

УДК 338.64

Кміть В.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту
Львівського національного університету імені Івана Франка

Добрянська О.М.

студентка
Львівського національного університету імені Івана Франка

ЗАБОРГОВАНІСТЬ ІЗ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СТРУКТУРІ ДЕРЖАВНОГО БОРГУ УКРАЇНИ

VAT REFUND ARREARS IN THE STRUCTURE OF THE UKRAINIAN PUBLIC DEBT

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто державний борг України як невід'ємну частину її фінансової системи. Виявлено, що тісний зв'язок із державною внутрішньою заборгованістю має борг, пов'язаний із відшкодуванням податку на додану вартість. Оцінено динаміку суми заборгованості з відшкодування податку на додану вартість в Україні за останні п'ять років. З'ясовано основні причини існування проблеми заборгованості з повернення податку на додану вартість і запропоновано окремі фінансові інструменти, які допоможуть українському уряду подолати проблему боргу із податку на додану вартість.

Ключові слова: державний борг, державний зовнішній борг, державний внутрішній борг, заборгованість із відшкодування податку на додану вартість, фінансовий казначейський вексель, облигація внутрішньої державної позики.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрен государственный долг Украины как неотъемлемая часть ее финансовой системы. Выявлено, что тесную связь с государственной внутренней задолженностью имеет долг, связанный с возмещением налога на добавленную стоимость. Проведена оценка динамики суммы задолженности по возмещению налога на добавленную стоимость в Украине за последние пять лет. Сформированы основные причины возникновения задолженности по возврату налога на добавленную стоимость и предложены основные финансовые инструменты, которые помогут украинскому правительству преодолеть проблему долга с налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: государственный долг, государственный внешний долг, государственный внутренний долг, задолженность по возмещению налога на добавленную стоимость, финансовый казначейский вексель, облигация внутреннего государственного займа.

ANNOTATION

The Ukrainian public debt as an integral part of the financial system are considered in the article. Revealed that a close relationship with the state internal debt has debt that is related with the refund of value added tax (hereinafter – VAT). The conducted estimation of the dynamics of the amount of VAT refund arrears in Ukraine in the last five years. On the basis of research are formed the main causes of the VAT refund debt. The main financial instruments used by the Ukrainian government to repay the VAT debt are considered.

Keywords: public debt, public external debt, public internal debt, VAT refund arrears, financial treasury bills, government bonds.

Постановка проблеми. В умовах формування й функціонування ринкової економіки важливою складовою державних фінансів є державний борг. Дефіцит державного бюджету, залучення

та використання позик для його покриття призвели до формування і значного зростання розміру державного боргу в Україні. У структурі внутрішнього державного боргу України значну частину посідає заборгованість, пов'язана з відшкодуванням податку на додану вартість (далі – ПДВ), ефективно управління якою забезпечить економічний розвиток країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оскільки система управління державним боргом визначає ефективність фінансової політики держави та її вміння виконати покладені на неї економічні функції, цій проблемі присвячено чимало наукових праць таких українських дослідників, як В. Андрущенко, О. Барановський, Б. Болдирьов, Т. Вахненко, Н. Зражевська, В. Козюк, Я. Онищук, О. Плотнікова, О. Поважний, В. Радіонова, Т. Чередніченко та ін.

Основні складові управління державним боргом у контексті зарубіжного досвіду розглянуті в роботах О. Будякова, В. Вавілова, Є. Гасанова, М. Карліна, Г. Рибалко, В. Тіткова, І. Хакамади та інших учених.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Головні проблеми, пов'язані з ПДВ, полягають у недостатній відпрацьованості механізму його відшкодування. На сьогодні вітчизняними вченими зроблено чималий внесок у розв'язання зазначених проблем, проте багато питань щодо невирішення проблеми погашення ПДВ-боргу залишаються відкритими, особливо в сучасних умовах – за нових правил адміністрування, упроваджених змінами до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Саме тому доцільно звернути особливу увагу на основні аспекти управління внутрішнім державним боргом, який пов'язаний із відшкодуванням ПДВ.

Мета статті. Мета статті полягає в дослідженні сучасного стану державного боргу, пов'язаного із відшкодуванням ПДВ, виявленні причин, що формують таку заборгованість, а також у пропонуванні низки заходів, які дали б змогу подолати проблему ПДВ-боргу й дефіциту Державного бюджету України.

