

УДК 336.22

JEL H20

DOI 10.32782/2786-8273/2025-9-27

Чирва О.В.

аспірант кафедри економіки, підприємництва та економічної безпеки,

Державний податковий університет

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-5925-1212>

Oleksandr Chyrva

State Tax University

ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПДВ ЯК КРИТЕРІЙ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

ASSESSMENT OF VAT FISCAL EFFICIENCY AS A CRITERION OF STATE BUDGET SUSTAINABILITY

Анотація. Досліджено фіскальну ефективність ПДВ, що розглядається як показник податкового розриву. Оцінка податкового розриву здійснюється для України за наявними статистичними даними. Показано, що протягом досліджуваного періоду найбільша фіскальна ефективність ПДВ в Україні була зафіксовано протягом 2016–2018 років. Це пов'язано із запровадженням нової практики адміністрування податку, а саме, системи електронного адміністрування ПДВ. Аналітичний підхід щодо оцінки величини податкового розриву з ПДВ є комплементарним до систематичного аналізу фіскальної ефективності податку, що ґрунтується на визначенні питомої ваги ПДВ як частки ВВП на макrorівні та податкової ефективності на рівні підприємств чи галузі. Зроблено висновок, що доповнення стандартного аналітичного підходу новими даними дозволяє обґрунтовано та швидко реагувати на зміни тенденцій у реальному секторі економіки, оперативним чином приймати рішення в сфері адміністрування, що має сприяти підвищенню стійкості і збалансованості державного бюджету України.

Ключові слова: фіскальна ефективність, ПДВ, податковий розрив, державний бюджет, стійкість бюджету.

Abstract. Introduction. VAT is the main budget-forming tax, the main component of the indirect tax system in Ukraine. The state budget of Ukraine receives more than 40% of all tax revenues from this tax. Therefore, the stability of the state budget and the proper financing of state expenditures depend on the level of fiscal efficiency of this tax. In order to monitor current and long-term changes in the fiscal efficiency (effectiveness) of VAT, it is common practice to measure the integral indicator of the tax gap. **Purpose.** The purpose of the article is to substantiate an analytical approach to assessing the size of the VAT tax gap as an additional element of a systematic analysis of the fiscal efficiency of the tax, which allows increasing the sustainability of the state budget. **Methods.** To assess the VAT tax gap, we used the “top-down” methodology, the essence of which is, based on actual macroeconomic data, to estimate the amount of potential tax revenues and compare it with actual tax revenues from VAT payments. **Results.** The fiscal efficiency of VAT, which is considered as an indicator of the tax gap, is studied. The tax gap is estimated for Ukraine based on available statistical data. It is shown that during the studied period, the greatest fiscal efficiency of VAT in Ukraine was recorded during 2016–2018. This is due to the introduction of a new tax administration practice, namely, the VAT electronic administration system. Global factor in reducing the VAT tax gap is the use of modern digital technologies for tax administration. The analytical approach to assessing the size of the VAT tax gap is complementary to the systematic analysis of the fiscal efficiency of the tax, which is based on determining the specific weight of VAT as a share of GDP at the macro level and tax efficiency at the level of enterprises or industries. **Conclusion.** It is concluded that supplementing the standard analytical approach with new data allows for a well-founded and rapid response to changes in trends in the real sector of the economy, and for making decisions in the field of administration in an operational manner, which should contribute to increasing the sustainability and balance of the state budget of Ukraine.

