

Наталія СИНЮТКА

*кандидат економічних наук, докторант кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету, доцент,
Національний університет "Львівська політехніка", Львів, Україна,
synutka@gmail.com, nataliia.h.syniutka@lpnu.ua
ORCID ID: 0000-0002-4294-2149*

Катерина КРИСОВАТА

*кандидат економічних наук, Тернопільський національний
економічний університет, Тернопіль, Україна,
Kate.krysovata@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-1147-8811*

**ФІСКАЛЬНА ДИСФУНКЦІЯ ЕЛЕКТРОННОГО
АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ**

Вступ. Впровадження у 2014–2017 рр. в Україні електронного адміністрування ПДВ дає змогу здійснювати автоматичний обмін податковими даними між платниками податків і податковими органами. Оцінено позитивний вплив реформи електронного рахунку на валовий обсяг продажів і покупок, податкових зобов'язань, дотримання податків тощо. Особливо актуальним є питання подальшого поширення електронних технологій у сфері оподаткування, а також аналіз і оцінка їх результативності.

Мета – дослідити вплив електронного рахунку з ПДВ на фіскальну ефективність податку й обґрунтувати методичні підходи до розуміння сутності та природи оподаткування витрат в умовах інноваційного цифрового тренду в суспільстві, які можуть бути використані для реалізації справедливої фіскальної політики в Україні.

Результати. Встановлено, що електронне виставлення рахунків в Україні збільшує відшкодування ПДВ, покращуючи його механізм, але зменшує фіскальну ефективність ПДВ. А з іншого боку, цифрові технології позитивно впливають на збір податків на імпортні товари та послуги в Україні, що доводить потребу подальшого впровадження цифрових технологій.

Висновки. Обґрунтовано відсутність позитивного впливу електронної реформи на збір податку на додану вартість. Основними факторами, що зумовлюють порушення фіскальної ефективності ПДВ в Україні, є: тіньова економіка, продаж товарів і послуг кінцевим споживачам із застосуванням спрощеної системи оподаткування, податкові пільги для сільськогосподарського сектору, не врахування у базах оподаткування податків із електронних товарів і послуг. Цифрові інструменти, система електронних рахунків мають бути доповнені іншими реформами для поліпшення мобілізації доходів, підвищення рівня адекватності сучасним умовам.

Ключові слова: *фіскальний простір, електронна податкова накладна, ПДВ, діджиталізація, фіскальна ефективність, непрямі податки, дотримання податкового законодавства.*

Табл.: 3, бібл.: 13.

Наталія СИНЮТКА

кандидат економічних наук, докторант кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету, доцент, Національний університет "Львівська політехніка", Львів, Україна

Катерина КРЫСОВАТА

кандидат економічних наук, Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, Україна

ФИСКАЛЬНАЯ ДИСФУНКЦИЯ ЭЛЕКТРОННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС В УКРАИНЕ

Введение. *Внедрение в 2014–2017 гг. в Украине электронного администрирования НДС позволяет осуществлять автоматический обмен налоговыми данными между налогоплательщиками и налоговыми органами. Оценено положительное влияние реформы электронного счета на валовой объем продаж и покупок, налоговых обязательств, соблюдение налогов и тому подобное. Особенно актуальным является вопрос дальнейшего распространения электронных технологий в сфере налогообложения, а также анализ и оценка их результативности.*

Цель – *исследовать влияние электронного счета с НДС на фискальную эффективность налога и обосновать методические подходы к пониманию сущности и природы налогообложения расходов в условиях инновационного цифрового тренда в обществе, которые могут быть использованы для реализации справедливой фискальной политики в Украине.*

Результаты. *Установлено, что электронное выставление счетов в Украине увеличивает возмещения НДС, улучшая его механизм, но уменьшает фискальную эффективность НДС. С другой стороны, цифровые технологии положительно влияют на сбор налогов на импортные товары и услуги в Украине, что доказывает необходимость дальнейшего внедрения цифровых технологий.*

Выводы. *Обоснованно отсутствие положительного влияния электронной реформы на сбор налога на добавленную стоимость. Основными факторами, вызывающими нарушение фискальной эффективности НДС в Украине являются: значительная теневая экономика, продажа товаров и услуг конечным потребителям с применением упрощенной системы налогообложения, налоговые льготы для сельскохозяйственного сектора, упущение в базах налогообложения налогов с электронных товаров и услуг. Цифровые инструменты, система электронных счетов должны быть дополнены другими реформами для улучшения мобилизации доходов, повышения уровня адекватности современным условиям.*

Ключевые слова: *фіскальне просторство, електронна податкова накладна, НДС, діджиталізація, фіскальна ефективність, косвенные налоги, соблюдение налогового законодательства.*

Nataliya SYNYUTKA

Ph. D. (Economics), Doctoral Student, Department of Taxes and Fiscal Policy, Ternopil National Economic University, Assoc. Prof., National University "Lviv Polytechnic", Lviv, Ukraine, synutka@gmail.com, natalia.h.syniutka@lpnu.ua
ORCID ID: 0000-0002-4294-2149

Kateryna KRYSOVATA

Ph. D. (Economics), Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, Kate.krysovata@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-1147-8811

FISCAL DYSFUNCTION OF VAT ELECTRONIC INVOICING IN UKRAINE

Introduction. During 2014–2017 VAT electronic invoicing was adopted in Ukraine, which allows for the automatic exchange of tax data between taxpayers and tax authorities. It was estimated the positive impact of e-invoicing reform on gross sales and purchases, tax liabilities across all firms, tax compliance etc.

