



## **MONEY, FINANCE AND CREDIT**

### **ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ**

УДК 336.226.332:330.131.5

#### **ВЕКТОРИ ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПДВ**

**Ольга Дубовик; Аліна Касса**

*Одеський національний економічний університет, Одеса, Україна*

**Резюме.** Досліджено фіскальну роль податку на додану вартість. Доведено, що майже половина доходів державного бюджету формується за рахунок ПДВ. Визначено фіскальну ефективність податку через такі оцінювальні показники, як ефективна ставка, продуктивність, коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП. Проведено аналіз співвідношення надходжень ПДВ від реалізації вітчизняних товарів (робіт, послуг) і ввезених на територію України товарів, у результаті якого встановлено значне переважання ПДВ з імпортних операцій. Проаналізовано стан проблеми бюджетного відшкодування ПДВ в Україні та Одеській області. Доведено, що поступово скорочується заборгованість держави з відшкодування ПДВ унаслідок покращення адміністрування податку. Обґрунтовано, що чинний механізм бюджетного відшкодування ПДВ сприяє створенню численних способів незаконних та корупційних схем. Сформульовано проблеми, пов'язані зі зростанням величини бюджетного відшкодування ПДВ, а саме: фіктивний експорт; експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з наступним оформленням їх повторного експорту; оформлення продажу товару через кілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування ПДВ; проведення псевдоекспортних операцій; проведення імпортних операцій з товарно-матеріальними цінностями за нижчими цінами, ніж потрібно; високий рівень тіньової економіки в Україні. Запропоновано шляхи вирішення проблем, пов'язаних з бюджетним відшкодуванням ПДВ: удосконалення електронної системи адміністрування ПДВ; удосконалення податкового та митного законодавства; унеможливлення реєстрації фіктивних підприємств; посилення контролю над здійсненням імпортних операцій з метою запобігання імпорту товарів за заниженими цінами.

**Ключові слова:** фіскальна ефективність, податок на додану вартість, бюджетне відшкодування.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2019.05.095](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2019.05.095)

Отримано 26.08.2019

UDC 336.226.332:330.131.5

#### **VECTORS OF VAT FISCAL EFFICIENCY IMPROVEMENT**

**Olga Dubovyk; Alina Kassa**

*Odessa National Economic University, Odessa, Ukraine*

**Summary.** The fiscal role of value added tax has been investigated. It is proved that almost half of the state budget revenues are generated by VAT. The fiscal efficiency of the tax has been determined by means of such indicators as effective rate, productivity, VAT efficiency ratio in GDP. The analysis of the ratio of VAT receipts from the domestic goods sale (works, services) and goods imported into the territory of Ukraine, which resulted in significant predominance of VAT from import operations. The state of the problem of VAT budget refund in

*Ukraine and the Odessa region is analyzed. It is proved that the state debt on VAT refund is gradually decreasing due to the improved tax administration. It is substantiated that the current mechanism of budgetary compensation of VAT contributes to the creation of numerous ways of illegal and corruption schemes. The problems related to the increase of the budgetary VAT refund such as: dummy exports; export of goods that are smuggled back to the customs territory of Ukraine with subsequent registration of their re-export; registration of goods sale through several fictitious enterprises before carrying out export operation outside Ukraine customs territory in order to increase the goods price and refund VAT; conducting pseudo-export operations; carrying out import operations with inventory at lower prices than required; high level of shadow economy in Ukraine. The ways of solving problems related to the budgetary VAT refund: improvement of the electronic system of VAT administration; improvement of tax and customs legislation; making registration of fictitious enterprises impossible; strengthening control over import operations to prevent imports with low prices are proposed.*

**Key words:** *fiscal efficiency, value added tax, budget refund.*

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2019.05.095](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2019.05.095)