Keywords: fiscal efficiency, VAT, tax gap, state budget, budget sustainability.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (далі ПДВ) є основним бюджетоутворюючим податком, основною складовою системи непрямих податків в Україні. За рахунок надходжень від сплати цього податку до державного бюджету України надходить більше 40% усіх податкових надходжень. Тому від рівня фіскальної ефективності цього податку залежить стабільність державного бюджету, належне фінансування державних видатків. З метою контролю за поточними і довгостроковими змінами фіскальної ефективності (результативності) ПДВ загальною практикою є вимірювання інтегрального показника податкового розриву. Світова практика засвідчує, що найчастіше він розраховується для окремих податків, але може оцінюватися для податкової системи взагалі. Здійснюється це з метою коригування рішень у сфері податкової політики держави, оцінки ефективності процедур адміністрування податків, визначення рівня податкового комплаєнсу тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній науковій літературі фіскальна ефективність ПДВ в основному розглядається з позицій питомої ваги податкових надходжень стосовно сукупних податкових надходжень державного бюджету та/або як частки ВВП. Цей підхід є простим та дозволяє здійснювати коректні розрахунки за різні проміжні часу, здійснювати порівняльний аналіз з іншими країнами, що представлено у роботах таких науковців як Далекорей Т.М., Бошота Н.В., Таранов І.М., Валігура В.А., Шуневич А.С. [1, 5, 7]. Зокрема, щорічно Європейська комісія публікує аналітичний звіт про тенденції розвитку податкових системи країн-членів ЄС, в якому на основі саме цих показників здійснюється порівняльний аналіз фіскальної ефективності ПДВ у різних країнах [8]. У практичній діяльності Державної податкової служби України використовується ще один показник – податкова ефективність ПДВ за кожним плат-

ником податків та у розрізі видів економічної діяльності. Він обчислюється як сума податкових зобов'язань до бази оподаткування (оподатковуваний обсяг постачання товарів, робіт, послуг). Цей показник використовується для оцінки ймовірних податкових ризиків платника та використовується в якості одного з критеріїв відбору суб'єктів господарювання до податкових перевірок.

На противагу до цих практик оцінка величини податкового розриву з ПДВ не набула належного поширення, хоча її застосування дозволяє доповнити важливими аналітичними даними загальну картину фіскальної ефективності податку в тому числі, враховуючи високу фіскальну значущість ПДВ, слугувати для упередження можливих ризиків і загроз для державного бюджету країни.

Мета статті полягає в обґрунтуванні аналітичного підходу щодо оцінки величини податкового розриву з ПДВ як додаткового елементу систематичного аналізу фіскальної ефективності податку, що дозволяє підвищити стійкість державного бюджету.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фіскальна ефективність ПДВ вимірюється на основі розрахунку показника податкового розриву. Цей показник визначають як різницю між потенційними податковими надходженнями та фактичними податковими надходженнями [9]. При цьому окремо для кожного податку інтегральна величина розриву складається з трьох основних компонентів: 1) розрив, зумовлений моделлю (елементами) податку; 2) розрив, зумовлений недоліками процесу адміністрування податку; 3) розрив, зумовлений діями та рішеннями платників податків (комплаєнс розрив). Наочна інтерпретація концепції податкового розриву та його складових представлена на рисунку 1.

Систематичну оцінку величини податкових втрат для ПДВ на щорічній основі починаючи з 2009 року здійснює Європейська комісія. Так, згідно зі звітом за 2023 рік, середній розрив у 2022 р по сплаті ПДВ у країнах ЄС-27 становив приблизно 45% потенційних податкових надходжень. При цьому, розрив у нормативній ставці ПДВ збільшився порівняно з 2020 роком. У той же час, розрив, зумовлений дифузійною базою оподаткування ПДВ, який становить найбільшу частину розриву, зменшився. Зменшення дифузії бази оподаткування ПДВ пояснюється змінами в структурі попиту, адже протягом цього періоду не було суттєвих змін до Директиви ПДВ щодо додаткових звільнень від оподаткування [11].



Рис. 1. Складові податкового розриву

Джерело: авторська розробка

Провідні країни ОЕСР також здійснюють практику оцінки цього показника: Велика Британія, Австралія, Чилі, Колумбія, Канада тощо. У Латинській Америці спостерігається ситуація, що країни ОЕСР в середньому мають нижчий рівень податкового розриву порівняно з країнами, що не входять до складу цієї організації, оскільки мають доступ до кращих практик адміністрування та, відповідно, вищу податкову культуру.

