

Сироветник О.С.,
аспірант кафедри фінансів,
Київський національний торговельно-економічний університет

Syrovetnyk Oleksii,
PhD Student of the Finance Department,
Kyiv National University of Trade and Economics

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

Сироветник О.С. Податок на додану вартість та його роль у процесі формування доходів Державного бюджету України. У статті досліджено особливості формування та роль податку на додану вартість у системі дохідної частини Державного бюджету України. Розглянуто сутність поняття податку на додану вартість, який визначається як непрямий податок, досліджено історію його становлення та рівень відсоткових ставок, визначено особливості його адміністрування шляхом розподілу градації податкових ставок. Представлено основні зміни в системі податку на додану вартість у 2018–2020 роки, які матимуть вплив у майбутньому щодо надходжень цього податку до бюджету. Проаналізовано динаміку основної ставки ПДВ у країнах Євросоюзу за 2000–2019 роки. Оцінено економічний та фінансовий потенціал надходжень податку на додану вартість, виявлено основні проблеми й фактори впливу на його формування. Досліджено динаміку доходів від ПДВ до Державного бюджету України. Визначено основні проблеми та фактори впливу в системі відшкодування податку на додану вартість шляхом аналізу цього показника задля визначення основних проблем щодо надходження ПДВ. Задля підвищення ефективності використання та збільшення надходжень від ПДВ запропоновано основні напрями вирішення проблем фінансової ефективності, що дадуть у майбутньому збільшити надходження та зменшити заборгованість перед платниками податку щодо його відшкодування.

Ключові слова: бюджет, податок на додану вартість, доходи, Податковий кодекс, бюджетне відшкодування, адміністрування податку.

Сироветник А.С. Налог на добавленную стоимость и его роль в процессе формирования доходов Государственного бюджета Украины. В статье исследованы особенности формирования и роль налога на добавленную стоимость в системе доходной части Государственного бюджета Украины. Рассмотрена сущность понятия налога на добавленную стоимость, который определяется как косвенный налог, исследованы история его становления и уровень процентных ставок, определены особенности его администрирования путем распределения градации налоговых ставок. Представлены основные изменения в системе налога на добавленную стоимость в 2018–2020 годы, которые будут иметь влияние в будущем касательно поступлений этого налога в бюджет. Проанализирована динамика основной ставки НДС в странах Евросоюза за 2000–2019 годы. Оценен экономический и фискальный потенциал поступлений налога на добавленную стоимость, выявлены основные проблемы и факторы влияния на его формирование. Исследована динамика доходов от НДС в Государственный бюджет Украины. Определены основные проблемы и факторы воздействия в системе возмещения налога на добавленную стоимость путем анализа этого показателя с целью определения основных проблем по поступлению НДС. С целью повышения эффективности использования и увеличения поступлений от НДС предложены основные направления решения проблем фискальной эффективности, которые дадут в будущем увеличить поступления и уменьшить задолженность перед налогоплательщиками по его возмещению.

Ключевые слова: бюджет, налог на добавленную стоимость, доходы, Налоговый кодекс, бюджетное возмещение, администрирование налога.

Syrovetnyk Oleksii. Value added tax and its role in Ukrainian state budget revenues forming. In order to develop the economy and in view of the long transition to a market economy and Ukraine's development process our state needs to attract funds to the state budget for meeting the country and the population needs. Therefore, the question of finding additional sources for filling the state budget and improving existing ones arises. The features of formation value added tax (VAT) and its role in the system of the Ukrainian state budget revenues were investigated in the article. The essence of the VAT, which is defined as indirect tax is considered, concept's history formation and level of interest rates were investigated. Also the features of its administrating by distribution of tax rates graduation were determined. The main changes in the VAT system in the 2018–2020 were presented. They will have an impact in the future with respect to the revenues of this tax to the state budget. The dynamics of the basic VAT rate

