

ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПДВ В УКРАЇНІ



Ігор ТАРАНОВ



Володимир ВАЛІГУРА

Досліджено показники оцінки фіскальної ефективності ПДВ в Україні у 1997–2005 рр. Проаналізовано темпи росту номінального ВВП та ПДВ в Україні у 1996–2005 рр. Дано оцінку коефіцієнту еластичності ПДВ до ВВП в Україні у 1996–2005 рр. Розраховано залежність між обсягом ВВП, експорту, імпорту та надходженнями ПДВ. Розкрито та критично оцінено структуру наданих податкових пільг платникам податків із врахуванням обсягу бюджетних втрат. Визначено вплив податкового боргу з ПДВ на ефективність його функціонування. Запропоновано нові підходи до вдосконалення механізму адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Indexes of VAT fiscal efficiency estimation in Ukraine in the years 1997–2005 are investigated. The growth rates of nominal GDP and VAT in Ukraine in the years 1996–2005 are analysed. The coefficient of elasticity VAT to GDP in Ukraine in the years 1996–2005 is estimated. Dependence between the volume of GDP, export, import and VAT receipts is analysed. The structure of the given taxes deductions to the taxpayers with the volume of budget losses taken into account is disclosed and critically appraised. The influence of tax debt from VAT on the efficiency of its functioning is determined. New approaches for the improvement of the value-added tax administration mechanism in Ukraine are offered.

Збір податків у їх запланованих обсягах завжди вважається однією із найважливіших функцій держави. Вирішення завдання повної мобілізації бюджетних надходжень є найважливішим з точки зору бюджетної безпеки у будь-якій державі. Однак досягти цього неможливо за умов малої фіскальної ефективності

податків. Зважаючи на те, що в доходах бюджетів багатьох держав загалом і України, зокрема, податок на додану вартість займає вагомую частку, доцільно дослідити його ефективність у вітчизняній практиці оподаткування.

Вітчизняна фінансова наука не залишилася осторонь вирішення проблема-

тики фіскальної ефективності окремих податків. Так, значна увага питанням максимізації бюджетних надходжень та підвищення ефективності справляння податків приділялася у працях вітчизняних вчених О. П. Кириленко, А. І. Крисоватого, А. В. Скрипника, С. І. Юрія та інших. Проте комплексного дослідження оцінки фіскальної ефективності ПДВ в Україні із врахуванням темпів росту номінального ВВП та ПДВ, коефіцієнта еластичності ПДВ до ВВП, залежності між обсягами ВВП, експорту, імпорту та надходженнями ПДВ і структури наданих податкових пільг літературні джерела не висвітлюють. З огляду на це вважаємо таке дослідження актуальним і таким, що відповідає вимогам сучасної практики оподаткування.

Останніми роками спостерігаються досить високі темпи зростання ВВП та доходів бюджету. Так, ВВП із 170070 млн. грн. у 2000 р. зріс до 418500 млн. грн. у 2005 р., доходи зведеного бюджету зросли із 49117,9 млн. грн. у 2000 р. до 134030,1 млн. грн. у 2005 р. [1, 84; 2; 3, 86; 4, 43; 5; 6].

Однак, незважаючи на зазначене вище, спостерігаються негативні тенденції

у сфері адміністрування ПДВ. Оцінити фіскальну ефективність даного податку можна за допомогою наступних показників: величина надходжень ПДВ, питома вага податку у структурі доходів зведеного бюджету, питома вага у ВВП, ефективна ставка ПДВ (надходження від ПДВ / податкову базу (споживання)), продуктивність ПДВ (ефективна ставка / стандартна ставка).

Аналіз показників, наведених в таблиці 1 дозволяє зробити висновки щодо ефективності застосування ПДВ в Україні. Показники надходжень ПДВ до Державного бюджету України за період, що аналізується в цілому зростали (за винятком 1998 та 2003 рр.) і у 2005 р. порівняно із 1997 р. збільшились приблизно у чотири рази. Однак, питома вага ПДВ у доходах зведеного бюджету мала загальну тенденцію до зниження і у 2004 р. знизилась порівняно із 1997 р. на 11,3%. Окрім цього, питома вага ПДВ у ВВП упродовж аналізованого періоду значно коливається. Найбільшого значення така частка податку у ВВП досягла у 1997 р. (до державного бюджету було мобілізовано 8,2 млрд. грн.). Так, при ви-

Таблиця 1

Динаміка показників оцінки фіскальної ефективності ПДВ в Україні у 1997–2005 рр.

Рік	ПДВ, млн. грн.	Питома вага ПДВ у доходах зведеного бюджету, %	Питома вага ПДВ у ВВП, %	Ефективна ставка, %	Продуктивність ПДВ, %
1997	8242,3	29,3	8,8	15,3	76,5
1998	7460,1	25,6	7,3	12,1	60,7
1999	8409,2	25,6	6,4	11,3	56,4
2000	9441,4	19,2	5,6	9,8	49,0
2001	10348,4	18,8	5,1	8,9	44,6
2002	13471,2	21,7	6,0	7,8	39,0
2003	12598,1	16,8	4,8	6,2	31,0
2004	16733,5	18,5	4,8	7,5*	37,5
2005	33803,8	25,2	8,1	11,3*	56,5

* Податкова база розрахована на основі витрат населення

Складено за: [1, 66–76; 7, 20, 58–60; 8, 54; 5; 6; 9].

робленому ВВП в обсязі 93,4 млрд. грн. питома вага ПДВ досягла 8,8%. Дані, наведені у табл. 1, дають підстави вказати на тенденцію зменшення питомої ваги ПДВ у ВВП, у той час коли показники досягнуті у 1997 та 2005 рр. можна розглядати як виняток.

