

Руслан Євгенійович ВОЛОЩУК

викладач кафедри фінансів і кредиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету
E-mail: rv72_vin@ukr.net

**АДМІНІСТРУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ
БЮДЖЕТУ ДЕРЖАВИ**

Волощук, Р. Є. Адміністрування непрямих податків у контексті формування доходів бюджету держави [Текст] / Руслан Євгенійович Волощук // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 17. – № 1. – С. 120-131. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Багаторічна практика застосування непрямих податків в Україні засвідчила, що цей вид оподаткування добре забезпечує державні потреби і необхідний як основне і найбільш стабільне доходне джерело бюджету. Непряме оподаткування використовується як механізм дії на суспільне виробництво, як чинник, що визначає рівень і якість споживання. Але з точки зору інтересів суб'єктів господарювання непрямі податки відволікають істотні ресурси з їх обороту та постійно критикуються через зайву фіскальність, невідпрацьованість податкової бази й високі ставки. У зв'язку з цим особливої актуальності набув подальший розвиток питань адміністрування непрямих податків у межах бюджетно-податкового механізму, аналіз заходів із планування і прогнозування, збору непрямих податків та забезпечення їх своєчасного надходження до відповідних бюджетів. Предметом дослідження стали економічні відносини держави та суб'єктів господарювання, що виникають у процесі адміністрування непрямих податків та їх надходження до бюджету держави. Мета дослідження полягала в обґрунтуванні взаємозв'язку та оцінці взаємозалежності між адмініструванням непрямих податків і формуванням доходів бюджету держави. Специфіка наукових завдань, що становлять предмет дослідження, вимагала використання комплексу спеціальних методів, застосування яких допомогло проаналізувати стан адміністрування непрямих податків в Україні та визначити їх вплив на формування доходів зведеного бюджету України. У результаті дослідження визначено, що на збільшення надходжень непрямих податків до бюджету держави у 2006-2013 роках здійснювали позитивний вплив такі фактори, як поліпшення загальноекономічної ситуації, поліпшення податкового адміністрування, підвищення ефективності збору податків, зростання продукції промислового виробництва. Негативний вплив чинило збільшення частки чистого експорту у ВВП, зменшення наявних грошових доходів населення, і, як наслідок, зниження споживання. Встановлено, що податкова система України значною мірою є чинником зниження рівня економічного зростання та надходжень до бюджету держави, а чинна система адміністрування непрямих податків не здатна повною мірою унеможливити ухилення від їх сплати.

Ключові слова: адміністрування; непрямі податки; доходи бюджету; податок на додану вартість; акцизний податок; ввізне та вивізне мито.

Ruslan Evgeniyovych VOLOSHCHUK

Lecturer,
Department of Finance and Credit,
Vinnytsya Educational and Scientific Institute of Economy
Ternopil National Economic University
E-mail: rv72_vin@ukr.net

**ADMINISTRATION OF INDIRECT TAXES IN THE CONTEXT OF FORMING OF STATE
BUDGET REVENUES**

Abstract

Long-term practice of indirect taxes in Ukraine showed that this type of tax is good for public needs. Indirect taxes are recognized as the primary and the most stable budget revenue source. Indirect taxation is used as a effective mechanism on social production and as a factor of determination of the level and quality of consumption. But in terms of the interests of businesses indirect taxes divert significant resources from their turnover and are constantly criticized because of excessive fiskal meaning, lack of perfection of tax base and high interest rates. In this regard, the following questions have become very actual, that is, the further development of the administration of indirect taxes within the fiskal mechanism, analysis of activities of planning and forecasting, collection of indirect taxes and ensuring of their timely state budget revenues. The economic relationships between the state and businesses, that arise in the process of administration of indirect taxes and their revenues to the state budget, have become the subject of the research. The aim of the study is to justify and evaluate the relationship of interdependence between the administration of indirect taxes and the formation of the state budget revenues. The specificity of scientific problems, that make the object of a study, has required the use of special methods complex, the use of which has helped to analyze the administration of indirect taxes in Ukraine and to determine their impact on the revenues of the consolidated budget of Ukraine. In the course of the study it has been determined that the increase in indirect tax revenues to the state budget in the years 2006-2013 has been performed positively affected by such factors as improvement of the business climate, improvement of tax administration, improvement of the efficiency of tax collection, increase of industrial production. The negative impact has been produced by the increase in the share of exports in GDP, reduction of available cash income and, consequently, reduce of consumption. It has been established that the tax system of Ukraine is largely a factor of reducing of economic growth and revenue of the state. The current system of administration of indirect taxes is not able to fully prevent from evasion of payment.

Keywords: administration; indirect taxes; budget revenues; Value Added Tax; excise tax; import and export duties.

