

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЙОГО РОЛЬ У ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

REVENUE FOR ADDED COSTS AND ITS ROLE IN FORMATION OF INCOME OF THE STATE BUDGET OF UKRAINE

Кміть В.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

Чорна Я.В.

студентка спеціальності
«Фіскальне адміністрування та митна справа»,
Львівський національний університет імені Івана Франка

У статті досліджено роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету України. Визначено, що ПДВ є основним бюджетоутворюючим складником державних фінансів. Досліджено динаміку надходжень ПДВ до бюджету країни. Обґрунтовано переваги та недоліки непрямого оподаткування.

Ключові слова: податок на додану вартість, непряме оподаткування, державний бюджет, доходи бюджету, податкові надходження, ставка податку.

В статье исследована роль налога на добавленную стоимость в формировании доходов государственного бюджета Украины. Определено, что НДС является основной бюджетообразующей составляющей государственных финансов. Исследована динамика поступлений НДС в бюджет страны. Обоснованы преимущества и недостатки косвенного налогообложения.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, косвенное налогообложение, государственный бюджет, доходы бюджета, налоговые поступления, ставка налога.

The article analyzes the role of the value added tax in forming the revenues of the State budget of Ukraine. It is determined that VAT is the main budget component of public finances. The dynamics of VAT revenues to the budget of the country is investigated in this article. The advantages and disadvantages of indirect taxation are substantiated.

Key words: value added tax, indirect taxation, State budget, budget revenues, tax revenues, tax rate.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У процесі реформування соціально-економічних відносин в Україні особливо актуальною є проблема своєчасного забезпечення грошовими ресурсами дохідної частини державного бюджету. Вирішення цієї вкрай важливої проблеми значною мірою залежить від ефективності діяльності фіскальної служби, а також розроблення науково обґрунтованої системи оподаткування, яка б відповідала реаліям сьогодення, забезпечувала зростання податкових надходжень до бюджету та підвищувала рівень збору податкових платежів.

Нині податки відіграють важливу роль у формуванні доходів державного бюджету України. Одним з основних бюджетоутворюючих податків є податок на додану вартість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідження ролі

податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету країни ставало предметом дослідження багатьох вітчизняних та іноземних науковців, зокрема О. Оксенюка, В. Кальчевського, П. Кулика та ін. Проблемами ефективності ПДВ займалися зарубіжні вчені-економісти, а саме: Є. Аткинсон, Д. Боден, С. Брю, Л. Ебріл, М. Кін, К. Макконнелл, Н. Манків, Р. Харріс та ін.

Однак, незважаючи на численні дослідження різноманітних аспектів функціонування податку на додану вартість, детального дослідження потребує питання впливу такого податку на доходи державного бюджету України та визначення проблемних питань щодо функціонування ПДВ в Україні й напрямів їх вирішення.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є дослідження сутності поняття «податок на додану вартість», його недоліків та переваг, а також визначення ролі ПДВ у формуванні доходу державного бюджету України та його адміністрування у сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Провідне місце як у фінансовій системі країни загалом, так і в системі між державних фінансів належить державному бюджету. Бюджетна система – доволі складний механізм, який відображає специфіку країни, особливості її соціально-економічного розвитку, державного устрою, що сформований на основі сукупності соціально-економічних, правових та інших особливостей певної держави.

Державний бюджет – це централізований фонд грошових ресурсів, що знаходиться у розпорядженні уряду для фінансування державного апарату, збройних сил, виконання соціально-економічних функцій. Бюджет служить також одним із найсуттєвіших важелів державного регулювання національної економіки, впливу на господарську кон'юнктуру, вжиття антикризових заходів.

Бюджет сучасної держави – це складний, багатоплановий документ, який відображає всю різноманітність її (держави) функцій. Це річний план державних видатків і джерел їх фінансового покриття. Проект бюджету щорічно обговорюється і приймається законодавчим органом – Верховною Радою України, радами всіх рівнів (обласні, міські, районні тощо). Після завершення фінансового року вповноважені представники виконавчої влади звітують про свою діяльність щодо мобілізації доходів і здійснених видатків згідно з прийнятим у попередньому році Законі України «Про Державний бюджет».

Державний бюджет – це завжди певний компроміс, який відображає співвідношення сил основних груп – носіїв різних соціально-економічних інтересів у країні. Це компроміс між власниками і працюючими за наймом із питань оподаткування власності, доходів, заробітної плати з приводу напрямів і розмірів бюджетних витрат. Це також і компроміс між інтересами держави у цілому і регіональними, місцевими інтересами в розподілі податків і бюджетних дотацій. Кожен такий компроміс супроводжується лобюванням чиїхось інтересів, гострою політичною боротьбою [2].

