



Баліцька В.В., канд. екон. наук,

Короткевич О.В., канд. екон. наук

Інститут економіки та прогнозування НАН України

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА РУХУ ПДВ У ДЕРЖАВНОМУ БЮДЖЕТІ ТА ГОСПОДАРСЬКОМУ ОБОРОТІ ПІДПРИЄМСТВ

Викладені нові підходи щодо прогнозування та адміністрування податку на додану вартість із урахуванням його руху в ціні товарів (послуг) кінцевого та проміжного споживання. Визначені головні критерії податкової бази на внутрішньому ринку – "податкові зобов'язання" та "податковий кредит". Детально висвітлені методологічні підходи до нарахування ПДВ та їх вплив на його продуктивність.

Одним із основних податків, що сплачується суб'єктами господарювання, є податок на додану вартість¹. Він має значний вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств у цілому та стан обігового капіталу зокрема. Водночас цей податок займає центральне місце серед непрямих податків і забезпечує значні надходження до бюджету України.

В Україні податок на додану вартість запроваджено з 01.01.1992 р. Механізм справляння ПДВ не передбачав відшкодування податку з бюджету у грошовій формі до 01.10.1997 р. З 01.10.1997 р. вступив в дію Закон України "Про податок на додану вартість" [3], яким було запроваджено повернення ПДВ з бюджету в грошовій формі, що стало одним із центральних питань в адмініструванні податку та відносинах між платниками та податковими органами. Крім того, численні зміни та доповнення до закону, не чіткі та неоднозначні тлумачення його положень, недосконалість та обмеженість бази прогнозів створили значні проблеми у сфері відносин між суб'єктами податкового права та забезпеченні надходжень до бюджету.

Серед найгостріших питань функціонування ПДВ (включно по 2004 р.) можна назвати падіння надходжень до бюджету у відсотковому відношенні до ВВП, тобто фіскальної ефективності податку. Протягом тривалого періоду "пропорція ПДВ/ВВП" в Україні була значно нижчою, ніж у країнах-членах ЄС, де в середньому вона становить 7% від загального ВВП, а в окремих країнах (Бельгія, Данія, Франція, Фінляндія) – понад 8–9%.

Якщо в Україні з 1993 до 1997 р. частка податку у ВВП зменшилася від 11,6% до 8,8%, (за умов зниження в 1995 р. ставки податку з 28 до 20%), то в 2003 р. за аналітичними розрахунками Міністерства фінансів України, вона становила всього 4,7% від загального ВВП. При цьому в 2003 р. вперше част-

¹ Ідея розробки ПДВ належить Вільгельму фон Сіменсу (Німеччина, 1919 р.) як механізм "облагороджування податку з оборота". Схема його практичного застосування розроблена М. Лоре в 1954 р. (Франція) і апробована в 60-х роках у французьких колоніях. З кінця 60-х рр. ПДВ почав застосовуватись в Європі та інших країнах світу [1, 2].



ка ПДВ у ВВП була нижчою, ніж частка податку на прибуток підприємств (5,5%). Це сталося, передусім, внаслідок стрімкого збільшення фактичних сум відшкодування ПДВ (у грошовій формі та різними заліковими схемами) з 5,5 млрд грн у 1999 р. до 21,3 млрд грн у 2003 р. (тобто у майже у 4 рази).

У цілому в 2003 р. за розрахунками Міністерства фінансів України, на відшкодування ПДВ грошовими коштами було спрямовано 10,3 млрд грн, що становить 45% від загальної суми надходжень ПДВ до бюджету у грошовій формі, порівняно з 30,8% в 2002 р. Якби в 2003 р. були задоволені всі вимоги на відшкодування ПДВ (залишок невідшкодованих сум на кінець 2003 р. становив 6,4 млрд грн), то надходження ПДВ до бюджету зменшилися з 12,6 млрд грн до 6,2 млрд грн, що відносно до ВВП становило лише 2,3%.

У 2004 р. частка податку до ВВП збільшилася незначно – лише до 4,9%. Такі тенденції мали місце, незважаючи на досить високі темпи економічного зростання, починаючи з 2000 р., коли мали синхронно зростати і надходження податку до бюджету.

У 2005 р. "пропорція ПДВ/ВВП" дорівнювала 7,7% ВВП. За 2005 р. надходження податку, порівняно з попереднім роком зросли на 17,1 млрд грн, з них 11 млрд грн за рахунок надходжень по ПДВ з ввезених товарів та 6 млрд грн. за рахунок ПДВ з вітчизняних товарів (за вирахуванням бюджетного відшкодування). Це було забезпечено скасуванням деяких податкових пільг і реалізацією програми "Контрабанді – стоп".

У 2006 р. "пропорція ПДВ/ВВП" підвищилася до 9,6% ВВП, такого стрімкого зростання надходжень ПДВ до бюджету не спостерігалось більш ніж 10 років поспіль.

Спадаюча динаміка надходжень податку на додану вартість включно по 2003 р., незначне збільшення доходів у 2004 р. та стрімке підвищення у 2005–2006 рр. ставить питання детального дослідження механізму нарахування та сплати податку до бюджету.

У даний час прогнозні надходження податку на додану вартість при формуванні проекту державного бюджету на відповідний рік розраховуються відповідно до Методики прогнозування податку на додану вартість, розробленої спільно Міністерством фінансів, Державною податковою адміністрацією України, Міністерством економіки та Державною митною службою на виконання Указу Президента України від 23.06.2004 №671/2004 "Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість" [4].

При прогнозі податку на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) ураховується вплив динаміки кінцевих споживчих витрат домашніх господарств, роздрібного товарообороту, обсягу реалізації послуг населенню, змін кон'юнктури доданої вартості за видами економічної діяльності. Прогноз податку на додану вартість із ввезених в Україну товарів (робіт, послуг) здійснюється на основі динаміки імпорту товарів із врахуванням зміни обсягів пільг, сплати податку у вексельній формі та прогнозного середньорічного обмінного курсу гривні до долара США.