Виклад основного матеріалу. Національна економіка кожної окремої країни являє собою складну систему, якій притаманні індивідуальні (локальні) та загальні (типові) риси, характерні для всіх країн з економікою ринкового типу. Наявність індивідуальних характеристик у господарських системах окремих країн зумовлена численними ознаками, серед яких кількість населення, географічне розташування країни, структура економічних відносин, політичний устрій тощо. Наявність загальних рис спричинена спільністю умов, за яких розвивається ринкова економіка.

Під державним боргом, відповідно до Бюджетного кодексу України, варто розуміти загальну суму боргових зобов'язань держави із повернення отриманих і непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають унаслідок державного запозичення [1].

Державний борг є однією з важливих типових ознак, характерних для країн з економікою ринкового типу, він має таку структуру [2, с. 255]:

– внутрішній державний борг (внутрішня заборгованість держави підприємствам, населенню, що виникла внаслідок залучення їх коштів для виконання державних програм і замовлень, випуском в обіг державних облігацій та інших державних цінних паперів);

– зовнішній державний борг (заборгованість уряду іноземним державам, організаціям і особам на певну дату. Він лягає тягарем на країну, оскільки вона змушена віддавати товари й послуги в рахунок оплати відсотків і погашення боргу. Крім того, нерідко кредит надають позичальнику за умови внесення певних коректив у його економічну політику).

Щодо обсягу боргу більшості країн світу, то він постійно збільшується, причиною цього явища є дефіцит бюджетів, витрати на підтримку національної валюти, фінансування соціальних та інфраструктурних програм, які не спільно-номірні з державними бюджетами країн, що їх реалізують.

За інформацією Світової книги фактів, яку веде ЦРУ, максимальний державний борг належить США – 15 трлн 930 млрд дол. США, що становить 108,9% ВВП найбільшої економіки світу. Також вагомі обсяги запозичень мають європейські країни, серед яких Велика Британія, Німеччина, Франція, Японія. Обсяги українських запозичень становлять 135 млрд дол. США, і це 39 місце у світі, яке ми посідаємо між Казахстаном і Катаром.

Фахівці визначають рівні боргу відносно ВВП, які є безпечними для країни та загрожують їй дефолтом, для України він становить близько 35% від ВВП. Відповідно до законодавства, за Бюджетним кодексом України, розмір основної суми боргу не має перевищувати 60% фактичного річного ВВП. Безпечний рівень боргу – це такий рівень, за якого держава може своєчасно й у повному обсязі виконувати свої боргові зобов'язання без проведення їх реструктуризації чи оголошення дефолту, а також здійснювати державні запозичення за прийнятними відсотковими ставками.

Міжнародний валютний фонд спрогнозував показники обсягів державного боргу країн світу до 2016 року: у Китаї, Ізраїлі, Німеччині суттєво скоротиться держборг, а в США та Росії, порівняно з 2011 роком, зростатиме до 115,4% і 19,4% від ВВП, відповідно [3].

Тісний зв'язок із державною внутрішньою заборгованістю має борг, пов'язаний із відшкодуванням ПДВ.

Як свідчить загальноприйнята світова практика, ПДВ є одним із найефективніших податків, що забезпечує достатньо вагому частку надходжень державного бюджету. За формою стягнення ПДВ належить до непрямих податків, які більш ефективні у фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, що, у свою чергу, є більш стабільною й негнучкою величиною, аніж прибуток. Від нього важко ухилитись і досить легко контролювати процес сплати. Треба зауважити, що поряд із найменшими витратами при їх адмініструванні непрямі податки і ПДВ, зокрема, мають завуальовану для платника форму [4, с. 265].

Станом на 03.11.2014 року заборгованість українського уряду з ПДВ, зі слів Голови Державної фіскальної служби України (далі – ДФСУ) І.О. Білоуса, не змінилася з початку року й становила 14,9 млрд грн [5].

Протягом 2010–2014 років немає чіткої тенденції до збільшення чи зменшення розміру заборгованості з ПДВ (див. таблицю 1), однак у 2012 році розмір боргу був найменшим і становив 4,5 млрд грн.

Далі на рисунку 1 показано динаміку структури державного та гарантованого державою боргу України за 2010–2014 роки й частку ПДВ-боргу в цій структурі. З рисунку можна зробити висновок, що така заборгованість не становить значної частки в структурі державного боргу, однак її непогашення деструктивно впливає на економіку.