Між бюджетом центрального уряду і місцевими бюджетами відносини достатньо складні, що пов'язано з розподілом джерел бюджетних доходів, із фінансуванням місцевих бюджетів центральним урядом шляхом перерозподілу коштів у масштабі країни тощо.

У бюджеті відтворена структура видатків і доходів держави. Видатки показують напрями й цілі бюджетних асигнувань і визначаються характером досить різних функцій держави, які зазвичай об'єднуються у три великі групи: політичні, економічні, соціальні. Державні доходи становлять фінансову та базу її функціонування.

Державний бюджет – це баланс доходів і видатків держави, який ухвалюється на фінансовий рік. Уряд мобілізує грошові кошти насамперед через податки для фінансування загальнодержавних видатків.

Особливістю непрямого оподаткування є те, що його безпосередньо використовують для наповнення бюджету країни, оскільки непрямі податки включаються у ціну у вигляді надбавки, яку сплачує кінцевий споживач.

Уведення того чи іншого податку спрямоване на реалізацію стратегії податкової системи та визначення ролі цього податку в її реалізації. Це передбачає, що податкова система як складова частина фіскальної системи повинна бути цілісною підсистемою у реалізації не тільки стратегії, а й тактичних кроків через її організацію. Як визначає низка вчених, у тому числі Г. Минцберг, «стратегія і тактика передбачають наявність інструментів, за допомогою яких будуть реалізуватися стратегія і тактика» [3].

Через упровадження непрямих податків держава має можливість впливати на купівельну спроможність споживачів тих або інших товарів, тим самим впливаючи на платоспроможний попит як невід'ємний складник ринкової рівноваги. Оскільки ПДВ має різні податкові ставки, важливо визначити, наскільки це ефективно, особливо запровадження пільгового оподаткування, нулеві ставки експортних операцій, тому що значні фіктивні операції через корупційні схеми дають змогу отримати бюджетні відшкодування. Так, в іноземній економічній літературі вказується, що ці питання спочатку обговорюються у рамках дискусії, як це вплине на кінцеві податкові витрати, які замінюють бюджетні витрати [4].

Виходячи з функцій податків (економічної нейтральності, організаційної простоти, гнучкості податків, прозорості обліку й адміністрування), можна розглянути недоліки та переваги в системі оподаткування. До переваг можемо віднести, те що ПДВ [5]:

- виступає чинником, що регулює розмір ціни;
 - є постійним та стабільним доходом держави;
 - відрізняється простотою стягування;
 - має механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань.
- Ключовими недоліками ПДВ є те, що цей податок:
- є чинником, що стримує розвиток виробництва;
 - стимулює інфляцію;
 - соціально несправедливий податок, оскільки він не залежить від платоспроможності платника;
 - є найпоширенішим способом шахрайства, що пов'язане з тіньовою економікою та корупційними схемами під час отримання відшкодування з бюджету.
- У праці «Економікс» К. Макконнелл та С. Брю визначили, що «додана вартість – це вартість проданого фірмою продукту мінус вартість сировини та матеріалів, придбаних і використаних фірмою для його виробництва, а також дорівнює виручці, що включає у себе еквівалент заробітної плати, орендної плати, процента та прибутку». Таким

чином, можна стверджувати, що додана вартість створюється на всіх стадіях виробництва і реалізації товарів і оплачується кінцевим споживачем [6].

Основна специфіка непрямих податків полягає у тому, що в реальних умовах їх платять не той, хто фігурує в юридичних актах держави. Визначені платники здебільшого лише передають державі кошти, отримані від споживачів товарів (робіт, послуг), що стає можливим завдяки механізму справляння непрямих податків, яким передбачається включення їх у вигляді надбавки до ціни. Тому такий вид податків може використовуватися як регулятор цін. Через рівень цін держава здійснює вплив на реальні доходи споживачів. При цьому непрямі податки дають змогу регулювати платоспроможний попит як невід'ємний складник ринкової рівноваги.

ПДВ – це непрямий податок, який включається у ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та пере-

рахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент). Частка ПДВ у загальній структурі податкових надходжень до державного бюджету України з кожним роком збільшується. У січні-вересні 2017 р. надійшло 223,9 млрд грн цього податку, що на 59,5 млрд грн, або більш ніж на третину, перевищує відповідний показник попереднього року. Збільшення відбулося за всіма складниками податку:

- з вироблених в Україні товарів – на 31,6 млрд грн, або на 31,7%;
- із увезених на територію України товарів – на 48,5 млрд грн, або на 37,8%.