Purpose. The purpose of the article is to study the impact of VAT e-invoicing on a fiscal efficiency of the tax. Methodological approaches to understand the essence and nature of the taxation of spending under the conditions of an innovative digital trend in society can be used to implement a fair fiscal policy in Ukraine.

Methods. The author used scientific methods such as abstraction, deduction, comparison, analysis, systematization and others. It was used statistical data, data of tax authorities, data of the State Treasury Service of Ukraine.

Results. It was established that e-invoicing in Ukraine increases VAT refund and improves its mechanism firstly. On the other hand, digital technologies positive effect on tax collection for imported goods and services in Ukraine. Despite that, the fiscal efficiency of VAT hasn't increased.

Conclusions. The lack of a positive impact of e- reform on value added tax collection in Ukraine was revealed. The main factors causing fiscal VAT dysfunction in Ukraine are: a significant shadow economy, the sale of goods and services to end-users using a simplified tax system, tax benefits for the rapidly growing agricultural sector, non-taxation of electronic goods and services. Digital tools, e-invoicing system should be supplemented by other reforms to improve revenue mobilization, enhance compliance.

Keywords: fiscal space, digitalization, electronic invoicing, VAT, fiscal efficiency, indirect taxes, tax compliance

JEL Classification: D22, E62, H21, H25, H39.

Постановка проблеми. Незважаючи на зниження фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні упродовж останнього десятиліття, ПДВ залишається в статусі важливого джерела фінансових ресурсів і забезпечує понад третину надходжень Зведеного бюджету держави. Через ускладненість адміністрування, широкі можливості для корупційних проявів ПДВ

провокують справедливі нарікання платників податку. Однак в умовах євроінтеграційних прагнень України й, відповідно, обов'язковості його справляння для усіх країн-членів Євроспільноти, альтернативи застосуванню ПДВ немає.

З іншого боку, для розкриття фіскального потенціалу ПДВ понад 50 країн світу, включно із країнами Латинської Америки та Кариб-

ського регіону, вже впровадили електронне адміністрування цього податку. Діджиталізація фіска трансформує функціонування податкових адміністрацій, сприяючи підвищенню ефективності процесів оподаткування та сервісної компоненти, підсилює чинне податкове законодавство та зменшує адміністративні витрати на справляння податків. Яскравий приклад – електронне адміністрування ПДВ або електронна податкова накладна (e-invoicing), що дає змогу здійснювати автоматичну передачу інформації між підприємствами та податковими органами. Замінюючи громіздкі паперові процеси, електронні накладні надають багато переваг для фірм і податкових органів, включно з інтеграцією платіжних систем, підвищенням точності та інформаційної безпеки. Для податкових адміністрацій електронне адміністрування ПДВ надає інформацію в режимі реального часу, дає можливість автоматизувати податкові перевірки, блокувати підозрілі та схемні операції. Незважаючи на широке застосування та швидке поширення e-invoicing, емпіричні докази впливу “електронного ПДВ” на ефективність процесів оподаткування обмежені, особливо в економіках, що розвиваються. Наше дослідження присвячене глибокому розумінню об’єктивних наслідків цифровізації процесів оподаткування, зокрема, запровадженню електронного адміністрування ПДВ в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика електронного адміністрування податків досліджується у працях зарубіжних авторів А. Шаха та М. Кіна [1], М. Беллона, Е. Даблі-Норіс [2], П. Елпіна [3] та інших, охоплюючи як досвід окремих країн, так і нюанси запровадження діджитал-податкового інструментарію, адміністративні особливості в ракурсі ефективного процесу управління надходженнями бюджету.

Відправним пунктом для дослідження непрямого оподаткування є теорія опти-

мального споживчого оподаткування, а саме – теорема Е. Аткінсона- Дж. Стігліца [4]. Згідно з нею держава спроможна організувати весь бажаний перерозподіл суспільного доходу за рахунок нелінійного податку на трудові доходи, не вдаючись до диференціації товарних податків. У випадку досконалого застосування податку на прибуток (доходи), теорема Нобелівських лауреатів Е. Аткінсона-Дж. Стігліца констатує відсутність необхідності у запровадженні непрямого оподаткування товарів і суспільного споживання. Основною причиною фіскальної неефективності ПДВ дослідники визнають суттєві інформаційні асиметрії або ринки з несиметричною інформацією, причому подолати цю несиметричність апіорі неможливо.

Досягнення рівня оптимального податкового навантаження інший Нобелівський лауреат Дж. Міррліс та економіст П. Даймонд обґрунтовували через встановлення спеціальних податкових правил, принципів так званого “суб’єктивного ризику” або ризику недобросовісності платників податків [5].

Проблеми вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, посилення його фіскальної та регуляторної ефективності, обліково-аналітичні аспекти та зарубіжний досвід оподаткування доданої вартості, в свою чергу, досліджують українські теоретики та практики Д. Боярчук, В. Горин [6], Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий [7], В. Мельник [8], Ю. Сибірянська [9], А. Соколовська [10], В. Федосов. Проте вітчизняний науковий дискурс не акцентує увагу на інформаційних асиметриях фіска та діджитал-аспектах адміністрування ПДВ в Україні.

