

Висновки. Податковий ризик у своєму розвитку проходить декілька стадій, а саме: зародження ризикової ситуації; поява фактичного ризику (на цій стадії здійснюється управління поточною ситуацією) і підсумковий результат.

Основними характеристиками податкового ризику є те, що він:

- пов'язаний з невизначеністю економічної і правової інформації;
- є невід'ємною складовою фінансових ризиків;
- розповсюджується на учасників податкових правовідносин: платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів, що представляють інтереси держави;
- має негативний характер для всіх учасників податкових правовідносин (на відміну від інших видів ризиків);
- виявляється для кожного учасника податкових правовідносин по-різному.

З огляду на викладене, можна зробити висновки, що податкові ризики відносяться до всіх суб'єктів податкових правовідносин, є непередбачуваними та стосуються дій, які можуть бути виконані цими суб'єктами в майбутньому, мають властивість змінюватися зі зміною внутрішнього й зовнішнього середовища, об'єктивних і суб'єктивних чинників, пов'язані із цілями, які переслідують суб'єкти податкових правовідносин, і рішеннями, які вони приймають.

1. Вітлінський В. В. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок / В. В. Вітлінський, О. М. Тимченко // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 132–139.
2. Вовчак О. Д. Податкові ризики у системі управління економічною безпекою / О. Д. Вовчак // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 41–47.
3. Гранатуров В. М. Податкові ризики держави: визначення та класифікація / В. М. Гранатуров, І. Б. Ясенова // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 86–94.
4. Десятнюк О. М. Концептуальні основи теорії ризиків у сфері оподаткування / О. М. Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 107–115.
5. Долгий О. А. Роль та значення виявлення податкових ризиків в процесі модернізації дослідчих перевірок / О. А. Долгий // Науковий вісник Академії державної податкової служби України : зб. наук. праць. – 2002. – № 4 (18). – С. 202–205.
6. Крысоватый А. И. Мониторинг налоговых рисков в системе финансовой безопасности государства / А. И. Крысоватый, О. М. Десятнюк // Сборник трудов научной конференции “Современные аспекты финансового управления экономическими процессами”. – Севастополь, 2005. – С. 60–64.
7. Режим доступу : <http://institutiones.com/general/1184-nalogovye-riski.html>.

Рецензенти:

Коваленко М.А. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту Херсонського національного технічного університету;

Кузьмін В.В. – кандидат економічних наук, доцент Херсонського національного технічного університету.

УДК 336.2

ББК 65.2

Кулик П.Л.

ЕФЕКТИВНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

Державна податкова адміністрація
в Івано-Франківській області,
Державна податкова адміністрація України,
м. Івано-Франківськ, вул. Незалежності, 20,
тел.: 771875,
e-mail: petrokulyk@gmail.com

Анотація. У статті розглянуто стан податкових надходжень до Державного бюджету України протягом 2002–2009 років і надходжень податку на додану вартість (ПДВ) зокрема,

проаналізовано тенденції збільшення чи зменшення в окремих періодах частки надходження ПДВ і досліджено ефективність збору податку у формуванні доходної частини бюджету й ефективність відшкодування його з бюджету.

Ключові слова: податкові надходження, податок на додану вартість, бюджет, ВВП, фіскальна функція, коефіцієнт ефективності.

Annotation. The article reviews the state of tax revenues to the state budget of Ukraine for 2002–2009 years and Revenues of value added tax (VAT) in particular, tendencies increase or decrease in certain periods the share of proceeds and investigated the effectiveness of tax collection in the formation of revenue performance and compensation with its budget.

Key words: tax revenues value added tax, budget, GDP, fiscal functions, the coefficient of efficiency.

Вступ. На сучасному етапі розвитку країни, коли надходження до Державного бюджету України не відповідають її фінансовим потребам, особлива увага приділяється основним бюджетоформуючим податкам, оскільки вдосконалення процесу їх адміністрування та пошук резервів щодо збільшення надходження податків створюють додаткові можливості стосовно збільшення доходної частини бюджету та, відповідно, задоволення потреб держави.

