УДК 336.226.322

ОЦІНКА ІНДИКАТОРІВ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПДВ В УКРАЇНІ

Дахнова О.Є., Білик М.Ю.
Харківський інститут фінансів
Київського національного торговельно-економічного університету

У статті систематизовано показники фіскальної ефективності ПДВ у три групи: індикатори ефективності податкового адміністрування ПДВ, індикатори фіскальної значимості та індикатори фіскальної ефективності ПДВ. Результати розрахунків відповідних індикаторів за період 2010-2016 рр. свідчать про недостатню фіскальну ефективність ПДВ. Динаміка розрахованих індикаторів вказує на нестабільність податкового механізму справляння ПДВ в Україні. Позитивна тенденція до зростання індикаторів фіскальної ефективності ПДВ намітилася з 2015 року. Для стабілізації запропоновано здійснити заходи, спрямовані на розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок стимулювання розвитку реального сектора економіки, збільшення обсягів виробництва і споживання.
Ключові слова: податок на додану вартість, фіскальна ефективність, ефективна ставка, продуктивність ПДВ, податковий розрив.

Постановка проблеми. 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 левову частку загальних податкових надходжень і займає суттєве місце в доходах державного бюджету. Все це визначає критично важливе 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 оцінки фіскальної ефективності ПДВ та визначення шляхів її підвищення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед сучасних публікацій, присвячених проблемам непрямого оподаткування, зокрема, адмініструванню ПДВ, чимало праць спрямовані на дослідження фіскальної ефективності цього податку. Так, колективом авторів на чолі з Д.М. Серебрянським [11] надані методичні рекомендації щодо оцінки фіскальної ефективності адміністрування ПДВ Державною фіскальною службою України. Формуванню системи показників для оцінки фіскальної ефективності податків присвячено наукову статтю Ж.В. Піскової [9], яка визначає показники, за допомогою яких можна виміряти сформовану систему та систематизувати фактори, що впливають на фіскальну ефективність податків.

Безпосередньо аналізу фіскальної ефективності непрямих податків, в тому числі ПДВ, присвячені праці О.В. Озерчук [7], О.І. Оксенюк [8], К. Проскури [10], А. Крисоватого та І. Гуцул [6], Л.М. Федун та О.В. Сторожук [12] та інших. На підставі проведеної оцінки фіскальної ефективності ПДВ за різні періоди науковці пропонують напрями удосконалення механізму адміністрування ПДВ. Наприклад, К. Проскура [10] для забезпечення повноти надходжень ПДВ рекомендує застосовувати елементи примусу і контролю в системі оподаткування, що в свою чергу вимагає покращення контрольно-перевірочної роботи органів ДФС України та руйнування схеми ухилення від оподаткування.

Окрему увагу А. Крисоватий та І. Гуцул [6] приділяють ролі ПДВ із ввезених на митну територію України товарів у структурі надходжень до Державного бюджету України та його місцю серед інструментів оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Автори визначають індикатори продуктивності й бюджетної ефективності ПДВ із ввезених на територію України товарів та формулюють пріоритети підвищення ефективності адміністрування ПДВ з урахуванням європейського досвіду.

Науково-практичний інтерес викликає дослідження В. А. Валігури [1], в якому розмежовано поняття «підвищення рівня оподаткування податкової бази» та «розширення податкової бази»; виділено фактори, які впливають на рівень оподаткування і розширення податкової бази ПДВ та проаналізовано вплив окремих факторів на збільшення вартісної величини бази оподаткування ПДВ в Україні.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість публікацій із зазначеної проблематики, актуальним залишається постійний моніторинг індикаторів фіскальної ефективності ПДВ, особливо в умовах економічної кризи та надмірного зростання державного боргу. Крім того, важливим завданням є пошук шляхів удосконалення підходів до кількісної оцінки ефективності адміністрування ПДВ в Україні та усунення проблем, що призводять до зниження фіскальної ефективності податку.

Мета статті полягає у систематизації підходів до кількісної оцінки фіскальної ефективності ПДВ, проведенні розрахунків відповідних індикаторів та визначенні напрямків удосконалення податкового адміністрування ПДВ.