Таким чином, ефективність функціонування системи електронного адміністрування ПДВ дотепер не отримала як належної оцінки, так і теоретико-методологічного обґрунтування. Вивчення питання фіскаль-

ної ефективності електронних податкових інструментів в контексті формування достатніх бюджетних ресурсів, зокрема від непрямого оподаткування, залишається поза увагою дослідників.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та аналіз ефектів електронного адміністрування ПДВ у світлі діджитал-трансформацій фіскального простору, оцінка його переваг та недоліків, розкриття проблем, які знижують фіскальну ефективність податку, пропозиції щодо вдосконалення його використання тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасній економічній літературі фіскальна ефективність податків переважно вимірюється через співвідношення (частку, питому вагу) із агрегованими макропоказниками (ВВП, доходи бюджету, податкові надходження). У широкому значенні фіскальна ефективність або віддача – це здатність підвищувати податкове навантаження або частку податків у ВВП країни, тобто реалізувати фіскальну функцію податків, наповнювати бюджет. У вузькому розумінні ефективність вимірюється як частка надходжень податку у ВВП.

Якщо проаналізувати фіскальну віддачу податку на додану вартість в Україні, то, незважаючи на його високу номінальну ставку – 20% від бази оподаткування, змушені констатувати невисоку ефективність, причому вона ще й знижується з року в рік. Якщо у 1998 р. питома вага ПДВ у вітчизняному ВВП становила 7,3% [9, с. 20–21], то вже у 2007 р. чисте позитивне сальдо між надходженнями і відшкодуванням ПДВ знизилося до 2,5% ВВП, а у 2008–2009 рр. падіння призвело до катастрофічних 1,1–1,2% ВВП. Відбувалося це на тлі прискореного зростання переоплат бюджету перед експортерами з відшкодування ПДВ. Окремі науковці обґрунтовують такий провал, насамперед, експортною орієнтацією української еконо-

міки, проте середній показник фіскальної ефективності ПДВ для країн-членів ЄС перебуває в діапазоні 6–8%, незважаючи на їх експортний статус. Зрештою, в умовах глобалізації більшість країн демонструє системне зростання рівнів експорту-імпорту товарів та послуг. Отже, фіскальну дисфункцію податку в Україні спричиняє не експорт чи імпорт, а якісь інші фактори.

Справляння ПДВ в Україні упродовж досліджуваного періоду 2007–2019 рр. відбувається за незмінною ставкою – 20% від об'єкта оподаткування, з медикаментів та медичних товарів – за ставкою 7% (законодавчо встановлено з квітня 2014 р.). Проте питання методології аналізу за увесь період існування ПДВ ускладнюється наявністю різноманітних, часто політично вмотивованих пільг. Щоправда, більшість з них були скасовані або суттєво скорочені у 2015–2016 рр., за винятком певних застережень для аграрного сектору до 2022 р.

За філософією справляння ПДВ, він нараховується та сплачується до бюджету на усіх етапах виробництва та реалізації товарів / послуг. Тому цей податок є “наскрізним”, тобто таким, який рівномірно проходить усі етапи виробничо-торговельного циклу товару. Фактичним платником цього податку в кінці виробничо-торговельного ланцюга завжди є кінцевий споживач товару чи послуги, який не надто зацікавлений у сплаті податку через додаткові витрати – податок суттєво обмежує здатність індивіда до споживання. Тому закономірно, що споживач товару намагається ухилитися від сплати ПДВ та заощадити власні кошти. ПДВ та інші непрямі податки дають змогу оподаткувати навіть ті доходи економічних суб'єктів, які у той чи інший спосіб були виведені (приховані) з-під прямого оподаткування. Таким чином, основною функцією ПДВ є фіскальна – наповнення бюджету, він також є регресійним або ж

навіть дискримінаційним для найбідніших верств населення та домогосподарств внаслідок здорожчання споживання.

На кожному етапі виробництва до собівартості товару / послуги додається 20% податку, які продавець перераховує до бюджету (авансує) під час продажу покупцю, а покупець враховує таку сплачену суму як податковий кредит, чим зменшує власні податкові зобов'язання під час продажу продукції наступному суб'єкту виробничого циклу. Таким чином, кінцева "націнка" ПДВ на будь-який товар / послугу становить 20%, незалежно від кількості етапів виробництва та країни походження товару чи його компонент. Отже, податок врешті-решт сплачується з кишені так званого "кінцевого споживача".

Ключовим елементом для розуміння ПДВ є дефініція "кінцевий споживач". Адже одна і та сама продукція може використовуватися для виробництва нових товарів, а може споживатися кінцевим споживачем. Насправді, якщо економічний агент реєструється у податковому офісі як платник ПДВ, це підтверджує статус споживача як "проміжного", тобто такого, що претендуватиме в перспективі на ПДВ-кредит.