in the European Union countries in the period 2000–2019 was analyzed. The VAT economic and fiscal potential was assessed? The main problems and factors, which influence its formation, were identified. The dynamics of VAT revenues to the state budget of Ukraine has been investigated. It was established that the major part of the tax revenues is the VAT on imported goods and services. The main factors, that influence the fiscal efficiency of VAT, were identified. Also it was analyzed, that there is a long process of administration of this tax, which is paid twice: while crossing the state border of Ukraine and by final consumers. The main problems and influence factors in the VAT's reimbursement system have been identified by analyzing this indicator in order to identify the main problems with VAT receipts. The provided analysis of VAT indicators shows a significant increase of this tax in the system of revenues for the State Budget of Ukraine. But, at the same time, these factors indicate a significant devaluation of hryvnia because the most transactions were conducted in foreign currency with subsequent conversion. Thus, there is a significant imbalance of VAT in the structure of domestic product gross. It is evidenced by its indicators that the reason for this is the long unstable economic situation in the country. The main directions of solving the fiscal efficiency problems are proposed in order to improve the efficiency of use and to increase the amount of value added tax revenues; it will increase the receipts and reduce the debt to the taxpayers on its reimbursement in future.

Key words: budget, value added tax, revenue, Tax Code, budget compensation, tax administration.

Постановка проблеми. Збільшення обсягів фінансових ресурсів Державного бюджету України є одним із ключових завдань системи центральних органів виконавчої влади та парламенту. Циклічність бюджетної політики вимагає наявності збалансованого фінансового механізму, що сприятиме забезпеченню її адаптивності та гнучкості. При цьому вагомим елементом виступають податки як бюджетоутворюючий елемент.

Сьогодні механізм реалізації державної фінансової та податкової політики характеризується низкою недоліків. Зокрема, недостатньо розкритим та використаним є потенціал одного з найбільш дискусійних у податковій системі податків, а саме податку на додану вартість (ПДВ). З огляду на свій непрямий характер ПДВ є найбільш складним для адміністрування.

Існує необхідність удосконалення системи контролю щодо адміністрування цього непрямого податку та усунення недоліків його застосування. З огляду на це тема статті є актуальною та своєчасною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання дослідження проблематики функціонування податку на додану вартість у системі дохідної частини Державного бюджету України висвітлено в працях В. Беседіна, О. Василика, О. Данілова, Т. Єфименко, Ю. Іванова, С. Каламбета, А. Крисоватого, І. Луніної, А. Нікітшин, І. Редько, А. Скрипника, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова, І. Чугунова, І. Щербина, С. Юрія та інших науковців і практиків. Так, аналізуючи широкий спектр науковців та їх пропозиції щодо вдосконалення цього податку, бачимо, що залишається актуальними питання вдосконалення механізму адміністрування податку на додану вартість.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття формування податку на додану вартість, основних проблем адміністрування та його ролі в Державному бюджеті України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкова система України передбачає значну кількість податків та зборів, які надходять до бюджету задля їх подальшого розподілу на функціонування країни та суспільні потреби. Так, найбільшу частку надходжень до Державного бюджету мають непрямі податки, зокрема податок на додану вартість, частка якого в середньому від 2002 року становить 28%. ПДВ не розділяється між Державним та місцевими бюджетами, а у стовідсотковому відношенні надходить до Державного бюджету.

Здійснюючи аналіз цього податку, бачимо, що ставка в період від здобуття незалежності України до сьогодні змінювалась. Так, на початку 90-х років ставка ПДВ складала 28% та була знижена до 20%. Також передбачалися зміни в Податковому кодексі щодо зниження у 2014 році ставки податку до 17%, але у зв'язку з нестабільною економічною ситуацією ставка залишилась на рівні 20% та здійснювалися додаткові пошуки фінансування доходів бюджету. Надходження до бюджету податку на додану вартість тісно взаємопов'язане з курсом іноземної валюти до національної та купівельною спроможністю населення країни. Так, близько 80% надходжень податку з ПДВ припадає на ввезені на територію України товари. Це одним чинником впливу на надходження ПДВ є його відшкодування з бюджету, що призводить до значних дисбалансів у бюджеті [3], тому сьогодні залишається не розкритим питання формування ПДВ, а саме становлення оптимальної податкової ставки та збереження фіскальної ефективності цього податку в умовах перехідної економіки.

ПДВ є непрямим податком, який є частиною новоствореної вартості товарів та послуг, який входить до реалізаційної ціни та сплачується споживачем на кожному етапі реалізації до Державного бюджету [4]. Також податок на додану вартість має певну градацію ставок. Так, основна ставка податку, як зазначалось вище, становить 20%, 0% відносять до вивезення товарів за межі митної території України для уникнення подвійного оподаткування, 7% відносять до реалізації на митній території та ввезення на митну територію лікарських засобів, які дозволені для виробництва та застосування в Україні. Порівнюючи ПДВ на законодавчому рівні з іншими податками, можемо сказати, що він є лідером зі змін у законодавчих актах. Так, за 2018–2020 роки відбулися такі ключові зміни, що можуть мати вплив у майбутньому на надходження податку (рис. 1).