При цьому жоден з бюджетоформуючих податків сьогодні не обговорюється так активно, як податок на додану вартість, оскільки лише цей податок, через можливість ухилення від оподаткування та відшкодування його з бюджету, здобув репутацію “криміногенного”, залишаючись при цьому основним бюджетоформуючим.

Потенційно висока фіскальна ефективність податку на додану вартість, яка є найважливішою перевагою цього податку, зумовлена тим, що він має широку базу оподаткування, яка включає більшість груп товарів і послуг, тобто зміни асортиментів споживання суттєво не впливають на надходження податку до бюджету. Крім того, оподаткування споживання є надійнішим, оскільки людина завжди має потребу в певних товарах або послугах і зупинити цей процес неможливо. Водночас оподаткування доходів чи прибутку в умовах фінансової кризи не може бути надійним джерелом наповнення бюджету [1, с.45].

Адміністрування податку на додану вартість в Україні досліджували О.Д. Данилов, Б.А. Карпінський, А.І. Крисоватий, В.В. Лисенко, А.В. Матвійчук, В.М. Мельник, М.А. Науменко, В.О. Парнюк, А.О. Сігайов, А.М. Соколовська, О.М. Чередниченко та інші, проте, незважаючи на велику кількість публікацій із цієї тематики, процес адміністрування ПДВ і надалі потребує вдосконалення.

Постановка завдання. Метою роботи є здійснення аналізу стану податкових надходжень до Державного бюджету України та податку на додану вартість зокрема, зміни частки надходження ПДВ, дослідження ефективності збору ПДВ при формуванні доходної частини бюджету й ефективності відшкодування ПДВ з бюджету, надання пропозицій щодо подолання виявлених негативних тенденцій.

Результати. Спочатку розглянемо інформацію стосовно податкових надходжень до Державного бюджету України всього та податку на додану вартість зокрема (табл. 1).

З метою відображення складової надходжень у відносних величинах наведемо інформацію про питому вагу надходжень згаданих податків до державного бюджету (табл. 2).

Таблиця 1

Показники податкових надходжень до Державного бюджету України всього та податку на додану вартість зокрема протягом 2002–2009 років (у млрд грн) [8]

Показники/роки:	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Податкові надходження до ДБ усього: у т. ч.:	28,9	35,7	44,9	74,5	94,8	116,7	167,9	148,9
Надходження ПДВ	19,3	22,9	28,7	47,1	65,4	78,3	126,5	119,1
Відшкодування ПДВ	5,8	10,3	12,0	13,3	15,0	18,9	34,4	34,5
Надходження ПДВ (сальдо)	13,5	12,6	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6
Надходження податку на прибуток підприємств	8,2	13,1	16,0	23,3	25,9	34,0	47,5	32,6
Надходження акцизного збору всього:	3,9	5,2	6,6	7,9	8,6	10,5	12,7	21,3
- у т. ч. надходження акцизного збору з вироблених в Україні товарів	3,4	4,6	6,0	7,3	7,5	9,0	10,1	17,6
- у т. ч. надходження акцизного збору із ввезених на територію України товарів	0,5	0,6	0,6	0,6	1,1	1,5	2,6	3,7
Надходження ввізного мита	2,1	3,0	4,0	6,0	7,0	9,6	11,9	6,3
Інші податкові надходження, крім перелічених вище	1,2	1,8	1,6	3,5	2,9	3,2	3,7	4,1

Таблиця 2

Питома вага податкових надходжень до Державного бюджету України всього та податку на додану вартість зокрема протягом 2002–2009 років (у%)

Показники/роки:	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Податкові надходження до ДБ усього:	100	100	100	100	100	100	100	100
Питома вага надходжень ПДВ (сальдо)	46,7	35,3	37,2	45,4	53,2	50,9	54,9	56,8
Питома вага надходжень ПНП	28,4	36,7	35,6	31,3	27,3	29,1	28,3	21,9
Питома вага надходжень акцизного збору всього до податкових надходжень ДБ	13,5	14,6	14,7	10,6	9,1	9,0	7,6	14,3
- у т. ч. питома вага надходжень акцизного збору з вироблених в Україні товарів	11,8	12,9	13,4	9,8	7,9	7,7	6,0	11,8
- у т. ч. питома вага надходжень акцизного збору із ввезених на територію України	2,6	2,6	2,1	1,3	1,7	1,9	2,1	3,1
Питома вага надходжень ввізного мита	7,3	8,4	8,9	8,1	7,4	8,2	7,1	4,2
Питома вага інших податкових надходжень до ДБ, крім перелічених вище	4,2	5,0	3,6	4,7	3,1	2,7	2,2	2,8