Натомість відсутність такого статусу чітко вказує, що покупець є саме кінцевим споживачем. Справжній кінцевий споживач блага не потребує реєстрації як платник ПДВ, оскільки, окрім адміністративних формальностей та додаткових облікових витрат, це не надає йому жодних переваг. Кінцевий споживач – це особа-покупець, яка купує товар / послугу для власного використання і споживання, який повною мірою відшкодовує вартість ПДВ за свій рахунок та несе тягар його сплати. Визнання себе в статусі "проміжного споживача" дає змогу економічному агенту зменшувати податкове навантаження шляхом його справедливо розподілу із іншими контрагентами в ланцюгу постачання-продажу.

В Україні ключова проблема ПДВ полягає не в складності адміністрування, як вважають багато дослідників, а в існуванні солідарної відповідальності для усього ланцюжка постачальників-покупців перед бюджетом. Оскільки ПДВ справляється кумулятивно на усіх стадіях та етапах виробництва товару, недоплата чи шахрайство одного контрагента спричиняє додаткові зобов'язання з ПДВ для інших учасників ланцюжка. Поширення шахрайства та корупції, непокараність фіктивних постачальників спричиняло перекладання чужої відповідальності на сумлінних контрагентів, вимивало їхні обігові кошти, ставало підставою для застосування адміністративних покарань та судової тяганини.

Основною метою електронної реформи справляння ПДВ в Україні було повернення справедливості у процес оподаткування; зокрема: усунення фіктивних постачальників з ринку, знищення "податкових ям", "скруток", боротьба з ухиленням від сплати через покращення адміністрування, усунення корупційних чинників, зростання сплачуваності, а отже, й фіскальної ефективності податку. Серед інших цілей реформи: можливість встановлення диференційованих ставок ПДВ на товари першої необхідності, спрощення адміністрування та сплати ПДВ, адаптація європейського досвіду щодо ПДВ для прискорення інтеграційних процесів з ЄС тощо.

Пілот системи електронного адміністрування ПДВ стартував в Україні з 2014 р. для окремих груп платників податку. З лютого 2015 р. система стає обов'язковою для великих платників, а у 2016 р. всі підприємства задіяні до електронного формату справляння податку із відкриттям спеціальних рахунків в Державній казначейській службі України. З квітня 2017 р. функціонує опція автоматичного відшкодування ПДВ експортерам, що передбачає безумовне повернення нагромаджених ними сум по-

даткового кредиту з ПДВ на банківські рахунки платника податку.

Якщо ж бути об'єктивними, варто зазначити, що окремі риси електронного адміністрування з'явилися раніше, ще у 2011–2012 рр. із появою статті 201 в Податковому кодексі України, яка встановлювала зобов'язання для великих платників податку подавати спеціальні реєстри податкових накладних на суму продажу товарів понад 10 тисяч гривень із реєстрацією в загальнодержавному реєстрі. Загалом такий підхід відповідає світовій практиці поетапного запровадження цифрового формату справляння ПДВ, коли апробація спочатку відбувається для певної групи платників або окремого регіону.

Проаналізуємо динаміку надходжень ПДВ в Україні упродовж 2007– I півріччя 2019 рр. (табл. 1).

Як свідчать дані табл. 1, абсолютні обсяги сплаченого до бюджету ПДВ в Україні зростають з року в рік – з 59,4 млрд грн у 2007 р. до 374,2 млрд грн у 2018 р. Скорочення надходжень, порівняно із попереднім роком, зафіксоване лише у 2009 та 2013 рр. Причому, якщо у 2009 р. це можна пояснити розгортанням кризи в економіці України і скороченням ВВП, то у 2013 р. зменшення сплачуваності ПДВ відбувається на тлі цілковито благополучної статистичної динаміки ВВП. Показово, що фіскальна ефективність ПДВ, як важливого податкового інструменту, перебуває в діапазоні 1,1–2,7% до ВВП, причому як до запровадження “електронної” реформи, так і після неї. Жодної позитивної динаміки ефективності не спостерігаємо ні у 2015–2018 рр., ні у I півріччі 2019 р.

Слід наголосити, що у всіх роках проаналізованого періоду з 2007 по I півріччя

Таблиця 1

**Динаміка надходжень ПДВ та його фіскальної ефективності в Україні,
2007 р. – I півріччя 2019 р., млн грн***

Період	ВВП в номінальних цінах	Надходження ПДВ				
		Загальний обсяг	В т. ч. від імпорту	від операцій на внутрішньому ринку	Обсяги відшкодування	Співвідношення чистого сальдо ПДВ із ВВП, % (гр.(4+5)/гр.6)
1	2	3	4	5	6	7
2007	720731	59 365	41686	36 548	-18869	2,5%
2008	948056	90 033	79426	45 016	-34409	1,1%
2009	913345	79 893	68500	45 927	-34537	1,2%
2010	1082569	102 752	73350	53 637	-24236	2,7%
2011	1316600	126 565	93168	76 175	-42779	2,5%
2012	1408889	136 987	101604	81 342	-45959	2,5%
2013	1454931	127 322	96544	84 225	-53448	2,1%
2014	1566728	144 640	107287	80 685	-43333	2,4%
2015	1979458	177 778	138764	107 417	-68405	2,0%
2016	2383182	235 506	181453	148 458	-94405	2,3%
2017	2982920	313 981	250530	183 511	-120061	2,1%
2018	3558706	374 195	295064	210 790	-131659	2,2%
I півр 2019	1735528	171 266	136264	118 726	-83724	2,0%

* Узагальнено на основі [11, 12].