Так, на рис. 1 зображено ключові зміни в податковому законодавстві щодо ПДВ, які, на нашу думку, вплинуть на гальмування збільшення надходжень за цим податком, але в майбутньому, згідно з прогнозами розробників, зміни в законодавстві принесуть додатковий дохід за іншими видами податків, яких вони будуть стосуватися, та розвиток економіки загалом. Наприклад, зі збільшенням електромобілів зросте чисельність зарядних станцій, що буде приносити прибуток

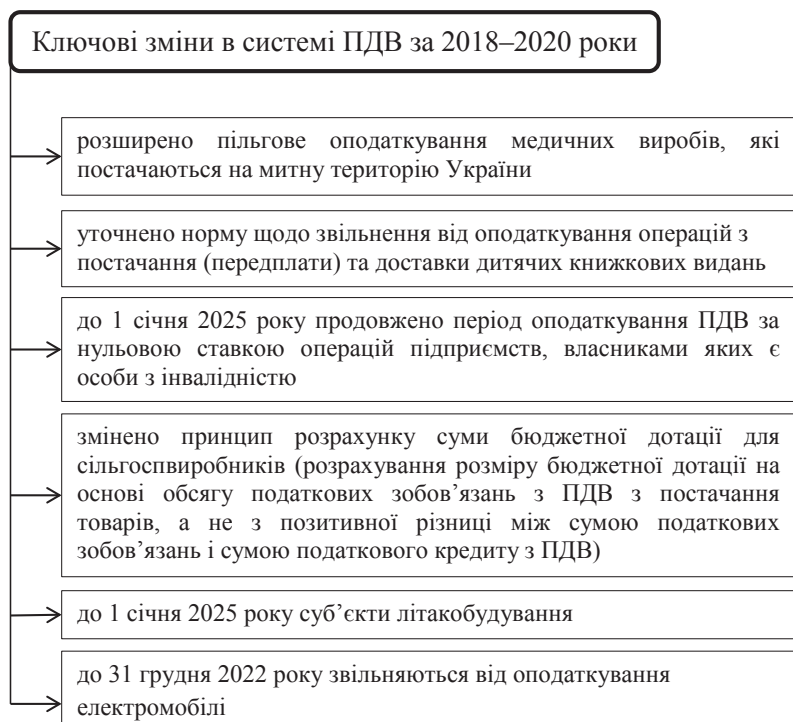


Рис. 1. Ключові зміни в системі ПДВ за 2018–2020 роки

від спожитої електроенергії у вигляді ПДВ за надані послуги.

Для порівняння з країнами ЄС розглянемо ставки ПДВ в середньому за 2000–2019 роки (рис. 2).

Як видно з рис. 2, розмір середньої основної ставки ПДВ в країнах Європейської Союзу у 2019 році навіть перевищує ставку оподаткування в Україні. Це свідчить про значні переваги системи оподаткування ПДВ в нашій державі порівняно з країнами – членами ЄС.

Значну увагу потрібно приділити розгляду впливу питомої ваги ПДВ у структурі ВВП держави (рис. 3).

Виходячи з даних рис. 3 та рис. 5, спостерігаємо

значний дисбаланс у структурі цього податку, оскільки питома вага постійно збільшувалась, а в структурі ВВП спостерігається протилежна картина, яка викликана низкою факторів, наведених вище, отже, показник зберігається на рівні 9,5%.

Так, основними причинами цього явища щодо зниження надходжень ПДВ є падіння виробництва, уповільнення економічного розвитку та економічної активності [6].

Для подальшого здійснення аналізу ПДВ доцільно розглянути частку питомої ваги цього податку в системі податкових надходжень до Державного бюджету України та з'ясувати його вплив на доходи бюджету станом на 1 січня 2020 року (рис. 4).

Аналізуючи частку ПДВ у структурі доходів до Державного бюджету України за 2019 рік, можемо побачити, що цей податок становить 47,35% від усіх податкових надходжень, що унеможливило не акцентування уваги на його подальшому дослідженні та вдосконаленні щодо адміністрування. Розглянемо динаміку надходжень податку на додану вартість за 2010–2019 роки.