Найменше значення частки ПДВ у ВВП було зафіксовано у 2003 та 2004 рр. При 12,6 та 16,7 млрд. грн. податку, мобілізованих до державного бюджету відповідно, питома вага його у ВВП становила 4,8%.

В Україні із 1997 р. спостерігається значне падіння ефективної ставки ПДВ: із 15,3% у 1997 р. до 6,2% у 2003 р. (стандартна ставка 20%). Це означає, що продуктивність податку за згаданий період знизилася з 76,5% до 31,0% (див. табл. 1). У середньому по країнах ОЕСР цей показник складає 72%, а, наприклад, в Ірландії, Кореї, Фінляндії та Швейцарії перевищує 82% [7, 19].

У 2005 р. аналізовані показники ефективності ПДВ не відповідають загальній тенденції і кардинально змінюються у позитивному напрямку. Це пояснюється рекордним збільшенням абсолютної величини надходжень податку у 2005 р.

Традиційно за показник, що визначає базу оподаткування ПДВ, приймаєть-

ся ВВП. Тому частка податку на додану вартість у ВВП може бути найбільш адекватним показником, що характеризує цей податок як дохідне джерело державного бюджету. З цієї точки зору важливо розглянути темпи росту номінального ВВП та надходжень податку. Такий аналіз відображено на рис. 1.

За даними рис. 1, темпи зростання надходжень ПДВ не завжди збігаються з відповідним зростанням бази оподаткування. З 1998 р. по 2001 р. темп росту надходжень податку відставав від темпу росту ВВП у номінальному виразі. У 2002 р. темпи зростання надходжень податку випередили темпи зростання бази оподаткування і саме в цьому році уряду вдалося призупинити негативну тенденцію щодо падіння частки ПДВ у ВВП. 2004 та 2005 рр. характеризуються стрімким підвищенням темпу зростання ПДВ. Натомість у 2005 р. спостерігається парадоксальна ситуація: при зниженні темпу росту ВВП на 9% порівняно із попереднім періодом, темп зростання ПДВ збільшився на 69,2% і становить 202%.

Отже, проаналізувавши наведені вище показники, доходимо висновку, що на фоні загального економічного зростання фіскальна ефективність ПДВ в Україні упродовж значного періоду знаходилась на доволі низькому рівні. Різке зростання аналізованих показників у 2005 р. при зниженні темпу росту ВВП ставить під сумнів можливість збереження даної тенденції і не вичерпує актуальність проведеного дослідження.

Це одним досить важливим показником є коефіцієнт еластичності ПДВ до ВВП, який характеризує відсоток зміни надходжень ПДВ у результаті зміни ВВП на 1%.

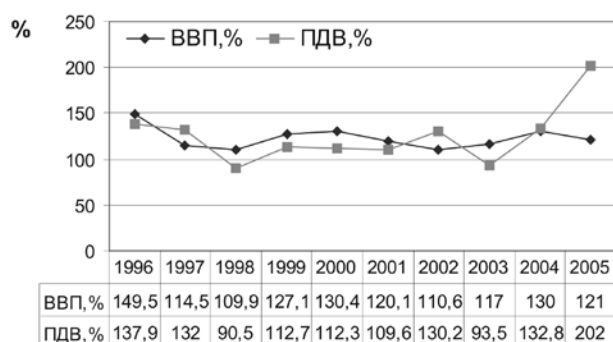


Рис. 1. Темпи росту номінального ВВП та ПДВ в Україні у 1996–2005 рр.*

*Складено за [1, 76; 2].

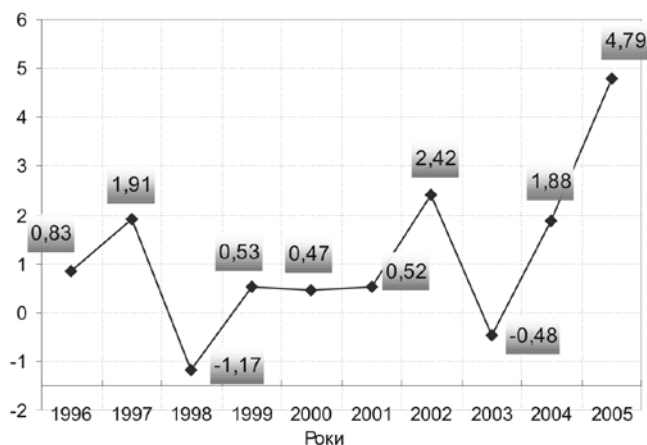


Рис. 2. Динаміка коефіцієнту еластичності ПДВ до ВВП в Україні у 1996–2005 рр.*

*Складено автором за [1, 76; 6]

Аналіз даного показника підтверджує наші висновки щодо зменшення фискальної ефективності цього податку. Так, із моменту введення чинної редакції Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. № 168/97-ВР еластичність податку до ВВП була значно меншою за одиницю, а у 2003 р. навіть досягла від’ємного значення (див. рис. 2).

Проте, значення коефіцієнта еластичності ПДВ до ВВП у 2005 р. знову ж таки привертає увагу до реальної можливості зростання надходжень ПДВ майже на 5% при зростанні ВВП на 1%.

Про низьку ефективність функціонування ПДВ в Україні свідчать результати соціологічного дослідження, проведеного у вересні 2003 р. Міжнародною Фінансовою Корпорацією серед підприємств України. За даними дослідження близько третини всіх опитаних підприємств мали певні труднощі щодо справляння ПДВ. Ця проблема виявилася більш серйозною для великих і середніх підприємств, ніж для малих, адже частка великих і середніх компаній, що вказували на певні проблеми з нарахуванням ПДВ, становила 38% [10, 40].

