

Спеціалізованій вченій раді Д 35.051.01  
Львівського національного університету  
імені Івана Франка

## ВІДГУК

офіційного опонента на дисертаційну роботу

**Оксенюк Оксани Ігорівни**

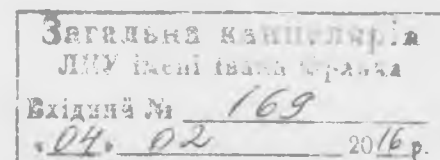
**„Фіскальна ефективність податку на додану вартість  
в економіці України”,**

подану на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук  
за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

### **Актуальність теми дисертаційного дослідження**

Дисертаційна робота О. І. Оксенюк присвячена суспільно значимій та актуальній темі. Податок на додану вартість в Україні займає перше місце за обсягами надходжень серед інших бюджетоутворюючих податків. Однак це не свідчить про достатній рівень реалізації фіскальної спроможності цього податку. Визначити її можна на основі оцінки фіскальної ефективності його функціонування. Результати такої оцінки дадуть можливість виявити резерви посилення фіскальної ролі ПДВ. Особливо гостро проблема підвищення фіскальної ефективності податків загалом і ПДВ зокрема стоїть в умовах бюджетного дефіциту та економічної кризи в країні.

Проблематиці справляння ПДВ присвячено багато праць, однак питання щодо підвищення ефективності його адміністрування, зростання фіскального значення й досі є актуальним. Останніми роками механізм справляння ПДВ зазнав сутєвих змін: це і зміни в порядку бюджетного відшкодування ПДВ, введення нової системи електронного адміністрування ПДВ тощо. Всі ці нововведення потребують свого наукового осмислення та оцінки їх впливу на фіскальну ефективність ПДВ. Саме тому обрана тема дисертаційного дослідження є актуальною.



### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами**

Дисертаційна робота Оксенюк О. І. є складовою наукових досліджень Львівського національного університету імені Івана Франка. У межах науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка „Фінансові стратегії розвитку економіки України” (номер державної реєстрації 0112U004029) автором розроблено пропозиції щодо підвищення фіскальної ефективності ПДВ в економіці України.

### **Ступінь обґрунтованості і достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації**

Глибину дослідження, обґрунтованість положень і висновків роботи вдалося досягти завдяки тому, що її теоретичною і методологічною основою стали наукові праці відомих вітчизняних і зарубіжних авторів, фундаментальні положення економічної і фінансової теорії, сучасної теорії оподаткування, нормативні-правові акти з питань оподаткування, публікації в періодичних виданнях, інтернет-джерела тощо. Аналітична частина роботи виконана з використанням значного масиву статистичних даних, що всебічно характеризують предметну область дослідження. Це дозволяє говорити про високий рівень достовірності отриманих результатів та зроблених у роботі висновків.

Для реалізації поставленої мети дослідження коректно сформульовано достатній перелік завдань, чітко визначені об'єкт та предмет дослідження. Всі складові дослідження логічно вписуються у зміст та структуру дисертаційної роботи.

Під час проведення дослідження автор використовував загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання, а саме: аналіз, у тому числі трендовий, синтез, графічний і табличний метод, історичний метод, методи індукції та дедукції, кореляційно-регресійний аналіз, порівняння, прогнозування.

Джерелами інформації для проведення дослідження були: нормативно-правові акти з питань адміністрування ПДВ, дані Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, офіційну інформацію ЄС, звіти про виконання бюджетів країн-членів ЄС.

### **Основні положення, висновки і рекомендації, сформульовані у дисертації, їх новизна**

Ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи, опублікованими її автором науковими працями та авторефератом дає підстави для висновку, що поставлену автором мету дослідження досягнуто, завдання в цілому вирішені, а отримані результати характеризуються науковою новизною і є достатньо обґрунтованими та достовірними. Вони базуються на визнаних положеннях фінансової науки, викладених у працях вітчизняних та зарубіжних учених.

Структура дисертації побудована загалом відповідно до поставленої мети та завдань. Три розділи знаходяться у логічному взаємозв'язку і охоплюють теоретичні та прагматичні аспекти обраної теми, забезпечуючи цілісність роботи. Матеріал викладений логічно, послідовно. Зміст роботи, широкий перелік (217 назв) використаних літературних джерел, значний обсяг проаналізованого практичного матеріалу, статистичної інформації свідчать про повноту і глибину проведеного дослідження, яке дозволило отримати важливі наукові і практичні результати.

Найсуттєвіші з них полягають у такому.