JEL classification: H600, H710, H720

Вступ

У сучасних умовах податки необхідні державі для реалізації притаманних їй функцій з метою задоволення суспільних потреб. Від своєчасності та повноти надходжень до бюджету залежатиме й ефективність функціонування податкової системи загалом. Оскільки ж оподаткування априорі не може бути автоматичним процесом, а потребує організаційно-управлінського втручання, то можемо стверджувати про безпосередність зв'язку між цими надходженнями та адмініструванням податків.

У формуванні доходів держави визначальну роль відіграє напрям адміністрування непрямих податків, оскільки саме завдяки йому забезпечується в середньому 40 % загальних доходів Зведеного бюджету України. Водночас непрямі податки вважаються одними з найважливіших і найскладніших податків, що існують у вітчизняній податковій системі. Тому детальний аналіз їхнього адміністрування та надходження до бюджету мають важливе значення як для платників податків, так і для держави в особі її виконавчих органів.

Слід зауважити, що питанням, пов'язаним з непрямими податками, присвячували свої праці такі вітчизняні науковці та практики, як М. Александрова, О. Данилов., В. Кміть, П. Кулик, В. Мельник, О. Сотніченко, О. Червінська та ін. Проте проблема наповнення непрямими податками бюджету держави повною мірою актуальна і сьогодні, оскільки багато питань щодо адміністрування й фіскальної ефективності ПДВ, акцизного податку та мита залишаються невирішеними.

Мета та завдання статті

Метою дослідження є розгляд окремих аспектів адміністрування непрямих податків у взаємозв'язку із формуванням доходів бюджету держави та оцінка впливу адміністрування непрямих податків на формування бюджетних доходів. Основними завданнями є здійснення аналізу надходжень непрямих податків до бюджету держави та виявлення факторів, які негативно впливають на наповнення бюджету від ПДВ, акцизного податку та мита.

Виклад основного матеріалу дослідження

Зведений бюджет України формується в основному за допомогою прямих і непрямих податків. Співвідношення прямого і непрямих оподаткування безпосередньо відображає рівень розвитку національної економіки, оскільки стягнення непрямих податків у країнах з ринковою економікою, що знаходиться на стадії становлення, є більш доцільним завдяки ефективності адміністрування, а зменшення обсягу прямого оподаткування відбувається внаслідок зниження загального рівня добробуту населення, збільшення кількості збиткових і нерентабельних суб'єктів господарювання.

Дослідження податкових надходжень за формою оподаткування показало, що протягом 2006-2013 рр.

непрямі податки демонстрували дещо вищу фіскальну ефективність порівняно з прямими. Перші забезпечували від 36,3 % до 44,11 % загального обсягу доходів зведеного бюджету, тоді як прямі – від 32,97 % до 39,87 % (рис. 1). Виняток у цій тенденції становив лише 2007 рік, коли прямі податки у доходах зведеного бюджету переважали над непрямими на 0,73 %.

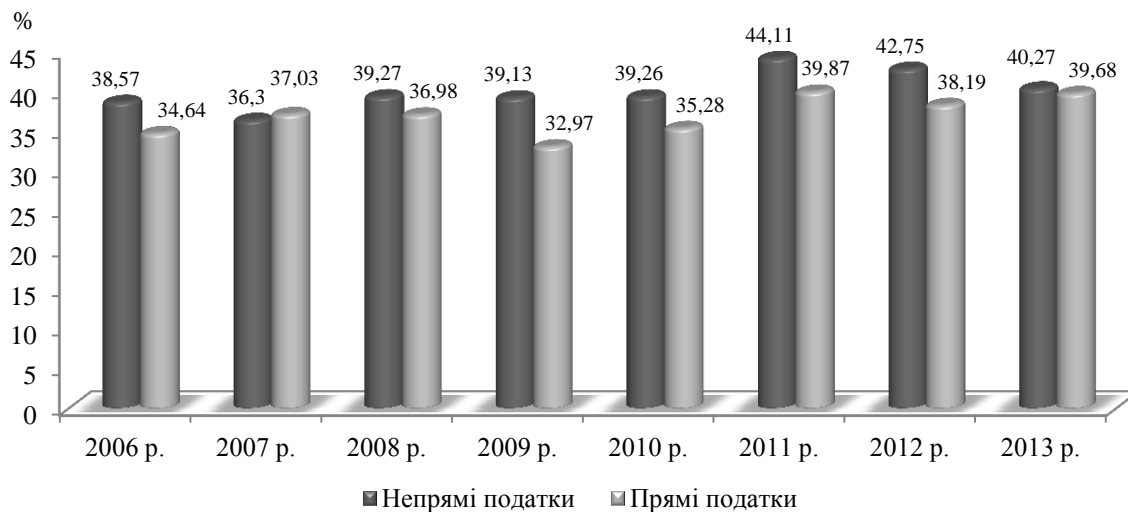


Рис. 1. Динаміка питомої ваги непрямих та прямих податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2006-2013 років*

* Розраховано та складено автором на основі [1].