Причинами проблем, пов’язаних із виконанням вимог щодо сплати ПДВ, були: окремі аспекти його нарахування та сплати, особливо, якщо нарахування супроводжувалось високими рівнями заборгованостей між підприємствами; запровадження звільнення від ПДВ окремих компаній та встановлення особливостей його сплати для окремих економічних зон; відшкодування сплаченого ПДВ українським експортерам. У результаті підприємства сприймали ПДВ як податок на їхній

доход, а не як податок на споживачів, яким він має бути. Ще однією, виключно адміністративною проблемою, пов’язаною з ПДВ, за даними дослідження, була необхідність щомісячного подання обов’язкової звітності по ПДВ органам державної податкової служби.

Ми схильні до думки, що для визначення причин низької фискальної ефективності ПДВ в Україні варто виділити чинники, від яких залежать надходження ПДВ та визначити величину їх впливу на показник мобілізації податку на додану вартість до бюджету. Так, до найбільш вагомих чинників, які впливають на обсяги надходжень ПДВ, можна віднести: ВВП, обсяг експорту, обсяг імпорту, пільги по ПДВ, ставку податку та інші макроекономічні чинники, недоліки адміністрування ПДВ, а також застосування платниками засобів зниження податкових зобов’язань з ПДВ та отримання незаконного права на його відшкодування.

Перш за все, на стан мобілізації ПДВ впливають обсяги ВВП, експортних та імпортних операцій. Використовуючи

Таблиця 2

Вихідні дані для розрахунку залежності між обсягом ВВП, експорту, імпорту та надходженнями ПДВ*

Рік	ПДВ, млн. грн.	ВВП, млн. грн.	Експорт, млн. грн.	Імпорт, млн. грн.
1996	6246,2	81519,0	35029,4	34409,2
1997	8242,3	93365,0	35316,4	34527,1
1998	7460,1	102593,0	40311,4	39454,1
1999	8409,2	130442,0	62765,6	53525,9
2000	9441,4	170070,0	98244,6	82179,7
2001	10348,4	204190,0	106416	90912
2002	13471,2	225810,0	117249	96773,7
2003	12598,1	264165,0	145733	130167

*Складено за [1, 76; 11].

дані показники в динаміці, можна розрахувати залежність між їх величиною та обсягами надходжень ПДВ. Для проведення розрахунку ми скористались програмним продуктом STADIA. Після введення вихідних даних для розрахунку (табл. 2), застосуємо модель нелінійної залежності із функцією Кобба-Дугласа.

В якості незалежних змінних виберемо ВВП (x_1), експорт (x_2) та імпорт (x_3), а залежною змінною є надходження ПДВ (Y) до бюджету.

У результаті проведеного розрахунку ми отримали залежність наступного виду:

$$Y = 1,14x_1^{1,822} \times x_2^{-0,047} \times x_3^{-1,011}$$

Коефіцієнти 1,822; -0,047; -1,011 є коефіцієнтами еластичності ПДВ до відповідних змінних. Дана залежність розрахована із коефіцієнтом кореляції 0,97 і наступними стандартними похибками при відповідних коефіцієнтах: 1,822 – 0,58; -0,047 – 0,62; -1,011 – 0,73. Тобто, найбільш точно розрахований коефіцієнт 1,822, який показує відсоток зміни ПДВ від зміни ВВП на 1%.

Коефіцієнт 1,14 є коефіцієнтом пропорційності, який показує тенденцію

зростання залежної змінної, тобто надходжень ПДВ.

Таким чином, зважаючи на значення коефіцієнтів -0,047 та -1,011, які показують відповідний відсоток зменшення надходжень ПДВ у результаті збільшення експорту та імпорту на один відсоток, доходимо висновку, що між величиною надходжень ПДВ та обсягом експорту й імпорту спостерігається обернено-пропорційна залежність.

Останнім часом спостерігається тенденція щодо збільшення частки ПДВ, сплаченого на митному кордоні України у загальному обсязі імпорту. При цьому на фоні падіння питомої ваги сплаченого митним органам ПДВ у загальній сумі імпорту у 2002 р., частка грошових розрахунків зросла на 2,9%. У 2003 р. питома вага ПДВ з імпортних операцій дорівнювала 11,4% від загальної суми імпорту. В тому числі частка грошових розрахунків – 7,3%. Податок, сплачений шляхом видачі митним органам податкового векселя становив 4,1%.

Темпи росту надходжень ПДВ, що стягувалися митними органами у 2003 р., склали 150,1% (в тому числі у грошовій формі – 139,6%). В той же час темпи збільшення обсягів імпортних операцій

за цей період становили 134,5 %. Частково таку невідповідність можна пояснити зростанням на 119% надходжень акцизного збору з імпортованих товарів та на 139,6% надходжень ввізного мита. Адже саме ці податки формують базу нараховувань ПДВ із ввезених на територію України товарів (робіт, послуг). У 2004 р. темп зростання зазначеного вище показника дещо знизився і становив 127,0%, а у 2005 р. – 112% [12, 52–53].