Уперше автором запропоновано відшкодувати суми ПДВ, заявлені платниками податків, залежно від тривалості періоду, за який розраховують суму, заявлену до відшкодування, та відповідності платника податку встановленим критеріям для отримання автоматичного бюджетного відшкодування, що сприятиме зменшенню випадків незаконного бюджетного відшкодування.

У першому розділі роботи розглянуто теоретико-методичні засади фіскальної ефективності ПДВ. Представлено авторське розуміння сутності фіскальної ефективності ПДВ, систему показників оцінки доповнено власними показниками (с. 29).

У п. 1.1 автором здійснено ґрунтовний аналіз підходів до визначення дефініції «додана вартість», дається власне визначення (трактування) доданої вартості (с. 14).

На високому науковому рівні представлено також результати дослідження генезису непрямого оподаткування та нормативно-правового забезпечення адміністрування ПДВ в Україні.

У другому розділі роботи, виходячи із обґрунтованих теоретичних положень, автором оцінено фіскальну ефективність ПДВ в Україні, ефективність механізму бюджетного відшкодування ПДВ, здійснено прогнозування ПДВ із застосуванням сучасного економіко-математичного інструментарія.

Особливо слід відзначити ґрунтовне дослідження автором проблематики бюджетного відшкодування податку на додану вартість, за результатами якого запропоновано удосконалений порядок бюджетного відшкодування ПДВ, шляхом змін до існуючого алгоритму проведення перевірки (с. 98). У п. 2.2 досліджено еволюцію порядку відшкодування ПДВ в Україні протягом всього періоду його функціонування (с. 93-95), виділено сім часових періодів, які мали свої особливості у правилах здійснення бюджетного відшкодування.

Динаміка показників відшкодування ПДВ показаний за солідний проміжок часу – 2001-2014 рр. (с. 100-101).

У п. 2.3. автор крім затвердженої на державному рівні методики прогнозування ПДВ, наводить ще кілька альтернативних методів, виходячи у підсумку на показник ефективності прогнозування ПДВ (с. 119).

Третій розділ присвячений визначення напрямів підвищення фіскальної ефективності ПДВ в Україні. Автором опрацьовано значний масив інформації щодо зарубіжкої практики справляння цього податку, вибір

країні, на досвіді яких сконцентрована увага дослідника, є обґрунтованим. При розробці пропозицій враховані євроінтеграційні прагнення України.

### **Теоретичне і практичне значення результатів дисертаційної роботи**

Наукові положення, висновки й рекомендації, отримані дисертантом за результатами дослідження, є вагомим внеском у розвиток теоретичних, методичних та практичних засад функціонування системи адміністрування ПДВ в Україні.

Практичне значення результатів дослідження полягає у використанні розроблених автором матеріалів і рекомендацій державними органами і суб'єктами господарювання, а саме: Департаментом економічної політики м. Львова, Головним управлінням ДФС у Львівській області, ТзОВ "ГАБЕН".

Науково-методичні положення дисертації застосовують у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін «Податкова система», «Податкове планування на підприємстві», «Оподаткування юридичних і фізичних осіб», «Податковий менеджмент» та «Податкова політика».

### **Повнота викладення положень дисертації в опублікованих працях і авторефераті**

За результатами досліджень опубліковано 37 наукових праць загальним обсягом 12,96 д. а., в тому числі 5 у співавторстві (особисто автору належать 11,97 д. а.), серед них 9 статей у наукових фахових виданнях (5,29 д. а., особисто автору належать – 4,30 д. а.), 3 статті у наукометричних виданнях (1,75 д. а.), 3 статті в іноземних періодичних виданнях (1,64 д. а.), 22 тези доповідей (4,28 д. а.). Кількість та обсяг друкованих праць Оксенюк О. І. відповідають встановленим вимогам щодо публікації основного змісту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

Результати дослідження презентувалися, обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 22 міжнародних та всеукраїнських конференціях

науково-практичних конференціях, які проводились як в Україні, так і за кордоном.

Зміст автореферату в повній мірі розкриває основні положення дисертаційної роботи, а також отримані автором наукові результати, висновки та рекомендації і є ідентичним основним положенням дисертації.

### **Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації**

У цілому наукові розробки та практичні рекомендації, запропоновані за результатами дослідження, не викликають сумніву. Проте у дисертації є окремі недоліки, дискусійні твердження, деякі положення потребують більш переконливої аргументації.

1. Зауваження викликають деякі сформульовані автором теоретичні положення щодо фіскальної ефективності ПДВ.