Виклад основного матеріалу. Аналіз проблематики оцінки фіскальної ефективності ПДВ показав, що існують апробовані методики визначення певних показників, які базуються на використанні макроекономічної статистики, системи національних рахунків та використовуються спеціалістами міжнародних фінансових організацій для відображення загальної динаміки ефективності справляння ПДВ.

Механізм оцінки фіскальної ефективності ПДВ передбачає аналіз впливу податкового на-

© Дахнова О.Є., Білик М.Ю., 2017

вантаження на економіку держави, ефективності збору податкових надходжень, рівномірності надходжень ПДВ до бюджету тощо.

На підставі систематизації існуючих методик оцінки фіскальної ефективності ПДВ складено таблицю 1, в якій наведено три групи індикаторів, що характеризують ефективність податкового адміністрування ПДВ, фіскальну значимість та фіскальну ефективність ПДВ.

Використовуючи статистичні дані Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України розрахуємо основні індикатори фіскальної ефективності ПДВ за період 2010-2016 рр. (табл. 2, 3, 4).

Валовий податковий розрив – кількісний показник, що характеризує ефективність податкового адміністрування. Як бачимо з даних табл. 2, протягом досліджуваного періоду спостерігається недоотримання суми ПДВ (за виключення 2011 та 2016 років). Найбільший податковий розрив (-25059,3 млн. грн.) зафіксований у 2012 році, а найменший (-1528,3 млн. грн.) – у 2015 році. Певна частина валового податкового розриву буде відшкодовуватися за рахунок діяльності, спрямованої на боротьбу з ухиленням від сплати податків. Причинами недоотримання виступають різні способи недотримання податкового законодавства: помилки при виконанні податкових зобов'язань як з боку платника, так і фіскальних органів, застосування нульової ставки оподаткування, незаконні схеми відшкодування ПДВ, наявність тіньового сектору економіки тощо. Отже, в умовах дефіциту державного бюджету оцінка

Таблиця 1

Основні індикатори фіскальної ефективності ПДВ

Назва показника	Формула розрахунку	Характеристика показника
Індикатори ефективності податкового адміністрування ПДВ		
Податковий розрив (tax gap): – валовий податковий розрив (gross tax gap); – чистий податковий розрив (net tax gap)	ВПР = ПДВ факт – ПДВ план ЧПР = ВПР – сума ПДВ, стягнута за результатами контрольно-наглядової діяльності фіскальних органів	дозволяє оцінити реальну суму податкових надходжень до бюджету від запланованих надходжень.
Коефіцієнт збирання ПДВ	$Кзб = \frac{ПНпдв\ факт}{ПНпдв\ план}$	дозволяє кількісно виміряти обсяг недотримання податкового законодавства внаслідок ухилення від сплати податку.
Коефіцієнт нерівномірності надходжень ПДВ	$Кннп\ max = \frac{ПНпдв\ max}{ПНпдв\ середнє}$ $Кннп\ min = \frac{ПНпдв\ min}{ПНпдв\ середнє}$	дозволяє оцінити систематичні коливання надходжень податку.
Індикатори фіскальної значимості ПДВ		
Фіскальна значимість ПДВ у ВВП держави	$ФЗ ввп = \frac{ПНпдв}{ВВП} \times 100\%$	характеризує перерозподіл ВВП через бюджет держави.
Фіскальна значимість ПДВ у бюджеті держави	$ФЗдб = \frac{ПНпдв}{ДБ} \times 100\%$	відображає питому вагу податкових надходжень в доходах бюджету.
Індикатори фіскальної ефективності ПДВ		
Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП	$Кве = \frac{ПНпдв}{ВВП} \times \frac{100\%}{Спдв}$	використовується як сумарний індикатор ефективності податку.
Ефективна ставка ПДВ (C-efficiency)	$Ест = \frac{ПНпдв\ факт}{Вдг + Вно + Ву} x100\%$	показує відносну ефективність адміністрування податку.
Продуктивність ПДВ	$Пр = \frac{Ест\ пдв}{20\%} x100\%$	відображає рівень оподаткування податкової бази.

