

УДК 336.2

**Дмитрів В. І.,***викладач кафедри податків і фінансової політики Тернопільського національного економічного університету,***Фриюк Т. Ю.,***студентка Тернопільського національного економічного університету*

## ФІСКАЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЙОГО РОЛЬ У ПІДВИЩЕННІ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ КРАЇНИ

*Досліджено ефективність функціонування податку на додану вартість, визначено його роль у формуванні дохідної частини Державного бюджету України. Висвітлено недоліки і переваги ПДВ та запропоновано шляхи удосконалення цього податку з врахуванням зарубіжного досвіду.*

**Ключові слова:** доходи державного бюджету, податкові надходження, податок на додану вартість, автоматичне відшкодування, диференційовані ставки, універсальні акцизи, інвестиційна активність.

*Исследована эффективность функционирования налога на добавленную стоимость, определена его роль в формировании доходной части Государственного бюджета Украины. Освещены недостатки и преимущества НДС и предложены пути совершенствования данного налога с учетом зарубежного опыта.*

**Ключевые слова:** доходы государственного бюджета, налоговые поступления, налог на добавленную стоимость, автоматическое возмещение, дифференцированные ставки, универсальные акцизы, инвестиционная активность.

*This article investigates the efficiency of VAT functioning, its role in shaping the profitable shares of the State Budget of Ukraine. It deals with advantages and disadvantages of VAT, as one of the varieties of universal excise taxes. It shows ways of improving this tax, taking into account international experience.*

**Keywords:** government revenues, tax revenues, value added tax, automatic compensation, differential rates, general excise, investment activity.

**Постановка проблеми.** На сьогодні в Україні однією з основних економічних проблем є вдосконалення податкової системи та її адаптація до рівня розвинутих країн світу. Удосконалення оподаткування податком на додану вартість як складової системи оподаткування є важливим практичним завданням та однією з актуальних загальноекономічних проблем, що потребує вирішення з урахуванням інноваційних підходів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Функціонування податку на додану вартість в Україні та висвітлення його ролі у наповненні державного бюджету досліджено у працях таких вчених та фахівців, як: О. Барановський, А. Дрига, О. Десятнюк, В. Загорський, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, М. Петренко, А. Соколовська, Ф. Ярошенко, І. Якушик та ін. Проте питання впливу податку на додану вартість на доходи Державного бюджету України та визначення проблемних напрямів функціонування цього податку в Україні потребує детальнішого дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є визначення ролі податку на додану вартість у формуванні дохідної частини Державного бюджету України та проблемних напрямів функціонування цього податку, а також пошук способів вдосконалення механізму сплати ПДВ з метою підвищення інвестиційної привабливості країни.

**Виклад основного матеріалу.** Одним із важливих податків в податковій системі України є податок на додану вартість – частина новоствореної вартості, що сплачується до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. Економічна сутність ПДВ полягає в тому, що ним оподатковують лише додану вартість, як різницю між вартістю продажу та вартістю придбання товару чи послуги на конкретному етапі. Це досягається завдяки тому, що підприємство, яке є платником ПДВ, отримує податковий кредит на всі оподатковані закупівлі товарів чи послуг у підприємства, зареєстрованого платником ПДВ [1].

Податок на додану вартість є одним із різновидів універсальних акцизів, який нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача. Цей податок відіграє важливу роль тому, що дає можливість оподатковувати всі ланки виробничого процесу від добування сировини, матеріалів до кінцевої реалізації виробів, стимулює зменшення ціни виробу та його вартості, забезпечує економію витрат та економію використання ресурсів, а також стимулює експорт через запровадження нульової ставки оподаткування для експортерів.