Для більш чіткого уявлення фіскальної ефективності трьох основних бюджетоформуючих податків побудуємо “криву” надходжень цих податків в абсолютних і відносних величинах у вигляді таких діаграм.

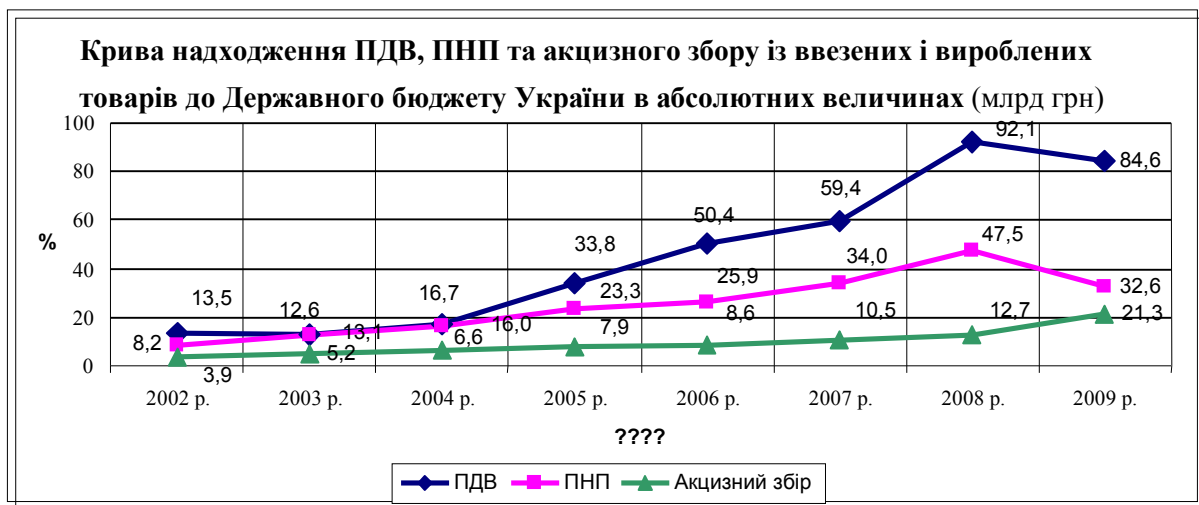


Рис. 1.

