

УДК 336.226.322.564.2

Васильчук В.В.

*аспірант кафедри фінансів, банківської справи та страхування  
Національного університету «Києво-Могилянська академія»*

## АНАЛІЗ ВТРАТ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

### ANALYSIS OF BUDGET LOSSES AS A RESULT OF VAT PREFERENTIAL TAXATION IN UKRAINE

#### АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена аналізу втрат бюджету внаслідок надання пільг із податку на додану вартість. Розглянуто теоретичні основи пільгового оподаткування. Показано місце пільг із ПДВ у загальній системі пільгового оподаткування. Проаналізовані втрати бюджету в динаміці, в розрізі регіонів, кодів пільг та платежів. Розглянуті останні тенденції законодавства у сфері пільгового оподаткування ПДВ.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, податкова пільга, податкові втрати, бюджет, моніторинг.

#### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу потерь бюджета в результате предоставления льгот по налогу на добавленную стоимость. Рассмотрены теоретические основы льготного налогообложения. Показано место льгот по НДС в общей системе льготного налогообложения. Проанализированы потери бюджета в динамике, в разрезе регионов, кодов льгот и платежей. Рассмотрены последние тенденции законодательства в сфере льготного налогообложения НДС.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налоговая льгота, налоговые потери, бюджет, мониторинг.

#### ANNOTATION

The article is devoted to the analysis of budget losses caused by VAT preferential tax regime. The theoretical bases of preferential taxation was reviewed. The place of VAT privileges in the general system of preferential taxation was shown. The analysis of budget losses was conducted in dynamics, in the cut of regions, codes of privileges and payments. The latest tendencies of legislation in the field of preferential VAT taxation was revised.

**Keywords:** value added tax, tax exemption, tax losses, budget, monitoring.

**Постановка проблеми.** Пільгове оподаткування – це преференції, які надає держава певній галузі, регіону чи виду діяльності для стимулювання їх розвитку. Держава погоджується надавати свої послуги частково чи повністю безкоштовно в обмін на блага, які може створити обраний суб'єкт господарювання. І якщо для соціальної сфери надання податкових преференцій здебільшого має позитивний вплив на економічне середовище, то пільги для бізнесу можуть провокувати ризики, наприклад, порушення конкуренції. В умовах кризових явищ в економіці, недовіри суспільства до державних органів дослідження втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування є важливим і актуальним, особливо в розрізі податку на додану вартість, який є бюджетоутворюючим і водночас найбільш корумпованим податком в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченню пільги як наукової категорії, аналізу проблем пільгового оподаткування

та його впливу на бюджет присвячені праці багатьох вітчизняних учених, серед них виділимо дослідження О.М. Десятнюка, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого [5], О.Є. Найденко [3], Т.М. Паянка Т.М. [2], А.М. Соколовської [4].

У дослідженнях пільгового оподаткування мало уваги було приділено саме різнобічному аналізу пільг із податку на додану вартість. Тому мета статті полягає у детальному аналізі втрат бюджету внаслідок надання пільг із податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до статті 30 Податкового кодексу податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Податкова пільга надається шляхом:

- податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору [1].

Серед найголовніших проблем системи пільгового оподаткування в Україні вітчизняні науковці відзначають відсутність державної системи оцінки та моніторингу пільг. На думку Т. Паянка, наявна система надання податкових пільг не дозволяє об'єктивно оцінити їх ефективність і доцільність для окремих галузей та економічного зростання загалом. Усі ці фактори зумовлюють виникнення податкових втрат, неефективний перерозподіл податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності [2, с. 203]. О. Найденко зазначає, що за відсутності у нормативно-правовій базі здебільшого цільового призначення вивільнених коштів та кінцевих результатів для підприємств чи секторів економіки від надання їм податкових пільг зазначені кошти витрачаються керівниками підприємств на власний розсуд [3, с. 835]. А. Соколовська пропонує власну систему оцінки фіскальної ефективності надання податкових пільг та їх економічної ефективності [4, с. 42–53].

Українське законодавство передбачає три основні види пільг щодо ПДВ [5, с. 42]:

- 1) операції, які не є об'єктом оподаткування;
- 2) операції, що звільнені від оподаткування;
- 3) пільга у вигляді оподаткування за нульовою ставкою.

Перейдемо до аналізу збитків, понесених державою внаслідок пільгового оподаткування ПДВ. За останніми даними (10 місяців 2017 року), втрати бюджету внаслідок наданих пільг з ПДВ становили 67,3% у загальній структурі втрат за всіма податками. Питома вага кількості пільговиків дорівнювала 21,9%. Як видно з табл. 1, ПДВ займав перше місце серед інших податків за сумою пільг (75,6%) та кількістю пільговиків (45,9%) у 2016 році. Треба зазначити, що в 2015 році податок теж був на лідируючій позиції за втратами бюджету, але показники були ще вищі – 91,2% за втратами та 49,0% за кількістю.

