відображена у табл. 4.

Дані табл. 4 свідчать, що обсяги імпорту протягом останніх років зростають швидкими темпами. Динаміка частки аналізованих складових імпорту у взаємозв'язку із зростанням загальних обсягів імпорту відображені на рис. 2 і 3.

Графіки, зображені на рис. 2 показують, що на фоні зростання імпорту обсяги соціально-значимого імпорту практично не змінюються, частка імпорту для забезпечення експорту циклічно змінюється, у 2008 р. зафіксоване її найглибше падіння.

Графіки, представлені на рис. 3, показують зменшення частки критичного та інвестиційного імпорту на фоні зростання загальних обсягів імпорту. Отримані результати дають підставу зробити висновки про необхідність обмеження імпорту інших груп товарів в межах, дозволених СОТ.

Після кількох років активного зростання імпортних операцій та очікуваного погіршення умов торгівлі у наступний період, Україна, з точки зору надходжень від ПДВ, має бути готовою впоратися з наслідками зростання імпорту. Зняття ряду нормативних бар'єрів і суттєве послаблення митного режиму після вступу України до Світової організації торгівлі, призведе, як очікується, до зростання імпорту, а відтак, і до зростання надходжень ПДВ до бюджету.

ВИСНОВКИ

Результати дослідження динаміки надходжень ПДВ до бюджету, оцінки ефективності його адміністрування та дисципліни сплати протягом останніх 9-ти років засвідчили необхідність його удосконалення у зв'язку із посиленням світових інтеграційних процесів. З метою захисту національних інтересів з дотриманням вимог гармонізації податкового законодавства в межах СОТ і ЄС нами запропоновано знизити ставку оподаткування ПДВ до 17%, дозволити застосування нульової ставки ПДВ при оподатку-

ванні експорту тільки для окремих груп товарів, а також обмежити імпорт окремих груп товарів, за виключенням критичного, інвестиційного, соціально-значимого та імпорту, необхідного для виготовлення продукції на експорт.

Література:

1. Вакулич І.П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи / І.П. Вакулич // *Фінанси України*. — 2003. — № 2. — С. 54—59.
2. Вишневский В.П. Принципы международного налогообложения в контексте налоговой нейтральности / В.П. Вишневский, А.В. Гречишкин // *Экономика промышленности: сб. науч. тр.* — Донецк, ИЭП НА Украины, 2004. — С. 100—108.
3. Гацька Л.П. Інституційний підхід до реформування системи оподаткування в Україні / Л.П. Гацька [електронний ресурс]. — Режим доступу: http://library.donntu.edu.ua/fem/vip31-3/31-3_31.pdf.
4. Данилов А. Налог на добавленную стоимость и его влияние на социально-экономическое развитие страны: [монография] // *Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов / Под ред. проф. А. Данилова*. — К.: Компьютерпресс. — 2009. — С. 123—141.
5. Занадворов В.С. Теория налогообложения / В.С. Занадворов // *Экономический журнал ВШЭ*. — 2003. — №4. — С. 538.
6. Иванов Ю.Б. Проблемы податкового регулювання і планування податкових платежів: [монографія] / Ю.Б. Иванов, О.М. Тищенко, К.В. Давискіба, В.В. Карпова, Л.М. Карпов, І.А. Серова. / За заг. ред. Ю.Б. Иванова. — Харків: ХНЕУ, 2006. — 240 с.
7. Легейда Н. Моделирование надходжень від податку на додану вартість (ПДВ) у країнах з перехідною економікою: на прикладі України / Н. Легейда, Д. Сологуб // *Ін-текон. досл. та політ. консультацій*. — *Наук. матер.* — №22. — липень 2003. [електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.ier.kiev.ua>.
8. Офіційний веб-сайт Держкомстату України [електронний ресурс]. — Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.
9. Офіційний веб-сайт ДПА України [електронний ресурс]. — Режим доступу: www.sta.gov.ua.
10. Про податок на додану вартість: Закон України [електронний ресурс]. — Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
11. Рижий І. М. Оцінка ефективності справляння ПДВ за допомогою моделі прогнозування надходжень з врахуванням фактору ЗЕД / І.М. Рижий. // *Економіка і держава*. — 2008. — №8. — С.50—56.
12. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с.
13. Соколовська А.М. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність / А.М. Соколовська // *Вісник НБУ*. — 2005. — №9. — С. 7—11.
14. Шоста Директива Ради 77/388/ЄЕС від 17 травня 1977 р. щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту — Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування. — ОВ. — L145. — 13.06.1977. — С. 1.

Стаття надійшла до редакції 11.08.2009 р.