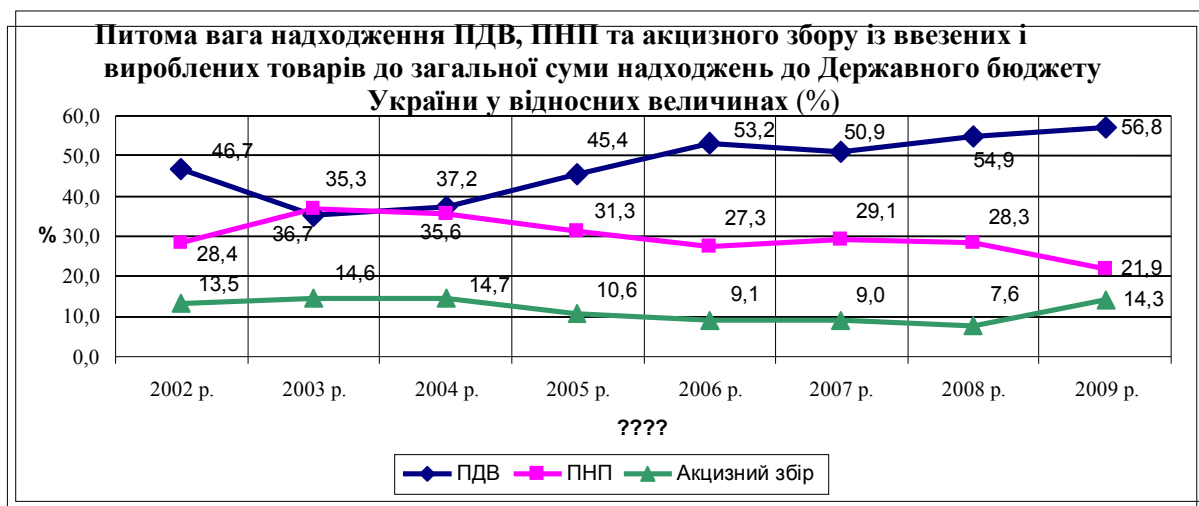


Рис. 2.

Як свідчать дані аналітичної обробки інформації протягом періоду, який аналізується, надходження з податку на додану вартість займали вагому частину податкових надходжень до Державного бюджету України. При цьому питома вага надходжень податку на додану вартість у 2003–2004 рр. була найнижчою та майже однаковою в порівнянні з питоною вагою надходжень податку на прибуток, однак протягом 2005–2009 років фіскальна ефективність ПДВ значно зросла, суттєво випередивши щодо надходжень податок на прибуток, і, як наслідок, податок на додану вартість став “першим” податком серед бюджетоформуючих податків з точки зору наповнення державної скарбниці, та протягом 3 останніх років спостерігається стійка тенденція до зростання його надходжень у складі загальної суми податкових надходжень у масштабі держави, що відображено у вигляді такої діаграми:

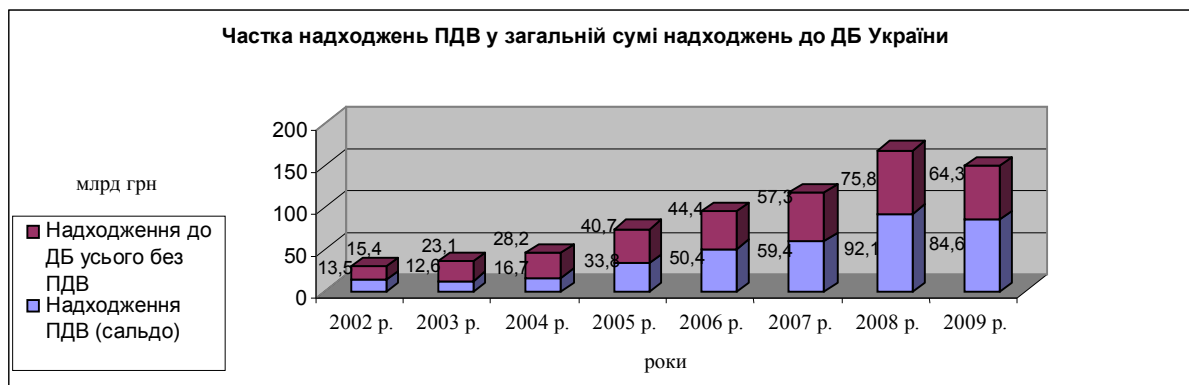


Рис. 3.

З даних діаграм помітно, що протягом 2006–2009 років надходження ПДВ становили більше половини податкових надходжень до бюджету держави всього.

У світовій практиці для об'єктивної оцінки фіскальної ефективності податку на додану вартість також розраховують частку податку у ВВП (відсоток). Інформацію про ВВП наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Інформація про валовий внутрішній продукт в Україні за 2002–2009 роки
(у млрд грн) [7]

Показники/роки:	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ВВП	225,8	267,3	345,1	441,5	544,2	720,7	949,9	914,7

Таким чином, частку надходжень трьох основних бюджетоформуючих податків можна відобразити у вигляді таблиці та діаграми:

Таблиця 4

Інформація про частку ПДВ, ПНП та акцизного збору в складі валового внутрішнього продукту в Україні за 2002–2009 роки