Не можемо погодитися із запропонованим автором визначенням поняття «фіскальна ефективність ПДВ» (с. 195), оскільки ефективність податку відображає фактичний стан речей, а його спроможність – потенційні можливості. Таким чином, фіскальна ефективність ПДВ може відрізнятися від його фіскальної спроможності.

На с. 18 дисертант виділяє чотири види ефективності ПДВ: економічна, фінансова, фіскальна, ефективність адміністрування ПДВ (остання, на думку автора, є складовою частиною фіскальної ефективності). Однак, не зрозумілими є критерії такого виокремлення. Крім того, не можемо погодитися з усіма визначеними видами ефективності ПДВ. Так, на нашу думку, визначення автором фінансової ефективності ПДВ як «здатності полегшувати негативний вплив ПДВ на фінанси суб'єктів господарювання – платника ПДВ», є, за своєю суттю, виразом економічної ефективності ПДВ, тобто здатності цього податку впливати на суб'єктів ринку, на різні сторони їх діяльності. До того ж, недоцільно окремо виділяти фінансову та фіскальну ефективність ПДВ, оскільки фінанси і фіск співвідносяться як загальне і його частина.

На с. 19 роботи наведено показники, за допомогою яких можна оцінити ефективність адміністрування ПДВ, яка, на думку дисертанта, є складовою частиною фіскальної ефективності ПДВ (с. 18). Серед цих показників є «обсяг ПДВ, що припадає на тіньовий сектор». Автор зазначає, що даний показник дає можливість оцінити масштаби втрат Державного бюджету внаслідок тінізації економіки. Однак не конкретизовано, як саме цей показник може характеризувати ефективність адміністрування.

Дискусійною також є пропозиція автора використовувати коефіцієнт еластичності для оцінки фіскальної ефективності ПДВ (с. 24-26). На нашу думку, даний показник характеризує не фіскальну, а економічну ефективність податку, тобто його здатність впливати на економічні процеси в державі.

2. Зауваження також викликає авторське визначення дисертантом податку на додану вартість (с. 16-17), так як додана вартість створюється на кожному етапі не тільки виробництва, але й обігу.

Крім того, на практиці, не завжди ПДВ вноситься до бюджету саме продавцем (виняток – коли продавцем є нерезидент, незареєстрований платником ПДВ на території України, а покупець – резидент України).

3. Не зовсім зрозумілим є виділений автором третій підхід до трактування терміну «ефективність»: «відношення кількісних або вартісних показників виробітку різних періодів» (с. 18). На наш погляд, у роботі доречно було б деталізувати сутність зазначеного підходу та оцінити можливість його застосування для визначення фіскальної ефективності ПДВ.

4. Не доцільно, на нашу думку, оцінюючи фіскальну ефективність ПДВ в Україні, під час аналізу брати частку ПДВ та інших податків у доходах Державного, а не Зведеного бюджету (с. 71-72), оскільки це обмежує можливість порівняння фіскальної ефективності ПДВ (який зараз повністю надходить лише до Державного бюджету) та інших податків, наприклад податку на прибуток підприємств, які надходять як до Державного, так і до місцевих бюджетів.

5. Не зважаючи на ґрунтовність розроблення автором проблематики бюджетного відшкодування ПДВ, деякі пропозиції, на наш погляд, потребують уточнення.

Так, не можемо погодитися з трактуванням автором бажаного значення коефіцієнта співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ (с. 30). Дисертант зазначає, що для оцінки фіскальної ефективності ПДВ, бажаним є якнайменше значення цього показника. Однак, на нашу думку, задоволення більшості заявок на відшкодування не може однозначно свідчити про зростання фіскальної ефективності ПДВ, а сам показник та його бажане значення більше стосуються регулюючого впливу ПДВ, тобто його економічної ефективності.

Також не зрозумілим є нормативне значення коефіцієнту ефективності збору ПДВ (більше 0,7) та коефіцієнту ефективності відшкодування ПДВ (менше 0,3), не обґрунтовано таке їх співвідношення (с. 30). Дана пропозиція автора виграла б, якби запропоновані нормативні значення були б більш детально обґрунтовані.

На с. 100-101 дисертант аналізує динаміку сум відшкодованого та невідшкодованого ПДВ у 2001-2014 рр. Однак не зовсім зрозуміло, як динаміка запропонованого дисертантом показника оцінки фіскальної ефективності ПДВ – «показник співвідношення невідшкодованих та відшкодованих сум ПДВ» характеризує фіскальну ефективність ПДВ.