Простежується глобальна тенденція поступово зменшення розриву, що зумовлено декількома причинами. Як не дивно однією з головних причин, що призвело до зменшення розриву була пандемія COVID-19.

У рамках заходів підтримки бізнесу під час пандемії більшість країн запровадили заходи для полегшення процедур адміністрування ПДВ, зокрема через розширення застосування цифрової звітності та для підтримки грошових потоків бізнесу. Ці заходи призвели до зменшення неплатоспроможності і банкрутства платників податків. Відбулось прискорення зростання цифрової торгівлі, де, як правило, домінує обмежена кількість великих міжнародних операторів, серед яких вищим за середній рівень карткових платежів, що дозволило точніше відстежувати грошові потоки, належним чином звітувати [9].

Так, у відповідному звіті Європейської комісії за 2024 рік зазначається помітне зменшення податкового розриву з ПДВ серед країн ЄС до рівня 7%, що у вартісному вимірі становить близько 15,3 млрд. При цьому за вибіркою країн ЄС простежується довгострокова тенденція зменшення рівня податкового розриву ПДВ з 18% у 2009-му до 7% у 2023 році [12].

Іншим глобальним чинником зменшення рівня податкового розриву ПДВ є застосування сучасних цифрових технологій для адміністрування податку. Завдяки діджиталізації все більше податкових даних доступні для податкових адміністрацій в т.ч. від третіх осіб: електронні інвойси, автоматичні звіти про трансакції, дані про розрахункові операції та фінансові рахунки. Збір, обробка та аналіз цих даних дають можливість контролюючим органам діяти більш цілеспрямовано та ефективності у сфері податкового контролю, оцінки ризиків, верифікації об'єктів оподаткування.

Отже, оцінка рівня податкового розриву є інтегральним критерієм успішності адміністративних заходів, фіскальної ефективності податку взагалі.

Методологія розрахунку податкового розриву постійно удосконалюється, статистичні дані, що використовуються в таких розрахунках, уточнюються, а тому відбувається певні ревізії раніше проведених оцінок. Найголовніше – це те, що оцінки податкового розриву є системними і систематичними, а практика їх здійснення у світі набуває все більшого значення.

У роботах вітчизняних авторів наводяться різні оцінки величини податкового розриву з ПДВ, проте всі вони вказують на одну тенденцію – поступове скорочення його величини. При цьому існування значного розриву з ПДВ зумовлено здебільшого використанням схем оптимізації податкового навантаження, формування фіктивного податкового кредиту, зокрема. Так, професор Швабій К. зазначає, що «співставлення усіх даних дозволяє зробити висновок. В Україні протягом 2017–2019 роках близько 30% (!) бюджетного відшкодування з ПДВ було незаконним. У цінах 2019 року це 43 млрд грн/рік або 3,5 млрд грн/міс. Для отримання такої неправомірної

вигоди в галузі оптової торгівлі у 2019 році було згенеровано близько 260 млрд грн/рік фіктивного податкового кредиту або 21,5 млрд грн/міс» [6].

Власне саме це підтверджується в іншому дослідженні. Автори пишуть: «з моменту запровадження СМКОР ... ринок схемного ПДВ був дещо звужений. Але поліпшення мало лише тимчасовий характер. Питання формування схемного податкового кредиту не було вирішене остаточно внаслідок як недосконалості автоматичної системи моніторингу, її особливої вразливості до людського фактору, так і низької результативності податкових перевірок з прогнозних втрат бюджету (на мінімальному рівні 20 млрд грн) заходами податкового контролю за період 2 півріччя 2019 – 1 півріччя 2020 року було повернуто лише 2,5 млрд грн або 12,5%» [3].