Здійснивши аналіз динаміки ПДВ за 2010–2019 роки (рис. 5), спостерігаємо поступове його зростання, але бачимо спад надходжень у 2013 році, основними причинами чого стали нестабільна економічна ситуація та військовий конфлікт на сході України. Однак у 2014–2019 роки спостерігається значне збільшення надходжень ПДВ (майже в 3 рази), значну роль у чому відіграли знецінення державної грошової одиниці до іноземної валюти також майже в 3 рази, яке прямо залежить від імпортованих товарів та послуг, оскільки розрахунки ведуться в іноземній валюті, а саме в доларах США та євро, та поступове відновлення економіки країни. За 2018 та 2019 роки

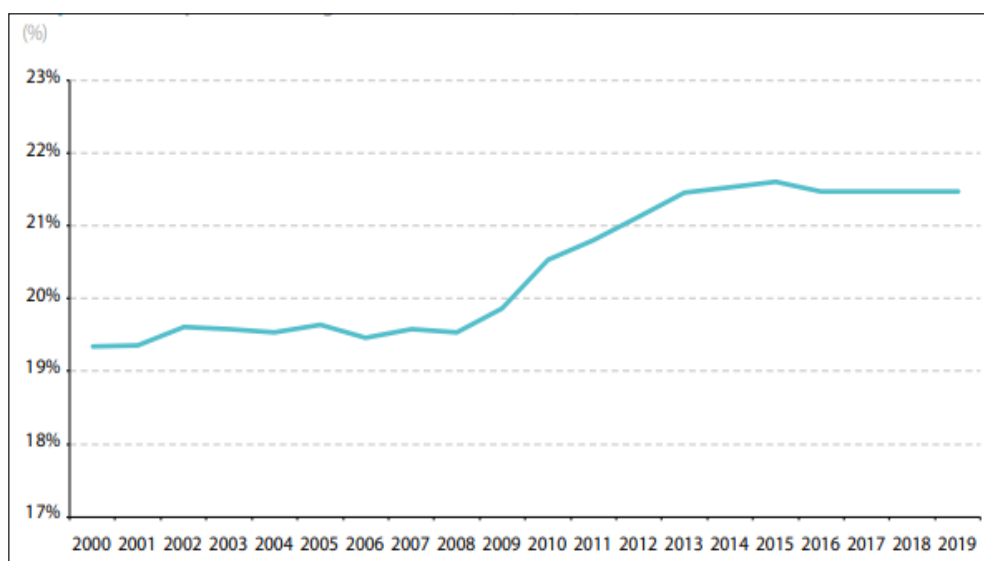


Рис. 2. Динаміка середньої основної ставки ПДВ в країнах Європейської Союзу у 2000–2019 роках, %

Джерело: DG Taxation and Customs Union of EC, Eurostat [8]

досить значний приріст коштів обумовлений розмитненням вживаних авто з-за кордону на європейських номерах та здійсненням політики держави щодо боротьби з контрабандою.

Так, у 2010–2019 роках спостерігається різке збільшення надходжень саме з цього податку, а саме більш ніж у 4 рази, або на 292,39 млрд. грн., що показує значний приріст економіки та платоспроможності фізичних, юридичних осіб та населення.

Також варто відзначити, що цей податок має свої переваги та недоліки. До основних переваг слід віднести його фіскальну складову, яка має досить високу ставку, що дає можливість ефективно наповнювати бюджет країни, та рівні умови для всіх гравців на ринку товарів та послуг щодо адміністрування з огляду на пільгові категорії. У своїй праці Ю. Щербина розглядає переваги ПДВ та рівність сплати між виробниками та продавцями, але це твердження дійсне для вироблених товарів та послуг на території України [8].

Проте з огляду на те, що частка цього податку із ввезених на митну територію України значно вище, в Податковому кодексі України стаття 206.1 вказує на те, що податок сплачується в день надання митної декларації, а потім можливим є бюджетне відшкодування у майбутніх періодах, проте кошти, які має повернути держава, не можуть бути використані для автоматичного погашення майбутніх податкових нарахувань, адже вони надсилаються на банківський рахунок платника [1].