Received 26.08.2019

**Постановка проблеми.** Сьогодні однією з найактуальніших проблем економіки країни є своєчасне та повне забезпечення фінансовими ресурсами дохідної частини бюджету. Її вирішення багато в чому залежить від ефективного функціонування податкової системи, яка б відповідала реаліям сьогодення та забезпечувала зростання податкових надходжень.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) є основним бюджетоутворюючим податком в Україні, незважаючи на складність механізму його адміністрування, що пов'язано з численними ухиленнями від оподаткування, існуванням значної кількості податкових пільг. ПДВ не приносить такого ефективного результату державі, як очікується, через невиконання планових показників з його надходження до бюджету, податковий борг платників податків, сальдо експортно-імпорتنих операцій та інші причини. Окремою і гострою останнім часом постає проблема великого обсягу бюджетного відшкодування ПДВ, через яке держава втрачає значні податкові ресурси.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема фіскальної ефективності ПДВ в Україні присвятили свої наукові праці такі вчені, як В. А. Валігура, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, А. М. Соколовська, Ю. І. Турянський та багато інших. Проте незважаючи на велику кількість публікацій, питання підвищення фіскальної та регулюючої ролі цього податку залишаються відкритими й потребують ретельнішого дослідження із урахуванням усіх змін в економіці та зростання державного боргу. Адже важливо створити таку систему оподаткування ПДВ, яка б сприяла не тільки зростанню дохідної бази бюджету, але й підвищенню податкової дисципліни, спростила б механізм бюджетного відшкодування та знизила податкове навантаження на платників податків.

**Метою дослідження** є визначення рівня фіскальної ефективності ПДВ в Україні та пошук шляхів її підвищення задля забезпечення зростання соціально-економічного розвитку країни.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: проаналізувати фіскальну значущість податку на додану вартість; розрахувати показники фіскальної ефективності ПДВ; визначити дієвість механізму бюджетного відшкодування ПДВ; окреслити проблеми, пов'язані з бюджетним відшкодуванням ПДВ, та запропонувати шляхи їх вирішення.

Для реалізації поставлених завдань було використано такі методи: аналіз, синтез, узагальнення, системний підхід.

**Виклад основного матеріалу.** Податки – один з важливих фінансових інструментів регулювання розвитку національної економіки в умовах інтеграційних процесів країни. Податок на додану вартість відіграє вагомий роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу, зокрема й в Україні.

Протягом 2013–2018 рр. фіскальна значущість ПДВ зростала (табл. 1). Питома вага ПДВ у доходах бюджету держави була на рівні 40–45%. Це означає, що даний податок займає значне місце у формуванні доходів державного бюджету України. Питома вага ПДВ у ВВП коливається в межах 9–10%. Тобто ПДВ має значний вплив на перерозподіл ВВП через бюджет країни.

Про ефективність застосування ПДВ в Україні свідчать показники, наведені в таблиці 2. Ефективна ставка ПДВ, яка розраховується відношенням сум ПДВ, які надійшли до бюджету, до кінцевих споживчих витрат домогосподарств, за останні три роки суттєво наблизилася до номінальної ставки. Також збільшується продуктивність ПДВ. Це свідчить про поліпшення адміністрування цього податку та повнішу реалізацію його фіскальної функції. Динаміка коефіцієнта ефективності ПДВ у ВВП також дозволяє зробити висновки про підвищення рівня віддачі національної економіки.

Таблиця 1

Динаміка фіскальної значущості ПДВ у 2013–2018 рр.

Table 1

Dynamics of VAT Fiscal Significance in 2013–2018

Показники/роки	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7
Фактичні надходження ПДВ, млн. грн.	127321,9	144639,5	177777,8	235506,0	313980,6	374195,3
Доходи державного бюджету, млн. грн.	291572,5	310653,2	503758,7	574659,3	698405,3	833615,5
ВВП, млн. грн.	1454931	1566728	1979258	2383182	2982920	3558706
Фіскальна значущість ПДВ у бюджеті держави, %	43,7	46,6	35,3	41,0	45,0	44,9
Фіскальна значущість ПДВ у ВВП держави, %	8,8	9,2	9,0	9,9	10,5	10,5

Джерело: розраховано на основі даних [1].

Таблиця 2

Динаміка показників оцінювання фіскальної ефективності ПДВ в Україні у 2013–2018 рр.