Розрахунок обсягу бюджетного відшкодування податку на додану вартість здійснюється з врахуванням прогнозного обсягу експорту товарів і послуг, індексу зростання обсягів промислового виробництва та індексів цін виробників. На цю позицію пропонується звернути особливу увагу, оскільки відшкодування ПДВ асоціюється найчастіше лише з експортними операціями, в той час як у обсязі бюджетного відшкодування на експорт припадає лише до 30%, а решта формується на внутрішньому ринку як різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом.

Традиційно податок на додану вартість аналізується у такому форматі – обсяги надходження до бюджету, заявлено до відшкодування, відшкодовано-невідшкодовано, податковий борг, пільги, вплив на відшкодування динаміки експорту.

Розглянемо основні параметри податку на додану вартість (табл. 1), які наводяться у Пояснювальній записці до проектів Закону України "Про державний бюджет України", яку щорічно складає Міністерство фінансів України [5].

Таблиця 1

Динаміка надходжень та відшкодування ПДВ, млн грн

	2001	2002	2003	2004	2005
Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	12116	12579	13447	16696	23779
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	5534	5896	10321	11968	13306
Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), сальдо (без відшкодування)	6582	6683	3126	4728	10473
Податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів	3766	6788	9471	12005	23027
Всього (із врахуванням бюджетного відшкодування)	10348	13471	12597	16734	33500

Джерело: Пояснювальна записка до проектів Закону України "Про державний бюджет України". – К.: Міністерство фінансів України, 2003; 2006. – С. 369; 2007. – С. 381.

Показники табл. 1 повністю відповідають формі та змісту документів, що включаються до переліку обов'язкових у проекті бюджету на відповідний рік. Але для ґрунтовних висновків необхідно мати уявлення про загальні пропорції ПДВ, обсяг ПДВ у ціні товарів (послуг) проміжного та кінцевого споживання, рух податку у процесі обміну ПДВ між первинними виробниками. Крім того, для детального аналізу ПДВ необхідно визначити параметри податкової бази (тобто обсяги податкових зобов'язань, податкового кредиту, пільг, податкового боргу), а також обґрунтованість формування сальдо операцій з ПДВ для перерахування різниці в бюджет. Очевидно, що для такого аналізу недостатньо переліку показників, що надаються у складі документів до проекту державного бюджету. На даний час Державна податкова адміністрація не здійснює зведення та узагальнення декларацій з ПДВ в цілому по Україні. Однак із запровадженням електронної звітності, яка запланована як один із напрямів удосконалення адміністрування у складі податкової рефор-



ми можна очікувати узагальнення декларацій з податку на додану вартість по Україні. Слід зазначити, що у частині податку на прибуток при формуванні проекту бюджету сьогодні наводиться більш розгорнута інформація, яка формується не лише на базі загальної економічної динаміки, а й на основі податкових декларацій.

Необхідність володіння розширеним розрізом інформації логічно впливає із особливостей системи нарахування ПДВ. Як відомо, в податковій практиці додана вартість може визначатися кількома шляхами: як сума компонентів доданої вартості (заробітної плати з нарахуваннями у соціальні фонди та прибуток); як різниця між виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та вартістю придбаних для виробництва сировини, матеріалів, комплектуючих та інших допоміжних матеріалів; або заліковим методом – спочатку оподатковується виручка від реалізації, а потім із загальної суми податку вираховується ПДВ, який був сплачений постачальникам, а отримана різниця сплачується в бюджет.

В Україні застосовується заліковий метод, який є найбільш поширеним в більшості країн світу. Конкретними об'єктами оподаткування ПДВ є операції платника податку з: а) продажу товарів, робіт, послуг на митній території України; б) ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України; в) вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України. У цьому аспекті важливо звернути увагу на те, що продаж товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за компенсацією незалежно від строків її оплати, а також операції з безоплатного надання товарів та операції з передачі майна орендодавцем на баланс орендаря згідно з договором фінансової оренди.

Отже, система нарахування податку на додану вартість побудована таким чином, що на кожній стадії виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг, товарів та інших об'єктів, що оподатковуються, нараховується податок на додану вартість. Це означає, що ПДВ нараховується на ціну, яка визначена між сторонами господарських відносин, виходячи із їх договірної (контрактної) вартості за вільними або регульованими цінами (тарифами) і яка, відповідно, включає повну собівартість продукції, прибуток, акцизний збір, мито та інші загальнодержавні податки і збори.

Для товарів, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеній у ввізній декларації з урахуванням витрат на транспортування та страхування.

Таким чином, система нарахування ПДВ передбачає великий обсяг грошових потоків між суб'єктами господарювання перед тим, як настає час перерахування податку на додану вартість до бюджету. При цьому пода-



ток на додану вартість у ціні товару рухається у двох напрямках – на підприємство при отриманні оплати за виготовлену продукцію в ціні товару (що потім визначає переважний обсяг податкових зобов'язань), та з підприємства при купівлі товарів і послуг для ведення виробничої діяльності (що потім дає право на формування податкового кредиту).

З огляду на зазначене, важливо звернути особливу увагу на склад показників податкової декларації з ПДВ. Ці показники містять розгорнуту інформацію про рух товарів (послуг) та податку на додану вартість і вони є ключовими для здійснення аналізу та прогнозів тенденцій з нарахування ПДВ. Зокрема, у декларації у розділі "Податкові зобов'язання" відображається: а) оподатковані за ставкою 20% обсяги продажу, здійснені на митній території України, крім імпорту товарів; б) обсяги продажу, що оподатковуються за нульовою ставкою, де окремо виділені експортні операції; в) операції, що не є об'єктом оподаткування; г) операції, звільнені від оподаткування згідно з ст. 5 Закону "Про податок на додану вартість" [див. 3] та тимчасово звільнені відповідно до ст. 11 чи інших нормативно-правових актів; в) обсяг імпортованих товарів, при ввезенні яких на митну територію сплата ПДВ була відстрочена шляхом оформлення податкового векселя; д) обсяги робіт, послуг, отриманих від нерезидентів та обсяги готової продукції, виготовленої із давальницької сировини нерезидента, що реалізується на території України. Таким чином, у розділі I податкової декларації з податку на додану вартість у частині податкових зобов'язань показується отриманий підприємством ПДВ при реалізації продукції, сума якого вже надійшла на банківський рахунок або надійде (що залежить від визначення дати виникнення податкових зобов'язань із продажу товарів та події, яка сталася першою). Ці податкові зобов'язання показують обсяги загального нарахованого ПДВ в ціні товарів як проміжного, так і кінцевого споживання, які оберталися на внутрішньому ринку. Зведення декларації в цілому по Україні податкові органи на даний час не здійснюють, тому уявлення про суму ПДВ у ціні товарів і послуг можна визначити за даними фінансової звітності форми № 2 "Звіт про фінансові результати" [6].