Таблиця 1

Сума заборгованості із відшкодування ПДВ

	Станом на				
	01.01.2010 р.	01.01.2011 р.	01.01.2012 р.	01.01.2013 р.	01.01.2014 р.
Сума боргу з відшкодування ПДВ, млрд грн	21,8	11,1	4,5	15,2	14,9

Джерело: складено авторами на основі джерел [6, 7]

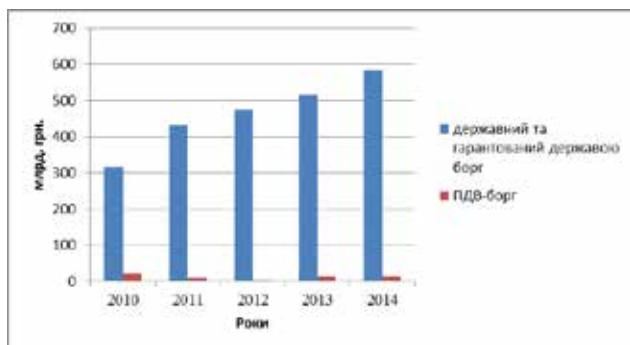


Рис. 1. Динаміка державного, гарантованого державою боргу та ПДВ-боргу за 2010–2014 роки
Джерело: складено авторами на основі джерел [6; 7; 8]

До основних причин виникнення заборгованості з повернення ПДВ можна зарахувати такі [4; 9]:

- 1) структурні диспропорції в економіці:
 - брак бюджетного ресурсу, необхідного для відшкодування дебетового сальдо;
 - частка експорту у ВВП перевищує 50%;
 - найбільші експортери мають матеріаломістке й енергомістке виробництво;
- 2) диспропорції в системі оподаткування:
 - енергетичні підприємства є найбільшими боржниками зі сплати ПДВ;
 - сільське господарство не сплачує ПДВ до бюджету;
- 3) наявність тіньової інфраструктури, яка нагромаджує фіктивні експортні операції;
- 4) низький професійний рівень посадових осіб фіскальних органів;
- 5) неефективність чинного механізму відшкодування податку:
 - відшкодування здійснюють лише за рахунків надходжень ПДВ;
 - не вироблено механізмів відшкодування ПДВ в одній області коштом надходжень ПДВ в іншій області;
 - списання боргу платників податків зменшило доходи бюджету, а отже, можливість погашати борг бюджету з повернення ПДВ;
 - наявність значної кількості заявок на незаконне відшкодування;
 - тривалі терміни перевірок схем по ланцюгу постачання товарів аж до товаровиробників;
 - скасування податкових векселів.

Нагромадження заборгованості з ПДВ формує низку негативних наслідків, які деструктивно впливають на національну економіку:

- ПДВ стає податком на експорт та обмежує ресурси експортерів;
- виникає нерівність між платниками податків, зважаючи на відсутність справедливого й ефективного механізму погашення заборгованості;
- доходи бюджету стають більш нестабільними та малопрогнозованими, оскільки залежать від політичних рішень щодо погашення боргу з повернення ПДВ.

В Україні проблема погашення боргу з відшкодування ПДВ вирішується із використанням таких інструментів, як фінансові казначейські векселі й облигації внутрішньої державної позики (далі – ОВДП).

Практика погашення заборгованості казначейськими векселями є досить удалим способом поповнення економіки обіговими коштами та зменшення короткострокового боргу. Так, наприклад, у 2013 році Кабінет Міністрів України (далі – КМУ) ухвалив рішення реструктурувати фактичну бюджетну заборгованість шляхом видачі фінансових казначейських векселів, а органам Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) видавати фінансові казначейські векселі на суму, що зазначена у висновку бюджетного відшкодування ПДВ. Законодавством було передбачено, що строк обігу таких векселів установлюється до 5 років з дохідністю не більше ніж 5%. Так, сума ПДВ, що підлягала відшкодуванню з бюджету шляхом видачі фінансових казначейських векселів, ділилася на рівні частини, на кожен з яких видається окремий фінансовий казначейський вексель зі строком платежу один, два, три, чотири та п'ять років. За заявою платника податку, поданою до органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, дата пред'явлення векселя до сплати могла бути перенесена на будь-яку іншу дату, що настає після цієї дати, у межах календарного року, на який припадає дата сплати за векселем [10].