Table 2

Dynamics of VAT Fiscal Efficiency in Ukraine in 2013–2018

Показники/роки	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ефективна ставка ПДВ, %	12,16	12,9	13,36	15,0	15,88	15,39
Продуктивність ПДВ, %	60,8	64,5	66,8	75,0	79,4	77,0
Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП	0,44	0,46	0,45	0,50	0,53	0,53

Джерело: розраховано на основі даних [1; 2].

Суми ПДВ, сплачені з увезених товарів, значно перевищують суми податку, сплачені з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (табл. 3). ПДВ з вироблених в

Україні товарів (робіт, послуг) за вирахуванням бюджетного відшкодування коливається в межах 20–25% сукупних надходжень ПДВ до Державного бюджету.

Таблиця 3

Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету України у 2013–2018 рр.

Table 3

Dynamics of VAT revenues to the State Budget of Ukraine in 2013–2018

Показники/роки		2013	2014	2015	2016	2017	2018
Усього надходжень ПДВ, у тому числі:	млрд. грн.	127,3	144,6	177,8	235,5	314,0	374,2
- ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	млрд. грн.	84,2	80,7	107,4	139,5	180,2	210,8
Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами	млрд. грн.	-53,4	-43,3	-68,4	-94,4	-120,1	-131,7
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	млрд. грн.	30,8	37,4	39,0	45,1	60,1	79,1
	% до надходжень ПДВ	24,2	25,8	22,0	19,2	19,1	21,1
- ПДВ із увезених на територію України товарів	млрд. грн.	96,5	107,2	138,8	181,5	250,5	295,1
	% до надходжень ПДВ	75,8	74,2	78,0	77,1	79,8	78,9

Джерело: розраховано на основі даних [1].

Внаслідок введення у 2014 році ставки ПДВ 7% на деякі лікарські препарати, а також зростання ціни на газопостачання та електроенергію для населення майже на 25%, суми ПДВ із вироблених в Україні товарів дещо збільшилися у порівнянні з 2013 роком. Однак подальше падіння питомої ваги ПДВ з вироблених в Україні товарів може бути спричинено ситуацією, яка склалася на Сході країни, та складним економічним становищем.

Порівнюючи з 2013 роком, обсяги надходження ПДВ у 2018 році зросли в 2,9 раза, аналогічно зросли суми бюджетного відшкодування – в 2,4 раза. Таке збільшення було спричинено введенням 1 липня 2015 року електронного адміністрування ПДВ, що передбачало використання спеціального ПДВ-рахунку, який відкривають органи Державної казначейської служби для кожного платника, а також реєстрацією податкових накладних/розрахунків у Єдиному реєстрі податкових накладних. Отже, суми бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ поступово зменшуються.

У 2016 році були запроваджені зміни до статті 200 Податкового кодексу України (ПКУ) про відшкодування податку на додану вартість, але воно не забезпечило значного зменшення невідшкодованих платникам податку сум. Також не було забезпечено вчасного й повного відшкодування ПДВ усім платникам, не виконано законодавчих вимог у частині створення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ за затвердженою формулою, що, в свою чергу, не сприяло зростанню прозорості механізму відшкодування ПДВ і зменшенню корупційних схем при його здійсненні.

Однак у 2018 році було забезпечено сталу тенденцію збільшення відшкодованих сум податку на додану вартість. У цілому по Україні станом на 01.01.2019 р. платникам податків відшкодовано ПДВ на суму 131,7 млн. грн., що на 11,6 млн. грн. або на 9,7% більше, ніж за 2017 рік. Середньомісячна заявка до відшкодування ПДВ у 2018 році становила 12,2 млрд. грн., що на 2,1 млрд. грн. більше порівняно з 2017 роком. Майже

80% заявлених до повернення сум ПДВ відшкодовувалися протягом місяця. Зросло на 10%, або на 1 млрд. грн. середньомісячне відшкодування ПДВ коштами (11 млрд. грн.) порівняно з 2017 роком.

