

ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Проаналізовано фіскальну ефективність податку на додану вартість. Здійснено аналіз його надходжень до державного бюджету України та запропоновано напрями вдосконалення механізму останнього. Для забезпечення повноти надходжень податків і зборів запропоновано застосовувати елементи примусу і контролю в системі оподаткування, що вимагає покращення контрольної роботи органів ДПС України та руйнування схеми ухилення від оподаткування.

Ключові слова: податки на споживання, фіскальна ефективність, податок на додану вартість, адміністрування ПДВ.

Податкова система – необхідна умова суспільно-економічного життя будь-якої держави. Її наявність зумовлена необхідністю розподілу й перерозподілу ВВП між окремими верствами населення, територіальними колективами, окремими господарськими формуваннями. Однією з найактуальніших проблем побудови раціональної системи оподаткування ринкового типу є співвідношення між різними його формами, насамперед між прямими і непрямими податками. На наш погляд, недоцільно ідеалізувати одну з форм мобілізації податкових надходжень. Це підтвердила світова фіскальна практика – протистояння прямого та опосередкованого оподаткування завершилося створенням прагматичної, змішаної форми. Таким носієм фіску стає ПДВ, який за податковою базою – прямий, а за способом сплати – непрямий, що перетворює його на відносно прогресивний, тоді як класичні непрямі податки – регресивні.

Податок на додану вартість – це один із найбільш поширених, але одночасно складних та суперечливих податків. В Україні він замінив податок з обороту та податок із продажу і став відігравати провідну роль у формуванні доходної частини бюджету держави. Однак через наявність суттєвих проблем при справлянні ПДВ, які свідчать про недостатню відпрацьованість механізму його дії, цей податок поступово перетворюється з бюджетоутворюючого у бюджетовитратний. Причини цього криються у особливостях механізму визначення об'єкта оподаткування, принципах утримання податку, методах розрахунку податкових зобов'язань, недосконалості діючого законодавства про ПДВ, наявності численних пільг, відсутності взаємодії державних органів виконавчої влади, на які покладено функції справляння податку на додану вартість, незадовільному стані адміністрування ПДВ, проблемах його відшкодування, що потребує подальшого вдосконалення механізму справляння цього податку в Україні.

Питанням, пов'язаним з використанням податку на додану вартість та його роллю у системі оподаткування, присвячені праці вітчизняних науковців та практиків: В. Беседіна, О. Василика,

А. Гальчинського, В. Гейця, С. Львовчіна, Л. Миргородської, А. Соколовської, Д. Сологуба, В. Суторніної, В. Федосова. Окремі проблеми застосування ПДВ та механізм його справляння виступають предметом дослідження, крім вище названих, також В. Андрущенко, В. Дудка, Т. Єфименко, С. Каламбета, А. Крисоватого, Н. Легейди, І. Луніної, П. Мельника, В. Опаріна, Д. Полозенка.

Проте питання фіскальної ефективності податку на додану вартість потребує подальшого більш глибокого дослідження, розробки пропозицій щодо її підвищення. Розв'язанню цього наукового питання присвячено нашу статтю.

Мета та завдання праці полягають у дослідженні фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні та у формулюванні заходів щодо вдосконалення механізму адміністрування податку на додану вартість.

Найбільш привабливою формою ПДВ є його споживча форма, якою передбачено вилучення з об'єкта оподаткування не лише амортизації. У такому разі вираховуються також і витрати на інвестиційні товари. Адже вони є чистим приростом основного капіталу, тобто з доходу вилучаються всі валові витрати на інвестиції.

За таких умов база оподаткування визначається за формулою:

$$ПДВ - C = ВВП - G_w - I = C + G_c + (X - M) \quad (1)$$

де C – витрати на кінцеве особисте споживання;

$ВВП$ – валовий внутрішній продукт;

I – валові витрати на інвестиції;

G_c – кінцеві державні витрати на товари і послуги;

G_w – державні витрати на заробітну плату;

$(X - M)$ – сальдо експортно-імпортних операцій.