Джерело: розроблено авторами за даними [8, 9, 11, 12]

Таблиця 2

Оцінка ефективності податкового адміністрування ПДВ

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Планові надходження ПДВ (млн. грн.)	104685,2	122827,5	162046,6	133039,1	148470,7	179306,1	232658,0
Фактичні надходження ПДВ (млн. грн.)	102751,8	126565,0	136987,3	127321,9	144639,5	177777,8	235506,0
Валовий податковий розрив	-1933,4	+3737,5	-25059,3	-5717,3	-3831,1	-1528,3	+2848,0
Коефіцієнт збирання ПДВ	0,98	1,03	0,85	0,96	0,97	0,99	1,01
Коефіцієнт нерівномірності надходжень ПДВ (максимальний)	1,57						
Коефіцієнт нерівномірності надходжень ПДВ (мінімальний)	0,68						
Розмах варіації	88,37						

Джерело: розраховано авторами за даними [3]

податкових розривів та аналіз компонентів податкового розриву дозволяє не тільки кількісно оцінити ефективність адміністрування ПДВ, а й виявити основні загрози для податкової бази і державного бюджету.

Аналогічний індикатор – коефіцієнт збирання ПДВ – дозволяє кількісно виміряти обсяг недотримання податкового законодавства. Чим вищим є значення цього коефіцієнту, тим вищою є ефективність адміністрування податку. В ідеалі цей коефіцієнт має дорівнювати 1. Протягом 2010-2016 рр. коефіцієнт збирання ПДВ коливався від 0,85 до 1,03, тобто середнє значення зафіксовано на рівні 0,97, що підтверджує наявність податкового розриву і нестабільність податкових надходжень ПДВ до бюджету.

Одним із індикаторів, що використовується для оцінки систематичних коливань, є коефіцієнт нерівномірності надходжень ПДВ. Чим більшою є різниця між максимальним і мінімальним значеннями коефіцієнту, тим більш нерівномірним є цей процес. За результатами аналізу фактичних надходжень ПДВ за 2010-2016 рр. середня величина надходжень становила 150221,33 млн. грн. на рік, максимальна величина надходжень 235506 млн. грн. на рік, а мінімальна величина надходжень 102751,8 млн. грн. на рік. Коефіцієнти нерівномірності та розмах варіації свідчать про наявність значних коливань надходжень ПДВ впродовж аналізованого періоду.

Оцінка впливу податкового навантаження на економіку держави передбачає розрахунок індикаторів фіскальної значимості ПДВ у доходах державного бюджету та у ВВП країни (табл. 3).

Протягом досліджуваного періоду індикатори фіскальної значимості ПДВ мали хвилеподібну динаміку. Так, питома вага ПДВ у доходах державного бюджету при середньому значенні 38,86% коливалась від 33,25% до 42,7%. Це свідчить про вагоме місце даного податку у джерелах формування бюджету України. Питома вага ПДВ у ВВП України також демонструє коливання від 8,75% до 9,88% при середньому значенні 9,38%. Тобто податок на додану вартість має достатньо суттєвий вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави. В той же час аналіз індикаторів фіскальної значимості ПДВ свідчить про відсутність залежності між надходженнями цього податку до бюджету та зміною величини ВВП.

Наступним кроком проведемо розрахунки індикаторів фіскальної ефективності ПДВ, а саме: коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП, ефективна ставка ПДВ, продуктивність ПДВ (табл. 4).

Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП ілюструє, скільки надходжень податку у відсотках до ВВП припадає на 1% номінальної ставки. Цей коефіцієнт використовується як діагностичний інструмент для оцінки рівня віддачі національної економіки. Слід зауважити, що така оцінка спрацьовує за наявності тільки однієї ставки податку. При розрахунку цього індикатора нами враховувалася основна ставка ПДВ 20%, тому є певна похибка, оскільки не враховувались нульова ставка та ставка 7%. Розрахунки коефіцієнту ефективності ПДВ у ВВП демонструють хвилеподібну динаміку: максимальне значення цього коефіцієнту (0,49) спостерігалося у 2012 та 2016 роках, що вказує на підвищення ефективності податку в ці роки. В середньому фіскальна ефективність ПДВ за аналізований період склала 47%, тобто сумарний індикатор ефективності ПДВ є досить значним для національної економіки.