Слід зазначити, що адміністрування непрямих податків, на відміну від управління процесом справляння прямих, передбачає низку додаткових процедур (зокрема в частині обліку платників, подання звітності, маркування підакцизної продукції тощо), наявність яких призводить до його більшої складності та витратності [2, с. 15]. Проте без цього неможливо отримувати очікувані фіскальні ефекти від адміністрування ПДВ, акцизного податку і мита до бюджету держави.

Поглиблений аналіз у розрізі видів непрямих податків свідчить, що основним з них з позиції бюджетоутворення був податок на додану вартість. Загалом цей податок відіграє ключову роль у процесі формування доходів зведеного бюджету держави, оскільки є найменш схильним до кон'юнктурних коливань світових цін на сировину й енергоносії порівняно з іншими бюджетотвірними податками, та здатен забезпечувати стабільність усєї системи державних фінансів у довгостроковій перспективі. При цьому він залишається одним із найпроблемніших податків у вітчизняній податковій системі. Значні витрати держави і платників податків, пов'язані з адмініструванням ПДВ, проблеми, що виникають при його відшкодуванні з бюджету, використання різних схем незаконної мінімізації податку і навіть прямого незаконного субсидування з бюджету є актуальними питаннями, пов'язаними з функціонуванням ПДВ.

У 2006-2013 років ПДВ забезпечував у середньому 29,6 % від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та не мав стійкої тенденції до зростання / зменшення (рис. 2).

За даними рис. 2 видно, що протягом 2006-2013 років найменший темп приросту надходжень ПДВ до зведеного бюджету України спостерігався у 2009 і 2013 роках – -8,13 % і -7,60 % порівняно з попередніми роками відповідно. У 2009 році найголовнішим фактором зменшення надходжень ПДВ стало скорочення обсягів виробництва і споживання внаслідок фінансово-економічної кризи. Навіть завдяки накопиченню протягом 2009 року залишків невідшкодованого платникам ПДВ, що зумовило збільшення доходів загального фонду державного бюджету на 9 млрд грн, ситуацію виправити не вдалося. У 2013 році основними факторами зменшення надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) стали уповільнення соціально-економічного розвитку держави та дефляція, а надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг) – уповільнення темпів зростання національної економіки, що призвело до значного скорочення обсягу імпорту товарів та послуг.

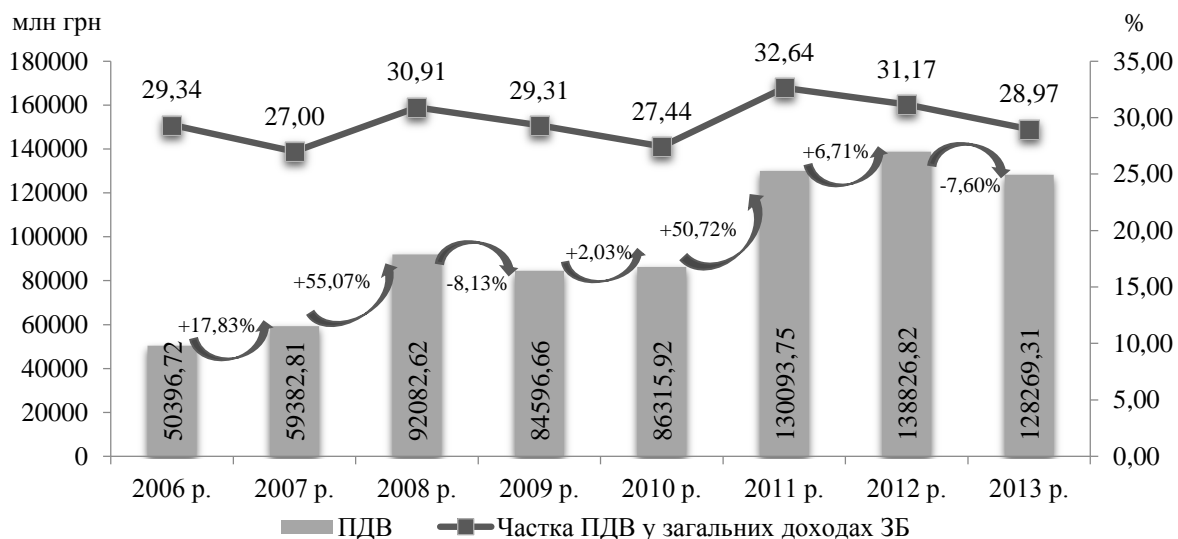


Рис. 2. Динаміка частки та надходжень ПДВ до зведеного бюджету України протягом 2006-2013 років*

* Розраховано та складено автором на основі [1].