Наведемо історичний аналіз динаміки пільг із ПДВ та втрат бюджету. Як видно з табл. 2, сума отриманих пільг поступово зростала з 59,7 млн. грн. у 2006 році до 148,0 млн. грн. у 2010 році. Ситуація змінилася із прийняттям Податкового кодексу – у 2011 році сума пільг скоротилася до 84,3 млн. грн. Але водночас перелік пільг був збільшений, тому питома вага втрат бюджету у сумі пільги з ПДВ у 2011 році була найвища за 10 років – 49,1%. У 2015 році сума пільг показала значне зростання – до 141,3 млн. грн. з 91,2 млн. грн. у 2014 році. Питома вага втрат теж зросла до 35,7%, це другий після 2011-го рік, коли бюджет зазнав таких значних збитків. За останніми даними (10 місяців 2017 року), сума пільг із податку становила 73,4 млн. грн., а питома вага втрат – 16,2%.

Розглянемо 2011 рік, коли втрати у сумі пільг були найбільшими (49,1%), та наведемо деякі статті пільг:

- до 1 січня 2014 року звільнялися операції з постачання зернових культур. Втрати бюджету у 2011 році становили 4418 млн. грн.;
- до 1 січня 2017 року звільнялися операції з постачання відходів та брухту чорних та кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації. Втрати бюджету у 2011 році становили 2303 млн. грн.;
- до 1 січня 2014 року звільнялися операції з постачання деревини. Втрати бюджету у 2011 році становили 861 млн. грн.;
- до 31 грудня 2012 року звільнялися операції з постачання природного газу, ввезеного на територію України НАК «Нафтогаз». Втрати бюджету у 2011 році становили 574 млн. грн.;
- до 1 січня 2014 року звільнялися операції з постачання технічних культур. Втрати бюджету у 2011 році становили 338 млн. грн.

Проаналізуємо також, скільки людей скористалися пільгами з ПДВ за досліджуванний період. Як видно з рис. 1, значне збільшення пільговиків відбулося у 2011 році – до 55,687 тис. осіб, коли був розширений перелік пільг у Податковому кодексі. За 10 місяців 2017 року кількість пільговиків із ПДВ становила 7,086 тис. осіб.

Тепер розглянемо регіональний розріз втрат за наданими пільгами. Як видно з табл. 3, лідерами з отримання пільг серед регіонів України протягом 2012–2017 рр. стали м. Київ, Центральний офіс, Полтавська, Київська та Черкаська області.

Проаналізуємо втрати бюджету за пільгами з ПДВ у розрізі кодів пільг та видів платежів.

Таблиця 1

**Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування за видами податків і зборів та кількість пільговиків станом на 01.10.2017 р.**

Податки та збори	Сума пільг, млн. грн.	Питома вага, %	Кількість пільговиків	Питома вага, %
Податок на прибуток підприємств	938 589,32	5,3	143	0,5
Податок на додану вартість	11 895 235,40	67,3	7 086	24,6
Акцизний податок із вироблених та ввезених в Україну підакцизних товарів (продукції)	423 844,86	2,4	15	0,1
Податок на майно	4 379 406,03	24,8	21 546	74,7
Інші (збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір)	33 744,91	0,2	41	0,1

Джерело: побудовано на основі даних Державної фіскальної служби України [6]

Таблиця 2

**Динаміка отриманих платниками пільг із податку на додану вартість та втрати бюджету з 2006 по 2016 р., млн. грн.**

Роки	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Пільги	59,7	85,1	107,7	112,1	148,0	84,3	88,3	78,0	91,2	141,3	82,1	73,4
Втрати	12,5	16,0	20,6	25,5	34,0	41,4	30,3	26,2	26,7	50,5	22,9	11,9
Вага втрат у сумі пільг, %	20,9	18,8	19,1	22,7	23,0	49,1	34,4	33,6	29,3	35,7	27,9	16,2

\*Дані за 10 місяців 2017 року

Джерело: побудовано на основі даних Державної фіскальної служби України [6]

Як видно з табл. 3, за 10 місяців 2017 року найбільше втрат бюджет поніс через знижену ставку оподаткування за операціями з постачання ліків.