У 2014 році для погашення сум заборгованості з ПДВ було прийнято Постанову КМУ № 139 [11], відповідно до якої потрібно здійснити випуск ОВДП зі строком обігу 5 років для відшкодування сум ПДВ платникам, суми податку яких задекларовані до відшкодування до 01 січня 2014 року, не відшкодовані на дату набрання чинності Законом № 719 [12] і підтверджені за результатами перевірок.

Відповідно до Постанови КМУ № 139 [11], виділяють такі основні умови випуску облигацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ:

- 1) облигації внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість платникам, суми податку яких задекларовані до відшкодування до 01.01.2014 року, не відшкодовані на дату набрання чинності Законом № 719 [12] і підтверджені за результатами перевірок, є середньостроковими державними облигаціями (далі – облигації);
- 2) номінальна вартість облигації становить 1 000 гривень; строк обігу облигацій – п'ять років;
- 3) Міністерство фінансів України визначає обсяг випуску облигацій, виходячи із затверджених зазначеним Міністерством реєстрів інвентаризації сум ПДВ, задекларованих до відшкодування до 01.01.2014 року, не відшкодованих на дату набрання чинності Законом № 719 [12] і підтверджених за результатами перевірок, у межах граничного обсягу, встановленого КМУ;

4) облігації мають купони; купонний період становить шість місяців;

5) ставка дохідності за облігаціями встановлюється на рівні облікової ставки Національного банку України (далі – НБУ) на дату набрання чинності цих умов;

6) поступове погашення основної суми боргу за облігаціями здійснюється шляхом проведення кожні шість місяців протягом строку обігу облігацій виплат у розмірі 10% номінальної вартості облігації. Різниця між номінальною вартістю облігації та загальною сумою виплат із поступового погашення основної суми боргу становить амортизаційну вартість облігації;

7) нарахування відсоткового доходу за облігаціями здійснюється кожні шість місяців протягом строку обігу облігацій виходячи з їх амортизаційної вартості водночас із виплатою доходів виходячи з фактичної кількості днів у купонному періоді;

8) поступове погашення основної суми боргу й виплати відсоткового доходу за облігаціями здійснюються водночас у безготівковій формі на дату, визначену в глобальному сертифікаті згідно з умовами розміщення. Якщо така дата припадає на вихідний день, погашення та виплата здійснюються наступного робочого дня;

9) облігації випускаються в бездокументарній формі у вигляді записів на рахунках у цінних паперах НБУ. Кожний випуск облігацій оформлюється глобальним сертифікатом, який зберігається в НБУ;

10) право володіння облігаціями засвідчується для клієнтів НБУ – довідками про стан їх рахунків у цінних паперах, виданими НБУ; депонентів клієнтів НБУ – виписками з їх рахунків у цінних паперах, засвідченими підписом посадової особи та скріпленими печаткою клієнта НБУ;

11) платежі з поступового погашення основної суми боргу й виплати відсоткового доходу за облігаціями здійснюються в безготівковій формі: клієнтам НБУ – НБУ у межах коштів, що надходять від ДКСУ, за реєстром, який ведеться НБУ; юридичним і фізичним особам, які є депонентами клієнтів НБУ, – клієнтами НБУ в межах коштів, що надходять від НБУ, за реєстрами рахунків власників у клієнтів НБУ.

Станом на 29.12.2014 рік Міністерство фінансів України здійснило п'ятий випуск ОВДП (див. таблицю 2).

Висновки. Отже, для забезпечення стабільності податкової системи й національної економіки загалом пропонуємо низку заходів, які

дали б змогу подолати проблеми дефіциту Державного бюджету України:

- моніторинг за правомірністю заявок на відшкодування ПДВ;

- посилення контрольно-перевірної роботи з боку ДФСУ;

- удосконалення процедури реєстрації платників ПДВ;

- запровадження диференційованого підходу до оподаткування експорту, вважаємо доцільним зберегти нульову ставку лише на експорт технологічної продукції з високою доданою вартістю й увести оподаткування сировинного експорту за стандартною ставкою, заборона відшкодування ПДВ у разі продажу товарів (робіт, послуг) за цінами, які є значно нижчими від рівня звичайних цін;

- обмеження застосування нульової ставки при продажу товарів (робіт, послуг) на внутрішньому ринку;

- удосконалення податкового законодавства;

- формування інформаційного та комунікаційного забезпечення в роботі фіскальних органів.