Показники/роки:	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Частка ПДВ у ВВП	6,0	4,7	4,8	7,7	9,3	8,2	9,7	9,2
Частка ПНП у ВВП	3,6	4,9	4,6	5,3	4,8	4,7	5,0	3,6
Частка акцизного збору у ВВП	1,7	1,9	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3	2,3

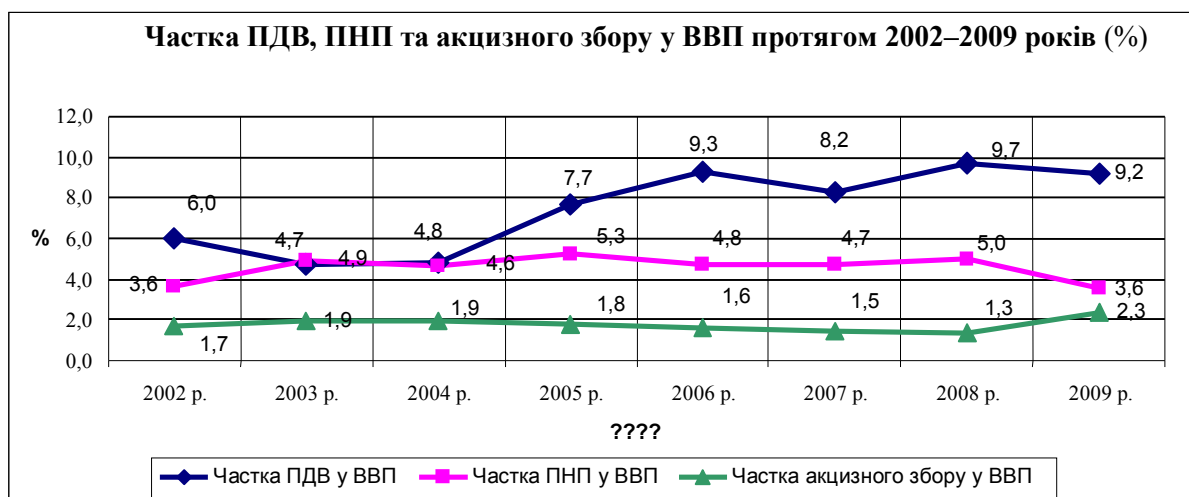


Рис. 4.

Порівнявши частки податкових надходжень “основних” податків до загальної суми надходжень державного бюджету та до ВВП (рис. 2 та рис. 4), бачимо, що коли в порівнянні із загальною сумою податкових надходжень до державного бюджету частка надходження ПДВ протягом останніх трьох років мала тенденції до зростання, то частка ПДВ у складі ВВП у 2008 році порівняно з попереднім зросла на 1,5%, проте у 2009 році в порівнянні з 2008 роком вона зменшилася на 0,5%, що свідчить про невелике зменшення попиту та відповідно до реалізації вироблених товарів, наданих робіт і послуг у цьому році.

Для більш поглибленого й об’єктивного аналізу надходжень податку на додану вартість і зважаючи на те, що “чиста” сума надходжень податку (сальдо) розраховується шляхом різниці надходжень податку та його відшкодування з бюджету на розрахункові рахунки платників, введемо такі поняття, як:

- коефіцієнт ефективності збору ПДВ у формуванні доходної частини держбюджету (коефіцієнт 1), який розраховуватиметься як відношення збору ПДВ за мінусом відшкодування податку (сальдо) до збору податку всього без урахування відшкодованих сум податку (КЕЗ ПДВ=ЧПДВ/ЗПДВ, де ЧПДВ – збір ПДВ за мінусом відшкодування податку (сальдо) і ЗПДВ – збір ПДВ усього без урахування відшкодованих сум податку);
- коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ (коефіцієнт 2), який розраховуватиметься як відношення суми відшкодованого ПДВ до збору податку всього без урахування відшкодованих сум податку (КЕВ ПДВ=ВПДВ/ЗПДВ, де ВПДВ – відшкодована сума ПДВ і ЗПДВ – збір ПДВ усього без урахування відшкодованих сум податку). Дещо подібна система оцінки ефективності ПДВ запропонована О.Д. Даниловим у статті “Податок на додану вартість: проблема оптимізації адміністрування” (Вісник податкової служби України. – 2009. – № 12. – С. 45–48).