За даними органів статистики, які узагальнюють показники фінансової звітності за формою № 2 "Звіт про фінансові результати", сума ПДВ, що була нарахована в ціні товарів (послуг) проміжного і кінцевого споживання у складі виручки за 2005 р. становила 222,5 млрд грн. Ця сума характеризує обсяг потенційних податкових зобов'язань без вирахування податкового кредиту. Таким чином, для обслуговування господарського обороту у частині руху податку на додану вартість у ціні товарів (послуг) проміжного та кінцевого споживання покупцями на банківські рахунки виробників у цілому за 2005 р. було спрямовано грошових коштів на суму 222,5 млрд грн (динаміка з 1993 по 2005 р. представлена у графі 2 табл. № 2). У цілому із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за 2005 р. у бюджет було перераховано податку на додану вартість на суму 23,8 млрд грн, а із ввезених на територію Укра-



їни товарів – 23 млрд грн (загалом 46,8 млрд грн). Відшкодування з бюджету в грошовій формі було здійснено у обсязі 13,3 млрд грн.

Одночасно суб'єкти господарювання для забезпечення своєї господарської діяльності здійснюють операції з придбання на митній території України сировини, матеріалів, основних фондів. При придбанні на митній території України товарів, робіт, послуг у платника податку виникає право на податковий кредит, який складається із сум перерахованого продавцю ПДВ, на суму якого він має право зменшити податкові зобов'язання звітного періоду. Сума податкового кредиту відображається у другому розділі декларації з податку на додану вартість і складається із: а) обсягів придбаних із податком на додану вартість на митній території товарів, основних фондів і нематеріальних активів, які відносяться до валових витрат виробництва (обігу), або підлягають амортизації, що оподатковані за ставкою 20% та нульовою ставкою; б) ПДВ, сплаченого митним органам із імпортованих товарів та отримані від нерезидента послуги з метою їх використання в межах господарської діяльності для здійснення операцій, які оподатковуються за ставкою 20% та нульовою ставкою; в) погашених податкових векселів; г) імпортованих товарів та отриманих від нерезидента послуг, які не підлягають оподатковуванню; д) придбаних із податком на додану вартість (та без податку на додану вартість) вітчизняних товарів та основних фондів, імпортованих товарів, які не призначені для використання у господарській діяльності, або для поставки їх за межі митної території.

За 2005 р. сума ПДВ цього розділу за експертними розрахунками становила від 170 до 180 млрд грн. Слід звернути увагу, що у податковий кредит заноситься сума ПДВ, що була сплачена митним органам при імпортуванні товарів, але безпосередньо грошовими коштами цю суму податку органи податкової служби не акумулюють. Це означає, що фактичне відшкодування ПДВ здійснюється із ресурсів, зібраних податковими органами. Цю обставину необхідно враховувати при оцінці роботи митних і податкових органів і прогнозуванні надходжень ПДВ у бюджет.

Різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом показує ту суму, яку необхідно перерахувати до бюджету, або яку суму необхідно відшкодувати з бюджету у разі мінусового результату. Для оцінки руху фінансових ресурсів підприємств такі взаємини з бюджетом мають виключно важливе значення, тому що **система нарахування та сплати ПДВ передбачає оборот значних грошових ресурсів між підприємствами** і є вагомим чинником тимчасового як поповнення, так і вилучення оборотних коштів суб'єктів господарювання. Таким чином підприємства зацікавлені за рахунок різних операцій збільшити суму податкового кредиту для мінімізації своїх зобов'язань перед держбюджетом.

Проте діючі методи аналізу та прогнозування надходжень податку на додану вартість у бюджет не враховують обсяг ПДВ в господарському обороті підприємств (тобто суми ПДВ, в ціні товарів проміжного та кінцевого споживання, що сплачують покупці та замовники на рахунки постачальників), які



функціонують в обороті підприємств до їх перерахування на єдиний казначейський рахунок. Цей аспект поки що не став предметом уваги фінансистів і науковців при дослідженні проблем адміністрування ПДВ. **На думку авторів, обсяг ПДВ в обороті підприємств, тобто в ціні товарів (послуг) проміжного та кінцевого споживання, є ключовим показником, з якого необхідно починати аналіз і прогнозування надходження ПДВ.** Цей висновок є логічним, враховуючи діючий порядок нарахування та перерахування у бюджет податку на додану вартість, що було детально описано вище.

Як вже зазначалося, система обміну ПДВ між учасниками господарського обороту вимагає значних безготівкових платіжних засобів, обсяг яких, не в останню чергу, залежить від терміну обігу дебіторської заборгованості, який за нашими розрахунками у 2005 р. становив 78 днів. Таким чином, у складі обігу обсягів ПДВ є важлива монетарна складова. Але цей аспект не враховується при формуванні грошово-кредитної політики та визначенні обсягу безготівкових платіжних засобів. Серйозним прорахунком, на думку авторів, було те, що додатково не розрахована безготівкова грошова маса на обслуговування обороту ПДВ між підприємствами у складі виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) при його введенні.

Таким чином, обсяг ПДВ, який формується в обороті підприємств, має велике значення для врахування особливостей аналізу та прогнозування процесу кругообігу грошових ресурсів у частині обслуговування руху ПДВ, формуванні податкових зобов'язань, податкового кредиту та обсягів відшкодування, а також визначення як одного із факторів попиту на платіжні засоби. У табл. 2 наведено практично повну "цифрову" історію ПДВ, на основі якої у рамках даного дослідження здійснюється аналіз. Разом з тим слід звернути увагу на параметри ПДВ, що окремо акумулюються митними та податковими органами (табл. 3). Номінальна сума ПДВ, що акумулюється податковими органами більша, ніж митними. Але у кінцевому результаті їх частка у 2 рази нижча з огляду на те, що тільки податкові органи здійснюють відшкодування ПДВ. Зокрема, із 33,8 млрд грн бюджетних доходів з ПДВ митні органи у 2005 р. акумулювали 23 млрд грн, податкові – 23,8 млрд грн, при цьому відшкодували коштами у грошовій формі 13,3 млрд грн.

