

УДК 336.227

**Хмарук Ю.В.,***аспірантка ВНУ ім.Лесі Українки, викладач-стажист кафедри фінансів Національного університету "Острозька академія"*

## **РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ФОРМУВАННІ ДОХОДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

*У статті досліджено ефективність запровадження ПДВ та визначено його роль у формуванні доходної частини Державного бюджету України.*

**Ключові слова:** доходи бюджету, податкові надходження, податок на додану вартість.

*This article investigates efficiency of the added value tax and its role in the formation of the income part of the state budget.*

**Keywords:** incomes of budget, tax income, VAT.

**Постановка проблеми.** В умовах науково-технічної та інформаційної революції на перший план виходить оподаткування новоствореного доходу підприємства. Серед таких податків найбільш вагоме місце займає податок на додану вартість. У більшості країн цей податок забезпечує від 12 до 30 % державних доходів, що становить еквівалент приблизно в 5-10% національного валового продукту. Питання функціонування ПДВ актуальне і для України, оскільки науковцями постійно ведуться дискусії про роль податку на економіку країни, про зниження ставки оподаткування, про проблеми адміністрування платежів. Також вагомим питанням є визначення ролі ПДВ у структурі надходжень Державного бюджету України та його вплив на перерозподіл фінансових ресурсів країни.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Функціонування податку на додану вартість в Україні неодноразово ставало об'єктом дослідження вітчизняних вчених-науковців. Серед них: А. І. Крисоватий, Я. В. Литвиненко, І. О. Луніна, А. М. Соколовська, І. Д. Якушик та інші. Проте більшість праць присвячено необхідності та напрямам вдосконалення адміністрування ПДВ. Детальнішого дослідження потребує питання впливу такого податку на доходи Державного бюджету України та

визначення проблемних напрямків функціонування ПДВ в Україні.

**Мета та завдання дослідження.** Метою дослідження є визначення ролі податку на додану вартість у формуванні доходної частини Державного бюджету України та проблемних напрямків функціонування даного податку.

**Виклад основного матеріалу.** ПДВ – один із нових податків в економіці, проте за короткий час він зайняв вагому роль у функціонуванні держав.

Уперше податок на додану вартість застосовано у Франції в 1955 році, а з прийняттям 17 травня 1977 року спеціальної директиви ЄС про уніфікацію правових норм, які регулюють стягнення ПДВ, цей вид податку став основним непрямим податком ЄС, починаючи з 1982 року. Тоді визначився правовий статус податку – обов'язкове застосування для всіх країн-членів ЄС. При цьому ставки ПДВ у європейських країнах коливаються від 14 до 25 % [5, с. 439].

Привабливість цього податку полягає в тому, що ПДВ дає можливість охопити 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 для експортерів.

В Україні в 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 %. Країни Балтії запровадження ПДВ здійснювали в іншому напрямку: після здобуття незалежності ставка ПДВ становила 10-15 %, а після стабілізації економіки – збільшена до 18 % [15, с. 260-262].

Для визначення ролі ПДВ у надходженнях Державного бюджету України необхідно оцінити податкові надходження в системі доходів. В Україні спостерігається зростання доходів Державного бюджету України від 55,08 млрд. грн. у 2003 році до 231,69 млрд. грн. у 2008 році. На зростання надходжень вплинуло в першу чергу зростання найбільшої їх частки – податкових надходжень, які зросли від 35,73 млрд. грн. у 2003 році до 167,88 млрд. грн. у 2008 році.

Податкові надходження становлять в середньому 68,8 % від усіх доходів бюджету за останні 6 років (табл.1), а також спостерігається зростання частки – найбільша частка становить 72,46 % у 2008 році. Зростання частки податкових надходжень пояснюється зниженням ставки податку на прибуток у 2004 році, а також скасуванням низки галузевих пільг, підвищенням ставок акцизів, запровадженням змін до процедури відшкоду-

вання ПДВ, покращенням митного контролю у 2005 році. Загальним чинником зростання податкових надходжень було збільшення імпорту та середньої заробітної плати.