Зрозумілішою ситуацією є відшкодування ПДВ щодо вироблених на митній території товарів та послуг (рис. 6).

На основі зображених даних на рис. 6 спостерігаємо значне збільшення відшкодування ПДВ з кожним роком. Так, за 2010–2014 роки спостерігається стабільне коливання повернених сум у середньому 45 млрд. грн.

Так, основними причинами цього явища є недостатність бюджетних коштів на їх відшкодування, затягування процесів щодо повернення коштів з боку держави через значні порушення з контрабандою, недостовірні інформації платників податку щодо сум повернення [7]. У 2014–2019 роках спостерігається значний скачок у динаміці відшкодування ПДВ, що з кожним роком у середньому збільшувався на 20 млрд. грн., що є досить великим значенням для виробників товарів та послуг, адже такі суми коштів позитивно впливають на розвиток підприємств та господарств у майбутньому.

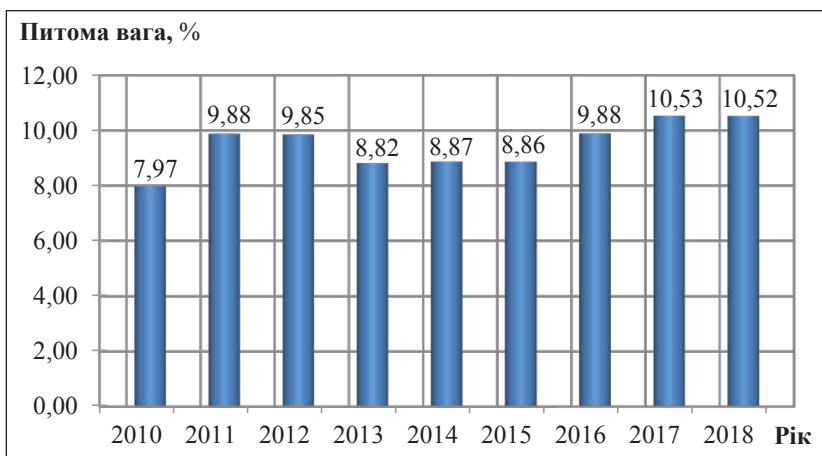


Рис. 3. Динаміка питомої ваги податку на додану вартість у ВВП за 2010–2018 роки, %

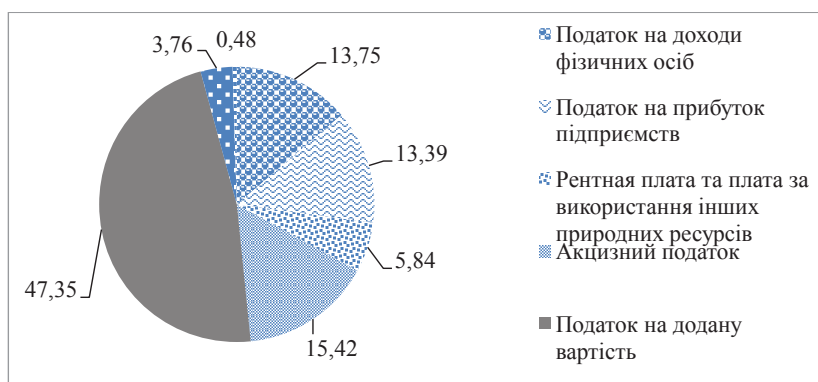


Рис. 4. Структура податкових надходжень до Державного бюджету України у 2019 році, %

Джерело: побудовано автором з використанням матеріалів джерела [2]

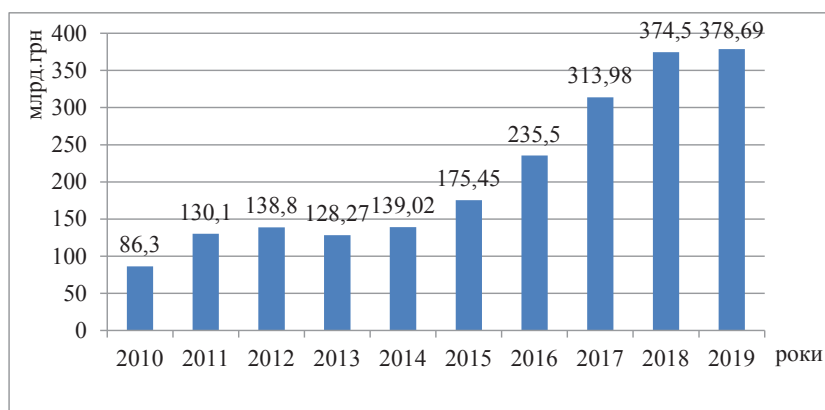


Рис. 5. Динаміка податку на додану вартість за 2010–2019 роки, млрд. грн.