Розглядаючи історичні аспекти адміністрування ПДВ, варто зазначити, що це один із найбільш поширених, але одночасно складних та суперечливих податків. В Україні він замінив податок з обороту та податок із продажу і став відігравати провідну роль у формуванні дохідної частини державного бюджету. У 1992 році ставка ПДВ була встановлена в розмірі 28%, однак вона виявилась непосильною для більшості підприємств,

тому вже у 1995 році була знижена до 20% [2]. Із прийняттям Податкового кодексу передбачається подальше зниження ставки ПДВ у 2014 році до 17% [3].

Для визначення ролі ПДВ у надходженнях до Державного бюджету України необхідно оцінити податкові надходження в загальній системі доходів бюджету. В Україні простежується зростання доходів Державного бюджету України від 209,70 млрд грн у 2009 році до 314,61 млрд грн у 2011 році. На зростання надходжень вплинуло в першу чергу зростання найбільшої їх частки – податкових надходжень, які зросли від 148,9 млрд грн у 2009 році до 261,60 млрд грн у 2011 році. Податкові надходження становлять в середньому 75,5% від усіх доходів бюджету за останні 3 роки (табл. 1).

З таблиці видно зростання частки податкових надходжень у структурі доходів державного бюджету, найбільший показник якої становить 83,15% у 2011 році. Основними чинниками зростання податкових надходжень було збільшення імпорту та середньої заробітної плати. Неподаткові надходження в доходах також займають вагомий частку, яка становить 15,60% у 2011 році.

Таблиця 1  
Структура доходів Державного бюджету України за 2009-2011 роки, %

Показники	Роки		
	2009	2010	2011
Податкові надходження	71,01	69,35	83,15
Неподаткові надходження	24,17	27,04	15,60
Доходи від операцій з капіталом	0,51	0,24	0,16
Офіційні трансферти	3,7	2,75	0,86
Цільові фонди	0,3	0,48	0,06

\* Складено на основі даних [4]

У структурі податкових надходжень України велику питому вагу відіграють непрямі податки. Їх частка у структурі податкових надходжень, більша частина, свідчить про вагомий потенціал фіскальної функції непрямих податків щодо наповнення державного бюджету.

Зважаючи на обсяг сфери впливу кожного із непрямих податків, цілком очевидно, що найбільший вплив на платників податків чинить податок на додану вартість. Це пояснюється тим, що ПДВ є універсальним акцизом з великим колом платників та широкою базою оподаткування. Також він справляється як при поставці товарів на території України, так і при імпорті їх на митну територію України.

Досліджуючи податкові надходження, потрібно звернути увагу на частку непрямих податків у них (рис. 1). Аналізуючи дані з рисунка, варто зазначити, що за 2009–2011 роки непрямі податки становили в середньому 69,27% усіх податкових надходжень. Найбільша частка непрямих податків простежувалася у 2009 році – 73,12%.

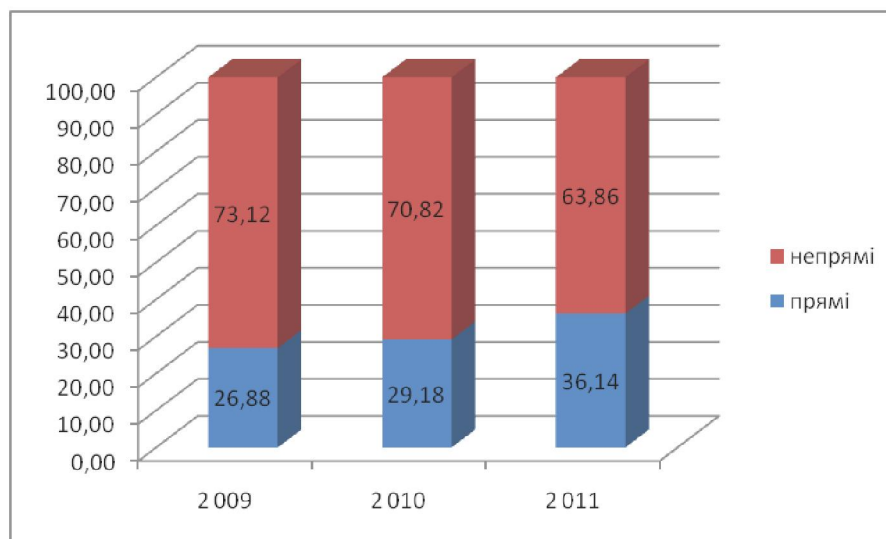


Рис. 1. Структура податкових надходжень Державного бюджету України за характером нарахування податків, % [4]