Однак, незважаючи на зазначені тенденції наведений вище розрахунок залежності показує негативну роль імпорту у надходженнях ПДВ. Хоча еластичність ПДВ по імпорту розрахована вище не можна розглядати в абсолютному значенні, оскільки коефіцієнт $-0,011$ розрахований із досить великою стандартною похибкою, проте, ми вважаємо, що імпорт це чинник, який у кінцевому випадку не впливає позитивно на надходження ПДВ. Це пояснюється перш за все тим, що згідно Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. № 168/97-ВР суми ПДВ, сплачені митним органам, відносяться до складу податкового кредиту у наступному податковому періоді. Відповідно вони зменшують суми нарахованого до сплати ПДВ за внутрішніми зобов'язаннями. До того ж, застосування вексельної форми сплати ПДВ спричиняє значний розрив між ввезенням товарів та надходженнями ПДВ.

Досить вагомий вплив на надходження ПДВ здійснює такий чинник як пільги за даним податком. Українське законодавство передбачає три види пільг щодо ПДВ:

1) операції, які не виступають об'єктом оподаткування;

2) операції, що звільнені від оподаткування;

3) оподаткування за нульовою ставкою.

Негативний вплив пільг на величину надходжень ПДВ пов'язаний перш за

все із безпосереднім недоотриманням податку внаслідок їх застосування. Поряд із цим, існують серйозні проблеми з визначенням величини наданих пільг суб'єктам оподаткування та відповідно їх впливу на надходження ПДВ. Незважаючи на пільги з ПДВ, які передбачені законодавством України, в державі не існує єдиної методики їх визначення. Національна статистика практично не відстежує звільнених від оподаткування секторів економіки і тому найважливішим аналітичним матеріалом для дослідження основних тенденцій розвитку таких секторів є звітні дані Державної податкової адміністрації (ДПА) України.

Разом із цим, статистика ДПА України не дає підстав для остаточного визначення динаміки пільг по окремих секторах національної економіки. Це пов'язано із наступними причинами:

➤ по-перше, статистика ДПА України охоплює динаміку змін обсягів податкових пільг, що надаються митними органами України лише за окремими позиціями;

➤ по-друге, звітні дані про суми наданих пільг із оподаткування ПДВ можуть враховувати суму наданих пільг по одному товару декілька разів. Так, наприклад, при проходженні таких товарів як лікувальні препарати та обладнання від стадії виробництва до стадії кінцевого споживача швидше за все буде присутній один або декілька посередників, які також звітують до податкових органів та надають інформацію щодо обсягів операцій, звільнених від оподаткування. Таким чином, в звітних даних ДПА України може мати місце подвійний рахунок.

➤ по-третє, до звітних даних ДПА України про суми отриманих пільг із оподаткування відносяться умовно нараховані суми ПДВ по експортних операціях, що оподатковуються за “нульовою” ставкою та суми, заявлені до відшкодування

по таких операціях. У свою чергу, Міністерство фінансів України не відносить зазначені вище операції до даних про суми отриманих пільг. Такої ж позиції притримується і Державна митна служба України.

Отже, при визначенні пільг по ПДВ різними відомствами існує істотна розбіжність.

За даними Міністерства фінансів України у 2004 р. загальний обсяг звільнень і пільг з ПДВ становив 6,7 млрд. грн. Державна податкова адміністрація подає наступний розподіл пільг за окремими податками (рис. 3).

Як свідчать дані рисунку 3, пільги по ПДВ у 2004 р. становили 7471,004 млн. грн. і за даними ДПА України кількість пільговиків становила 32385 осіб. Для порівняння, загальна сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування у 2004 р. становила 8579,996 млн. грн., тобто пільги по ПДВ на наведену дату склали 87,3% загального обсягу втрат бюджету.

Динаміка наданих пільг по ПДВ в інтерпретації різних відомств зображена на рисунку 4. Загалом, можна стверджувати, що у 2003 та 2004 рр. пільги по ПДВ істотно зросли порівняно із 2002 р. Разом із тим, дані ДПА України, Державної митної служби України (ДМСУ) та Міністерства фінансів істотно різняться.

Враховуючи наведену вище структуру податкових пільг, а також їх динаміку можна погодитися з думкою, що пільги по ПДВ є визначальним фактором, який істотно звужує базу оподаткування даного податку і, відповідно, негативно впливає на динаміку надходжень ПДВ до бюджету. Крім цього, ми не погоджуємось із віднесенням операцій, які оподатковуються за “нульовою” ставкою, до пільг по ПДВ. Адже у даному випадку йдеться не про пільговий режим оподаткування, а про норму законодавства ЄС, яка передбачає оподаткування за принципом країни призначення. Виходячи з останнього, ПДВ – це податок на внутрішнє споживання, і цілком природно, що всі операції, споживання яких відбувається за межами України, звільняються від податку шляхом застосування механізму “нульової” ставки.

Одночасно зростання обсягів наданих пільг по ПДВ супроводжується зростанням обсягів виробленого ВВП та відповідним зменшенням надходжень податку на додану вартість до бюджету.

Динаміку зростання обсягів ВВП, наданих податкових пільг та надходжень ПДВ до бюджету зображено на рисунку 5. Окреслені на цьому рисунку тенденції дають підстави висунути гіпотезу, що підприємства, які фактично створюють додану вартість, застосовуючи пільгові режими оподаткування, не роблять адекватних внесків до бюджету. Таке припущення може частково пояснити низьку еластичність надходжень ПДВ відносно ВВП.