У період з 1993 по 1997 рр. включно, як свідчать дані табл. 2, частка податку на додану вартість у бюджеті (з врахуванням ПДВ з імпорту) становила у різні роки від 41,5 до 50,4% від загального обсягу ПДВ, який був нарахований підприємствами та отриманий від замовників у складі доходу (виручки) від реалізації продукції на внутрішньому ринку (тобто в господарському обороті підприємств). У подальші роки це відношення змінилось. У 1998 р. частка податку у бюджеті до ПДВ в обороті підприємств становила 28,6%, що становить значно менше порівняно із 1997 р. (49,8%); у 1999 р. цей показник у бюджеті вже зменшився до 22,9%. Подальші роки можна вважати періодом адаптації підприємств і формування їх поведінки як платників ПДВ за новими правилами. З 2000 р. у поведінці підприємств намітились явні тенденції до маніпулювання із обсягами податкового кредиту.

**Податок на додану вартість у державному бюджеті
та в господарському обороті підприємств**

1	ПДВ в обороті підприємств та в державному бюджеті			Акумуляування ПДВ в державному бюджеті				Відшкодування ПДВ з державного бюджету						Податковий борг з ПДВ, млн грн	Податкові пільги з ПДВ, млн грн
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
	у обороті підприємств (у ціні товарів проміжного та кінцевого споживання), млн грн	у бюджеті, млн грн (гр.5 - гр.12 або гр.7 - гр.11)	ПДВ у бюджеті до ПДВ в обороті підприємств, % (гр.3 : гр.2 x 100)	грошовими коштами, млн грн	взаємна компенсація заявок на відшкодування в рахунок наступних платежів (залік не грошовими коштами), млн грн (гр.11 - гр.12)	загальні акумуляовані платежі з врахуванням погашених податкових зобов'язань з ПДВ, млн грн (гр.5 + гр.6)	частка акумуляованих платежів до ПДВ в обороті підприємств, % (гр.7 : гр.2 x 100)	заявлено до відшкодування, млн грн	% вимог на відшкодування до загальних акумуляованих платежів, % (гр.9 : гр.7 x 100)	всього відшкодовано, млн грн	у т.ч. грошовими коштами, млн грн	невідшкодовано, млн грн	частка відшкодування грошима в сумі зібраного ПДВ (гр.12 : гр.5 x 100)		
1993	414	172	41,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1994	3044	1299	42,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1995	9653	4530	46,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1996	12389	6246	50,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1997	16539	8242	49,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1998	26098	7460	28,6	8649	2548	11197	42,9	4576	40,9	3737	1189	839	13,7	3772	...
1999	36708	8409	22,9	9851	4031	13882	37,8	6813	49,1	5473	1442	2179	14,6	5565	...

2000	63370	9441	14,9	11828	6847	18675	29,5	11068	59,3	9234	2387	4044	20,2	4456	...
2001	84339	10348	12,3	14227	9478	23705	28,1	15391	64,9	13357	3879	5800	27,3	3759*	...
2002	95334	13471	14,1	19005	7948	26953	28,3	16561	61,4	13812	5864	7506	30,9	6601	...
2003	125569	12598	10,0	22919	10979	33898	27,0	21174	62,5	21319	10321	6368	45,0	6539	...
2004	199977	16734	8,4	28702	10332	39034	19,5	28100	72,0	22300	11968	3543	41,7	4348	10807
2005	222520	33804	15,2	47110	5494	52604	23,6	21300	40,5	18800	13306	4167	28,2	...	11513

* Із виконання державного бюджету у 2001 р. було списано 6,3 млрд грн податкового боргу, реструктуризовано – 1,7 млрд грн.

Д о в і д к о в о : у 1992–1997 рр. відшкодування ПДВ у грошовій формі не здійснювалося, податкова статистика по ряду показників ПДВ не велась.

По 2003 р. включно пільги з ПДВ рахувалися кумулятивним методом, зокрема за даними ДПА за 2003 р. при надходженнях ПДВ до бюджету близько 13 млрд грн, пільги були обраховані у обсязі 62 млрд грн.

Джерело: розраховано авторами на основі форми 2 "Звіт про фінансові результати", узагальненої Держкомстатом, та річних звітів.



Таблиця 3

Динаміка акумулювання податку на додану вартість митними та податковими органами

	Загальні надходження ПДВ до бюджету, млн грн	Акумульовано митними органами та перераховано до бюджету		Збір ПДВ органами податкової служби, млн грн		
		Всього, млн грн	Сума ПДВ з імпортованих товарів до загальних надходжень ПДВ до бюджету, %	Всього акумульовано	Відшкодовано в грошовій формі	Залишилось у бюджеті
1998	7460	1484	20	7165	1189	5976
1999	8409	1850	22	8001	1442	6559
2000	9441	2971	31,5	8857	2387	6470
2001	10348	3764	36,4	10463	3879	6584
2002	13607	6787	49,9	12547	5864	6683
2003	12598	9441	74,9	13465	10308	3157
2004	16734	12005	71,7	16696	11968	4728
2005	33804	23003	68,1	23779	13306	10473

Джерело: Пояснювальна записка до проектів Закону України "Про державний бюджет України" за відповідні роки. – К.: Міністерство фінансів України.

Як видно з рис. 1, частка заявлених до відшкодування сум ПДВ по відношенню до загальної суми податку на додану вартість у господарському обороті підприємств стала переважати частку ПДВ у бюджеті, розраховану також від обсягу податку в обороті підприємств. Найбільша різниця припадає на 2003 р. – рік найнижчої ефективності збору ПДВ.