Для оцінки податкового розриву з ПДВ в нашій роботі ми використовували методологію підходу «згори донизу», суть якого полягає, виходячи з фактичних макроекономічних даних, в оцінці величини потенційних податкових надходжень та її співставленні з фактичними податковими надходженнями від сплати ПДВ. Ця методика обчислення податкового розриву ПДВ представлена у роботі експертів Організації економічного співробітництва і розвитку [10].

Оскільки базою оподаткування ПДВ виступають кінцеві споживчі витрати населення, то відштовхуючись від цих щорічних даних Державної служби статистики України була розрахована величина потенційних податкових надходжень як добуток кінцевих споживчих витрат та нормативної ставки податку, тобто 20%. Різниця між потенційними та фактичними надходженнями і є розрив ПДВ, який складається з компонентів представлених на рисунку 1.

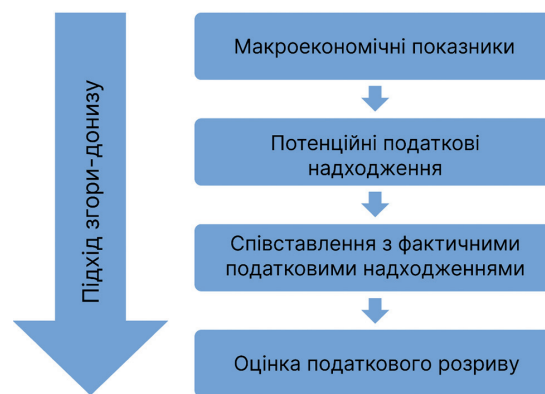


Рис. 2. Оцінка податкового розриву на основі підходу «згори – донизу»

Джерело: складено автором за даними [10]

На графіку нижче наведені оцінки цього показника за 2010–2024 роках, з якого очевидна тенденція його поступового зменшення з найвищого рівня 41% у 2013-му до 5% у 2024 році. Тут слід констатувати загальну довгострокову тенденцію зменшення рівня податкового розриву.

Із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ у 2015 році протягом наступних трьох років податковий розрив був безпрецедентно низьким (якщо не брати до уваги роки повномасштабної війни на території України, коли діяли зовсім інші фактори). При цьому рівень відшкодування ПДВ не зменшився, а навіть дещо збільшився у порівнянні з попередніми роками. Зокрема, з наведеного графіку можемо бачити, що у 2010 році бюджетне відшкодування становило 45% від внутріш-