Індикатор ефективної ставки характеризує відносну 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. Протягом 2010-2013 рр. ефективність адміністрування ПДВ поступово зменшувалась

Таблиця 3

Оцінка фіскальної значимості ПДВ

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Фактичні надходження ПДВ (млн. грн.)	102751,8	126565,0	136987,3	127321,9	144639,5	177777,8	235506,0
Доходи державного бюджету (млн. грн.)	240615,2	314616,9	346054	339180,3	357084,2	534694,8	616274,8
ВВП (млн. грн.)	1082569	1316600	1408889	1454931	1566728	1979458	2383182
ФЗдб	42,70	40,23	39,59	37,54	40,51	33,25	38,21
ФЗввп	9,49	9,61	9,72	8,75	9,23	8,98	9,88

Джерело: розраховано авторами за даними [2, 3]

Таблиця 4

Оцінка фіскальної ефективності ПДВ

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Фактичні надходження ПДВ (млн. грн.)	102751,8	126565,0	136987,3	127321,9	144639,5	177777,8	235506,0
ВВП (млн. грн.)	1082569	1316600	1408889	1454931	1566728	1979458	2383182
Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств (млн. грн.)	680164	858905	950212	1047096	1120876	1317110	1537974
Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (млн. грн.)	8155	9619	8984	10265	12873	15788	19252
Кінцеві споживчі витрати уряду (млн. грн.)	141124,9	164696,7	185354,5	272550,5	270940,2	378604,5	491127,5
Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП	0,47	0,48	0,49	0,44	0,46	0,45	0,49
Ефективна ставка ПДВ, %	12,39	12,25	11,97	9,57	10,30	10,39	11,50
Продуктивність ПДВ, %	61,94	61,25	59,84	47,87	51,48	51,94	57,49

Джерело: розраховано авторами за даними [2, 3, 4, 5]

з 12,39% до 9,57%, але з 2014 року намітилась тенденція до поліпшення ситуації та наближення ефективної ставки ПДВ до нормативної.

Нарешті, останній індикатор – продуктивність ПДВ, який доповнює показник ефективної ставки і характеризує рівень співвідношення ефективної та стандартної ставки податку. Отже, динаміка цього індикатора аналогічна за роками: до 2014 року продуктивність ПДВ поступово понижалася, після чого рівень використання бази оподаткування почав зростати, тобто податкові надходження почали збільшуватись не тільки за рахунок зростання бази, а й завдяки збільшенню рівня її використання.

Висновки і пропозиції. Результати розрахунків індикаторів фіскальної ефективності ПДВ та дослідження їх динаміки дозволяє зробити наступні висновки і пропозиції.

Оцінюючи ефективність податкового адміністрування ПДВ за період 2010-2016 роки, можемо відзначити, що протягом 7 років рівень збирання ПДВ досягав оптимального значення лише двічі – у 2011 та 2016 роках. Найбільш критичним виявився 2012 рік, коли рівень недоотримання ПДВ склав майже 15%. Наявність значних коливань надходжень ПДВ впродовж аналізованого періоду підтверджують розраховані максимальний та мінімальний коефіцієнти нерівномірності надходжень податку.

Аналіз фіскальної значимості податку показав, що ПДВ, хоч і забезпечує значну частку доходів державного бюджету, однак вона є меншою від потенційної. Оцінка фіскальної значимості ПДВ у ВВП України свідчить по те, що даний податок має істотний вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави. В той же час динаміка індикаторів фіскальної значимості ПДВ має хвилеподібний характер, що вказує на нестабільність податкового механізму.

Індикатори фіскальної ефективності ПДВ за аналізований період мали аналогічну до вищезазначених показників хвилеподібну динаміку з найбільш критичними значеннями у 2013 році. Протягом всього аналізованого періоду ефективна ставка ПДВ була невеликою, що суттєво знижує фіскальний потенціал номінальної ставки цього податку. 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 чинниками, що негативно вплинули на загальний стан фіскальної ефективності ПДВ, є недоліки в системі адміністрування ПДВ, наявність шахрайських схем при справлянні цього податку, проблеми бюджетного відшкодування ПДВ тощо.