Якщо розглянути попередні роки, то видно (табл. 4), що найбільше втрат бюджет поніс через пільги сільським виробникам (спеціальний режим), постачання лікарських засобів за зниженою та нульовою ставкою, послуги із здобуття освіти та постачання послуг із перевезення пасажирів. Так, у період з 2010 по 2015 рік найбільших збитків бюджет поніс через надання пільги під кодом 14010450 – спеціальний режим оподаткування для сільського господарства. Втрати по ньому в 2015 році досягли свого піку – 39 млн. грн. та 78% від обсягу втрат внаслідок наданих пільг із ПДВ.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогосподарської галузі довго був

головним джерелом збитків бюджету із пільг за ПДВ. Але в 2015 році МВФ висунув вимогу до України щодо скасування податкових пільг для цього сектору. Експерти фонду підрахували, що пільги для аграріїв обходяться бюджету у 30 млрд. грн., половина яких пов'язана з ПДВ [7]. Тим не менше, за даними ДФС [6], у 2016 році була відмінена пільга з оподаткування операцій з постачання на митній території України та операцій з вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур, а тільки з січня 2017 року був скасований спеціальний режим оподаткування ПДВ у сфері сільського і лісового господарства, як і вимагав МВФ.

Щодо останніх нововведень, то з 2019 року держава надасть податкові преференції галузі інформаційних технологій, космічній галузі, сільському господарству, енергоощадним техно-

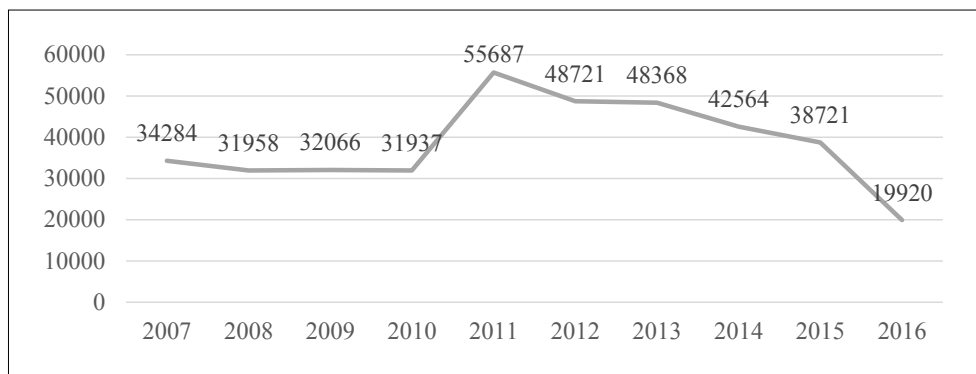


Рис. 1. Динаміка кількості пільговиків з ПДВ у 2007–2015 рр., тис. ос.

\*побудовано на основі даних Державної фіскальної служби України [6]

Таблиця 3

**Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування ПДВ за регіонами України в 2012–2017 рр.**

Рік	1 місце	2 місце	3 місце	4 місце	5 місце	Інші
2017*	Центральний офіс 35,0% 4158 млн. грн.	м. Київ 24,7% 2937 млн. грн.	Харківська 5,6% 671 млн. грн.	Одеська 4,5% 542 млн. грн.	Львівська 3,7% 439 млн. грн.	25%
2016	Центральний офіс 33,0% 7559 млн. грн.	м. Київ 15,1% 3454 млн. грн.	Полтавська 5,2% 1196 млн. грн.	Харківська 4,0% 923 млн. грн.	Черкаська 3,6% 839 млн. грн.	39%
2015	Полтавський 12,0% 6061 млн. грн.	м. Київ 9,5% 4784 млн. грн.	Центральний офіс 8,5% 4293 млн. грн.	Київська 7% 3 384 млн. грн.	Дніпропетровська 5% 2746 млн. грн.	58%
2014	м. Київ 8,2% 2215 млн. грн.	Київська 7,5% 2012 млн. грн.	Полтавська 7,3% 1964 млн. грн.	Черкаська 7,1% 1905 млн. грн.	Центральний офіс 6,8% 1818 млн. грн.	63%
2013	м. Київ 13,4% 3523 млн. грн.	Центральний офіс 8,9% 2352 млн. грн.	Київська 7,3% 1914 млн. грн.	Черкаська 6,9% 1809 млн. грн.	Полтавська 5,6% 1462 млн. грн.	58%
2012	м. Київ 15,6% 4720 млн. грн.	Центральний офіс 10,8% 3255 млн. грн.	Київська 5,8% 1753 млн. грн.	Черкаська 5,7% 1753 млн. грн.	Полтавська 5,7% 1726 млн. грн.	56%

\*Дані за 10 місяців 2017 року

Джерело: побудовано на основі даних Державної фіскальної служби України [6]