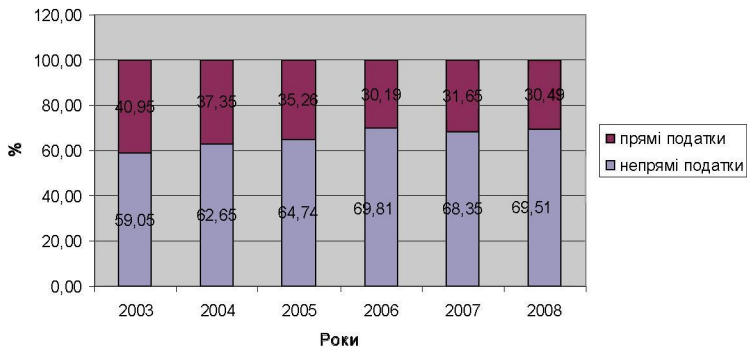
*Таблиця 1*  
*Структура доходів Державного бюджету України*  
*за 2003-2008 роки, %*

Показники	Роки					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податкові надходження	64,87	63,77	70,71	71,01	70,31	72,46
Неподаткові надходження	28,67	31,82	26,81	26,78	25,38	22,80
Доходи від операцій з капіталом	1,39	1,21	0,69	0,41	1,07	0,92
Офіційні трансферти	4,30	2,86	1,56	1,29	2,69	3,38
Цільові фонди	0,39	0,34	0,23	0,50	0,56	1,44

*Джерело: використані дані [10]*

Також вагому частку в доходах займають і неподаткові надходження – 27,04 %.

Досліджуючи податкові надходження варто звернути увагу на частку непрямих податків у них.



**Рис.1. Структура податкових надходжень Державного бюджету України за характером нарахування податків, % [10]**

Так, згідно з рисунком 1., непрямі податки становили в середньому 65,68 % усіх податкових надходжень за 2003-2008 роки. Найбільша частка непрямих податків спостерігалась у 2006 році – 69,81 %, висока частка була і у 2008 році – 69,51 %.

Згідно з таблицею 2 спостерігалось зростання частки непрямих податків у ВВП від 7,89 % у 2003 році до 12,29 % у 2008 році, що відображало значну роль непрямих податків у перерозподільчих процесах країни.

*Таблиця 2*  
*Структура непрямих податків у надходженнях*  
*Державного бюджету України за 2003-2008 роки*

Показники	Роки					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Непрямі податки, млн. грн.	21095,00	28102,00	48214,00	66184,00	79749,00	116693,40
у % до ВВП	7,89	8,14	10,92	12,16	11,07	12,29
у тому числі: ПДВ, млн.грн.	12598,00	16734,00	33804,00	50397,00	59383,00	92082,60
у % до ВВП	4,71	4,85	7,66	9,26	8,24	9,69
Частка в непрямих податках, %	59,72	59,55	70,11	76,15	74,46	78,91
акцизний збір, млн.грн.	5141,00	6661,00	7882,00	8544,00	10486,00	12678,00
у % до ВВП	1,92	1,93	1,79	1,57	1,45	1,33
Частка в непрямих податках, %	24,37	23,70	16,35	12,91	13,15	10,86

мито, млн.грн.	3356,00	4707,00	6528,00	7243,00	9880,00	11932,80
у % до ВВП	1,26	1,36	1,48	1,33	1,37	1,26
Частка в непрямих податках, %	15,91	16,75	13,54	10,94	12,39	10,23

*Джерело: використані дані [10] та [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)*

Що ж до структури непрямих податків у надходженнях Державного бюджету України, то за 2003-2008 роки спостерігалася тенденція до переважаючої ролі ПДВ у непрямих податках – 69,82 % (табл.2). При чому спостерігалось зростання частки ПДВ у непрямих податках від 59,55 % у 2004 році до 78,91 % у 2008 році. Акцизний збір становив 16,89 %, а мито – 13,29 % у структурі непрямих податків за дані роки.

Крім того, визначається вагома роль податку на додану вартість в економіці країни, що відображено в частці податку в ВВП країни: в середньому частка за 6 років становить 7,4 %, проте варто звернути увагу на зростання частки у 2006, 2007 та 2008 роках, коли частка становила 9,26 %, 8,24 % та 9,69 % відповідно.

Загалом податок на додану вартість зростає з кожним роком від 12,6 млрд грн. у 2003 році до 92,1 млрд. грн. у 2008, тобто за шість років надходження від ПДВ зросли на 79,5 млрд. грн., при чому найбільше зростання відбулось у 2008 році порівняно до 2007 року – на 32,7 млрд.грн. або на 55 %.

Що ж до частки ПДВ в податкових надходженнях Державного бюджету України, то частка за 2003-2008 роки становила в середньому 46 %, що відображено в таблиці 3. Частка з кожним роком зростала від 35 % у 2003 році до 55 % у 2008 році.