2019 р. сума надходжень ПДВ від імпорту істотно перевищує суму надходжень податку від операцій на внутрішньому ринку. Таким чином, саме "імпортний" ПДВ, як це не парадоксально, є ключовим джерелом доходів державного бюджету України або 70–90% від загальної суми річних надходжень ПДВ. Першопричиною, на наш погляд, є недостатнє споживання населенням товарів українського походження, надмірна концентрація уваги споживачів на імпортних товарах, а також зруйноване національне виробництво багатьох товарних груп, наприклад, автомобілів, офісної техніки, одягу тощо. З іншого боку, всі ці товари імпортуються в Україну з метою споживання і продажу кінцевим споживачам, тому обсяги операцій із цими товарами мають спричиняти ефект мультиплікації податків і на внутрішньому ринку.

Обсяги імпорту товарів системно зростають з року в рік, пригальмовують лише в окремі періоди (2008–2009 рр. і 2014–2016 рр.) внаслідок різкої девальвації на-

ціональної валюти і зниження купівельної спроможності споживачів (табл. 2).

Якщо аналізувати ефективну ставку податку з імпортних товарів (співвідношення сплаченого ПДВ та обсягів імпорту за даними Державної статистичної служби), то вона не опускається нижче 11,4% в аналізованому періоді (див. табл. 2).

Середнє значення ефективної ставки податку з імпортних товарів перебуває в діапазоні 12,3–12,6%, а у 2017–2018 рр. воно зросло до 15,4–15,5%, наблизившись до номінальної ставки ПДВ – 20%. Вважаємо, що це засвідчує як покращення адміністрування ПДВ на митниці, так і є наслідком законодавчих змін в напрямку скорочення та скасування необґрунтованих пільг зі сплати податку на додану вартість.

Якщо порівняти щорічні темпи зростання обсягів імпорту та, відповідно, сум сплаченого податку, то вони також демонструють синхронність. Це підтверджує повноту та своєчасність оподаткування легальних

Таблиця 2

Динаміка надходжень ПДВ від імпорту в Україні у 2007–2018 рр., млн грн*

Період	Обсяги імпорту	Обсяги надходжень ПДВ від імпортних товарів	Співвідношення, %
1	2	3	4
2007	364373	41685	11,4%
2008	520588	79426	15,3%
2009	438860	68500	15,6%
2010	580944	73350	12,6%
2011	779028	93168	12,0%
2012	835394	101604	12,2%
2013	805662	96543	12,0%
2014	834133	107287	12,9%
2015	1084016	138764	12,8%
2016	1323127	181453	13,7%
2017	1618749	250530	15,5%
2018	1914893	295064	15,4%
Зростання за період	5,3	7,1	–

* Узагальнено на основі [11, 12].

імпортних потоків. Зрозуміло, що за таких умов основним чинником зростання доходів бюджету від цього джерела на митниці є визначення справедливої (незаниженої) контрактної вартості імпортних товарів, а також недопущення чорних і сірих схем імпорту в обхід оподаткування. Ефективним інструментом вирішення таких проблем є міжнародний обмін податковою інформацією згідно із планом BEPS [13], т. зв. CRS (Common Reporting Standart), коли дані податкових і митних служб різних країн підлягають регулярній та автоматичній звірці.

Діджиталізація адміністрування ПДВ вірця 2015–2017 рр. також сприяла якісному і своєчасному відшкодуванню податку експортерам. Це підтверджується зростанням кількості платників, які одержали відшкодування податку, за даними Державної казначейської служби України [11]. Так, у період до 2015 р. кількість експортерів, що заявляли ПДВ до від-

шкодування, не перевищували 1,0–1,5 тисячі компаній. Із 2015 р. кількість одержувачів відшкодування зростає плавно до 2,0–2,5 тисячі осіб щомісяця, а з 2017 р. – до 3,0–3,5 тисячі. Важливо зазначити, що зросла кількість саме дрібних експортерів і водночас одержувачів сум бюджетного відшкодування [11]. Це відповідає динаміці кількісного зростання учасників ЗЕД, адже зовнішньоекономічна діяльність в умовах глобалізації та спільних ринків більше не є прерогативою крупних компаній. До запуску автоматичного відшкодування у 2017 р. такі платники не претендували на експортне відшкодування сум ПДВ, хоча формально та фактично мали право на нього. Але корупційні чинники, незаконні нормативні вимоги ДПС не залишали дрібним експортерам шансів.

Оцінимо суми бюджетного відшкодування ПДВ в Україні упродовж 2007–2018 рр. у співвідношенні із обсягами експорту (табл. 3).

Таблиця 3

Динаміка обсягів бюджетного відшкодування ПДВ та експорту товарів в Україні у 2007–2018 рр.*

Період	Обсяги експорту, млн грн	Обсяги відшкодування ПДВ, млн грн	Співвідношення відшкодування ПДВ з експортом, %
1	2	3	4
2007	323205	18 869	5,8%
2008	444859	34 409	7,7%
2009	423564	34 537	8,2%
2010	549365	24 236	4,4%
2011	707953	42 779	6,0%
2012	717347	45 959	6,4%
2013	681899	53 448	7,8%
2014	770121	43 333	5,6%
2015	1044541	68 405	6,5%
2016	1174625	94 405	8,0%
2017	1430230	120 061	8,4%
2018	1608890	131 659	8,2%
Зростання за період 2018/2007	5,0	7,0	–

* Узагальнено на основі [11, 12].