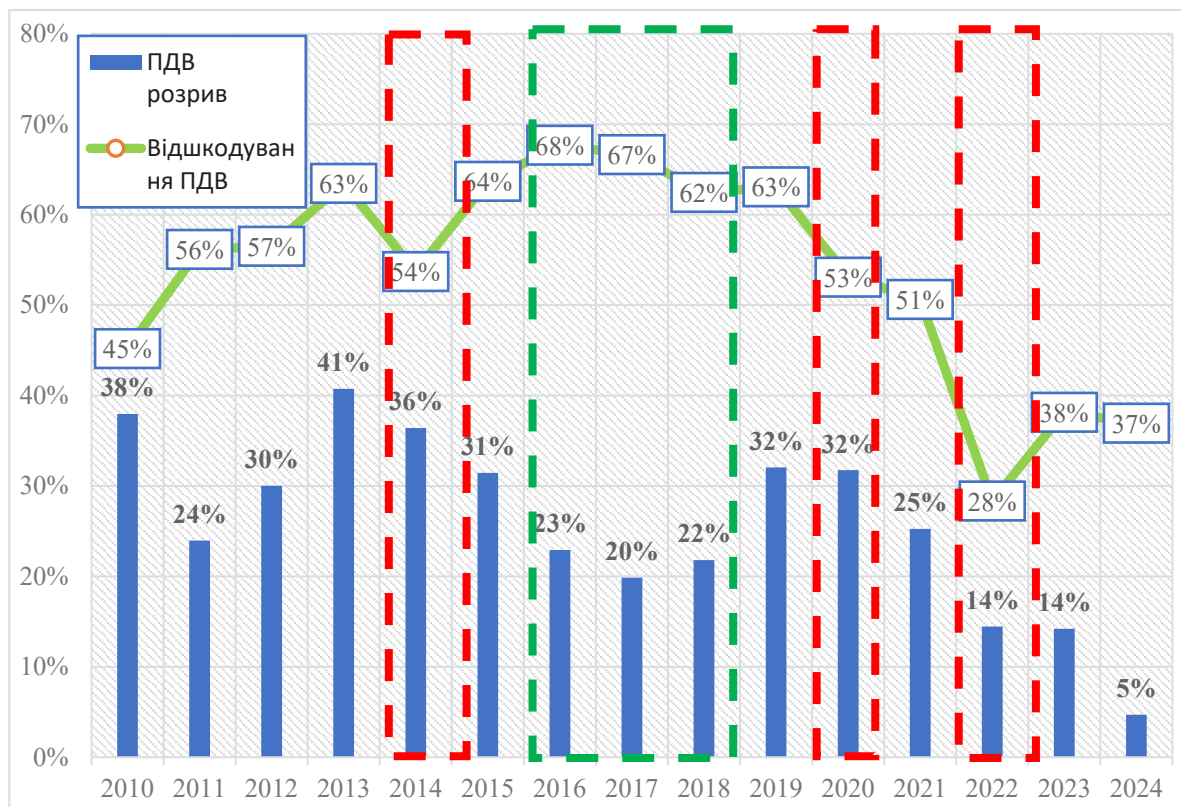


Рис. 3. Динаміка податкового розриву ПДВ і величина бюджетного відшкодування, 2010–2024 рр.

Джерело: складено автором за даними [2, 4]

нього ПДВ, то протягом 2016–2018 роках значення відповідного показника коливалось у діапазоні від 62 до 68%. Більші значення цього показника було констатовано лише у 2008 і 2009 роках перед глобальною Великою рецесією. Слід нагадати, що нерівномірність бюджетного відшкодування, затримки та додаткові перевірки можуть використовуватись контролюючими органами у довільний спосіб з метою наповнення державного бюджету, виконання плану податкових надходжень. Але у даному випадку саме протягом перших трьох років від моменту запровадження системи електронного адміністрування ПДВ за цими формальними критеріями процес адміністрування був найбільш ефективним.

На підтвердження цього висновку, потрібно зазначити, що саме протягом 2016–2018 років питома вага ПДВ у ВВП була найбільшою і перевищувала 10% ВВП. Зокрема, максимальне значення фіскальної продуктивності цього податку у розмірі 10,5% з усіх наяв-

них спостережень було досягнуто у 2017 та 2018 роках. У 2018 році було зафіксовано також одне з найменших значень дефіциту державного бюджету України, яке дорівнювало 1,8% ВВП.

Висновки. На основі проведеного дослідження потрібно зробити висновок, що аналітичний підхід щодо оцінки величини податкового розриву з ПДВ є комплексним до систематичного аналізу фіскальної ефективності податку, що ґрунтується на визначенні питомої ваги ПДВ як частки ВВП на макrorівні та податкової ефективності на рівні підприємств чи галузі.

Деталізація і доповнення стандартного аналітичного підходу новими даними дозволяє обґрунтовано та швидко реагувати на зміни тенденцій у реальному секторі економіки, оперативним чином приймати рішення в сфері адміністрування, що, зрештою, має сприяти підвищенню стійкості і збалансованості державного бюджету.