Отже, проведений аналіз доз-



Рис. 3. Структура наданих податкових пільг платникам податків в Україні станом на 1.10.2004 р., млн. грн. (%) [13, 28]

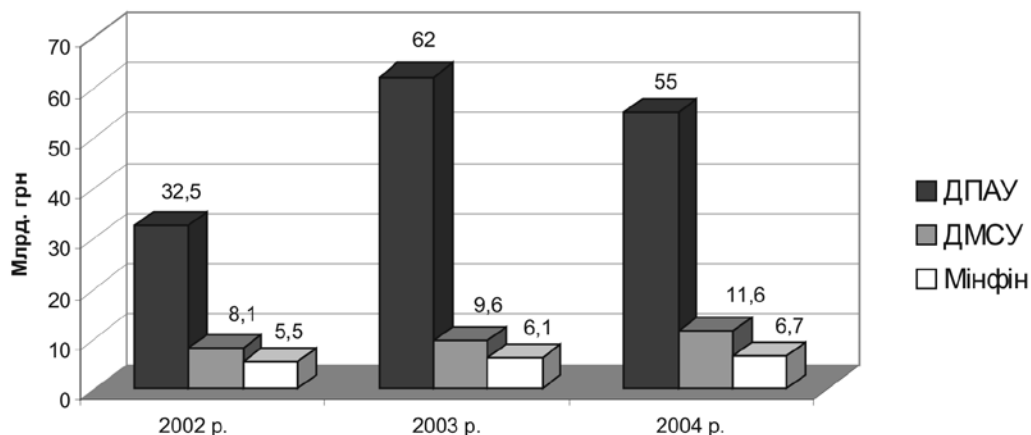


Рис. 4. Динаміка сум наданих пільг по ПДВ в Україні за 2002-2004 рр. згідно даних ДПА України, ДМС України та Міністерства фінансів [14, 71]

воляє дійти висновків щодо подальшої практики застосування пільгових режимів оподаткування в адмініструванні ПДВ. По-перше, пільги з ПДВ слід розглядати як приховане субсидіювання з державного бюджету окремих напрямків розвитку економіки. По-друге, більшість пільг щодо оподаткування ПДВ встановлюються шляхом лобювання інтересів окремих осіб у парламенті, що є звичним явищем у світовій фінансній практиці, адже в основному зміни до Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-ВР стосуються саме введення пільг.

В цілому податкові пільги призводять до звуження бази оподаткування, що знижує ефективність фінансової політики. А саме надання податкових пільг із ПДВ (за галузевою та територіальною ознаками) нерідко призводить до деформації показників ефективності роботи суб'єктів господарської діяльності, порушення принципу справедливості оподаткування,

викривлення конкурентних умов. Запровадження ж розгалуженої системи пільг щодо ПДВ ускладнює процес його адміністрування, бо тоді виникає багато суперечливих моментів. Вони стосуються класифікації тієї або іншої операції, відповідності окремих платників податку установленим критеріям (за якими вони набувають права застосування пільгового режиму оподаткування) тощо. Надання пільг із ПДВ стосовно товарів, які використовуються у виробництві, спотво-

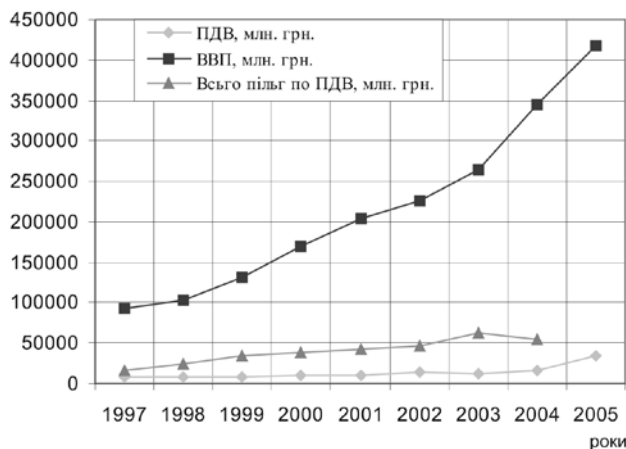


Рис. 5. Динаміка ВВП, надходжень ПДВ та пільг по ПДВ в Україні у 1997–2005 рр. [1, 92; 6]

рює механізм дії цього податку, сприяє появі кумулятивного ефекту, що призводить до подорожчання товарів і збільшує податкове навантаження на наступних етапах руху товару.

Українська дійсність і світовий досвід показують: найчастіше галузі, підтримувані державою, залишаються неефективними. У підсумку така недалекоглядна політика держави в сфері оподаткування призводить до негативних наслідків.

Одним із недоліків застосування ПДВ в Україні можна виділити нарощування податкового боргу та накопичення простроченої бюджетної заборгованості з його відшкодування. За даними ДПА України станом на 1 січня 2004 р. сума податкового боргу з ПДВ складала 6,5 млрд. грн. Упродовж 2003 року її обсяги вдалося зменшити на 90 млн. грн. Станом на 1 січня 2003 року борг із ПДВ становив 6,6 млрд. грн. Частину боргу (в сумі 1,3 млрд. грн.) було списано. Станом на 1 січня 2005 р. податковий борг з даного податку становив 4,2 млрд. грн.

Загальний обсяг податкового боргу платників податків в Україні за 2003 р. становив 14,2 млрд. грн., в т. ч. по ПДВ –

6538,7 млн. грн. Динаміку податкового боргу 1998–2004 рр. нами відображено на рисунку 6, із якого видно, що тенденція, яка відображена динамікою податкового боргу по всій сукупності податків у цілому повторює тенденцію, що склалась із податковим боргом по ПДВ. Це дає підстави вважати, що динаміка податкового боргу в Україні значною мірою визначається саме податковим боргом по ПДВ. Крім цього, проаналізувавши наведені дані, можна констатувати, що практично за весь аналізований період податковий борг по ПДВ становить майже половину всього податкового боргу.