Як свідчать дані табл. 3, суми повернення ПДВ зростають з року в рік як в абсолютних, так і у відносних показниках. Якщо у 2007 р. платники одержали 18,9 млрд грн експортного ПДВ, то у 2018 р. – вже 131,7 млрд грн або в 7 разів більше. Одночасно експорт товарів і послуг за аналогічний період зріс лише у 5 разів – з 323,2 до 1608,9 млрд грн. Закономірно постає питання такої асинхронності. Для глибокого розуміння причин слід проаналізувати динаміку переплат з ПДВ у 2007–2018 рр., а також врахувати частку ПДВ у обсягах експорту. Аналізуючи дані табл. 3, зауважимо, що найнижча частка ПДВ в експорті – 5,8% у 2007 р., 4,4% – у 2010 р. та 5,6% – у 2014 р.

Таким цифрам є аргументоване пояснення. 2007 і 2010 рр. – це період, коли відбувалося безпрецедентне зростання переплат з ПДВ унаслідок адміністративного тиску на платників з боку ДПС (безпідставні відмови у відшкодуванні, ускладнення нормативних вимог, адміністративні та судові оскарження, корупційні чинники). У 2014 р. через військову агресію Росії на сході України багато підприємств Луганської та Донецької областей були зруйновані або опинилися на тимчасово непідконтрольних територіях, припинили діяльність, експорт, а отже, – і нарахування та сплату ПДВ до бюджету України. Частка Донецької та Луганської областей в загальнодержавних масштабах щодо ПДВ перевищувала 10%. Тому тимчасова втрата східних територій спричинила зміни і у загальнодержавній статистиці ПДВ.

У перший рік запровадження електронного адміністрування ПДВ – 2015 р. – частка експортного відшкодування стабілізується і навіть зростає до 6,5% від обсягів експорту, незважаючи на стагнацію і скорочення ВВП України (див. табл. 3). У 2016–2018 рр. питома вага ПДВ в обсягах експорту поступово зростає вже до 8,0–8,4%.

З одного боку, це позитивна тенденція, яка дала змогу підприємствам наростити оборотні кошти в умовах кризи, з іншого – експорт стає “дорожчим” для держави, адже впливати звиклими адміністративними методами для зменшення сум бюджетного відшкодування в умовах прозорої електронної системи вже неможливо або принаймні непросто.

Таким чином доходимо попереднього висновку, що механізм адміністрування ПДВ в електронному форматі призводить до перерозподілу ресурсів економіки на користь експортерів, а не внутрішніх споживачів. Додаткові стимули нагромаджувати щораз більші суми податкового кредиту створені саме для експортерів. Наприклад, досвід запровадження електронного адміністрування ПДВ в Перу свідчить, що фірми із позитивним значенням податкового кредиту з ПДВ на початок дії реформи швидкими темпами збільшують саме свої звіти про придбання товарів, ніж звітність щодо продажів. Отже, вони не відображають збільшення зобов'язань з ПДВ і продовжують нагромаджувати ще більше обсягів податкового кредиту з ПДВ під час і після реформи [2, с. 5, 8–9]. Можна припустити, що, причина полягає як у податковій поведінці платника, так і залежить від роду діяльності компанії.

Звичайно, зростання співвідношення обсягів відшкодування ПДВ та фактичних обсягів експорту за даними Державної статистичної служби України може також свідчити про свідоме цілеспрямоване заниження великими платниками податків експортних цін внаслідок застосування ними механізмів трансфертного ціноутворення. Таким чином, експортер одержує від держави суму експортного відшкодування ПДВ, а частину прибутку з метою уникнення податкових зобов'язань з податку на прибуток перерозподіляє власній або афільованій

компанії, що є нерезидентом, наприклад, у низько податковій юрисдикції. Непрямим підтвердженням такої гіпотези є, наприклад, неприродно висока частка Нідерландів в географічній структурі зовнішньої торгівлі товарами України – за 10 місяців 2019 р. – 3,7%, а також її зростання до аналогічного періоду минулого року – 124% [12]. Отже, український бюджет втрачає двічі: повертає сплачений ПДВ з експортованого товару і недоотримує податок на прибуток.

На жаль, цілком інший, контроверсійний тренд демонструє ПДВ щодо операцій із постачання товарів та послуг на внутрішньому ринку України (табл. 1). За логікою функціонування е-ПДВ, продавці товарів і послуг не мають змоги приховувати обороти з постачання товарів / робіт / послуг, а отже, податкові зобов'язання платників ПДВ мають неухильно зростати.

Аналітичні дані демонструють абсолютно протилежну динаміку, підтверджуючи наявність приблизно дворічного лагу в ефективності справляння податку. Зовсім не виправдовуючи сподівань і очікувань щодо ПДВ–реформи, за якою в результаті більшої прозорості, виключення махінацій, податкових “ям” та “скруток” зростатимуть суми податкових зобов'язань і фіскальна ефективність податку. Закономірно постає питання: чому визначені принципи спрацювали для експорту, але не дають результату за тих самих рівних умов для внутрішнього ринку?