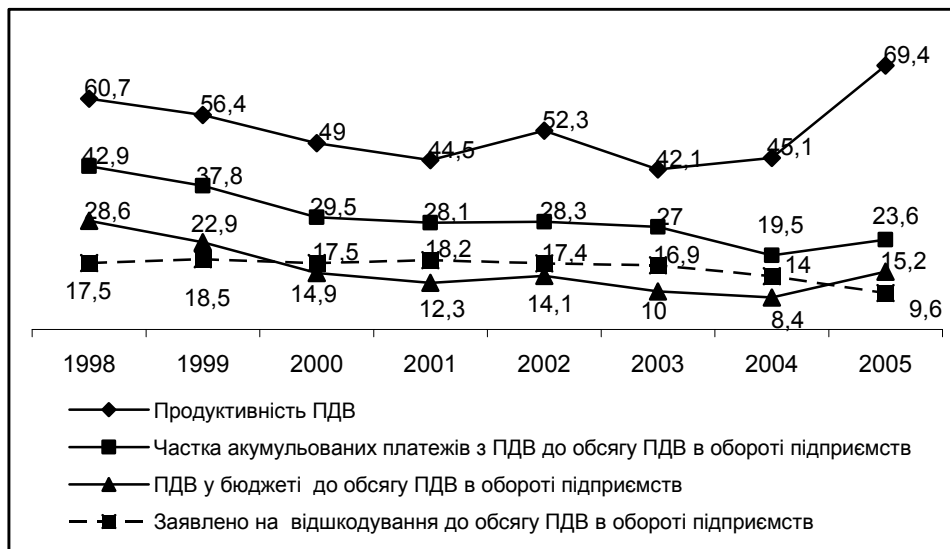


Рис. 1. Співставлення динаміки надходжень ПДВ до бюджету, заявок на відшкодування ПДВ та продуктивності ПДВ

Джерело: Луніна І.О. Державні фінанси та реформування між бюджетних відносини: Монографія. – К.: Наукова думка. – 2006. – 432 с.



На зміну динаміки частки ПДВ у бюджеті до ПДВ, нарахованого в обороті підприємств (див. гр. 4 табл. 2), суттєвий вплив мають зміни методики нарахування та перерахування до бюджету цього податку, тобто, яка фаза кругообороту є основою для виникнення податкових зобов'язань, чи частка цього обороту використовується як податкова база.

Започаткування відшкодування ПДВ в грошовій формі для всіх платників податку (з 01.10.1997 р.) спричинило виникнення спеціального обліку руху ПДВ за податковими накладними, введенням 0 (нульової) ставки, що дає право на відшкодування податку, а також розповсюдження нарахування ПДВ в торговельно-посередницькій, оптово-збутовій, роздрібно-торговельній галузях, та в галузі "громадське харчування" на повний товарооборот замість нарахування цього податку тільки на торговельно-збутову націнку. Щоб застосувати нові правила обрахування сум ПДВ, у згаданих вище галузях станом на 01.10.1997 р. була проведена інвентаризація, на основі якої був проведений одноразовий перерахунок для визначення суми ПДВ у відвантажених товарах і запасах, що призвело до формування "надлишкового" податкового кредиту, який, за правилами Закону України про податок на додану вартість [див. 1, п. 8.2], зараховувався у зменшення податкових зобов'язань платників податку до повного його погашення. За аналітичними розрахунками на основі даних балансу по галузі "Торгівля і громадське харчування", на початок 1997 р. сума ПДВ в запасах та товарах відвантажених становила близько 1,7 млрд грн. На практиці це призвело, з одного боку, до додаткового підвищення торговельно-збутової націнки в розмірі 20 коп. на 1 грн валового доходу (торгівельної націнки) (табл. 4) як реального джерела сплати ПДВ, а з іншого – до постійної заборгованості держбюджету по відшкодуванню ПДВ підприємствам торгівлі внаслідок особливостей торговельно-виробничого процесу.

У 1992–1998 рр. датою виникнення податкових зобов'язань із податку на додану вартість вважалася дата зарахування коштів на банківський рахунок платника ПДВ за товари (роботи, послуги), тобто використовувався касовий метод, який з 1 жовтня 1998 р. був замінений на метод першої операції (крім спрощеної системи оподаткування), який враховує подію, яка сталася раніше; або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку, або дата відвантаження (оформлення) товарів (робіт, послуг). Зміна методики формування валового доходу також негативно вплинула на динаміку пропорції між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом.

Ефективність справляння ПДВ можна оцінити за допомогою показників ефективної ставки податку та його продуктивності. Ефективна ставка ПДВ показує співвідношення між фактичними надходженнями ПДВ і тими, які можна потенційно отримати при повному збиранні податку за стандартною ставкою з усіх споживчих товарів і послуг. "Показник продуктивності ПДВ показує, який відсоток від надходжень за стандартною ставкою становлять фактичні надходження податку, тобто цей показник дозволяє оцінити викривлення, пов'язані з відхиленням від стандартної ставки податку. В



Україні з 1997 р. спостерігається значне падіння ефективної ставки ПДВ: з 15,3% в 1997 р. до 8,4% за підсумками 2003 р., тоді як стандартна ставка становить 20%. Продуктивність податку знизилася з 76% у 1997 р. до 42% у 2003 р." [7, с. 142]. Середньорічна сума бюджетного відшкодування фіктивного ПДВ оцінювалася експертами на кінець 2003 р. в 3–5 млрд грн, що становило, за розрахунками І.О.Луніної, по даних 2003 р. від 14 до 25% відшкодованих із бюджету сум податку [див. 7, с. 146].

Таблиця 4

Динаміка нарахування та сплати ПДВ у галузі "Торгівля та громадське харчування" у зв'язку зі змінами методики нарахування

Показник	1996	1997	1997	1998	1998	1999	1999
	млн грн	млн грн	у % до 1996 р.	млн грн	в % до 1997 р.	млн грн	в % до 1998 р.
Нараховано ПДВ по галузі в цілому	633	981	155,0	2908	296,4	3863	132,8
у тому числі:							
в оптовій торгівлі	173	421	243,4	1800	427,6	2648	147,1
у роздрібній торгівлі	273	399	146,2	802	201,0	889	110,8
Сплачено ПДВ по галузі в цілому	510	1030	202,0	2920	283,5	3973	136,1
у тому числі:							
в оптовій торгівлі	162	438	270,4	1827	417,1	2723	149,0
у роздрібній торгівлі	300	423	141,0	792	187,2	921	116,3
Сплачено ПДВ на 1 грн валового доходу (торговельної націнки) по галузі в цілому, грн	0,12	0,13	103,3	0,31	238,5	0,38	122,5
у тому числі:							
в оптовій торгівлі, грн	0,15	0,13	86,6	0,32	246,1	0,42	131,2
в роздрібній торгівлі, грн	0,07	0,14	200,0	0,31	221,4	0,32	103,2

Джерело: Статистична звітність за ф. 2 "Звіт про фінансові результати" за відповідні роки.