Нині ПДВ застосовується у багатьох країнах світу, оскільки наявність зазначеного податку є однією з обов'язкових умов вступу країн до Європейського Союзу. Станом на 1 січня 2017 р. у країнах ЄС діють такі ставки податку на додану вартість (рис. 1).

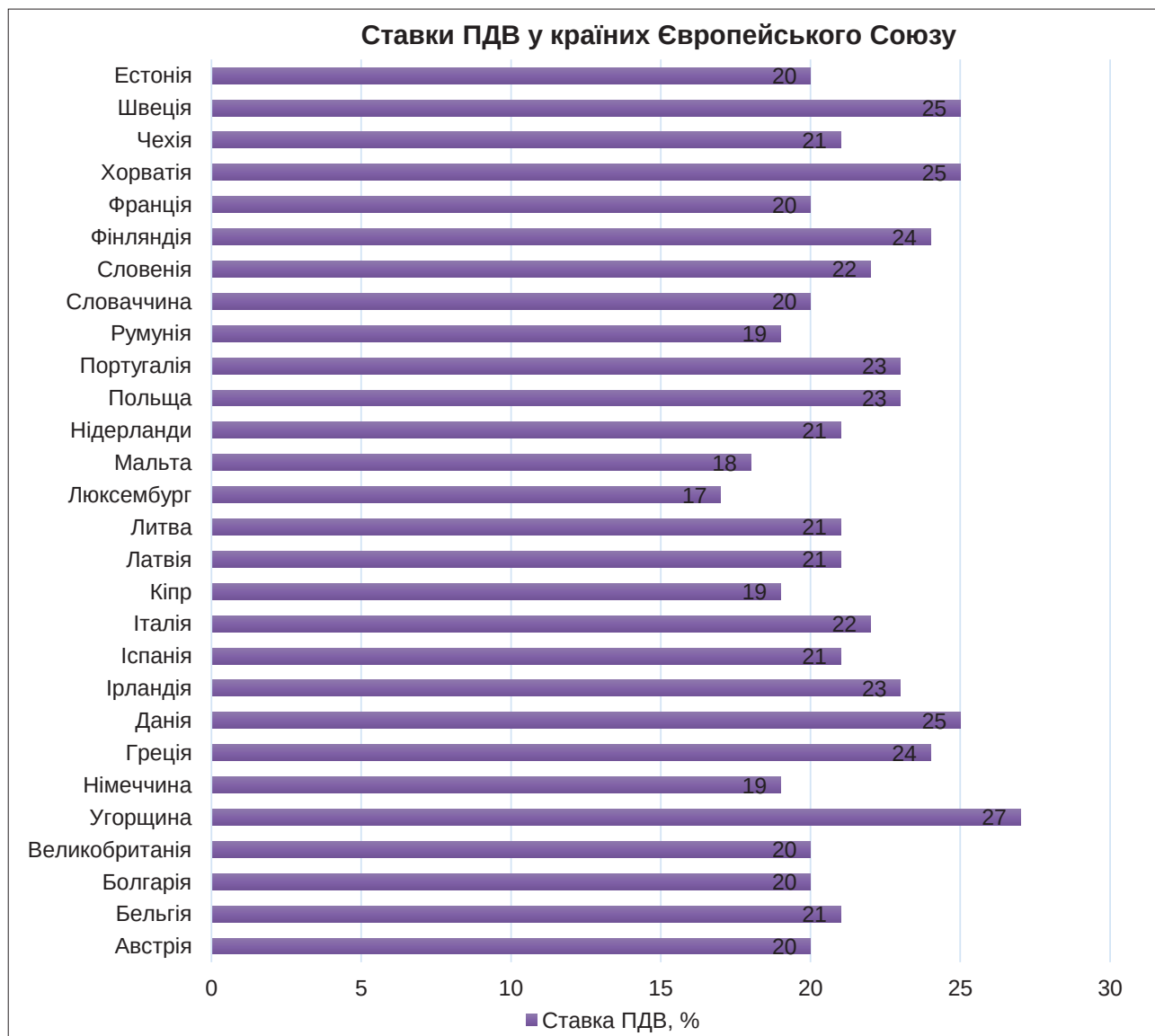


Рис. 1. Ставки ПДВ у країнах Європейського Союзу [7]

Для поповнення державного бюджету ПДВ було введено і в Україні. На початку 90-х років його ставка становила 28%, але нині її зменшено до 20%.

У 2016 р. доходи від ПДВ до державного бюджету України становили 226,5 млрд грн, що на 48,1 млрд грн, або на 26,9%, більше відповідного показника попереднього року. Динаміку надходжень ПДВ протягом 2013–2016 рр. відобразимо на рис. 2.