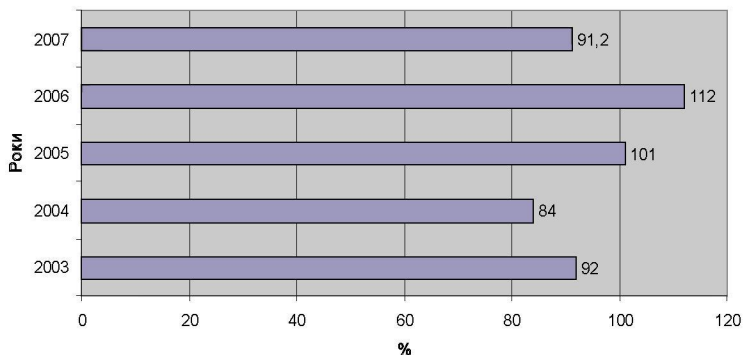
Також спостерігалася все більша роль податку на додану вартість у структурі державних надходжень. Якщо у 2003 році ПДВ становив 23 % усіх доходів, то від 2005 року частка ПДВ становила понад 30 % у структурі надходжень Державного бюджету України, при чому у 2008 році спостерігалася найбільша його частка – 40 % усіх надходжень. Отже, ПДВ є одним з найосновніших джерел забезпечення виконання Державного бюджету України.

Таблиця 3  
*Частка ПДВ у доходах Державного бюджету України  
за 2003-2008 роки*

Показники	Роки					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Доходи державного бюджету, млн.грн.	55077	70338	105330	133522	165939	231686
Податкові надходження, млн.грн	35726	44854	74476	94812	116671	167883
податок на додану вартість, млн. грн.	12598	16734	33804	50397	59383	92083
частка ПДВ в податкових надходженнях, %	35	37	45	53	51	55
частка ПДВ в доходах ДБУ, %	23	24	32	38	36	40

*Джерело: використані дані [10]*

Що ж до виконання ПДВ, то спостерігалася тенденція до виконання ПДВ у 2005-2006 роках (у 2005 році на 1 % перевиконання, а у 2006 році – на 12 %), тоді в інші роки спостерігалось недовиконання; найбільший його рівень – у 2004 році (на 16 %).



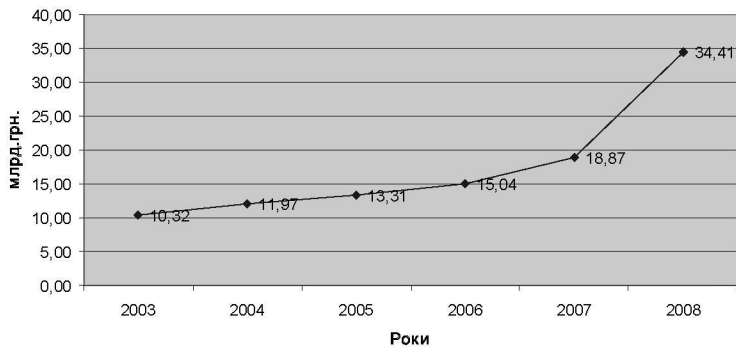
**Рис. 2. Виконання ПДВ за 2003-2008 роки, % [10]**

Варто зауважити, що у 2008 році не надійшло 1 млрд. 903,1

млн. грн. або 4,1 % податку на додану вартість із вироблених в Україні товарів і 933,3 млн. грн. або 1,2 % податку на додану вартість із ввезених на її територію товарів. Це спричинило зростання суми невідшкодованого платникам податку на додану вартість за рік на 5 млрд. 508,8 млн. грн. або в 1,6 раза і сума досягла максимального показника – 14 млрд. 93,1 млн. грн., у тому числі 2 млрд. 971,8 млн. грн. – за якими термін проведення перевірок, визначений законодавством, закінчився.

Вагомим чинником зниження ролі ПДВ у надходженнях держави є пільги. Із загальної кількості платників ПДВ пільгами по ПДВ, що призводять до втрат бюджету, користувалися: у 2006 році – 36 тис. осіб, у 2007 році – 34 тис. осіб, у 2008 – 32 тис. осіб, що свідчить про те, що кількість пільговиків постійно зменшується. У 2006 році пільги з податку на додану вартість, що призводять до втрат бюджету, становили 12,5 млрд. грн. або 41 % від надходжень даного податку, у 2007 році – 16,0 млрд. грн. або 44 % від збору ПДВ, у 2008 році – 27,6 млрд. грн. або 61 % від збору ПДВ. Слід зазначити, що близько 80 % суми пільг, що є втратами бюджету, формуються в основному за рахунок таких пільг: транзит пасажирів та вантажів через територію України; поставка лікарських засобів та виробів медичного призначення; державна підтримка підприємств сільгоспгалузі [3].