Отже, у результаті проведеного аналізу впливає, що хоча борг із ПДВ у середньостроковій перспективі можна розглядати як резерв державного бюджету, однак, у короткостроковому періоді він призводить до значного зниження надходжень по даному податку і, тим самим, знижує його фінансову ефективність. Крім цього, на нашу думку, податковий борг по ПДВ є, перш за все, не причиною низької фінансової ефективності даного податку, а наслідком неефективно побудованого процесу його адміністрування.

Для оцінки ефективності функціонування ПДВ доцільно також

розглянути динаміку його помісячних надходжень до Державного бюджету України (рис. 7).

Наведені дані за останні шість років дають підстави вказати на нерівномірність надходжень ПДВ у розрізі окремих місяців. Зокрема, не спостерігається чіткої тенденції зміни надходжень ПДВ у січні наступного року відносно грудня попереднього, натомість у лютому зафіксована тенденція до зменшення надходжень від-

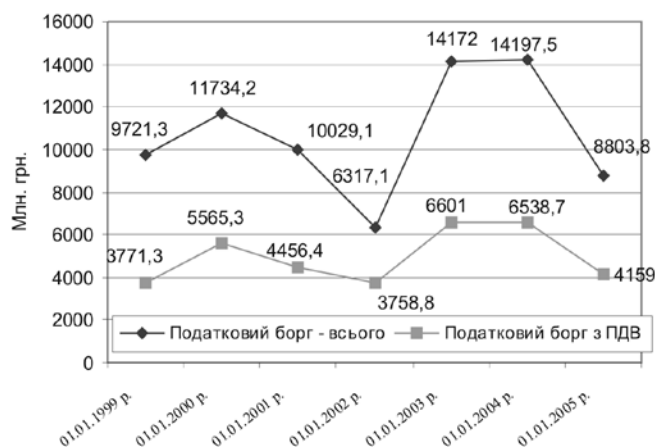


Рис. 6. Динаміка податкового боргу в Україні у 1998–2004 рр. [1, 95; 13, 33]

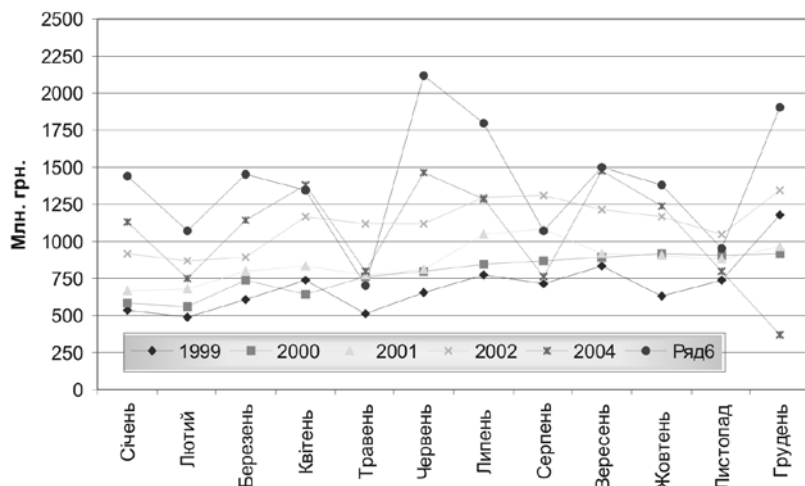


Рис. 7. Динаміка помісячних надходжень ПДВ в Україні за 1999–2004 рр.*

*Складено за [11].

носно січня та березня відповідного року. Аналогічна ситуація зменшення надходжень відносно попереднього та наступного місяців спостерігається у травні, серпні та листопаді. Варто зауважити, що саме на ці місяці припадає період сплати ПДВ суб'єктами підприємницької діяльності, звітний податковий період для яких становить квартал.

Таким чином, логічною була би ситуація, за якої обсяги надходжень ПДВ у зазначених місяцях перевищували б аналогічні показники інших місяців. Однак, на практиці ми спостерігаємо протилежну ситуацію.

Досить важливим аспектом процесу адміністрування податків взагалі і ПДВ, зокрема, є діяльність у сфері планування і прогнозування їх надходжень. Ефективність процесу планування надходжень ПДВ можна оцінити за даними таблиці 3.

Дані таблиці 3 свідчать про те, що за більшу частину періоду адміністрування ПДВ в Україні складалася ситуація із недовиконання планових показників ПДВ. Винятком є лише 1993, 1994, 1999, 2002

та 2005 рр. Однак, у 1993 та 1994 рр. відсоток перевищення становив 778,7 та 146,8 відповідно. Із точки зору ефективності планування дана ситуація є негативною, оскільки спостерігається досить велике відхилення від запланованих показників.

Тенденція недовиконання планових показників щодо мобілізації ПДВ до бюджету дає підстави вважати, що процес планування ПДВ в Україні здійснюється з істотним завищенням очікуваних показників, екстенсивними методами, що базуються на врахуванні тенденції минулих періодів і є загалом неефективним.

На нашу думку, причинами зазначеного вище є, перш за все, неврахування повного обсягу показників, які впливають на обсяги надходжень ПДВ, що пояснюється відсутністю до 2004 року єдиної методики прогнозування ПДВ, а також часті зміни в законодавстві по даному податку.