Необхідно зазначити, що податкова система нашої держави орієнтована на надходження непрямих податків, насамперед ПДВ і акцизного податку, які залежать не від рівня прибутковості підприємств, а від обсягів реалізації продукції. Оскільки податок на додану вартість в Україні є основним джерелом надходжень державного бюджету, розглянемо динаміку надходжень ПДВ до Державного бюджету України протягом 2009–2011 рр. (табл. 2).

Таблиця 2  
Частка ПДВ у доходах Державного бюджету України за 2009–2011 роки

Показники	Роки		
	2009	2010	2011
Доходи державного бюджету, млрд. грн.	209,70	240,61	314,61
Податкові надходження, млрд. грн.	148,91	166,87	261,60
Податок на додану вартість, млрд. грн.	84,59	86,31	130,09
частка ПДВ у податкових надходженнях, %	56,81	51,72	49,73
частка ПДВ у доходах ДБУ, %	40,34	35,87	41,35

\* Складено на основі даних [4]

Аналізуючи частку ПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету України, ми бачимо, що цей показник за 2009–2011 роки становив у середньому 52,75%. Якщо розглядати частку ПДВ у структурі державних надходжень, то вона характеризується тенденціями зростання з 40,34% у 2009 році до 41,35% у 2011 році. Як бачимо, податок на додану вартість сьогодні є головним джерелом податкових надходжень Державного бюджету України, оскільки, станом на 01.01.2012 р. на нього припадало майже 50% усіх податкових надходжень і майже 42% загальних доходів державного бюджету.

Потрібно зазначити, що питома вага ПДВ у податкових надходженнях має стійку тенденцію до зростання, що пояснюється його меншою чутливістю до змін економічної кон'юнктури. Проте серед визначальних чинників, які вплинули на надходження цього податку до бюджету, вважаємо ліквідацію вексельних схем розрахунків з ПДВ на кордоні, запровадження розшифровок податкового кредиту та податкових зобов'язань у межах контрагентів, а також зростання темпів експортно-імпорتنних операцій, які вдвічі більші, ніж заклалися у бюджеті. Аналіз динаміки поступлень ПДВ з ввезених на територію України товарів за 2009–2011 рр. відображено на рис. 2.

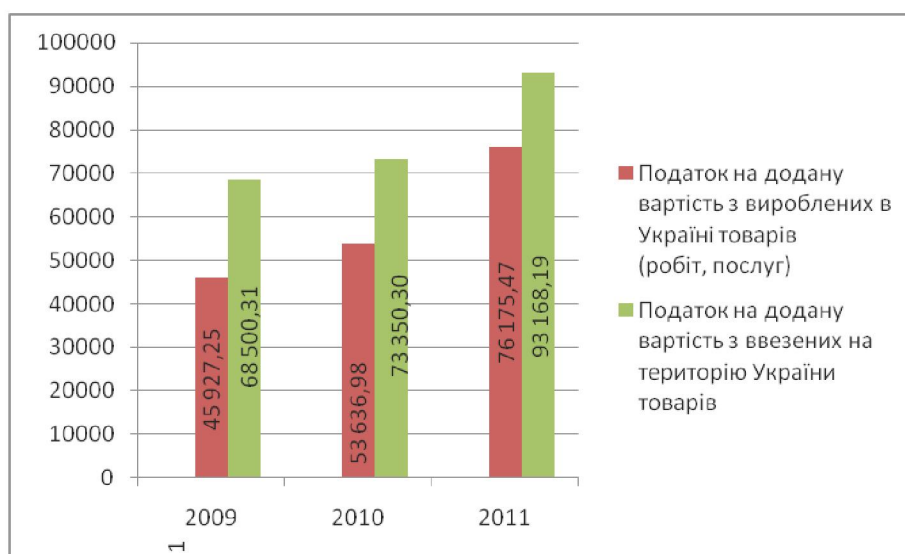


Рис. 2. Динаміка надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України в 2009–2011 рр., млн. грн. [4]