На с. 185-186 автором наведено класифіацію бюджетного відшкодування за способом виплати, але не зазначено, як кожен із способів впливає на фіскальну ефективність ПДВ.

6. Не зважаючи на ґрунтовний аналіз нормативно-правового забезпечення адміністрування ПДВ, проведеного у п. 1.3 роботи, автор не завжди зазначає, як та чи інша зміна законодавства впливатиме на фіскальну ефективність ПДВ. У кінці параграфу (с. 66) є лише загальний висновок про те, що останні законодавчі зміни, на думку дисертанта, були направлені на підвищення фіскальної ефективності ПДВ (що, на нашу думку, є



справедливим не для всіх змін). Не конкретизовано, які саме запроваджені додаткові вимоги та обмеження для платників податків, сприяли перекриттю схем мінімізації нарахування податку.

Також, робота виграла б, якби, говорячи про особливості окремих етапів становлення порядку бюджетного відшкодування ПДВ (с. 93-95), автор давав би оцінку зазначених особливостей на фіскальну ефективність ПДВ.

На нашу думку, цю частину роботи (стосовно впливу законодавчих змін на фіскальну ефективність ПДВ) слід було суттєво розширити.

7. «Результати аналізу системи пільг з ПДВ та її частки у загальній кількості податкових пільг» (с. 92) неможуть підтверджувати проблеми механізму адміністрування ПДВ, оскільки пільги встановлюються законодавчо, на рівні стратегічного управління податкового менеджменту, а адміністрування податків належить до оперативного управління.

На с. 92 дисертант говорить про велику кількість неефективно працюючих пільг, але не зазначає, які саме існуючі податкові пільги є неефективними і критерії визначення їх ефективності.

Також, на нашу думку, право експортерів на відшкодування ПДВ не можна вважати пільгою (с. 109), оскільки обов'язок відшкодування вхідного ПДВ експортерам обумовлений самою суттю цього податку, якщо він побудований за принципом країни споживання.

8. Не зважаючи на логічні теоретичні твердження у розділі 1, автор у розділі 2 не розмежує поняття планування і прогнозування податкових надходжень: на с. 119 у табл. 2.19 даються значення показника «похибка прогнозування», а на рис. 2.15 (с. 120) цей же показник вже носить назву «похибка планування». На нашу думку, йдеться, фактично, про ефективність планування, оскільки критерієм ефективності саме планування податкових надходжень є точність, а критерієм ефективності прогнозування – виявлення тенденцій в динаміці прогнозованих показників.

Не зовсім доцільно, на наш погляд, говорити про похибку планування сум відшкодування ПДВ (с. 122), оскільки, якщо тільки держава не планує штучно обмежувати відшкодування ПДВ платникам, то можна говорити лише про орієнтовні, прогнозні, але аж ніяк не про планові показники бюджетного відшкодування ПДВ.

На с. 130-131 роботи автор наводить об'єктивні та суб'єктивні причини відхилення фактичних показників надходження та відшкодування ПДВ від планових, але не по всім причинам дає пояснення їх впливу.

Не можемо погодитися із запропонованою дисертантом системою штрафних санкцій (с. 190-192), яка, на нашу думку, не сприятиме зростанню фіскальної ефективності ПДВ.

Викладені дискусійні положення і зауваження є додатковим свідченням складності та багатоаспектності роботи. Вони не змінюють загальної високої оцінки, теоретичного і практичного значення отриманих результатів та дисертаційного дослідження у цілому.

### **Загальна оцінка дисертації та її відповідності існуючим вимогам МОН України**

Дисертація Оксенюк Оксани Ігорівни «Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України» – самостійно виконана, завершена праця на актуальну тему, в якій на основі теоретичних положень та емпіричного аналізу фактів, явищ і процесів отримані нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретну наукову задачу суттєвого значення для економічної науки і практики щодо підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні.

Кількість опублікованих наукових праць та їхній обсяг відповідають вимогам щодо публікацій основного змісту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Наведені публікації та автореферат відображають основний зміст дисертації і отримані автором наукові результати.

Таким чином, дисертаційна робота на тему «Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України» відповідає вимогам, передбаченими пунктами 9, 11, 12, 13 «Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567, а її автор – Оксенюк Оксана Ігорівна – заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.

**Офіційний опонент:**

**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»**

*Пислиця*

**А. В. Пислиця**

Пислиця А. В.

**ЗАСВІДЧУЮ**

начальник відділу кадрів  
національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

*Пислиця А. В.*

03.02.16