На виконання Указу Президента України "Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість" від 23.06.2004 р. № 671 ДПА України разом з Міністерством фінансів, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, Державною митною службою, а також за участі Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фі-

Таблиця 3

Виконання планових показників надходжень ПДВ, врахованих при затвердженні
Державного бюджету України, млн. грн.*

Рік	План	Факт	Недовиконання (перевиконання)	Виконання (перевиконання), %
1992	5,8	4,9	-0,9	84,5
1993	22,1	172,1	150	778,7
1994	884,9	1299,4	414,5	146,8
1995	4754,1	4529,9	-224,2	95,3
1996	6602,6	6246,2	-356,4	94,6
1997	8456	8242,3	-213,7	97,5
1998	8756,4	7460,1	-1296,3	85,2
1999	8302,7	8409,2	106,5	101,3
2000	10065,8	9441,4	-624,4	93,8
2001	11628,7	10355	-1273,6	89,1
2002	12887,83	13471	583,2	104,5
2003	13652	12598	-1054,0	92,3
2004	19843,8	16733,5	-3110,3	84,3
2005	33702,7	33803,8	101,1	100,2

*Складено за [1, 214; 2; 15; 16; 17; 18; 19; 20; 21; 6; 22].

нансів, Національної академії Державної податкової служби України, Національного Інституту стратегічних досліджень при Адміністрації Президента України, Інституту економічного прогнозування НАН України розроблено методику прогнозування надходжень податку на додану вартість. Метою розроблення є підвищення обґрунтованості прогнозних розрахунків надходжень податку на додану вартість до Державного бюджету України, а також досягнення узгодженості рішень щодо прогнозних обсягів податкових надходжень. На основі цієї методики розроблено функціональну макроекономічну імітаційну модель податку на додану вартість.

Так, у макроекономічній імітаційній моделі ПДВ реалізовано механізм залежності між показниками соціально-економічного розвитку

країни та надходженнями податку, що дає можливість не тільки підвищити обґрунтованість та точність прогнозів податкових надходжень, а й забезпечити комплексність та узгодженість прогнозів економічного та соціального розвитку країни. Макроекономічна імітаційна модель прогнозування ПДВ складається із трьох основних блоків: блоку розрахунків обсягу надходжень ПДВ із товарів (робіт, послуг), вироблених в Україні; блоку розрахунків обсягу надходжень ПДВ із товарів ввезених на територію України та блоку розрахунків обсягу бюджетного відшкодування ПДВ (див. рис. 8). Прогнозуван-

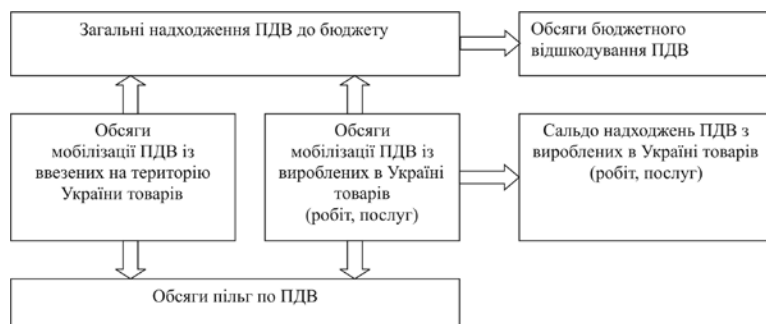


Рис. 8. Загальна блок-схема макроекономічної імітаційної моделі прогнозування ПДВ [23]

ня надходжень ПДВ здійснюється з урахуванням динаміки та змін кон'юнктури внутрішнього попиту та пропозиції.

Наприклад, серед впливових чинників на надходження ПДВ із боку компонентів попиту виділяються: кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, роздрібний товарообіг підприємств, обсяг реалізації не фінансових послуг населенню, валове нагромадження основного капіталу. При цьому враховано сегмент вітчизняних товарів та послуг у складі компонентів внутрішнього попиту.

Разом із тим, для моделювання залежності надходжень ПДВ від змін пропозиції розроблено алгоритм урахування динаміки та структури валової доданої вартості при визначенні надходжень податку в розрізі видів економічної діяльності.

Вплив динаміки імпорту товарів на надходження податку реалізується в блоці розрахунку надходжень податку з ввезених на територію України товарів, а розрахунки обсягів бюджетного відшкодування ПДВ здійснюються з урахуванням таких чинників, як динаміка експорту товарів та послуг, зміна структури собівартості експортоорієнтованих видів діяльності, динаміка обсягів виробництва.

Також реалізовано механізм впливу обсягів вексельної сплати податку на надходження від ввезених на територію України товарів та на обсяги бюджетного відшкодування податку. Крім цього, у моделі передбачено врахування змін законодавчої бази по податку на додану вартість, зокрема розроблено алгоритм впливу пільг, зміни ставки оподаткування, особливостей оподаткування окремих видів діяльності.

В даному випадку, при моделюванні надходжень податку застосовуються єдині підходи, які ґрунтуються на визначенні розрахункової бази оподаткування податком на додану вартість та реаль-

ної ставки. Однак, у зв'язку із наявністю великої кількості показників та складним механізмом розрахунку, застосування цієї методики викликає ряд труднощів.

Наприклад, співвідношення надходжень ПДВ від вироблених на території України товарів та ввезених на її територію у 2004 році становить 28% (4727,9 млн. грн.) та 72% (12005,6 млн. грн.) відповідно. Розраховані за допомогою згаданої вище методики прогнозування ПДВ відповідні показники 2005 році становлять 36% (9981,3 млн. грн.) та 64% (17838 млн. грн.) відповідно. Істотне переважання надходжень ПДВ від ввезених на територію України товарів над надходженнями від вироблених на її території товарів пояснюється тим, що суми, які відображають перший показник зменшені на обсяги бюджетного відшкодування ПДВ. У свою чергу, надходження ПДВ від ввезених на територію України товарів подані у повному обсязі, хоча вони, як уже зазначалось, зменшують зобов'язання по ПДВ із вироблених на території України товарів. Прогнозний показник надходжень ПДВ від вироблених на території України товарів у 2005 році перевищує аналогічний показник минулого року на 111,1%, а надходження ПДВ від ввезених на територію України товарів збільшуються в згаданих роках на 48%. Загальний же показник збільшення надходжень ПДВ у 2005 році порівняно із 2004 роком становить 60,1% [23].