Протягом 2006-2013 років найбільший темп приросту надходжень ПДВ до зведеного бюджету України спостерігався у 2008 і 2011 роках – 55,07 % і -50,72 % порівняно з попередніми роками відповідно. Основними факторами стрімкого зростання надходжень ПДВ у 2008 році стали: припинення приймання у сплату ПДВ податкових векселів під час здійснення митного оформлення товарів; уведення заборони відстрочення сплати податків при ввезенні товарів на територію України; зростання внутрішнього споживання завдяки зростанню купівельної спроможності населення внаслідок збільшення соціальних виплат з бюджету у першому півріччі. У 2011 році факторами збільшення надходжень ПДВ стали економічне зростання, у т. ч. ріст номінального валового внутрішнього продукту, підвищення цін, а також новації у податковому законодавстві. У результаті введення в дію Податкового кодексу України відбулося покращення адміністрування ПДВ шляхом запровадження реєстрації податкових накладних платниками податку – продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних. Зокрема реєстрація податкових накладних у цьому реєстрі введена для тих платників, у яких сума ПДВ у податковій накладній перевищувала 1 млн грн. Починаючи з першого квітня 2011 року, – сума ПДВ в яких перевищувала 500 тис грн, першого липня 2011 р. – 100 тис грн, а починаючи з січня 2012 року – 10 тис грн. Податкові накладні, у яких сума ПДВ нижче 10 тис грн, не підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних. Крім того, було запроваджено подання платниками ПДВ разом з податковою декларацією копій реєстрів податкових накладних в електронному вигляді та анулювання реєстрації платників ПДВ у разі внесення запису до Єдиного реєстру юридичних та фізичних осіб про відсутність юридичної або фізичної особи за її місцезнаходженням.

Серед найгостріших проблем адміністрування ПДВ в Україні є проблема його відшкодування. Реалії сьогодення свідчать, що бюджетотвірний ПДВ в останні роки перетворюється на бюджетовитратний. Деструктивною для вітчизняної економіки є прогресивна динаміка відшкодування ПДВ за відсутності відповідного зростання коштів у бюджеті [3, с. 71](рис. 3).

Як свідчать дані рис. 3, зростання відшкодування ПДВ у 2006-2013 роках не відповідало розвитку національної економіки – темпи приросту ВВП були меншими, ніж темпи приросту відшкодування ПДВ.

Найбільший темп приросту відшкодування ПДВ спостерігався у 2008 році – 82,36 % порівняно з попереднім роком. Така ситуація пояснюється як макроекономічними факторами, зокрема суттєвим зростанням обсягів експорту (понад 45 % порівняно з 2007 роком), так і низкою заходів з удосконалення адміністрування ПДВ та поліпшення стану його відшкодування платникам. Так Кабінетом Міністрів України були прийняті розпорядження «Про проведення перевірки органів державної податкової служби щодо правомірності відшкодування платникам сум податку на додану вартість» від 23.01.2008 р. №146-р [4], «Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість» від 06.02.2008 р. №262-р [5], «Про заходи щодо забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість» від 02.04.2008 р. №562-р [6] та «Про заходи щодо прискорення відшкодування податку на додану вартість експортерам зерна» від 06.08.2008 р. №1082-р [7].



Рис. 3. Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ у 2006-2013 роках*

* Розраховано та складено автором на основі [1].

Одним із варіантів вирішення боргової проблеми з відшкодування ПДВ став випуск ПДВ-облігацій у 2010 році, дискусії про доцільність запровадження яких не припиняються і досі. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» від 12.05.2010 р. №368, було визначено Умови випуску облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ та Порядок випуску, обігу, погашення облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ [8]. Загалом за 2010 рік Міністерством фінансів України було здійснено чотири транші випуску ПДВ-облігацій на загальну суму близько 16 млрд. грн.

Випуск ПДВ-облігацій став, з одного боку, непоганим способом отримання доходу для фінансових посередників, зокрема банків, адже у них є альтернативні джерела заробітку і тому вони диктують свої умови щодо купівлі таких цінних паперів. З іншого боку, суб'єкти господарювання, які отримали ПДВ-облігації, особливих альтернатив не мали, тому обирали або механізм отримання кредитів з наданням таких облігацій під заставу під високі відсотки, або їх продаж із значним дисконтом [9, с. 24].