Таблиця 3

**Суми пільг із ПДВ, що є втратами доходів бюджету у розрізі кодів пільг та видів платежів за 10 місяців 2017 році, тис. грн.**

№	Код	Назва	Всього, млн. грн.
1	14010508	За ставкою 7 відсотків оподатковуються операції з постачання на митній території України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів.	2 979 039
2	14060404	Звільняються від оподаткування операції з постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг із виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг із проживання учнів або студентів.	2 033 278
3	14060521	Тимчасово, до 1 липня 2017 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2703 00 00 00, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД.	1 760 241
4	14060409	Звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, крім послуг, вказаних у підпунктах а) – о) пп.197.1.5 п.197.1 ст.197 Податкового кодексу України.	1 178 609
5	1406042	Звільняються від оподаткування операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання, якщо інше не передбачено цим підпунктом. Операції з першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів, звільняються від оподаткування.	1 035 403

Джерело: побудовано на основі даних Державної фіскальної служби України [6]

Таблиця 4

**Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування ПДВ**

Рік	1 місце	2 місце	3 місце	Всього
2016	Спеціальний режим 7873 млн. грн. 34,4%	7% для лікарських засобів 4076 млн. грн. 17,8%	Послуги зі здобуття освіти 2368 млн. грн. 10,3%	22 889 млн. грн. 100%
2015	Спеціальний режим 39 360 млн. грн. 78,0%	7% для лікарських засобів 3225 млн. грн. 6,4%	Послуги зі здобуття освіти 1962 млн. грн. 3,9%	50 490 млн. грн. 100%
2014	Спеціальний режим 18,170 млн. грн. 68,0%	Послуги зі здобуття освіти 1,631 млн. грн. 6,0%	7% для лікарських засобів 983 тис. грн. 3,5%	26 742 млн. грн. 100%
2013	Спеціальний режим 12 120 млн. грн. 46,2%	Постачання лікарських засобів 3265 млн. грн. 12,5%	Постачання зернових культур 2166 млн. грн. 8,3%	26 204 млн. грн. 100%
2012	Спеціальний режим 13 956 млн. грн. 46,1%	Постачання лікарських засобів 3188 млн. грн. 10,5%	Компенсація виробничої дотації 1873 млн. грн. 6,2%	30 271 млн. грн. 100%
2011	Спеціальний режим 12 426 млн. грн. 30,4%	Послуги з перевезення пасажирів та вантажів 9780 млн. грн. 23,8%	Постачання зернових культур 4418 млн. грн. 10,7%	41 018 млн. грн. 100%
2010	Спеціальний режим 11 033 млн. грн. 32,4%	Послуги з перевезення пасажирів та вантажів 9600 млн. грн. 28,2%	Постачання лікарських засобів 3143 млн. грн. 9,2%	34 039 млн. грн. 100%

Джерело: побудовано на основі даних Державної фіскальної служби України [6]

логіям (ввіз електромобілів). Можна відзначити певні позитивні зрушення у виборі держави підтримувати інноваційні, а не ресурсоємні сектори економіки.

**Висновки.** Отже, ПДВ займає перше місце серед інших податків за втратами бюджету внаслідок наданих пільг. Найбільшою статтею збитків до 2017 року був спеціальний режим

оподаткування ПДВ у сільськогосподарській галузі. Перелік пільг із податку часто варіювався залежно від пріоритетів влади. Останні зміни у пільговому оподаткуванні пов'язані з наданням пільг для інноваційних секторів економіки з 2019 року. Водночас найбільшою проблемою системи пільгового оподаткування в Україні залишається відсутність системи оцінки

доцільності надання та ефективності наявних пільг. Адже навіть за надання пільг найбільш передовим галузям економіки без моніторингу розподілу та використання цих пільг податкові преференції можуть не досягти своєї цілі.

---

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Податковий кодекс України. Кодекс України [прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-17]. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Паянок Т.М. Статистичний аналіз втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування / Т.М. Паянок. // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2013. № 3. С. 203.
3. Найденко О.Є. Вплив податкових пільг на результати діяльності підприємств / О.Є. Найденко, О.В. Торяник. // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2016. № 14. С. 835.
4. Соколовська А.М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А.М. Соколовська. // Фінанси України. 2011. С. 42–53.
5. Іванов Ю.Б. Податкова система : підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. К. : Атіка, 2006. С. 42.
6. Веб-портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/>.
7. МВФ наполягає на скасуванні податкових пільг для українських аграріїв // Уніан. 2015. URL: <http://economics.unian.ua/agro/1090535-mvf-napolyagaє-na-skasuvanni-podatkovih-pilg-dlya-ukrajinskih-agrarijiv.html>.