На наш погляд, приховати (занизити) обсяги реалізації від оподаткування ПДВ економічні агенти можуть у такий спосіб:

- продаж товарів за готівку кінцевим споживачам (або в “сірій зоні” ринку) без документального оформлення та відображення операцій в обліку та звітності компанії;
- продаж товарів через суб'єктів господарювання, що не є платниками податку;

– продаж кінцевим споживачам товарів, які є об'єктом оподаткування, але відображені в обліку як пільгові.

Важливо при цьому пам'ятати, що рівномірність і нейтральність ПДВ як фіскального інструменту досягаються саме після продажу товару / послуги кінцевому споживачу. Під час виробництва та усіх стадій реалізації товарів тягар авансової сплати ПДВ (по суті – кредитування бюджету) несуть підприємства за рахунок вимивання власних обігових коштів.

Як видно з результатів дослідження, електронна реформа не розв'язала питання фіскальної ефективності податку в Україні. Основними причинами цього є значні обсяги тіньової економіки, за різними оцінками, – 30–40% від ВВП. Крім того, продаж товарів і послуг кінцевим споживачам через спеціальний податковий режим спрощеної системи оподаткування – платників єдиного податку, внаслідок чого сума роздрібної торговельної націнки випадає з бази оподаткування ПДВ. Проблема загострюється фактичною безконтрольністю обсягів реалізації товарів для спрощенців усіх трьох (I, II, III) груп. Адже за чинним податковим законодавством та нормативними документами у сфері регулювання обігу готівки для фізичних осіб – платників єдиного податку немає зобов'язання використовувати реєстратори розрахункових операцій та касові апарати.

Якщо абстрагуватися від нюансів, спрощена система дає змогу продавати будь-які товари і послуги кінцевим споживачам без нарахування ПДВ, за винятком підакцизних товарів (тютюнові і горілчані вироби, електроенергія, спирт, паливно-мастильні матеріали та деякі ін.). Платники єдиного податку можуть виступати постачальниками товарів та робіт для бюджетних організацій та публічного сектору економіки. Через спрощену систему оподаткування

на внутрішній ринок України безконтрольно потрапляють електронні товари (книги, музика, фільми) іноземного походження, а також потік матеріальних товарів із глобальних електронних торговельних майданчиків (Amazon, Netflix, ін.). У такий спосіб руйнується фіскальний простір окремо взятої держави, знижується ефективність фіскальних інструментів, а отже, скорочується дохідна частина бюджету.

Як бачимо, фіскальна ефективність ПДВ почала знижуватися саме після 1998 р., що збіглося в часі із запровадженням спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності в Україні. З 2007 р. також спостерігалось системне скорочення кількості платників податку – з 291,3 до 211,4 тисячі у 2011 р. Звичайно, вимоги запровадженого у 2011 р. Податкового кодексу серйозно перешкождали реєстрації нових платників податку, а також сприяли виключенню з реєстру вже існуючих платників ПДВ. У 2018 р. кількість платників податку залишається майже незмінною і становить майже 216 тисяч юридичних та фізичних осіб. На наш погляд, електронне адміністрування ПДВ теж не стимулює появу нових платників податку, адже функціонування е-ПДВ вимагає істотних трудових і фінансових затрат, ускладнює облік та звітність економічних суб'єктів.

Висновки. Підсумовуючи вищезазначене, приходимо до таких висновків і узагальнень:

1. Цифровізація надає інноваційні можливості для розвитку як у сфері оподаткування, так і у сфері розподілу державних видатків. Цифровізація дає змогу виявляти справжні обсяги споживання товарів та послуг, агрегувати ці дані та визначати реальні суми податкових зобов'язань економічних агентів. У такий спосіб електронне адміністрування ПДВ може стимулювати скорочення тіньової економіки, зростання

сплачених сум податку, підвищення ролі і значення непрямого оподаткування для фіску, зниження майнової та соціальної нерівності в соціумі. Електронне справляння податку може стати дієвим механізмом забезпечення фіскальної ефективності ПДВ як окремого податкового інструменту.

2. На жаль, проведена електронна реформа у сфері адміністрування ПДВ як основного дохідного джерела бюджету України спричинила неочікувані фіскальні ефекти. Замість зростання фіскальної ефективності ПДВ констатуємо фіскальну дисфункцію непрямого оподаткування. Насамперед, практика електронного адміністрування ПДВ призвела до парадоксального випереджаючого зростання сум бюджетного відшкодування як щодо темпів росту ВВП, так і щодо обсягів експорту товарів і послуг. З іншого боку, ефект незначного збільшення оподаткованої доданої вартості і збираності ПДВ у перші два роки після його запровадження закінчився. У 2018 р. фіскальна ефективність ПДВ вперше почала знижуватися після реформи. Основною причиною цього є пристосування платників податків до нових “електронних” умов і правил оподаткування.

3. Проведена реформа не досягла кінцевої мети – відновлення фіскальної функції ПДВ, зростання його ефективності та збільшення надходжень бюджету. Основними причинами, які спричиняють фіскальну дисфункцію ПДВ в Україні є: наявність значного тіньового сектору економіки, продаж товарів і послуг кінцевим споживачам із використанням спрощеної системи оподаткування, наявність податкових пільг для стрімко зростаючого аграрного сектору, неоподаткування імпортованих електронних товарів і послуг податком на додану вартість.