На наведеному рис. 2 бачимо, що надходження до державного бюджету з податку на додану вартість щороку збільшуються. У 2014 р. до державного бюджету надійшло 139,0 млрд грн податку на додану вартість, що на 10,8 млрд грн, або на 8,4%, перевищує відповідний показник попереднього року. Збільшення надходжень податку в поточному році було забезпечено зростанням на 10,7 млрд грн, або на 11,1%, надходжень податку на додану вартість з увезених в Україну товарів. Таке збільшення сталося внаслідок підвищення офіційного обмінного курсу гривні до іноземних валют, що призвело до відповідного збільшення бази оподаткування. При цьому обсяг імпорту зменшився у 2014 р. на 28,3%. З іншого боку, надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів скоротилися на 3,3 млрд грн, або на 3,9%, що відображає скорочення споживання. Так, у 2015 р. до державного бюджету надійшло 178,5 млрд грн податку на додану вартість, що на 39,4 млрд грн, або на 28,4%, більше відповідного показника попереднього року. Збільшення відбулося за всіма складниками податку: з вироблених в Україні товарів – на 26,9 млрд грн, або на 33,1%, із увезених на територію України товарів – на 31,5 млрд грн, або на 29,3%. Збільшився проти попереднього року також обсяг відшкодованого податку з бюджету – на 18,2 млрд грн, або на 36,2%. Таке ж збільшення було й у 2016 р. До державного бюджету за цей рік надійшло 226,5 млрд грн податку на додану вартість, що на 48,1 млрд грн, або на 26,9%, більше відповідного показника попереднього

року. Збільшення відбулося за всіма складниками податку: з вироблених в Україні товарів – на 31,4 млрд грн, або на 29,1%, із увезених на територію України товарів – на 42,7 млрд грн, або на 30,8%. Збільшився обсяг відшкодованого податку з бюджету порівняно з попереднім роком – на 26,0 млрд грн, або на 38,0%.

Таким чином, важливість цього податку в наповненні бюджету зростає. Також важливо підкреслити, більшу частину цього податку отримано від імпорту. Це негативний показник, який характеризує низький рівень розвитку вітчизняного виробництва. Враховуючі суми відшкодування ПДВ, можна стверджувати, що імпорт значно перевищує експорт, що порушує валютний баланс держави.

Важливе місце на макро- та мікрорівні має відшкодування ПДВ із державного бюджету.

Відповідно до Податкового кодексу, бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування [1].

Платник ПДВ, який має право на отримання бюджетного відшкодування, відображає суму бюджетного відшкодування у податковій декларації по ПДВ, додає розрахунок суми бюджетного відшкодування та подає заяву про повернення йому такої суми до територіального органу Міністерства доходів та зборів України.

Протягом 30 календарних днів контролюючий орган проводить перевірку заявлених у декларації даних. Якщо сума бюджетного відшкодування підтверджується, у п'ятиденний строк після закінчення перевірки надається висновок до органу Державного казначейства.

У платників ПДВ, які мають право на повернення сум ПДВ в автоматичному режимі, камеральна перевірка триває не більше двадцяти календарних днів. Висновок щодо таких платників контролюючий орган передає до органу Дер-



Рис. 2. Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету України [8–12]

жавного казначейства протягом трьох робочих днів після закінчення перевірки.

Податковим кодексом України визначено, що право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ мають платники податку, які відповідають одночасно таким критеріям:

– не перебувають у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»;

– юридичні особи та фізичні особи – підприємці, включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, і до цього реєстру стосовно них не внесено записів про:

а) відсутність підтвердження відомостей;

б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

в) прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

г) припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

– здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40% загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів));

– загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів,

у частині постачання таких товарів/послуг, що виникла протягом попередніх трьох послідовних календарних місяців, не перевищує 10% заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;

– у яких середня заробітна плата не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний установлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), установлених розділом IV Податкового кодексу;

– мають один із таких критеріїв:

а) або чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах із такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених розділом IV цього Кодексу;

б) або має основні фонди для ведення декларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;

в) або рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі за підсумками останнього звітнього (податкового) року;

– не мають податкового боргу;

– великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітнього (податкового) року.

Критерії оцінки платника, відповідність яким надає такому платнику податку право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування сум ПДВ, побудовані на аналізі даних його звітних показників та наявної податкової інформації.

Для проведення аналізу складемо динаміку відшкодування ПДВ із державного бюджету України за 2013–2016 рр.

У 2013 р. фактично було відшкодовано на 6,1 млрд грн, або на 10,2%, менше від запланованого.