Джерело: побудовано автором з використанням матеріалів джерела [2]

Однак з боку держави спостерігаються значні втрати, оскільки такі суми коштів можна було б використати на розвиток країни.

А. Нікітшин зазначає, що проблему з відшкодуванням ПДВ потрібно вирішувати, оскільки в кризовий період для платників податків ці суми коштів можуть бути новим стимулом залишитися на ринку товарів та послуг [5]. Так, основною проблемою в Україні є тер-

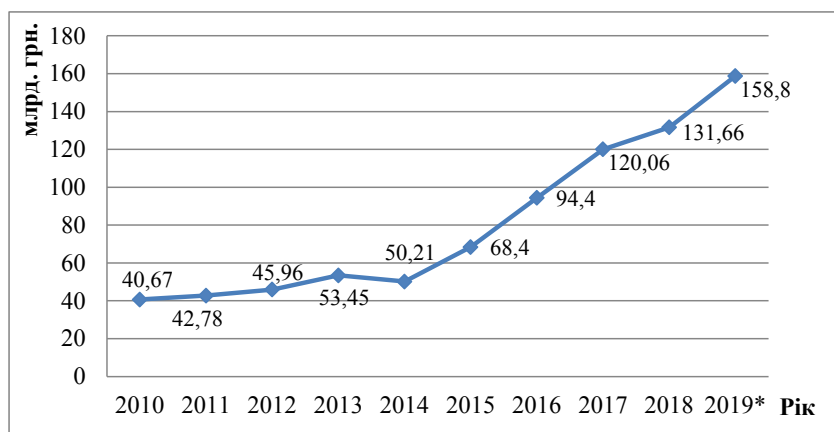


Рис. 6. Динаміка відшкодування ПДВ вироблених товарів та послуг на митній території України за 2010–2019 роки, млрд. грн.

* прогнозний показник МФУ

Джерело: побудовано автором з використанням матеріалів

міні відшкодування ПДВ за камеральної перевірки від 30 до 50 днів, а за документальної – від 36 до 81 дня [1], що є досить тривалим терміном. Отже, виникає необхідність удосконалення цього процесу із забезпеченням врегулювання на законодавчому рівні.

З основних проблем щодо відшкодування ПДВ слід назвати труднощі його повернення, масові порушення з боку продавців щодо його нарахування, а також виникають фіскальні ризики, що унеможлиблює відшкодування ПДВ, у зв'язку з чим виникають боргові зобов'язання. Ще досить вагомою проблемою є не закладання коштів у Державний бюджет для повернення бізнесу у вигляді податкового відшкодування ПДВ.

Негативними явищами надходження ПДВ є відсутність зростання власного виробництва, частка якого наближена до 20%, та збільшення обсягу ввезених у країну товарів, оскільки фінансові ресурси спрямовуються значною мірою за кордон та зменшується стимулювання розвитку власного виробництва. Так, спостерігається значний дисбаланс щодо темпів росту надходжень ПДВ та темпів росту його відшкодування, яке значно перевищує надходження. Крім того, варто зауважити, що спостерігається обернений зв'язок між темпами росту податкового боргу й відшкодуванням ПДВ. Він пояснюється самою природою податку на додану вартість та його регулюючою роллю, адже несвочасне й неповне відшкодування цього податку

платникам спричиняє відсутність у останніх коштів для сплати ПДВ.

З вищевказаного можна резюмувати, що під час ввезення товарів в Україну ПДВ сплачується в повному обсязі з товарів та послуг, при цьому потім здійснюється його відшкодування юридичній чи фізичній особі згідно з чинним законодавством України, але потім під час реалізації товару чи послуги вона ще раз сплачує його до бюджету уже без відшкодування, але в більшому обсязі, ніж під час перетину кордону, тому що здійснюється націнка. Отже, виникає необхідність удосконалення чинного механізму утримання ПДВ з юридичних та фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю, шляхом спрощення процедури адміністрування ПДВ в результаті регулювання подвійної сплати цього податку, шляхом від-

строчки платникам терміном до одного року, а якщо товар не був реалізований, то слід здійснити стягнення по оплаті ПДВ в повному обсязі з можливістю в подальшому отримати компенсацію щодо його відшкодування.