У 2011 році випуск ПДВ-облігацій було припинено, а з березня 2011 року держава перейшла на грошові розрахунки з відшкодування ПДВ. Проте, починаючи з 1 січня 2013 р., бюджетне відшкодування ПДВ можна отримати як у грошовій формі, так і у формі казначейського фінансового векселя, що надається протягом п'яти операційних днів після отримання висновку органу адміністраторів податків щодо правомірності бюджетного відшкодування, або протягом трьох операційних днів, якщо відшкодування автоматичне [10, с. 281]. З травня 2014 року практику випуску ПДВ-облігацій було відновлено відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» від 21.05.2014 р. №139 [11].

Податкові реформи 2010-2011 років були спрямовані на подальше удосконалення механізму відшкодування ПДВ. Зокрема позитивний вплив на своєчасне відшкодування ПДВ та зменшення залишку невідшкодованого ПДВ мало запровадження у Податковому кодексі України норми щодо автоматичного відшкодування податку на додану вартість та відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування податку. Автоматичне відшкодування ПДВ має низку переваг: створення рівноправного партнерства держави і платників податків; відсутність впливу людського фактора; можливість отримання суми коштів з рахунків Казначейства України протягом 3 днів після отримання висновку податкової інспекції, а найголовніше – відсутність перевірок і відволікання обігових коштів у суб'єктів господарювання – платників податку.

Успішність автоматичного відшкодування ПДВ у майбутньому залежить не стільки від критеріїв, які встановлені законодавчо, скільки від кадрової політики влади та успішності проведення адміністративної реформи. Адже податок на додану вартість – це надійне джерело збільшення доходів бюджету держави, а тому вирішення питання щодо його ефективного адміністрування є шляхом до створення ефективної податкової системи.

Другу позицію у непрямих податках з точки зору фіскальної ефективності займає акцизний податок. Він є одним з податків, які зумовлюють постійні та стабільні надходження до зведеного бюджету України. Протягом 2006-2013 років акцизний податок забезпечував у середньому 7,1 % від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та мав стабільну тенденцію до зростання, за винятком 2013 року (рис. 4). Цьому сприяли позитивні зміни в адмініструванні акцизного податку та його антициклічне значення, адже навіть в умовах фінансово-економічної кризи 2008-2009 років акцизний податок був основним компенсатором зниження обсягів ПДВ, податків на міжнародну торгівлю та податку на прибуток підприємств.

За даними рис. 4 видно, що протягом 2006-2013 років найбільший темп приросту надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України спостерігався у 2010 році – 9,0 % порівняно з попереднім роком. Це відбулося внаслідок збільшення ставок акцизного податку з тютюнових виробів з 1 січня 2010 року та повторного збільшення ставок цього виду підакцизної продукції з 1 липня 2010 року, в результаті чого надходження акцизного податку з тютюнових виробів у 2010 році порівняно з 2009 роком зросли на 4,0 млрд грн. Ще одним джерелом збільшення надходжень акцизного податку стало зростання ставок на пиво та лікєро-горілчану продукцію.