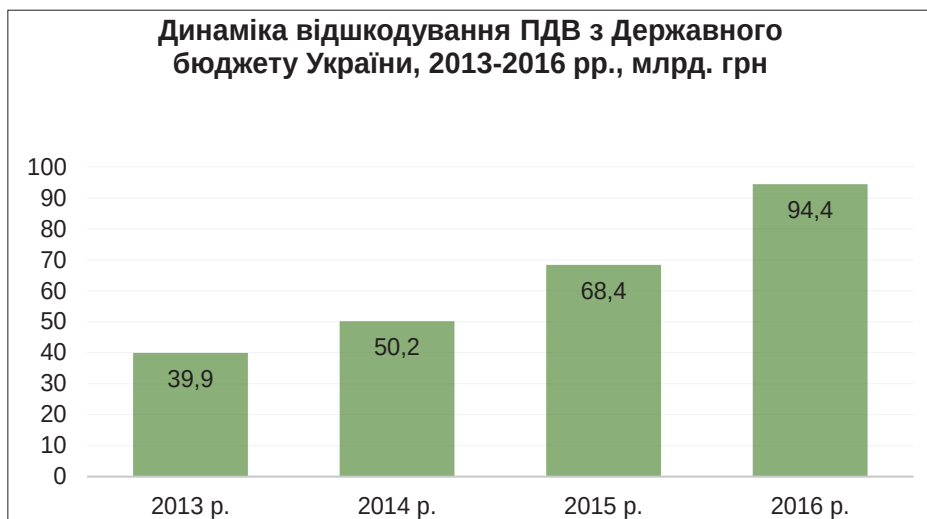


Рис. 3. Динаміка відшкодування ПДВ із державного бюджету України [8–12]

ваної суми відшкодування. У 2014 р. також фактично було відшкодовано менше, ніж було заплачено, а саме на 6,1 млрд грн, або на 10,2%. У наступному році збільшився обсяг відшкодованого податку з бюджету на 18,2 млрд грн, або на 36,2%, ніж у попередньому році. Збільшився обсяг і в 2015 р. порівняно з попереднім роком – на 26,0 млрд грн, або на 38,0%.

Як бачимо з кожним роком обсяг відшкодування ПДВ збільшується. Але така система адміністрування ПДВ є трудомісткою та досить незручною як для платника податку, так і для виконавчих органів, що здійснюють його відшкодування.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком. Проте він не приносить такого ж ефективного результату платникам податку, як державі. Виступаючи податком на кінцеве споживання, він за доволі високої ставки і стрімкої інфляції стає одним із факторів, що стримують розвиток виробництва тощо. Було встановлено,

що непряме оподаткування в Україні потребує використання заходів, що сприятимуть поступовому наближенню податкового законодавства України до законодавства ЄС.

Для того щоб удосконалити механізм використання ПДВ, пропонується вирішення низки таких питань:

- оптимізувати рівні ставок ПДВ з урахуванням пільг;
- удосконалити механізм адміністрування ПДВ із питань можливого блокування податкових накладних і механізм їх розблокування, максимально виключити можливість суб'єктивного впливу на даний процес;
- удосконалити критерії оцінки ступеня ризику;
- підвищити відповідальність як платників податку, так і персоналу фіскальної служби за своєчасність і достовірність реєстрації податкових накладних, об'єктивної оцінки ступеню ризику за заблокування податкових накладних, а також однозначного підходу до впровадження штрафних санкцій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Комарницький І.Ф. Економічна теорія: курс лекцій. Чернівці: Рута, 2006. 334 с.
3. Стратегический процесс / Г. Минцберг, Дж. Куинн, С. Гошал; пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. СПб.: Питер, 2001. 688 с.
4. Wildasin D.E. Tax Expenditure The Personal Standart. In «Tax Expenditure and Government Policy» (Ed. Bruce N.) .Kingston, 1988. P. 137.
5. Щербина Ю.О., Рябенко Г.М. Переваги і недоліки податку на додану вартість. Студентський науковий вісник. 2015. № 1(8). С. 79–84.
6. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Аналітична економія. Принципи, проблеми і політика; пер.з англ. Л.: Просвіта, 1997. Ч. 1. 672 с.
7. Що таке ПДВ і його ставки в європейських країнах VI. URL: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/what-is-vat-and-its-rates-in-european-countries/>.
8. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік. URL: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2013_monitoring_ukr.pdf.
9. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік. URL: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2014_monitoring_ukr.pdf.
10. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік. URL: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2015_monitoring_ukr.pdf.
11. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік. URL: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2016_monitoring_ukr_0.pdf.
12. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-вересень 2017 року. URL: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iii_2017_monitoring_ukr.pdf.