Разом з тим потрібно звернути увагу на зростання частки відшкодування ПДВ за 2003-2008 роки.



**Рис. 3. Відшкодування ПДВ у грошовій формі за 2003-2008 роки, млрд.грн.**

Згідно з даними ДПА України щороку зростає сума відшкодування ПДВ від 10,32 млрд. грн. у 2003 році до 34,41 млрд. грн.

у 2008 році. Варто звернути увагу, що найбільший ріст відшкодування ПДВ спостерігався у 2008 році – на 15,54 млрд.грн. в порівнянні з 2007 роком (рис.3).

Зростання відшкодування ПДВ має відображати зростання експорту. Проте у 2008 році зростання експорту відбулось на 35,9 %, а зростання відшкодування – на 82,4 % до попереднього року. Невідповідність темпів зростання експорту та відшкодування ПДВ призводить до нагромадження боргу перед платниками ПДВ із бюджетного відшкодування податку на додану вартість. За даними ДПА України, дана заборгованість становила 2 млрд. грн. у 2008 році.

Проблема відшкодування експортного податку на додану вартість вважається однією з найгостріших в проведенні бюджетної політики держави, і це стосується не лише України. В першу чергу, це викликано масштабними зловживаннями в цій галузі. Для країн Європейського Союзу вона набула загрозливого характеру. За підрахунками Європейської Комісії, обсяги незаконного відшкодування ПДВ досягають 60-100 млрд євро. В Україні стали поширеними завищення суми повернення в заявці, заниження обсягів продажів, внутрішній продаж товарів, фіктивні зовнішньоекономічні операції, які супроводжуються фальсифікацією документів, використанням неіснуючих іноземних партнерів і, як наслідок, незаконним отриманням ПДВ з бюджету. Зрозуміло, що це формує заборгованість перед справжніми експортерами. Податківцями у 2008 році було виявлено близько 3,3 тис. схем мінімізації та ухилення від оподаткування [6, 7, 11].

У 2008 році на зростання заявок платників податку на відшкодування сум ПДВ суттєво вплинули: скасування вексельних розрахунків, випереджаюче зростання експортно-імпорتنних операцій та зміни в законодавчому полі в частині розширення прав платника на відшкодування.

Відшкодування ПДВ в Україні також здійснюється за регіональною ознакою, що підтверджується статистикою: за підсумками 2008 року відшкодовано 76,5 % від сум, що підлягали відшкодуванню (залишку на початок року і заявлених сум, за винятком відмовлених податковими органами), в Донецькій області відшкодовано 96,3 % таких сум, Чернівецькій – 93,2 %, Черкаській – 90,9 %, Запорізькій – 90,3 %. Найнижчі показники відшкодування – у Сумській області – 46%, Вінницькій – 52,1%, Київській – 54,4 %, Житомирській – 59,3 %, Волинській – 61,5 %.

Звичайно найбільша питома вага по сумах, заявлених до експортного відшкодування по податку на додану вартість (біля



90%), припадає на Донецьку, Запорізьку, Дніпропетровську, Полтавську, Миколаївську та Херсонську області, оскільки в цих регіонах зосереджено великі підприємства-експортери.

Важливим кроком у 2008 році було здійснення удосконалення адміністрування податку на додану вартість, зокрема, запроваджено подання розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Це дало змогу виявляти так звані „податкові ями” та упереджувати відшкодування з бюджету безпідставно заявлених сум податку.

Що ж до політики відшкодування ПДВ у 2009 році, то Кабінет Міністрів України у лютому постановою від 04.02.2009 № 86 дозволив Аграрному фонду реалізовувати зерно врожаю 2006-2008 років з державного продовольчого резерву в рамках механізму відшкодування ПДВ зернотрейдерам. Це відновлює практику проведення операцій з коштами державного бюджету в негрошовій формі шляхом взаємозаліку. За даними Держказначейства, впродовж першого кварталу 2009 року в рахунок придбання суб'єктами господарювання (експортерами зерна) зерна з державного продовольчого резерву відшкодовано майже 936 млн. гривень. У 2009 році також проводяться різні заходи податкової міліції щодо перевірки підприємств, що подають заявки на відшкодування ПДВ і декларації про сплату ПДВ [11].