На нашу думку, 1998–1999 рр. можна вважати як такі, що найбільш реалістично відображають пропорції у частині загальної акумуляції ПДВ до обсягу податку на додану вартість, отриманого підприємствами у складі виручки від реалізації продукції (товарів, робіт послуг), тобто в ціні товарів проміжного та кінцевого споживання. Ця частка становила 42,9 та 37,8% (див. табл. 2), що в цілому відповідало співвідношенню доданої вартості та випуску товарів та послуг, що у 1998–1999 рр. становили 39,4%. Потім частка акумуляції ПДВ поступово стала зменшуватися. З 2000 р. по 2004 р. включно заявки на відшкодування ПДВ переважали сальдо податку у бюджеті. І лише у 2005 р. ця тенденція була зламана.

Рис. 1 показує, що частка акумульованих платежів відносно обсягу ПДВ в обороті підприємств у 1998 р. становила 42,9%, потім стала зменшуватися. Але навіть у 2003 р. – коли була зафіксована найнижча продуктивність ПДВ (42,1) – ця частка була на рівні 27%. Зниження частки акумульованих



платежів порівняно із одночасним збільшенням частки заявок на відшкодування може опосередковано свідчити на штучне маніпулювання податковим кредитом. І лише у 2005 р. ця тенденція була зламана.

У 2005 р. мала місце абсолютна нова, відмінна від 2004 р., ситуація, яка характеризується тим, що частка акумульованих платежів підвищилася з 19,5 до 23,6%, частка сальдо ПДВ у бюджеті збільшилась з 8,4 до 15,2%, а частка відшкодування зменшилась з 14 до 9,6%. Враховуючи, що для викриття маніпуляцій з податковим кредитом поки що не вжито всіх можливих заходів, можна очікувати зростання обсягів акумуляції ПДВ та відповідно сальдо ПДВ у бюджеті. Що й було досягнуто у 2005 р., коли співвідношення ПДВ до ВВП становило на рівні 9,6%.

Аналіз трендів ПДВ з 1998 по 2005 рр. на основі суми податку, що спочатку обертається між підприємствами, показує певну закономірність. Частка акумульованих платежів (із урахуванням ПДВ з імпорту) відносно обсягу ПДВ в обороті підприємств тяжіє до розміру 30%, частка ПДВ у бюджеті – до 20%, частка відшкодування – до 10%. Таким чином вимальовується пропорція, що планомірно зменшується на 10%.

Якщо узяти за основу пропорцію обороту ПДВ "30–20–10", то виходячи із валового ПДВ в обороті підприємств за 2005 р. в обсязі 222,5 млрд грн за розрахунками авторів у державний бюджет могло б надійти 44,5 млрд грн податку на додану вартість (20% від 222,5 млрд грн). Потенційна сума надходжень ПДВ у розмірі 44,5 млрд грн становила б 10% від ВВП. Такий рівень є співставним із відповідними показниками високорозвинених країн ОЕСР, де ефективність ПДВ (його частка у ВВП) становить від 7 до 9,5 % [див. 7, 144].

На даний час актуальним питанням є забезпечення об'єктивності та прозорості формування платниками податку сум податкового кредиту, що прямо впливає на обсяги відшкодування, а також формування заявок на відшкодування ПДВ. Заявлене і фактичне відшкодування ПДВ постійно зростає. З 1998 р. обсяги заявлених до відшкодування сум зросли у 4,7 раза. У 2003 р. було відшкодовано 21,3 млрд грн, у тому числі заліком – 11 млрд грн, грошовими коштами 10,3 млрд грн. Із суми заявленого та невідшкодованого ПДВ на експортні операції припадало лише 20%. У 2005 р. було в цілому відшкодовано 18,8 млрд грн, з них – грошовими коштами 13,3 млрд грн, заліком – 5,5 млрд грн. Загалом, обсяги відшкодування ПДВ грошовими коштами з 1998 р. зросли у 11 разів (графа 9 табл. 2), а надходження ПДВ до бюджету – лише у 4,5 раза (графа 3 табл. 2).

При аналізі проблем відшкодування ПДВ, як правило, наголос робиться на відшкодуванні податку суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності (тобто експортерам). Але як показав спеціальний аналіз, проведений Державною податковою адміністрацією у 2003 р., суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на повернення ПДВ було пред'явлено лише 20% від усіх належних до відшкодування із бюджету сум податку. Зокрема, за 2003 р. найбільше заявили до відшкодування ПДВ такі галузі: оптова й роздрібна торгівля – 8,3 млрд грн; металургія та обробка металу – 3,2 млрд грн; машинобудування –



1,4 млрд грн; харчова промисловість та переробка сільськогосподарських продуктів – 1,2 млрд грн; транспорт і зв'язок – 0,9 млрд грн; будівництво – 0,417 млрд грн.

На рис. 2 показані динаміка заявлених до відшкодування сум ПДВ відносно до обсягу податку на додану вартість у господарському обороті підприємств та зростання експорту до попереднього року. Тренд свідчить, що між цими показниками не простежується чіткої залежності. Навіть у періоди найбільшого збільшення експорту – у 2003 р. – на 28,5%, у 2004 р. – на 41,6% співвідношення заявок на відшкодування ПДВ до податкових зобов'язань зменшувалися.