Зазначені коефіцієнти будуть свідчити про ефективність адміністрування податку в розрізі його складових – збору та відшкодування, а саме – чим вищим буде коефіцієнт ефективності збору ПДВ, тим більша ефективність адміністрування податку в розрізі його складових, і чим вищим буде коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ, тим менша ефективність адміністрування податку в розрізі згаданих складових.

Провівши відповідні розрахунки, отримаємо дані, наведені в табл. 5.

Таблиця 5

Інформація про ефективність збору ПДВ та ефективність відшкодування ПДВ за 2002–2009 роки (у%)

Показники/роки:	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Коефіцієнт ефективності збору ПДВ (КЕЗ ПДВ=ЧПДВ/ЗПДВ)	69,9	55,0	58,2	71,8	77,1	75,9	72,8	71,0
Коефіцієнт ефективності відшкодування ПДВ (КЕВ ПДВ=ВПДВ/ЗПДВ)	30,1	45,0	41,8	28,2	22,9	24,1	27,2	29,0

Для більш чіткого уявлення впливу коефіцієнтів ефективності збору та відшкодування ПДВ відобразимо дану інформацію у вигляді діаграми, унаслідок чого отримуємо таке:

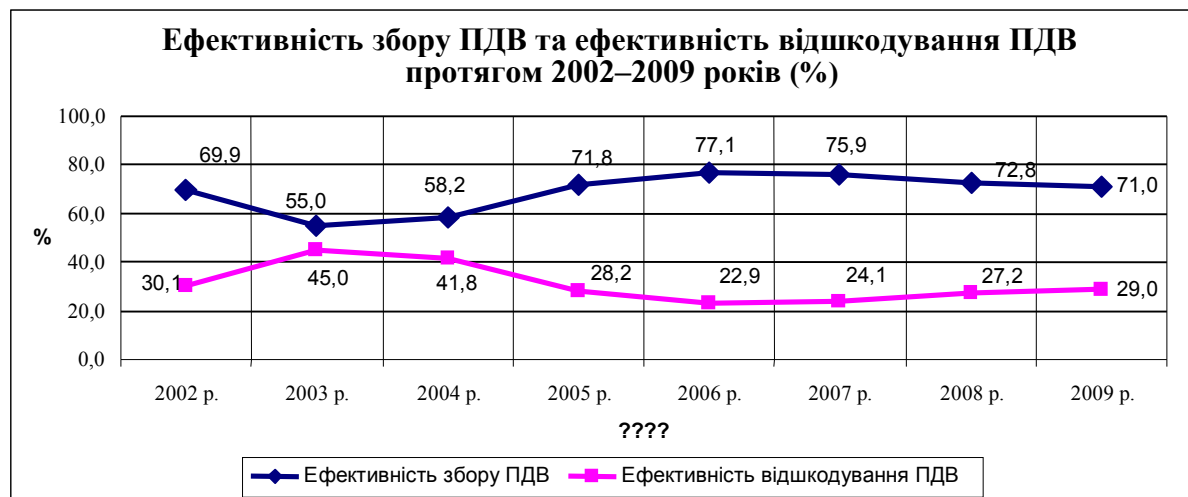


Рис. 5.

Висновки. Проведеним дослідженням ефективності збору ПДВ у формуванні доходної частини держбюджету й ефективності відшкодування ПДВ протягом 2002–2009 років встановлено, що найбільш неефективним адміністрування податку на додану вартість було протягом 2003–2004 років, де суми відшкодованого податку на рахунки платників податків становили відповідно 45,0% і 41,8% від загальної суми надходжень цього податку. При цьому найгіршою ситуація була у 2003 році, де при підвищенні коефіцієнта ефективності відшкодування ПДВ на 5% міг утворитися дисбаланс між надходженням і відшкодуванням податку з бюджету. Різко покращилася ситуація в цьому напрямі у 2005 році з позитивною динамікою у 2006 році, проте, починаючи з 2007 року до 2009 року, помітна негативна стійка тенденція збільшення коефіцієнта ефективності відшкодування ПДВ і зменшення коефіцієнта ефективності збору ПДВ відповідно на 1,2; 3,1; 1,8% щорічно.