2009 рік характеризується поглибленням фінансової кризи, що відповідно впливатиме на знаходження до Державного бюджету, проте за I півріччя за рахунок адміністративних чинників кошти збираються згідно з планом, за даними ДПА.

Актуальним питанням функціонування ПДВ в Україні є зниження ставки податку на певну величину (пропозиції: на 2 і 5 %). Противники зниження ставок податків зазначають, що це викличе зменшення надходжень до державного бюджету. Проте як світовий, так і український досвід показує, що таке зменшення можливе тільки в короткостроковому періоді (2-3 роки), в подальшому спричиненням податкових ставок активність підприємств збільшує надходження до державного бюджету та соціальних фондів [1, с. 135].

Також вчені пропонують одночасно зі зниженням ставки податку ввести податок з обігу зі ставкою, що дорівнюватиме зниженню ставки ПДВ. Є пропозиція замінити ПДВ податком з обігу. Визначають і такий варіант: щоб ставка ПДВ була зменшена на величину більшу, ніж ставка запровадженого податку з обігу. Проте введення ще одного податку, крім ПДВ, збільшить тільки ставку оподаткування, а також проблеми з адміністру-

ванням. Усе ж, впровадження ПДВ є обов'язковим для застосування країнам, що належать до ЄС або працюють у напрямку входження до союзу, тому спасування цього податку негативно вплине як на міжнародні домовленості, так і на нестабільне законодавство країни [4, с. 189].

У проєкті Податкового кодексу України пропонується зниження ставки до 17 %. Зниження ставки ПДВ дасть змогу поліпшити інвестиційний клімат, збільшити приплив капіталу в Україну, у тому числі й на фондовий ринок, стимулювати економічне зростання, створити передумови для постійного збільшення податкової бази в майбутньому, підвищити збирання податків, конкурентоспроможність наших товарів у країнах СОТ та пришвидшити вихід бізнесу з тіні. Проте це потребує системної та зваженої політики з середньостроковим плануванням змін для пошуку додаткових джерел формування дохідної бази бюджету держави.

**Висновки.** З огляду на вище сказане, податок на додану вартість є стабільним джерелом надходжень до доходної бази бюджету. За допомогою ПДВ здійснюється вплив на економічне становище країни (ПДВ становить 7,4 % в середньому за 6 років у ВВП країни). Проте потребує врегулювання питання відшкодування податку, в першу чергу, щодо фіктивних заявок. Також питання спасування податку вважаємо недоречним, оскільки ПДВ є обов'язковим податком для країн-ЄС та країн, що рухаються в напрямку входження до Європейського союзу, а також через те, що даний податок займає вагому роль у доходах Державного бюджету України (40 % у 2008 році). Зниження ставки ПДВ буде мати позитивний результат за умови середньострокового планування та завчасного пошуку додаткових джерел для формування дохідної бази бюджету держави.

## Література

1. Борейко В.І. Оптимізація податкової системи України в контексті світового досвіду. – Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Економічні науки. – №7. – 2008. – С. 132-136.

2. ДПА: У 2008 році упереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму понад 7,6 млрд. грн. // <http://news.yurist-online.com/news/kmu/990/>

3. Звіт про періодичне відстеження результативності Спільного наказу Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 23 липня 2004 року № 419/453/ [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)

4. Карлін М. І. Державні фінанси України: Навч. посіб. – К.: Знання, 2008. – 348 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
5. Мочерний С. В., Довженко М. В. Економічна теорія: Підруч. – К.: Видав. центр "Академія", 2004. – 856 с.
6. Правдолюбова О. Відшкодування експортного ПДВ. Історична ретроспектива та сьогодення ЮРБІЗНЕС №16 (151) / № 16 (151) 22 квітня 2008 року // Відшкодування експортного ПДВ <http://www.yur-gazeta.com/article/1558/>
7. Ткаченко В. Особливості структури податкової системи України. // Економіст – № 9. – 2008 – С. 46-52.
8. Якушик І. Д. Основні напрями реформування податкової системи України. Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог: Видавництво Національного університету "Острозька академія", 2009. – Випуск 9. – Ч. 1. – С. 418.
9. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Регулювання економічних процесів у державі за допомогою непрямих податків. Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог: Видавництво Національного університету "Острозька академія", 2008. – Випуск 10. – Ч. 1. – 514 с.
10. [www.ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua)
11. [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua)
12. [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)