Таким чином, перспективи подальших досліджень полягають у вивченні інших

цифрових трансформацій фіскального простору в умовах децентралізаційного та глобалізаційного трендів. У сфері електронно-справляння ПДВ – це оцінка еволюції та неоднорідності податку на додану вартість, виявлення статистично значущих ефектів у шести основних секторах: виробництві, будівництві, транспорті, роздрібній торгівлі, сфері гостинності та інших послуг.

Список використаних джерел

1. *Digital revolutions in public finance* / S. Gupta, M. Keen, A. Shah and G. Verdier. Washington, DC : International Monetary Fund, 2017. 343 p.
2. *Digitalization to improve tax compliance: evidence from VAT e-Invoicing in Peru* / M. Bellon, J. Dabla-Norris, S. Khalid. IMF Working Paper. WP/19/31. 36 p.
3. *Digitalization of tax: International perspectives* / P. Aplin. London : ISAEV, 2017. 34 p.
4. Atkinson A. B., Stiglitz J. E. *The design of tax structure: direct versus indirect taxation*. *Journal of Public Economics*. 1976. Vol. 6. P. 55–75.
5. Diamond P., Mirrlees J. *Optimal taxation and public production II: tax rules*. *Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions*. Ed. By A. Auerbach. New York : Worth Publisher, 1999. P. 81–126.
6. В. Горин. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість. *Галицький економічний вісник*. 2013. № 2 (41). С. 118–126.
7. *Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів : монографія / за ред. д. е. н., професора А. І. Крисоватого*. Тернопіль : THEU, 2018. 588 с.
8. Мельник В. М., Солдатенко О. В. *Податок на додану вартість у податковій системі*. *Фінанси України*. 2006. № 9. С. 85–91.
9. Сибіряньська Ю. *Роль податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету (на прикладі Вінницької області)*. *Ринок цінних паперів України*. 2013. № 1–2. С. 17–26.
10. Соколовська А. М., Твардієвич В. О. *Дискусійні питання реформування ПДВ*. *Фінанси України*. 2011. № 8. С. 35–50. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_8_5.
11. *Звітність про доходи бюджету України у 2007-2019 рр.* Державна казначейська служба України. URL : <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
12. *Статистична звітність*. Державна служба статистики України. URL : <https://ukrstat.org/uk>
13. OECD, *Action 1- 2015 Final report, addressing the tax challenges of the digital economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, 2015. P. 64–65.

References

1. Gupta, S., Keen, M., Shah, A., Verdier, G. (2017). *Digital revolutions in public finance*. Washington, DC: International Monetary Fund.
2. Bellon, M., Dabla-Norris, J., Khalid, S. (Eds.). (2019). *Digitalization to improve tax compliance: evidence from VAT e-Invoicing in Peru*. IMF Working Paper. WP/19/31.
3. Aplin, P. (Ed.). (2017). *Digitalization of tax: International perspectives*. London: ISAEV.
4. Atkinson, A. B, Stiglitz, J. E. (1976). *The design of tax structure: direct versus indirect taxation*. *Journal of Public Economics*, 6, 55–75.
5. Diamond, P., Mirrlees, J., Auerbach, A. (Ed.). (1999). *Optimal taxation and public production II: tax rules*. *Public finance. Worthseries in outstanding contributions*, 81–126. New York: Worth Publisher.
6. Horyn, V. (2013). *Problemy pidvyshchennia fiskalnoi efektyvnosti podatku na dodanu vartist [Problems of improving the fiscal efficiency of the value added tax]*. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Bulletin*, 2 (41), 118–126 [in Ukrainian].
7. Krysovatiy, A. (Ed.). (2018). *Formuvannia fiskalnoho prostoru Ukrainy v umovakh hlobalizatsiinykh dysbalansiv [Formation of fiscal space*

of Ukraine in the conditions of globalization imbalance]. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].

8. Melnyk, V., Soldatenko, O. (2006). Podatok na dodanu vartist u podatkoviy systemi. [Value added tax in tax system]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 9, 85–91 [in Ukrainian].

9. Sybirianska, Yu. (2013). Rol podatku na dodanu vartist u formuvanni dokhodiv biudzhetu (na prykladi Vinnytskoi oblasti). [The role of value added tax in the formation of budget revenues (for example, Vinnytsia region)]. *Rynok tsinnykh papieriv Ukrainy – Securities Market of Ukraine*, 1-2, 17–26 [in Ukrainian].

10. Sokolovska, A., Tvardyevych, V. (2011). Diskusiini pytannia reformuvannia PDV [Discussion issues of VAT reform]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 8, 35–50. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_8_5.

11. Zvitnist pro dokhody biudzhetu Ukrainy u 2007-2019 rr. [Statement of revenues of the budget of Ukraine in 2007-2019]. Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy – State Treasury Service of Ukraine. Available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

12. Statystychna zvitnist [Statistical reporting]. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy – State Statistics Service of Ukraine. Available at: <https://ukrstat.org/uk>.

13. OECD (2015). Action 1- Final report, addressing the tax challenges of the digital economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing.

Стаття надійшла до редакції 14.08.2019.