Реалізація цих заходів зумовить зменшення заборгованості уряду щодо відшкодування ПДВ і, у свою чергу, знизить рівень внутрішнього державного боргу України загалом. Також вважаємо, що при формуванні річного плану з відшкодування ПДВ фахівці ДФСУ повинні враховувати минулорічні тенденції адміністрування податку. Необхідно здійснювати пошук фінансових ресурсів збалансовано – оптимально розрахувати бюджетний розпис і проводити роботу із запобігання появі фіктивних сум, збільшивши його хоча б до рівня 2009 року [14].

Погоджуємось із думкою Міністра фінансів України Наталії Яресько, що «ситуація в найближчому майбутньому, швидше за все, не покращиться, оскільки питання відшкодування ПДВ поступається за пріоритетністю обслуговуванню зовнішніх боргів, фінансуванню соціальних виплат і збільшенню військових витрат. Суттєвим кроком на шляху до детінізації економіки має стати введення електронного адміністрування ПДВ, що дозволить державі боротися з податковими ямами і суттєво наповнити бюджет, а платникам податків – спростити ведення бізнесу й уникати тиску на нього. Цього річ пішли назустріч підприємцям і внесли норми, що дозволяють платнику за заявою повертати переплачений ПДВ, і ввели перехідний період без штрафів – весь I квартал 2015 року» [15].

Таблиця 2

Випуск облігацій внутрішньої державної позики для оформлення відшкодування податку на додану вартість

	Станом на				
	08.07.2014 р.	28.07.2014 р.	20.08.2014 р.	06.10.2014 р.	29.12.2014 р.
ОВДП-ПДВ, тис. грн	3 576 728	2 171 200	954 809	125 314	55 420

Джерело: складено авторами на основі джерела [13]

Задля вирішення проблеми погашення ПДВ-боргу на законодавчому рівні й удосконалення механізму відшкодування ПДВ (включаючи автоматичне) уряд має більш ефективно застосувати фіскальну та регуляторну політики й водночас провести повну перебудову фінансової системи країни (включаючи бюджетну децентралізацію).

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Козюк В.В. Державний борг в умовах ринкової трансформації економіки України / В.В. Козюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 238 с.
3. Поліщук Н. Державний борг України та країн світу 2011–2013 роки (складові, географія, динаміка) / Н. Поліщук // Офіційний сайт Info-Light [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://infoflight.org.ua/content/derzhavnyi-borg-ukrayini-ta-krayin-svitu-2011-2013-roki-skladovi-geografiya-dinamika>.
4. Кміть В.М. Проблеми відшкодування ПДВ в Україні та на прями їх вирішення / В.М. Кміть, О.І. Оксенюк // Формування ринкової економіки в Україні : зб. наук. праць. – Львів : Львівський національний університет імені Івана Франка, 2011. – Вип. 24. – Ч. 1. – С. 264–274.
5. Білоус І. Борг з відшкодування ПДВ не буде збільшено у цьому році / І. Білоус // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/170533.html>.
6. В Україні скоротилися борги з відшкодування ПДВ вітчизняному бізнесу // Офіційний сайт УНІАН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.unian.ua/finance/881355-v-ukrajini-skorotilisya-borgi-z-vidshkoduvannya-pdv-vitchiznyanomu-biznesu.html>.
7. Податкова планує до кінця року погасити борг із відшкодування ПДВ // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/news/2012/03/19/318953/>.
8. Государственный долг Украины // Финансовый портал Минфин [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://index.minfin.com.ua/index/debtgov/>
9. Відшкодування ПДВ в Україні: проблеми і варіанти розв'язання // Офіційний сайт Міжнародного центру перспективних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://icps.com.ua/multimedia/3302.html>.
10. Череди́ченко Т.В. Фінансовий казначейський вексель – інструмент регулювання монетарної сфери в умовах рецесії / Т.В. Череди́ченко // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». – 2014. – № 7. – С. 63–64.
11. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість : Постанова КМУ від 21.05.2014 року № 139 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/139-2014-%D0%BF>.
12. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України від 16.01.2014 року № 719-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/719-18>.
13. ОВДП-ПДВ // Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>.
14. Кміть В. Податковий борг: причини виникнення та проблеми погашення / В. Кміть, М. Дрімайло // Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права за 2012 рік / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2012. – С. 126–128.
15. Коментар Міністра фінансів України Наталії Ярьсько журналу «Новое время» щодо основних завдань Міністерства фінансів України на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=407166&cat_id.