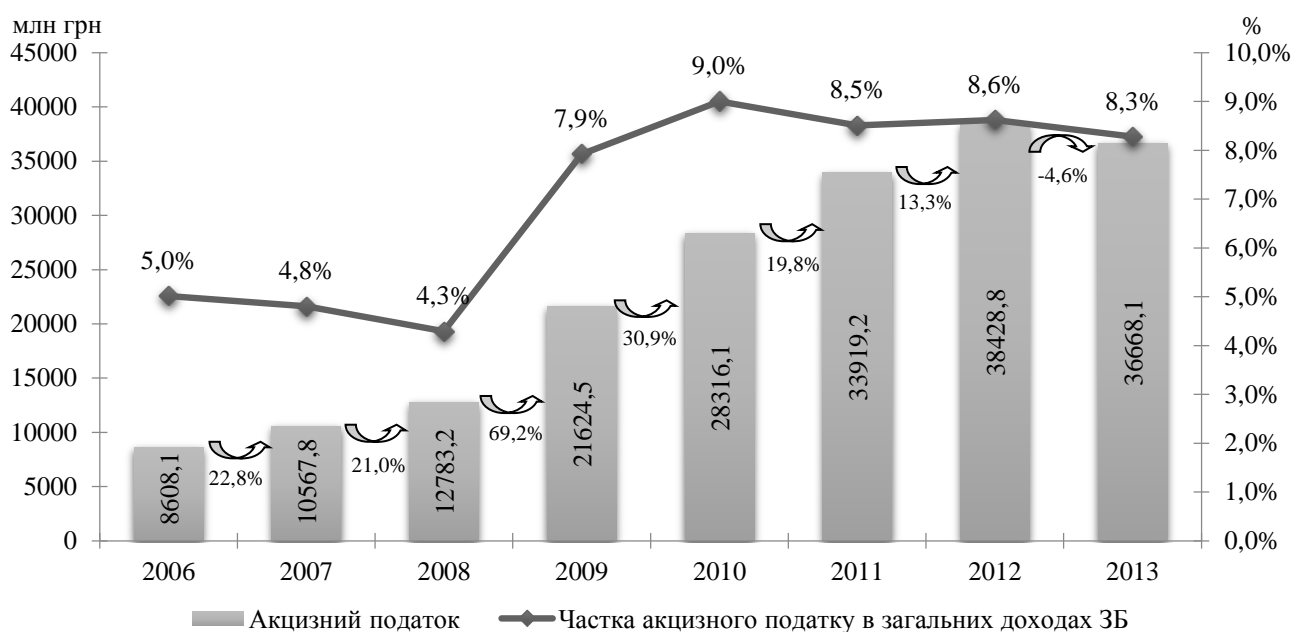


Рис. 4. Динаміка надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Розраховано та складено автором на основі [1].

Протягом 2009-2010 років ставки акцизного податку підвищувалися 5 разів, що призвело до стрімкого зростання бюджетних доходів з цього джерела. Проте таке підвищення ставок почало чинити негативний вплив на рівень виробництва підакцизних товарів усередині держави, зокрема спостерігалася тенденція до поступового збільшення нелегального виробництва та контрабанди підакцизної продукції. За даними Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень, тіньовий ринок виробництва алкогольної продукції збільшився на 40 %, а тютюну – на 10 % [12].

У результаті виникла потреба у зміні підходів до адміністрування акцизного податку. Зауважимо, що нові правила адміністрування акцизного податку почали діяти лише з 1 січня 2013 року, що передбачало подальшу детінізацію акцизного оподаткування та залучення до бюджету додаткових податкових платежів. За новою системою, по-перше, збільшені специфічна ставка акцизного податку на тютюнові вироби та мінімальне акцизне податкове зобов'язання при одночасному зменшенні впливу адвалорної складової. По-друге, підвищено ставки акцизу на тютюнову сировину, тютюнові відходи, нюхальний і жувальний тютюн. По-третє, підвищено ставки акцизного податку на пиво та алкогольні напої – з урахуванням інфляції. По-четверте, введена авансова сплата акцизного податку виробниками тютюнових виробів – ще на стадії придбання акцизних марок.

Акцент на специфічній частині акцизного податку у формі фіксованої ставки на одиницю продукції (1000 шт. сигарет) більш виправданий з урахуванням зручності в адмініструванні та вигідний з

фіскальної точки зору. Адвалорна частина акцизного податку складніша та дорожча в адмініструванні, дозволяє зменшувати податкові платежі шляхом маніпулювання цінами, а, отже, стимулює корупцію в податковій сфері. Посилення специфічної складової означає, що фіскальним органам стане простіше планувати обсяг надходжень до бюджету від акцизного податку, тобто обсяг надходжень настільки не залежатиме від змін цін на тютюнову продукцію. У довгостроковій перспективі посилення специфічної складової означає скорочення різниці між ціновими сегментами і, відповідно, різниці в акцизному навантаженні для них[13].

Реформування акцизної системи та підвищення цін на сигарети і алкогольні напої узгоджується з поступовою інтеграцією України в ЄС. Враховуючи потребу і бажання країн-членів ЄС посилювати специфічну складову акцизного податку, остання директива ЄС 2010/12 дозволила збільшувати її частку в податковому навантаженні з рівня 5 %-55 % до 7,5 %-76,5 % та дає велику гнучкість у визначенні структури податку. Акцизна політика ЄС також допускає винятково специфічну акцизну систему.

Однак зміни в адмініструванні акцизного податку не призвели до зростання його надходжень до зведеного бюджету України, що зумовлено скороченням обсягів надходжень акцизного податку з нафтопродуктів, які у 2013 році порівняно з 2012 роком знизились на 3,1 млрд грн, або на 27,5 %. Це зменшення можна пояснити як зниженням обсягів переробки нафти, так і зменшенням обсягів ввезення мінерального палива за вказаний період.

Необхідність змін в адмініструванні акцизного оподаткування тютюнових виробів та забезпечення повноти їх надходжень до бюджету викликані зростанням їх частки у структурі надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України (рис. 5).