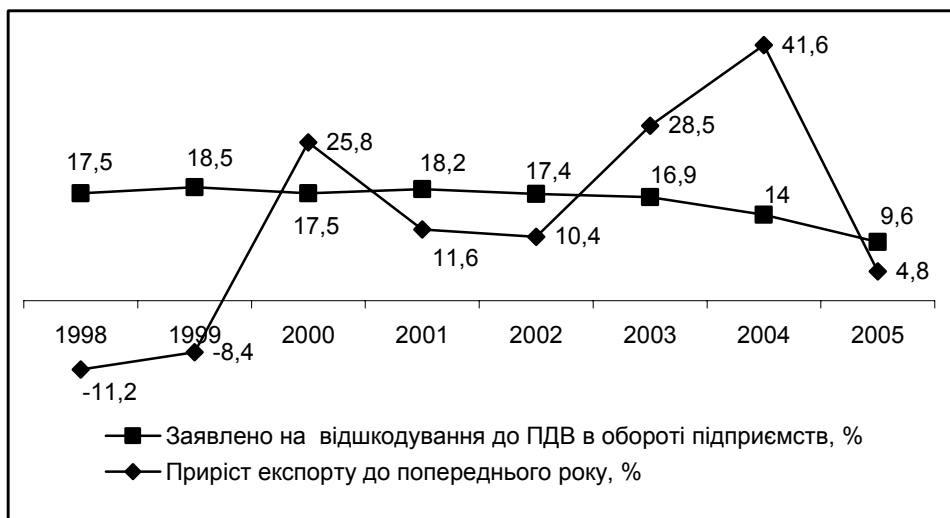


Рис. 2. Співставлення частки заявлених до відшкодування сум та динаміки приросту експорту товарів

Джерело: Статистичні збірники "Фінанси України" за 1993–2003 роки / Держкомстат України; Статистичні збірники "Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності" 2004, 2005 рік, Ч. 1, Ч. 2 / Держкомстат України.

Таким чином, відшкодування ПДВ в основному (на 70–80%) здійснюється з операцій на внутрішньому ринку і експортні операції на ці процеси кардинальним чином не впливають.

При аналізі тенденцій відшкодування ПДВ слід узяти до уваги, що при щомісячному складанні декларації з податку на додану вартість, сума належного до відшкодування ПДВ формується як математична різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. Водночас, враховуючи те, що існує правило "першої події", яке визначає, що датою виникнення податкових зобов'язань із продажу товарів вважається подія, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг); або дата відвантаження товарів, або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт платником податку, суб'єкти господарювання можуть використовувати цю можливість і тимчасово перераховувати кошти на рахунки своїх постачаль-



ників і таким чином збільшувати податковий кредит. Завдяки правилу "першої з подій", яке не передбачає одночасного руху товарів та оплати за них, маючи вільні грошові ресурси на банківських рахунках, можна протягом тривалого періоду уникати сплати ПДВ. Для цього достатньо в кінці місяця перерахувати як передоплату за будь-який товар (або послугу) кошти підприємству, яке має дебетове сальдо з ПДВ (щоб воно теж не було зобов'язане сплачувати ПДВ у зв'язку з надходженням грошей), або фіктивному підприємству.

На цю обставину звертали увагу дослідники податкової системи України О.Амоша та В.Вишневський "... маючи гроші на розрахунковому рахунку, ПДВ можна взагалі ніколи не сплачувати: досить лише в кінці звітної періоду зробити передоплату тому підприємству, яке або має дебетове сальдо з ПДВ (щоб не потрапити під податок у зв'язку з надходженням грошей), або просто зникне (зрозуміло, з відома платника, якому гроші тим чи іншим способом буде повернено). Іншими словами, без усяких реальних товарних потоків і господарської діяльності, а лише маніпулюючи грошима, можна добирати бажаний розмір податкових зобов'язань. Проте очевидно, що таке становище, яке явно суперечить основоположним принципам оподаткування і створює поживний ґрунт для всіляких махінацій, зумовлене, насамперед, суто українською специфікою його обчислення, яка ґрунтується на повній відмові (у світі немає аналогів) від принципів бухгалтерського обліку під час розрахунку податкових зобов'язань" [8, с. 18].

Найпоширенішими схемами ухилення від оподаткування і незаконного відшкодування ПДВ із державного бюджету є: *у зовнішньоекономічній діяльності*: псевдоекспортні операції; використання податкових векселів; експорт товарів (послуг) по штучно завищених цінах; використання у ланцюгу поставальників "фіктивних" підприємств; імпорт товарів (послуг) по занижених цінах; *на внутрішньому ринку*: реалізація товарів (послуг) за цінами нижчими за вартість придбання; проведення безтоварних операцій; використання підприємств з іноземними інвестиціями та в спеціальних економічних зонах (СЕЗ) та територій пріоритетного розвитку (ТТР) включно до 2005 р. Ці можливості використовуються в наслідок прогалин грошово-кредитного, податкового, цінового, фінансового та інституціонального регулювання. Найбільш криміналізованим і загрозливим для економіки є псевдооперації без участі товару, що криють у собі також фальсифікацію документів.

У цілях удосконалення адміністрування податку на додану вартість у 2003–2004 рр. розглядалося питання введення окремих поточних рахунків по акумулюванню цього податку. Такий крок пояснювався необхідністю поставити заслін для мінімізації податкових зобов'язань платників податку шляхом штучного збільшення обсягів податкових кредитів фіктивних фірм та здійснення операцій "псевдоекспорту". Введення спеціальних рахунків передбачало порядок, при якому поряд із діючими поточними рахунками платники податку зобов'язані були відкривати додатковий окремий поточний рахунок або окремий реєстраційний рахунок для розрахунків з податку на додану вартість. Окремий поточний рахунок та окремий реєстраційний рахунок



з податку на додану вартість мав використовуватися для розрахунків по податку на додану вартість між постачальниками та покупцями товарів (робіт, послуг), а також при розрахунках з Державним бюджетом України, в тому числі при відшкодуванні податку на додану вартість. Для проведення операцій з придбання товарів (робіт, послуг) платник податку мав оформляти два платіжних доручення, перше – на основну суму платежу за придбані (реалізовані) товари (роботи, послуги) за винятком податку на додану вартість та друге – на відповідну суму податку на додану вартість. Виходячи з наших розрахунків, за 2005 р. оборот ПДВ на спеціальних рахунках був би у межах 222,5 млрд грн, що ставить під сумнів ефективність цього заходу.