З даних, поданих на рисунку, видно що надходження ПДВ у 2009 році з вироблених в Україні товарів становить суму у розмірі 45927,25 млн. грн.; ПДВ з ввезених на територію України товарів становить суму в розмірі 68500,31 млн грн. Відповідно у 2011 році мають місце факти подальшого зростання показників податку на додану вартість, де ПДВ з вироблених в Україні товарів становить 76175,47 млн грн, а ПДВ з ввезених на територію України товарів – 93168,19 млн грн. Це свідчить про залежність української економіки від імпортних операцій з поставок товарів на митну територію України, що дозволяє в короткостроковій перспективі збільшити надходження до бюджету, при цьому знижуючи потенціал вітчизняного виробництва.

З аналізу даних показників можна стверджувати, що роль ПДВ як фіскального засобу в доходах Державного бюджету України є визначною. Ця форма оподаткування перетворилася у вагомe джерело формування державних доходів як у розвинутих країнах світу, так і в Україні. Проте ПДВ не приносить такого ж ефективного результату платникам податку, як державі. Виступаючи, по суті, податком на кінцеве споживання, який покладено на громадян та бюджетну сферу, він, за доволі високої ставки (до 01.01.2014 р. основна діюча 20%, з 01.01.2014 р. – 17 %) і стрімкої інфляції, стає одним із чинників, що стримують розвиток виробництва [3].

У більшості розвинутих держав світу ставки податку на додану вартість диференційовані щодо реалізації різноманітних товарів та надання послуг. Поставка пріоритетних з погляду соціально-економічного розвитку товарів і послуг оподатковується за зниженими ставками ПДВ [5]. Це сприяє зниженню цін на соціально важливі продукти та притоку інвестицій у сфері їх виробництва. В Україні відсутня практика диференціації ставок ПДВ, не передбачено таких нововведень і в Податковому кодексі України. Зниження стандартної ставки з 20% до 17% дещо послабить податковий тиск на суб'єктів господарювання, однак це не передбачає конкретного цільового спрямування інвестицій та стимулювання підприємницької діяльності. Відсутність диференційованих ставок ПДВ в Україні є недоліком для формування сприятливого інвестиційного клімату за допомогою цього податку.

На нашу думку, зниження ставки ПДВ спроможне: підвищити рівень інвестиційної привабливості національної економіки, стимулювати економічне зростання, створити передумови для постійного збільшення податкової бази, підвищити надходження до бюджету, посилити конкурентоспроможність українських товарів у країнах СОТ та пришвидшити вихід підприємницьких бізнес-структур з тіньового сектора. Проте необхідно враховувати те, що зниження ставки основного бюджетотворюючого податку призведе до пошуку додаткових джерел формування дохідної бази бюджету держави.

Також потрібно зауважити, що сьогодні в Україні однією із головних проблем адміністрування податкових платежів є механізм бюджетного відшкодування ПДВ, про що неодноразово відзначали як науковці, так і практики [6]. Цей податок виконує не тільки фіскальну функцію, а й виступає інструментом регулювання доходів бюджету. Змінюючи обсяги відшкодування ПДВ, держава у такий спосіб регулює показники виконання дохідної частини бюджету.

Відшкодування ПДВ державою є постійною проблемою для компаній, які працюють в Україні. Труднощі з відшкодуванням цього податку є перешкодою для інвестицій в експортно-орієнтовані галузі. Однією з головних проблем, з якою стикаються компанії при відшкодуванні ПДВ, є проблема затягування та ускладнення перевірок.