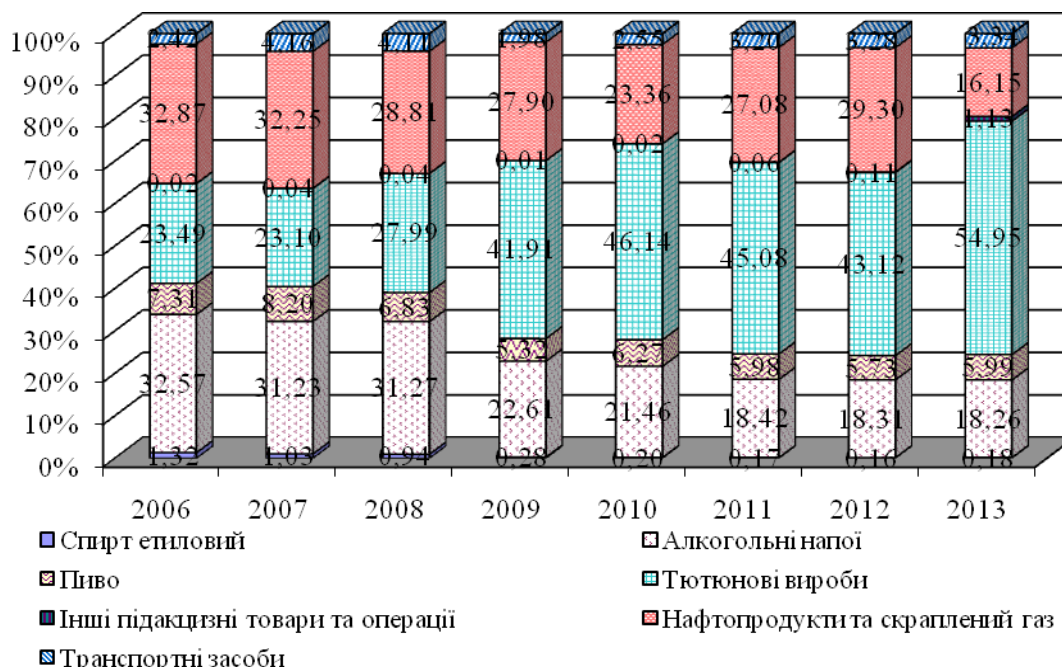


Рис. 5. Структура надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Розраховано та складено автором на основі [1].

Як свідчать дані рис. 5, протягом 2006-2013 років частка акцизного податку на нафтопродукти та скраплений газ зменшилася з 32,87 % у 2006 році до 16,15 % у 2013 році, питома вага акцизного податку на алкогольні напої скоротилася з 32,57 % до 18,26 %, однак частка акцизного податку на тютюнові вироби збільшилася в 2,3 рази, з 23,49 % до 54,95 %. Зменшення питомої ваги акцизного податку з нафтопродуктів і скрапленого газу та алкогольних напоїв зумовлено суттєвим зростанням ставок на цю підакцизну продукцію останніми роками, що призвело до скорочення легального виробництва цих видів підакцизних товарів та насичення вітчизняного ринку дешевшою нелегальною та фальсифікованою продукцією. При чому навіть зростання розмірів штрафних санкцій за незаконне виробництво та обіг підакцизних товарів, передбачене Податковим кодексом України, не змогло ефективно вплинути на тінювий ринок зазначеної продукції. Посилення заходів державного контролю за адмініструванням акцизного податку може змусити виробників підакцизної продукції розробляти нові схеми податкової

оптимізації, що не принесе жодного фіскального ефекту та завдасть шкоди споживачам такої продукції.

Таким чином, наразі адміністрування акцизного податку є недосконалим, основні проблеми якого зумовлені зростанням фіскальних можливостей та зменшенням регульовального впливу акцизного податку.

Важливу роль у податковій системі України в контексті фіскального ресурсу відіграє ввізне та вивізні мито, яке до того ж є одним з основних інструментів захисту та протекціоністської політики держави, що втілюється через стягнення визначених сум коштів від імпортованих і експортованих товарів.

У країнах з розвинутою економікою практично відсутні надходження до бюджету від мита. Винятком є Швейцарія, де питома вага мита складає 2,48 % у загальній структурі податкових надходжень до бюджету держави. Це зумовлено тим, що ця країна не є членом міжнародних інтеграційних об'єднань (крім Європейської асоціації вільної торгівлі – ЄАВТ), при вступі до яких, як правило, висувається вимога зниження або скасування мита при торгівлі товарами між країнами-членами. В Україні вивізні мито запроваджено на незначний перелік товарів, переважно сировинну продукцію, яка має стратегічне значення для функціонування вітчизняної економіки. Натомість ввізним митом обкладається значний перелік товарів, ставки на які Україна поступово знижує, виконуючи умови перебування у СОТ [14, с. 166-167].

У 2006-2013 років ввізне та вивізні мито забезпечували в середньому 3,37 % від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та мали стабільну тенденцію до зростання, крім 2009 року (рис. 6).