Станом на 01.01.2019 р. залишок сум ПДВ, задекларованих до бюджетного відшкодування, склав 28,7 млрд. грн., у тому числі 15,6 млрд. грн. – це суми, заявлені у грудні 2018 року. З початку впровадження Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ з 1 квітня 2017 року заборгованість з відшкодування ПДВ скорочено на 93,7% або майже на 14,3 млрд. грн. [3].

Згідно з прогнозом Офісу з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, суми ПДВ, заявлені до відшкодування грошовими коштами у 2019–2021 роках будуть збільшуватися щорічно на 13–14% і відповідно у 2021 р. складуть 191,6 млрд. грн. [4].

Якщо на початок квітня 2017 року – на момент запуску системи автоматичного відшкодування ПДВ – загальна заборгованість становила 15,3 млрд. грн., то в перший місяць роботи електронного режиму борг скоротився на 11,5 млрд. грн. – до 3,8 млрд. грн. На початок 2019 року цей показник вже склав 0,7 млрд. грн. [3].

В Одеській області перераховано платникам податку узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ за 2016–2018 рр. майже 7,5 млрд. грн. І кількість таких платників щорічно зростає (рис. 1). Найбільші суми податку надійшли на рахунки таких підприємств, як ТОВ «Дельта Вілмар СНД» (97 млн. грн.), ТОВ «ГД «Дельта Вілмар» (89 млн. грн.), ТОВ «М. В. карго» (18 млн. грн.), АТ «Одеський припортовий завод» (12 млн. грн.), ТОВ «Грейн-експорт» (25 млн. грн.) та ін.



**Рисунок 1.** Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ та кількості підприємств, яким відшкодовано ПДВ в Одеській області у 2016–2019 рр.

**Figure 1.** Dynamics of VAT budget refund and the number of enterprises VAT refunded in the Odessa region in 2016–2019

**Джерело:** розраховано за даними територіальних органів ДПС в Одеській області [5].

На даний час є багато причин, які певним чином впливають на завищення сум ПДВ, або завищення податкового кредиту з ПДВ, що підлягають бюджетному відшкодуванню або завищенню сум податкового кредиту, а саме [6]:

- неефективність механізмів відшкодування ПДВ;
- фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері без фактичного вивезення товару;

- експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з наступним оформленням їх повторного експорту;
- ухиляння від сплати ПДВ через різні незаконні схеми;
- оформлення продажу товару через кілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість;
- створення «фіктивних» фірм, через які проводяться незаконні операції;
- проведення псевдоекспортних операцій;
- проведення імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за нижчими цінами, ніж потрібно;
- високий рівень тіньової економіки в Україні.

Тому податок на додану вартість у світі не дарма називають найбільш кримінальним податком, оскільки механізм його відшкодування сприяє створенню численних способів незаконних та корупційних схем.

На сьогодні є багато пропозицій для усунення проблем бюджетного відшкодування ПДВ, зменшення кількості корупційних схем та незаконного відшкодування цього податку, що призведе до збільшення надходження ПДВ до бюджету. До них можна віднести:

- удосконалення електронної системи адміністрування ПДВ, приведення податкового законодавства до відповідного рівня, скорочення пілг щодо нарахування і сплати ПДВ;
- удосконалення митного законодавства щодо оформлення фактичного перетину митного кордону;
- посилення митного контролю щодо створення умов, за яких ввезення товарів на митну територію України без митного оформлення неможливо;
- посилення контролю за правомірним поданням заяв про відшкодування ПДВ, удосконалення автоматичної системи;
- унеможливлення реєстрації фіктивних підприємств, створення загального електронного реєстру податкових накладних, що дозволить виявляти фіктивні підприємства;
- запровадження єдиного ретельно перевіреного реєстру усіх експортерів, які будуть претендувати на відшкодування податку на додану вартість;
- посилення контролю над здійсненням імпорتنих операцій, проведення скоординованих дій податкових митних підрозділів ДПС України з метою запобігання імпорту товарів за заниженими цінами;
- удосконалення законодавства, що дозволить вивести економіку з тіньового сектора.