До позитивних аспектів проведеного дослідження можна віднести тенденцію до зростання всіх індикаторів фіскальної ефективності ПДВ, яка намітилася з 2015 року. Отже, для стабілізації податкових надходжень до бюджету необхідно, на нашу думку, здійснити заходи, спрямовані на розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок стимулювання розвитку реального сектора економіки, збільшення обсягів виробництва і споживання. Крім того, вважаємо за доцільне запровадити систему диференційованих ставок ПДВ та вдосконалити систему пільгового оподаткування ПДВ.

Список літератури:

1. Валігура В. А. Вектори підвищення рівня використання та розширення бази оподаткування ПДВ в Україні / В. А. Валігура // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013. – № 4.
2. Валовий внутрішній продукт у фактичних цінах [Електронний ресурс] / сайт Державної служби статистики України – Режим доступу до ресурсу: http://www.ukrstat.gov.ua
3. Виконання Державного бюджету [Електронний ресурс] / сайт Державної казначейської служби України – Режим доступу до ресурсу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?Currdir=311513
4. Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств [Електронний ресурс] / сайт Державної служби статистики України – Режим доступу до ресурсу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ
5. Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства [Електронний ресурс] / сайт Державної служби статистики України – Режим доступу до ресурсу: http://ukrstat.gov.ua/operativ
6. Крисоватий А., Гуцул І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів / А. Крисоватий, І. Гуцул // Економіст. – 2015. – № 5. – С. 7-9.
7. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О. В. Озерчук // Наукові праці НДФІ. – 2014. – № 2(67). – С. 59-70.
8. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. / Оксенюк О. І. – Л., 2015. – 16 с.
9. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика / Ж. В. Піскова // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2016. – Серія Економіка. Випуск 2(6). – С. 174-180.
10. Проскура К. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні / К. Проскура // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10. – Ч. 2. – С. 321-324.
11. Серебрянський Д. М. Методичні рекомендації щодо оцінки ефективності адміністрування ПДВ Державною фіскальною службою України / Серебрянський Д. М., Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І.; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. – 31 с.
12. Федун Л. М., Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні / Л. М. Федун, О. В. Сторожук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2016. – № 1. – С. 206-223.

Дахнова Е.Е., Билык М.Ю.
Харьковский институт финансов
Киевского национального торгово-экономического университета

ОЦЕНКА ИНДИКАТОРОВ ФИСКАЛЬНОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ НДС В УКРАИНЕ

Аннотация
В статье систематизированы показатели фискальной эффективности НДС в три группы: индикаторы эффективности налогового администрирования НДС, индикаторы фискальной значимости и индикаторы фискальной эффективности НДС. Результаты расчетов соответствующих индикаторов за период 2010-2016 гг. свидетельствуют о недостаточной фискальной эффективности НДС. Динамика рассчитанных индикаторов указывает на нестабильность налогового механизма взимания НДС в Украине. Положительная тенденция роста индикаторов фискальной эффективности НДС наметилась с 2015 года. Для стабилизации предложено принять меры, направленные на расширение базы налогообложения НДС за счет стимулирования развития реального сектора экономики, увеличения объемов производства и потребления.
Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, фискальная эффективность, эффективная ставка, продуктивность НДС, налоговый разрыв.

Dakhnova E.E., Bilyk M.Y.
Kharkov Institute of Finance
of Kyiv National University of Trade and Economics

ESTIMATION OF INDICATORS OF FISCAL EFFICIENCY OF VAT IN UKRAINE

Summary
The article describes the indicators of fiscal efficiency of VAT in three groups: indicators of efficiency of tax administration of VAT, indicators of fiscal significance and indicators of fiscal efficiency of VAT. The results of calculations of the indicators for the period 2010-2016 shows to insufficient of fiscal efficiency of VAT. The dynamics of the calculated indicators demonstrates the instability of the tax mechanism for VAT in Ukraine. The positive trend in the growth of the indicators of fiscal efficiency of VAT has been observed since 2015. For stabilization to take actions to expand the base of taxation of VAT by stimulating the development of the real sector of the economy are proposed.
Keywords: value added tax, fiscal efficiency, effective rate, efficiency of value added tax, tax gap.