На практиці застосування споживчої форми ПДВ здійснюється з додержанням певних умов. Найбільш важливим є те, що законодавством країни повинно передбачатися вирахування сум податку, сплачених постачальником основних засобів і нематеріальних активів. Така величина вилучається з обсягу податку, отриманого від покупців готової продукції. При цьому останнє здійснюється незалежно від терміну введення в експлуатацію і продуктивного використання

основних засобів і нематеріальних активів [1].

Споживча форма максимально звужує базу оподаткування податком на додану вартість. У зв'язку з цим у багатьох країнах намагаються розширити її шляхом часткового обкладання інвестиційних товарів. Це досягається за допомогою поетапного включення сум ПДВ (сплачених у ціні придбаних основних засобів, що підлягають амортизації) до складу податкового кредиту. Загалом споживча форма ПДВ вважається

найдоцільнішою з трьох його форм. Вона найбільшою мірою сприяє інвестиціям в основний капітал і запроваджується саме з метою їх стимулювання [2; 3; 5; 6; 10].

Оскільки ПДВ є одним із бюджетоутворюючих податків державного та зведеного бюджетів, то, аналізуючи його надходження до бюджетів, необхідно враховувати також податкове навантаження від інших податків.

Таблиця 1. Динаміка структури доходів Зведеного та Державного бюджетів України, 2006-2010 рр.

Доходи	Зведений бюджет України					Державний бюджет України				
	2006	2007	2008	2009	2010	2006	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження, у т. ч.:	73,1	73,2	73,3	76,3	72,1	71,7	71,9	72,2	74,9	68,4
податок з доходів фізичних осіб	12,9	13,3	15,8	15,4	15,4	0,8	-	-	-	-
податок на прибуток підприємств	17,5	15,2	15,6	16,1	11,5	22,4	19,6	21,0	21,2	14,9
збори за спеціальне використання природних ресурсів, із них:	3,0	2,8	2,7	3,1	3,9	1,1	1,2	1,2	1,1	1,2
плата за землю	2,0	1,8	1,8	2,2	2,9	-	-	-	-	-
податок на додану вартість	25,2	29,3	27,0	30,9	29,3	32,6	38,2	36,8	41,1	38,9
акцизний збір	5,9	5,0	4,8	4,3	7,5	7,6	6,5	6,5	5,7	9,8
податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	5,0	4,3	4,6	4,1	2,4	6,5	5,6	6,2	5,5	3,2
інші податкові надходження	3,6	3,3	2,8	2,4	2,1	0,7	0,8	0,5	0,3	0,4
Неподаткові надходження, у т.ч.:	23,7	23,6	22,1	20,3	25,6	27,2	27,1	26,1	23,6	30,5
доходи від власності та підприємницької діяльності	8,1	7,4	6,0	7,5	11,3	10,4	9,3	7,8	9,5	14,6
адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу	1,5	1,4	1,3	1,0	0,9	1,5	1,4	1,4	0,9	0,8
Власні надходження бюджетних установ	8,2	8,9	9,6	6,9	9,0	7,9	8,9	10,2	6,8	9,4
Інші неподаткові надходження	5,9	5,9	5,2	4,9	4,4	7,5	7,5	6,7	6,4	5,7
Доходи від операцій з капіталом	2,1	1,9	2,9	2,3	1,3	0,7	0,4	1,1	0,9	0,5
Цільові фонди	1,0	1,2	1,7	1,1	0,8	0,2	0,5	0,5	0,5	0,3
Інші надходження	0,1	0,1	0,0	0,0	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,3

Як видно з табл. 1, у доходах державного бюджету України за 2006-2010 рр. перше місце серед усіх податків належить ПДВ – 37,5% (середнє значення за 5 років), найбільше значення за окремий рік склало 41,1%, найменше значення – 32,6%. При цьому надходження ПДВ від товарів вітчизняного виробництва становили 17,9%, надходження ПДВ від імпортованих товарів – 18,6%. Варто наголосити, що в 2006-2010 рр. надходження ПДВ від імпортованих товарів значно перевищують надходження від вітчизняних.