В Україні неодноразово піднімалися питання також про відміну ПДВ і повернення податку з обороту. Зокрема, на бізнес-форумі "Бізнес і влада – партнери" у березні 2005 р. Ю.Тимошенко оголосила про наміри тодішнього Кабінету Міністрів України замінити ПДВ податком з обороту за ставкою 7–10% [9, с. 2]. Але подібні рішення необхідно приймати зважено, з огляду на усі "за" і "проти". Слід врахувати, що податок з обороту (реалізації, продажу) має значний кумулятивний ефект, тобто збільшує податкове навантаження на кожній із наступних стадій реалізації продукції, що може призвести до непередбачуваних наслідків у ціновій сфері та формуванні витрат суб'єктів господарювання. Теоретично податок на додану вартість порівняно з податком з обороту має суттєві переваги, зокрема, ПДВ має внутрішній механізм взаємного контролю, який застосовуватиметься між собою платниками податку. Податок на додану вартість спроможний усунути дискримінацію суб'єктів податкової системи, оскільки виступає як нейтральний податок відносно функціонування, розміщення та місткості ринків, переміщення товарів, послуг, розміщення природних ресурсів, розташування бізнесу. Податок на додану вартість може бути використаний в антиінфляційних цілях, бо дає можливість автоматично отримувати у бюджет інфляційний прибуток. Перевагою податку є також його здатність не створювати підстав для зміни поведінки суб'єктів ринку та прийнятих комерційних рішень. Нарахування та стягнення податку на всіх етапах руху товарів, робіт і послуг дає можливість рівномірно розподілити податкове навантаження. Податок на додану вартість має високу ступінь еластичності і виконує роль "вбудованого стабілізатора", який реагує на зміни кон'юнктури і прямо залежать від економічної динаміки. Широка база оподаткування дає можливість забезпечити постійні надходження в бюджет. Тобто, переваги податку на додану вартість є вагомими і завдання має полягати у суттєвому удосконаленні його адміністрування. Але необхідно враховувати, що переваги ПДВ найбільш відчутні в розвиненій ринковій економіці зі сталою фінансово-банківською системою, з низькими кредитними ставками, з достатньою кількістю оборотних коштів у підприємств, та високим рівнем доходів більшості громадян, однак не всі ці чинники присутні в економіці України.

Таким чином, **податок на додану вартість має дві сфери свого функціонування – в господарському обороті між підприємствами, де оберта-**



ється ПДВ в ціні товарів (послуг) кінцевого та проміжного споживання і вимагає значних обсягів грошових ресурсів для обслуговування відносин обміну, а також у державному бюджеті як різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, що розраховується за результатами обміну ПДВ між підприємствами. З огляду на те, що на даний час податок на додану вартість аналізується у форматі – обсяги надходжень до бюджету, заявлено до відшкодування, відшкодовано-невідшкодовано, накопичений податковий борг, надані пільги (тобто різниця), поза увагою залишаються дійсні обсяги ПДВ, що обертаються в країні та фундаментальні чинники, що визначають параметри різниці операцій обміну до перерахування у бюджет.

З метою підвищення рівня контролю та прогнозування ПДВ на основі врахування обсягу його валового обороту в ціні товарів (послуг) на міжгалузевому, територіальному та загальнодержавному рівнях необхідно вдосконалити методи його адміністрування. На думку авторів, одним із шляхів вдосконалення методів адміністрування ПДВ можна запропонувати збільшення термінів складання та подання декларації з податку на додану вартість, а також впровадження системи добровільного щомісячного авансового перерахування до бюджету ПДВ підприємствами. Наприклад, у діапазоні 15–30% від суми отриманого ПДВ у ціні товарів (послуг) залежно від обсягу сплаченого ПДВ з імпорتنих товарів митним органам з наступним перерахунком за результатами кварталу (або півріччя) на основі податкової декларації. Така система не повинна бути обтяжливою для суб'єктів господарювання (порівняно із введенням спеціальних рахунків ПДВ, на яких мала акумулюватись повна сума ПДВ), а також дасть можливість уникнути впливу короткотермінових коливань різних господарських операцій на формування податкового кредиту протягом місяця. Механізм адміністрування, який пропонується, не повинен спричинити зниження наповнюваності бюджету, з огляду на значні тимчасово вільні бюджетні ресурси, які постійно накопичуються як залишок на єдиному казначейському рахунку.

Література

1. Сальникова Е.В., Шимкарєв В.В. Международные принципы взимания НДС: проблемы применения // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 5. – С. 18–21.
2. Поляков Н.Ф. Налог на добавленную стоимость: проблемы и перспективы // Бухгалтер и закон. – 2004. – № 3. – С. 2–6.
3. Закон України № 168/97–ВР із змінами та доповненнями "Про податок на додану вартість" // Інформаційно-правова база "Ліга-закон".
4. Указ Президента України від 23.06.2004 р. № 671/2004 "Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість" // Інформаційно-правова база "Ліга-закон".
5. Пояснювальні записки до проектів Закону України "Про державний бюджет України" на 2003 рік, на 2006 рік, на 2007 рік. – К.: Міністерство фінансів України, 2003; 2006; 2007.



6. Звітність підприємств / За ред. професора Вериги Ю.А. – Полтава: ТОВ "Видавництво "ІнтерГрафіка", 2003. – 544 с.
7. *Луніна І.О.* Державні фінанси та реформування між бюджетних відносини: Монографія. – К.: Наукова думка. – 2006. – 432 с.
8. *Амоша О., Вишневецький В.* До питання про оцінку рівня податків в Україні // Економіка України. – 2002. – № 8. – С. 18.
9. До питання про доцільність запровадження податку з обороту (економічні та фінансові наслідки оподаткування) / Матеріали Інституту економічних досліджень та політичних консультацій. Німецька консультативна група з питань економічних реформ. – 2005. – 13 с.
10. Статистичні збірники "Фінанси України" за 1993–2003 роки / Держкомстат України.
11. Статистичні збірники "Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності" 2004, 2005 рік, Ч. 1, Ч. 2 / Держкомстат України.
12. *Львович С.В.* Макрофінансова стабілізація в Україні у контексті економічного зростання: Монографія. – К.: Наша культура і наука, 2003. – 432 с. – Предм.-ім.пок.
13. *Меламед М.Я.* Валовий внутрішній продукт України та його податковий потенціал // Вісник Національного банку України. – 2005. – № 5. – С. 24–33; № 6. – С. 18–27.