Також важливими чинниками впливу на процес відшкодування ПДВ, можна зарахувати значну кількість наданих платникам необгрунтованих податкових пільг, а також зростання фіктивних експортних операцій. Разом із незаконними вимогами на відшкодування ПДВ ці два чинники зумовлюють надмірну частку вимог на відшкодування у загальній сумі надходжень ПДВ [7]. Наявність незаконних схем відшкодування ПДВ свідчить про недостатнє законодавче регулювання процедури відшкодування ПДВ, відсутність координації співпраці діяльності фіскальних органів з платниками податків.

Держава зробила декілька спроб вирішити зазначену проблему шляхом вжиття низки заходів щодо забезпечення бюджетного призначення ПДВ, а саме: упередження "віртуальних" заявок сум ПДВ до відшкодування, посилення контролю за правомірністю заявок до відшкодування, узгодження обсягів відшкодування заборгованості з ПДВ облігаціями внутрішньої державної позики [8]. Починаючи з 1 січня 2011 р., у Податковому кодексі міститься процедура автоматичного відшкодування ПДВ та критерії відбору компаній для його отримання, а саме відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації [3].

Загалом запровадження автоматичної системи відшкодування податку на додану вартість дасть змогу податковим органам здійснювати в оперативному режимі своєчасне повернення податку на додану вартість сумлінним платникам, тобто швидко і без контакту з податковою службою. Однак, на нашу думку, ці критерії мають жорсткий характер щодо багатьох підприємств. Крім цього, відповідність критеріям має встановлювати податкова служба, а це є передумовою зловживань з боку працівників органів податкової служби.

Усе це спонукає платника податків до способів мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ, а саме: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних

діючих підприємств та накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту.

**Висновки.** Отже, податок на додану вартість є значним джерелом надходження до дохідної бази Державного бюджету України, що дає змогу впливати на економічне становище в країні. Проте потрібно здійснити реформування ПДВ за допомогою подальшого вдосконалення адміністрування ПДВ та одночасної адаптації вітчизняного податкового законодавства з питань ПДВ до норм ЄС.

Для підвищення фіскальної ефективності ПДВ потрібно звернути увагу на боротьбу з необґрунтованим розширенням податкового кредиту, та на перекриття можливості перенесення бази оподаткування на суб'єктів господарської діяльності, які не сплачують цього податку. Також необхідно зазначити, що зниження ставки ПДВ матиме позитивний результат при проведенні середньострокового планування та попереднього пошуку нових джерел для формування дохідної бази бюджету держави. Тому в подальших дослідженнях варто приділити увагу оцінці ефективності реформування цього податку з боку держави.

#### Література:

1. Жукевич О. М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О. М. Жукевич // Економічний простір. – 2009. – № 22/2. – С. 24–31.
2. Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Офіційний сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=300559>.
4. Звіт про виконання Державного бюджету України у 2009-2011 рр. // Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
5. Хмарук Ю. В. Роль податку на додану вартість у формуванні дохідної частини Державного бюджету країни / Ю. В. Хмарук // Фінансова система. Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2009. – № 11. – С. 181–191.
6. Червінска О. С. Податок на додану вартість в доходах державного бюджету та проблеми його відшкодування / О. С. Червінска, Х. Б. Демчук, О. В. Войтків // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21.5. – С. 298–305.
7. Фомішин С. В. Засоби регулювання відшкодування ПДВ / С. В. Фомішин, Н. А. Вахновська // Економічні науки. – Сер.: Облік і фінанси. – 2010. – № 7 (25). – Ч. 5. – С. 52–61.
8. Кулик П. Л. ПДВ у проекті податкового кодексу: оцінка фіскального потенціалу / П. Л. Кулик // Економічні науки. – Сер.: Облік і фінанси. – 2010. – № 7 (25). – Ч. 4. – С. 53–58.