У 2010 р. надходження ПДВ до державного бюджету України становили 84,6 млрд. грн. Порівняно з 2009 р. відбулося зменшення на 7,5 млрд. грн. або на

8,1%. Порівняно з 2008 р. надходження ПДВ до державного бюджету збільшилися на 32,7 млн. грн., або на 55,1%.

Протягом 2008-2010 рр. спостерігалось щорічне недовиконання плану з надходжень ПДВ до бюджету. У 2010 р. вони склали 89,2% від запланованих обсягів, у 2009 р. – 93,4%, у 2008 р. – 91,1%. При цьому планові показники щодо ПДВ з імпортованих в Україну товарів у 2010 р. було виконано на 90,0%, у 2009 р. – на 98,5%, у 2008 – на 87,7%. Планові показники щодо ПДВ з вироблених товарів на території України у 2010 р. було виконано на 91,7%, у 2009 р. – на 91,9%, у 2008 р. – на 98,7%.

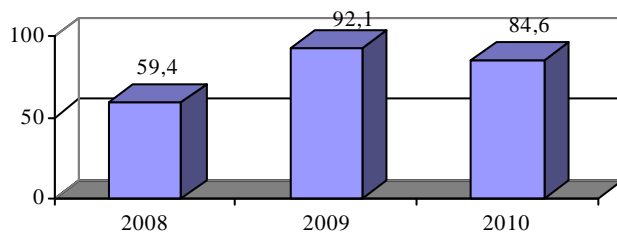


Рис. 1. Динаміка обсягів надходжень ПДВ до державного бюджету України, 2008-2010 рр., млрд. грн.

Недовиконання плану у 2008 р. спричинило значне недонадходження коштів від ПДВ із вироблених в Україні товарів (на це вплинуло зменшення рівня податкових відрахувань до бюджету державних монополій та зростання обсягів відшкодування ПДВ з бюджету), у 2009-2010 рр. основною причиною скорочення надходжень ПДВ до державного бюджету було суттєве зменшення надходжень ПДВ з цих

джерел у 4 кварталі 2009 р. та зменшення обсягів виробництва та споживання через розгортання фінансово-економічної кризи протягом 2010 р.

Динаміка обсягів відшкодування ПДВ з державного бюджету України та заборгованості з відшкодування ПДВ з державного бюджету України у 2008-2010 рр. зображена на рис. 2-3.

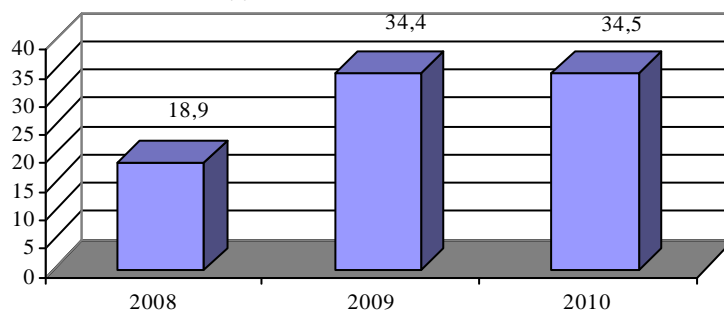


Рис. 2. Динаміка обсягів відшкодування ПДВ з державного бюджету України, 2008-2010 рр., млрд. грн.

Станом на 1.01.2011 р. прострочена сума бюджетного відшкодування ПДВ склала 7,3 млрд. грн.

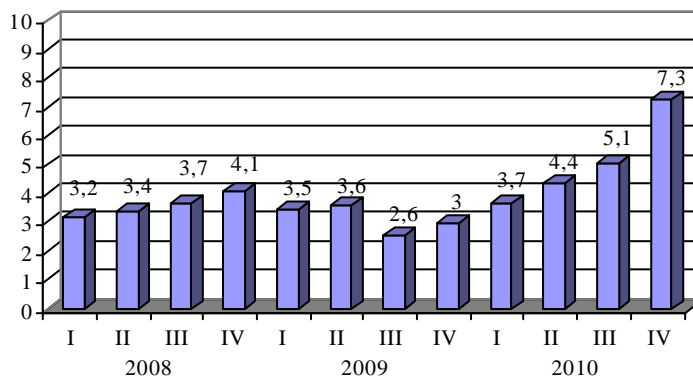


Рис. 3. Динаміка обсягів прострочених невідшкодованих сум ПДВ з державного бюджету України, 2008-2010 рр., млрд. грн.