Висновки. Таким чином, здійснивши аналіз та визначивши роль ПДВ у системі доходів бюджету, задля підвищення ефективності використання та збільшення надходжень від ПДВ сьогодні необхідно:

- вдосконалити процедуру адміністрування ПДВ;
- вдосконалити механізм відшкодування ПДВ та зменшення термінів повернення коштів шляхом налагодження взаємозв'язку між Податковою службою, Міністерством фінансів та Казначейською службою України;
- збільшити кількість пільг для певних категорій товарів, щоби в майбутньому зменшити боргову яму як з боку держави, так і з боку платників податків.

Проте слід враховувати такий фактор, як інфляція, що досить сильно стримує виробництво неможливістю кінцевого споживача купувати певні товари та послуги, що пропонують виробники, оскільки податок на додану вартість є податком на кінцеве споживання.

Отже, доцільним є подальше дослідження проблематики щодо надходжень податку на додану вартість, а саме вдосконалення фіскальної складової ПДВ, вирішення проблем щодо дисбалансу між надходженням ПДВ та його відшкодуванням, вдосконалення пільг щодо податку та неможливості ухилення від сплати ПДВ.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 19.01.2020).
2. Звіти про виконання бюджету / Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 20.01.2020).
3. Блакита Г., Дзюба О. Механізм дії та проблеми відшкодування ПДВ. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2012. № 47. С. 266–273.
4. Морозова Г., Руденко Є. Вплив податку на додану вартість на формування доходів державного бюджету України. *Економіка та держава*. 2014. № 8. С. 42–46.
5. Нікітішин А. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 38–45.
6. Редько І., Соболь В., Грицак О. Удосконалення ПДВ в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. *Фінанси України*. 2015. № 9. С. 11–15.
7. Слатвінська М. Аналіз фіскальної ефективності та регулюючої ролі податку на додану вартість. *Приазовський економічний вісник*. 2018. № 1(06). С. 148–153.

8. Щербина Ю., Рябенко Г. Переваги і недоліки податку на додану вартість. *Студентський науковий вісник*. 2013. № 1(8). С. 79–84.
9. Офіційний сайт Євростату URL: <https://ec.europa.eu> (дата звернення: 18.01.2020).

References:

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (accessed: 19 January 2020).
2. Zvity pro vykonannya biudzhetu / Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (accessed: 20 January 2020).
3. Blakyyta H., Dziuba O. (2012). Mekhanizm dii ta problemy vidshkoduvannya PDV [Mechanism of action and problems of VAT refund]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu*, no. 47, pp. 266–273.
4. Morozova H., Rudenko Ye. (2014). Vplyv podatku na dodanu vartist na formuvannya dokhodiv derzhavnoho biudzhetu Ukrainy [Impact of value added tax on the formation of the state budget revenues of Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 8, pp. 42–46.
5. Nikitishyn A. (2010). Administruvannya podatkiv v umovakh finansovo-ekonomichnoi kryzy [Administration of taxes in the conditions of financial and economic crisis]. *Finansy Ukrainy*, no. 1, pp. 38–45.
6. Redko I., Sobol V., Hrytsak O. (2015). Udoskonalennia PDV v Ukraini z urakhuvanniam zarubizhnoho dosvidu [Improvement of VAT in Ukraine taking into account foreign experience]. *Finansy Ukrainy*, no. 9, pp. 11–15.
7. Slatvinska M. (2018). Analiz fiskalnoi efektyvnosti ta rehuliuuchoi roli podatku na dodanu vartist [Analysis of fiscal efficiency and the regulatory role of value added tax]. *Pryazovskiy ekonomichnyi visnyk*, vol. 1, no. 06, pp. 148–153.
8. Shcherbyna Yu., Riabenko H. (2013). Perevahy i nedoliky podatku na dodanu vartist [Advantages and disadvantages of value added tax]. *Studentskyi naukovyi visnyk*, vol. 1, no. 8, pp. 79–84.
9. Ofitsiyni sait Yevrostatu. URL: <https://ec.europa.eu> (accessed: 18 January 2020).