Бібліографічний список:

1. Далекорей Т. М., Бошота Н. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Молодий вчений*. 2018. № 9 (61). С. 470–472.
2. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/> (дата звернення: 02.04.2025).
3. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/унікнення оподаткування в Україні: нові виклики. Київ, 2020. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf (дата звернення: 15.02.2025).
4. Зведені національні рахунки. ДССУ. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 03.04.2025).
5. Таранов І. М., Валигура В. А. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Світ фінансів*. 2006. Випуск 3(8). С. 157–170.
6. Швабій К. Пріоритети податкової політики держави у 2021 р. Дослідження з питань економічної політики №1, 2021. URL: <https://www.growford.org.ua/research/priorytety-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi/> (дата звернення: 19.03.2025).
7. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки університету «Крок»*. 2020. № 1 (57). С. 66–72.
8. Annual Report on Taxation 2024. Review of Taxation Policy in EU member States. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en (дата звернення: 20.03.2025).
9. Hutton, E. The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation, International Monetary Fund, Washington, DC. 2017. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781475583618.005> (дата звернення: 20.03.2025).
10. Tax Administration 2024. Comparative Information on OECD and Other Advances and Emerging Economies. URL: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html (дата звернення: 22.03.2025).
11. VAT GAP in the EU. 2023 Report. URL: <https://doi.org/10.2778/911698> (дата звернення: 25.03.2025).
12. VAT GAP in the EU. 2024 Report. URL: <https://euagenda.eu/publications/the-vat-gap-in-the-eu-2024> (дата звернення: 25.03.2025).

References:

1. Dalekorei T. M., Boshota N. V. (2018). Fiskalna efektyvnist podatku na dodanu vartist v Ukraini [Fiscal efficiency of value added tax in Ukraine]. *Molodyi vchenyi*, vol. 9 (61), pp. 470–472. (in Ukrainian).
2. Dergavnyi web portal budgety dlya gromadyan. Available at: <https://openbudget.gov.ua/> (accessed April 2, 2025).
3. Dubrovskiy V., Cherkashyn V., Hetman O. (2020). Porivnialnyi analiz fiskalnogo efektu vid zastosuvannya instrumentiv ukhlyennia/ynyknennia opodatkuvannia v Ukraini. CASE Ukraine. Available at: <https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf> (in Ukrainian). (accessed February 15, 2025).
4. Zvedeni Natsionalni Rahunki. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. Available at: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed April 3, 2025).
5. Taranov I. M., Valihura V. A. (2006). Otsinka fiskalnoi efektyvnosti PDV v Ukraini [Assessment of the fiscal efficiency of VAT in Ukraine]. *Svit finansiv*, vol. 3(8), pp. 157–170. (in Ukrainian).
6. Shvabii K. (2021) Priorytety podatkovoi polityky derzhavy u 2021 r. Growford Institute. Available at: <https://www.growford.org.ua/research/priorytety-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi/> (in Ukrainian). (accessed March 19, 2025).
7. Shunevych A. S. (2020). Fiskalna efektyvnist podatku na dodanu vartist v konteksti optymizatsii nepriamoho opodatkuvannia [Fiscal efficiency of value added tax in the context of indirect taxation optimization]. *Vcheni zapysky universytetu "Krok"*, vol.1 (57), pp. 66–72. (in Ukrainian).
8. Annual Report on Taxation 2024. Review of Taxation Policy in EU member States. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en (accessed March 20, 2025).
9. Hutton E. The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation, International Monetary Fund, Washington, DC. 2017. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781475583618.005>. (accessed March 20, 2025).
10. Tax Administration 2024. Comparative Information on OECD and Other Advances and Emerging Economies. Available at: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html (accessed March 22, 2025).
11. VAT GAP in the EU. 2023 Report. Available at: <https://doi.org/10.2778/911698> (accessed March 25, 2025).
12. VAT GAP in the EU. 2024 Report. Available at: <https://euagenda.eu/publications/the-vat-gap-in-the-eu-2024> (accessed March 25, 2025).

Стаття надійшла до редакції 05.04.2025