Однак дані пропозиції лише частково зможуть вирішити проблеми невідповідного відшкодування платникам ПДВ. Нині, як і в майбутньому, результативність та успішність бюджетного відшкодування ПДВ залежить не стільки від критеріїв, які встановлені нашим законодавством, скільки від ефективності адміністрування ПДВ та успішності проведення податкової реформи.

У липні 2017 року був запроваджений ПКУ новий механізм СМ КОР, який дозволяє автоматично аналізувати податкову накладну на наявність ризиків задля підвищення ефективності боротьби з ухиленням від оподаткування. СМ КОР має сприяти збільшенню доходів до бюджету, детінізації економіки, а також створенню рівних конкурентних умов діяльності для суб'єктів господарювання. Це черговий етап у роботі з боротьби зі зловживаннями у сфері оподаткування ПДВ. Система СМ КОР, перш за все, спрямована на запобігання діяльності так званих «зустрічних транзитів» –

суб'єктів господарювання, які здійснюють «підміну товарів». СМ КОР дає можливість зупинити випадки безпідставної реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, коли постачальник фактично не здійснює господарську операцію, а реєструє накладну з метою надання покупцю податкової вигоди у вигляді неправомірно сформованого податкового кредиту. Тому потрібно удосконалювати податкову систему, оскільки податок на додану вартість – це найвагоміше джерело збільшення доходів Державного бюджету.

**Висновки.** Фіскальна значущість ПДВ останніми роками суттєво зростає внаслідок прийняття податковими органами дієвих заходів щодо протидії ухилянню та уникненню від його сплати. Вирішення проблеми скорочення бюджетного відшкодування ПДВ дозволить повною мірою реалізувати податком свою фіскальну функцію, адже він – надійне джерело збільшення доходів Державного бюджету.

**Conclusions.** The fiscal importance of VAT has significantly increased in recent years as a result of the adoption by the tax authorities the effective counter-measures concerning denial and avoidance of VAT payment. The solution of the problem of VAT budgetary refund reduction makes it possible to realize completely the fiscal function, as it is a reliable source of the state budget revenues increase.

#### Список використаної літератури

1. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 20.10.2019).
2. Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 22.10.2019).
3. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua> (дата звернення: 22.10.2019).
4. Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019–2021 роки. URL: [https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation\\_of\\_vat\\_revenue\\_forecasting\\_in\\_2019-2021.pdf](https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation_of_vat_revenue_forecasting_in_2019-2021.pdf) (дата звернення: 24.10.2019).
5. Територіальні органи ДПС в Одеській області. URL: <https://od.tax.gov.ua> (дата звернення: 26.10.2019).
6. Рахункова палата України. URL: <https://rp.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2019).

#### References

1. Derzhavna kaznachejsjka sluzhba Ukrainy. State Treasury Service of Ukraine. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (accessed 20 October 2019). [In Ukrainian].
2. Derzhavnyj komitet statystyky Ukrainy. State Statistics Committee of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (accessed 22 October 2019). [In Ukrainian].
3. Derzhavna fiskaljna sluzhba Ukrainy. State Fiscal Service of Ukraine. URL: <http://sfs.gov.ua> (accessed 22 October 2019). [In Ukrainian].
4. Ocinka proghnozu nadkhodzenj PDV na 2019-2021 roky. Evaluation of VAT revenue forecasting in 2019-2021]. URL: [https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation\\_of\\_vat\\_revenue\\_forecasting\\_in\\_2019-2021.pdf](https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/evaluation_of_vat_revenue_forecasting_in_2019-2021.pdf) (accessed 24 October 2019). [In Ukrainian].
5. Terytorialjni orghany DPS v Odesjkij oblasti. The territorial bodies of the MRF in the Odessa region. URL: <https://od.tax.gov.ua> (accessed 26 October 2019). [In Ukrainian].
6. Rakhunkova palata Ukrainy. Accounting Chamber of Ukraine. URL: <https://rp.gov.ua> (accessed 27 October 2019). [In Ukrainian].