У такий спосіб, проаналізувавши фактичні дані стосовно надходжень ПДВ у 2005 році, можна оцінити ефективність наведеної вище методики прогнозування даного податку. Співвідношення надходжень ПДВ від вироблених на території України товарів та ввезених на її територію у 2005 році становить 71% (24082,8 млн. грн.) та 29% (9721,0 млн. грн.) відповідно. Тобто, спостерігається не

просто відхилення від прогнозу, а абсолютна йому невідповідність, адже аналізовані показники фактично помінялись місцями. Зазначене вище дає підстави стверджувати, що при прогнозуванні ПДВ і формуванні статистичних даних із його надходжень використовується різна методика. Крім цього, загальна сума надходжень ПДВ у 2005 році збільшилась на 102,4%, при прогнозованій величині – 60,1%.

Отже, проаналізувавши практичні аспекти пов'язані із формуванням надходжень ПДВ, ми дійшли висновку, що наявна практика нарахування та сплати даного податку до бюджету неефективна. Серед найбільш негативних аспектів адміністрування податку на додану вартість слід виділити такі:

по-перше, нестабільні показники фінансової ефективності податку (питома вага податку у структурі доходів зведеного бюджету, питома вага податку у ВВП, ефективна ставка ПДВ, продуктивність ПДВ);

по-друге, загрозливі масштаби та неналежна обґрунтованість обсягу наданих податкових пільг;

по-третє, обсяги бюджетної заборгованості по ПДВ як платників податку перед бюджетом, так і борг держави щодо відшкодування сум ПДВ його платникам;

по-четверте, недосконала та неефективна практика планування й прогнозування надходжень від ПДВ до бюджету, що в подальшому призводить до значних бюджетних втрат;

по-п'яте, нерівномірність надходження ПДВ до бюджету в розрізі окремих податкових періодів, що негативно позначається на виконанні державою власних функцій через брак коштів.

Вважаємо за доцільне і надалі продовжувати дослідження проблематики ефективності функціонування ПДВ в Україні із врахуванням наших скромних

здобутків, світової практики адміністрування податків на споживання та гармонізації податкового законодавства у країнах Євросоюзу. Причому, в подальшому варто провести глибокий порівняльний аналіз фінансової ефективності ПДВ в різних країнах світу за наведеною у нашій статті логікою дослідження та з використанням найновіших даних світової статистики, що дасть змогу виокремити позитиви для України.

Література

1. *Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: Монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 334 с.*
2. <http://www.me.gov.ua>
3. Чугунов І. Я., Лісниченко І. В. *Основні підсумки виконання бюджету у 2001 р. // Фінанси України. – 2002. – № 5. – С. 85–112.*
4. *Загальноекономічні показники // Бюлетень НБУ. – 2005. – № 3. – С. 28–45.*
5. <http://www.afu.org.ua/data/MonthlyFinancial%20Summary%202005-12.doc>
6. *Бюджет 2005 // Звіт Міністерства фінансів України // <http://www.minfin.gov.ua>*
7. *Бюджетна та боргова стратегія України у 2003 р. / За ред. Луніної І. О. – К.: Інститут економічного прогнозування НАНУ. – 2002. – 96 с.*
8. *Статистичний щорічник України за 2003 рік. – К.: Державний комітет статистики України, 2004. – 664 с.*
9. <http://www.ukrstat.gov.ua/>
10. *Бізнес-середовище в Україні, Міжнародна Фінансова Корпорація, 2003.*
11. http://www.sefr.kiev.ua/resources/kiev/MonthlyFinancialSummary_12_2004_4.u.xs
12. *Войцещук А. Д., Іващук І. О. Митна політика: фінансово-регулюючий аспект. – К.: В-во ТОВ “ВД “Мануфактура”, 2005. – 160 с.*

13. Діяльність податкової служби України за 2004 рік. Статистичний збірник. – К.: Державна податкова адміністрація України, 2005.

14. ГНАУ никак не может разобраться с льготами // Бизнес. – № 6. – 2005. – С. 71.

15. Закон України “Про Державний бюджет України на 1998 рік” від 30.12.97 р. № 796/97-ВР // <http://www.nau.kiev.ua>

16. Закон України “Про Державний бюджет України на 1999 рік” від 31.12.98 р. № 378-XIV // <http://www.nau.kiev.ua>

17. Закон України “Про Державний бюджет України на 2000 рік” від 17.02.00 р. № 1458-III // <http://www.nau.kiev.ua>

18. Закон України “Про Державний бю-

джет України на 2001 рік” від 07.12.00 р. № 2120-III // <http://www.nau.kiev.ua>

19. Закон України “Про Державний бюджет України на 2002 рік” від 20.12.01 р. № 2905-III // <http://www.nau.kiev.ua>

20. Закон України “Про Державний бюджет України на 2003 рік” від 26.12.02 р. № 380-IV // <http://www.nau.kiev.ua>

21. Закон України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” від 27.11.2003 р. № 1344-IV // <http://www.nau.kiev.ua>

22. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.05 р. № 2505-IV // <http://www.nau.kiev.ua>

23. <http://www.sta.gov.ua/news.php3?6701>