Дані, які демонструє рис. 3, свідчать, що держава з кожним роком бере на себе все більші зобов'язання з відшкодування ПДВ у зв'язку з несвоєчасністю здійснення відповідних виплат. У 2009 р. на кінець поточного періоду прострочена сума з відшкодування ПДВ становила 3,0 млрд. грн., а у 2010 р. – зросла до 7,3 млрд. грн., або на 4,3 млрд. грн. порівняно з 2009 р. Зростання обсягів простроченого відшкодування ПДВ з державного бюджету України відбулося в результаті зменшення його обсягів у IV кварталі 2010 р. Основна

причина такого зменшення полягає у намаганні покращити показники виконання дохідної частини державного бюджету за рахунок перенесення відшкодувань податку з державного бюджету на наступний бюджетний рік [4; 7].

На нашу думку, для вдосконалення механізму адміністрування податку на додану вартість як засобу забезпечення ефективності його справляння, доцільно провести низку наступних заходів.

1. Для побудови дієвого механізму забезпечення

- ефективності справляння ПДВ необхідне створення правового поля, оскільки однією з причин великої кількості порушень і зловживань є складність і заплутаність податкового законодавства, де окремі законодавчі і нормативні акти суперечать один одному, що призводить до численних непорозумінь і створює умови для ухилення від оподаткування.
2. Необхідно підвищити рівень платіжної дисципліни суб'єктів господарювання, що можливо у разі повернення до повноцінного касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ і податкового кредиту, який сприятиме пов'язуванню відшкодування з дотриманням суб'єктами господарювання платіжної дисципліни.
 3. Для забезпечення своєчасного та повного виконання платниками податків своїх обов'язків по сплаті ПДВ доцільно посилити роз'яснювальну та виховну роботу з боку податківців, як один з елементів адміністрування податку, спрямовану на розроблення та впровадження спеціальних програм профілактичного напрямку для підвищення рівня добровільного виконання вимог законодавства з ПДВ платниками податку.
 4. Не менш важливим є вирішення питання щодо «сумнівних» операцій, які пов'язані із штучним підвищення вартості товару, особливо у разі експорту.
 5. Для запобігання отримання незаконного відшкодування ПДВ у разі здійснення «фіктивних» операцій щодо експорту так званих об'єктів інтелектуальної власності та послуг нематеріального характеру, визначення фактичної вартості яких суттєво ускладнено, доцільно використати досвід розвинутих країн, де застосовується ПДВ.
 6. Необхідна зміна підходів до політики податкового стимулювання експортера. Використання нульової ставки ПДВ експорту всієї продукції недоцільне як тому, що сприяє консервації його наявної структури, а відтак і екстенсивної моделі економічного зростання, так і внаслідок негативного впливу на фіскальну ефективність податку.
 7. Суттєвою проблемою, яка пов'язана з відшкодуванням ПДВ, залишається відсутність єдиної практики при розгляді судами таких справ за позовами платників податків. Рішення судів, як правило, ухвалюються за формальними підставами та нерідко базуються на суперечливих положеннях чинного законодавства. При цьому комерційним структурам відшкодовуються величезні суми коштів, що призводить до завдання значних збитків інтересам держави.
 8. Вдосконалення податкового законодавства є важливою, але недостатньою умовою для зміцнення механізму забезпечення ефективності справляння ПДВ в Україні. Таке вдосконалення залежить від того, чи відповідають форми та елементи оподаткування досягнутому рівневі розвитку податкової служби, технічним та організаційним можливостям сучасного адміністрування податків [8; 9]
- Стрімке зростання відшкодування ПДВ і зменшення надходжень вказують на збільшення

обсягів фіктивних сум, поданих на відшкодування, оскільки темпи зростання експорту значно менші за відшкодування. Усунення цього явища є можливим за умови наукового поєднання таких критеріїв:

- економічної ефективності ПДВ (визначається тим, що він мінімізує порушення у структурі споживання порівняно з іншими непрямими податками);
- фінансової ефективності ПДВ (можливість мінімізувати негативний вплив на фінанси об'єкта господарювання, що сплачував цей податок);
- фіскальної ефективності ПДВ (можливість стабільно забезпечувати очікуваний рівень надходжень, притаманний країнам, які перебувають у подібних соціально-економічних умовах, це здатність ПДВ підвищувати податкове навантаження);
- ефективності адміністрування ПДВ (зменшенні адміністративних витрат на справляння податку, забезпеченні надходжень ПДВ за рахунок підвищення якості контрольно-перевірчої роботи та внесенні змін у чинне законодавство на підставі обґрунтованих і зважених пропозицій тощо).

Результати дослідження показують необхідність використання елементів примусу та контролю у системі оподаткування, тому для забезпечення повноти надходжень податків і зборів необхідно покращувати контрольно-перевірчу роботу органів ДПС України та руйнувати схеми ухилення від оподаткування.

Список літератури

1. Податковий кодекс України [Текст] // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск. - №17-18 від 24 лютого 2012 р.
2. Крисоватий, А. І. Податкові трансформації та економічне зростання [Текст] / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. - 2009. - № 9. - С. 10-24.
3. Лютий, І. О. Податки на споживання в економіці України [Текст] / І. О. Лютий, А. Б. Дрига, М. О. Петренко. - К.: Вид-во "Знання", 2005. - 335 с.
4. Матвійчук, А. В. Прогнозування надходжень податку на додану вартість [Текст] / А. В. Матвійчук // Фінанси України. - 2009. - № 9. - С. 3-9.
5. Мельник, В. М. Проблеми технології адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні [Текст] / В. М. Мельник // Науковий вісник. Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. - 2007. - №(10)47. - С. 13-25.
6. Мельник, В. М. Податок на додану вартість у податковій системі України [Текст] / В. М. Мельник, О. В. Солдатенко // Фінанси України. - 2006. - №9. - С. 82-86.
7. Опарін, В. М. Аналіз переміщення тягаря акцизів в умовах податкової системи України [Текст] / В. М. Опарін, А. В. Іванченко // Фінанси України. - 2009. - № 4. - С. 77-87.
8. Проскура, К. П. Модель управління податкового навантаження на макрорівні [Текст] / К. П. Проскура // Формування ринкових відносин в Україні. - 2007. - № 5. - С. 9-16.
9. Скрипник, А. В. Вплив непрямих податків на фінансовий стан підприємства в умовах фінансової кризи [Текст] / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Науковий вісник Національного університету Державної податкової служби України (економіка, право). - 2009. - № 1(44). - С. 98-107.
10. Юрій, С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітній парадигма податкової політики в Україні [Текст] : монографія / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, А. І. Кошук. - Т.: ТНЕУ, 2010. - 292 с.

РЕЗЮМЕ

Проскура Екатерина

Оценка фискальной эффективности налога на добавленную стоимость в Украине

Проанализирована фискальная эффективность налога на добавленную стоимость. Осуществлен анализ поступлений налога на добавленную стоимость в государственный бюджет Украины. Предложены направления совершенствования механизма администрирования налога на добавленную стоимость. Для обеспечения полноты поступлений налогов и сборов предложено применять элементы принуждения и контроля в системе налогообложения, что требует улучшения контрольно-проверочной работы органов ГПС Украины и разрушения схемы уклонения от налогообложения.

RESUME

Proskura Kateryna

Estimation of fiscal efficiency of value-added tax in Ukraine

Fiscal efficiency of value-added tax is analysed. The analysis of value-added tax revenue in the state budget of Ukraine is carried out. Directions to improve the mechanism of value-added tax administration are proposed. For providing the plenitude of taxes and collections it is proposed to apply the elements of compulsion and control in the system of taxation, that requires to improve the control-verification work of Ukrainian state tax service's organs and to destruct the scheme of avoiding taxation.

Стаття надійшла до редакції 11.03.2012 р.