Таким чином, якщо сьогодні не вжити дієвих заходів щодо вдосконалення норм чинного законодавства, які регламентують адміністрування відшкодування ПДВ, зважаючи на середньорічні за останні 3 роки темпи зменшення коефіцієнта ефективності збору ПДВ у розмірі 2%, то орієнтовно через 10 років Україна досягне рівня ефективності збору 2004 року, а ще через 10 років з такими темпами результатом адміністрування ПДВ у країні може утворитися дисбаланс між надходженням і відшкодуванням ПДВ з бюджету.

Нині тривають численні дискусії стосовно заміни податку на додану вартість на податок з обороту, проте жодним автором не проведено відповідні розрахунки щодо надходжень коштів від таких нововведень, цими ж авторами не звернуто увагу на значний сучасний фіскальний потенціал ПДВ, і не відомо, чи зможе податок з обороту забезпечити надходження до державного бюджету, які сьогодні дає ПДВ, забезпечуючи тепер більше половини всіх надходжень і, таким чином, достатньо належно виконуючи свою фіскальну функцію.

Тому жодних чітких аргументів і підстав стосовно заміни ПДВ на податок з обороту немає, єдиним відкритим питанням залишається вдосконалення законодавства щодо справляння податку на додану вартість, що дало б змогу збільшити частку надходження податку в складі всіх податкових надходжень до 60–70% щороку та, відповідно, оптимізувати ефективність збору ПДВ й ефективність відшкодування ПДВ.

Першим кроком до збільшення рівня ефективності адміністрування ПДВ у сучасних умовах повинно стати прийняття Податкового кодексу, у якому необхідно виключити всі можливі недосконалості чинного законодавства з питань справляння ПДВ, що

дозволяють сьогодні мінімізувати сплату ПДВ та ухилятися від оподаткування цим податком.

1. Данилов О. Д. Податок на додану вартість: проблема оптимізації адміністрування / О. Д. Данилов // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 12. – С. 45–48.
2. Лютий І. О. Податкова система : навчальний посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 456 с.
3. Мельник В. М. Податок на додану вартість у податковій системі України / В. М. Мельник, О. В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 82–86.
4. Олійник О. В. Податкова система : навчальний посібник / О. В. Олійник, І. В. Філон. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.
5. Сігайов А. О. Ефективне адміністрування ПДВ: проблеми і перспективи / А. О. Сігайов // Економіка України. – 2007. – № 7. – С. 24–31.
6. Чередниченко О. М. Ефективність використання ПДВ в Україні / О. М. Чередниченко // Фінанси України. – 2004. – № 7. – С. 27–35.
7. Сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
8. Сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

Рецензенти:

Баланюк І.Ф. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету державної податкової служби України;

Васильченко С.М. – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника.

УДК 351.713+336.24 (075.8)

ББК 65.9 (4Укр) 843-18 я73. Г 79

Кульчицька Н.Є.

ПРОБЛЕМИ МИТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Тернопільський національний економічний
університет,
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу,
кафедра фінансів та банківської справи,
48500, Тернопільська обл., м. Чортків,
вул. С. Бандери, 46,
тел.: 0355220796, 20849

Анотація. Стаття присвячена обґрунтуванню проблем і розробці практичних рекомендацій з удосконалення державного регулювання та контролю зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною за умов євроінтеграційних процесів України.

Ключові слова: митне регулювання, державне регулювання, державний контроль, зовнішньоекономічна діяльність, операція з давальницькою сировиною.

Annotation. This article focuses on the grounds of the problems and the development of practical recommendations on improvement of state regulation and control of cross-border transactions, transfers in conditions of European integration processes raw material.

Key words: customs regulation, government control, state control, foreign economic activity, the goods made on commission operations.

Вступ. Однією з основних умов ефективного впровадження ліберальної моделі зовнішньоекономічної політики є вдосконалення системи й методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням національних інтересів, гармонійно поєднаних з вимогами інтеграції у світову спільноту.