За даними рис. 6 видно, що протягом 2006-2013 років найменший темп приросту надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України спостерігався у 2009 році – -44,7 % порівняно з попереднім роком. Така ситуація зумовлена суттєвим скороченням надходжень від зовнішньоторговельних операцій. Так у 2009 році обсяг імпорتنих операцій скоротився на 46,9 % порівняно з 2008 роком.

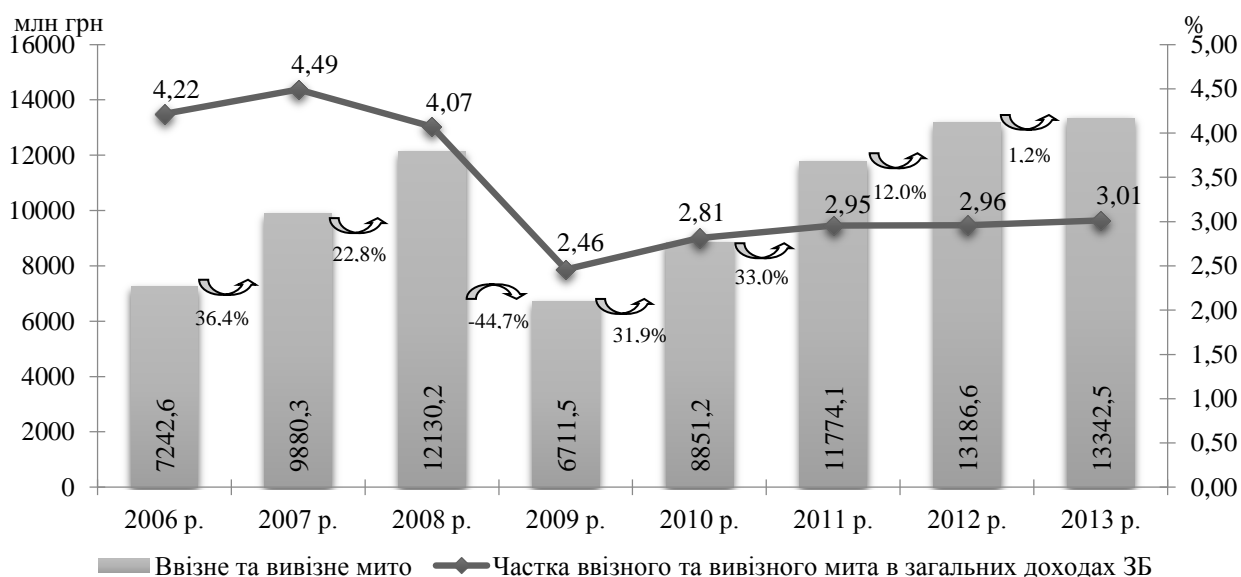


Рис. 6. Динаміка надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Розраховано та складено автором на основі [6].

Темп приросту надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України у 2013 році був найменшим за останні роки – 1,2 % порівняно з попереднім роком. Це відбулося в результаті недонадходжень ввізного мита до спеціального фонду державного бюджету на 21,8 % від плану зі змінами. На зменшення надходжень ввізного мита до спеціального фонду державного бюджету у 2013 році вплинуло скорочення обсягів імпорту засобів наземного транспорту, крім залізничного або трамвайного рухомого складу, на 8,5 % до 2012 року.

Вступ України до СОТ суттєво змінив підходи до адміністрування ввізного та вивізного мита. Зокрема з моменту вступу до СОТ у 2008 році до кінця 2013 року в Україні діяли чотири редакції митного тарифу, починаючи від редакції Закону України «Про митний тариф України» від 31.05.2007 року №1106-16 [15]. Протягом 2010-2011 років відбулося підвищення ставок ввізного мита на сировину та напівфабрикати, а також зниження ставок мита на товари кінцевого споживання. Зазначені редакції митного тарифу були

спрямовані на збереження фіскальної функції ввізного та вивізного мита за рахунок імпорту сировини та напівфабрикатів. У довгостроковій перспективі така тенденція може призвести до зниження прибутку підприємств через підвищення витрат виробництва, що в результаті може знівелювати фіскальний ефект від підвищення ставок ввізного мита [16].

Проте обмеження реалізації регульовального потенціалу ввізного та вивізного мита внаслідок необхідності дотримання умов СОТ не означає, що фіскальними і регульовальними ефектами останнього можна знехтувати. В умовах обмежених фінансових ресурсів Україна не готова до скасування експортного мита. Навпаки, ставки ввізного мита на сировину повинні бути встановлені на граничному рівні, який дозволяється умовами членства в СОТ.

У 2006-2013 роках структура надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України практично не зазнавала змін та характеризувалася переважною часткою ввізного мита (рис. 7).

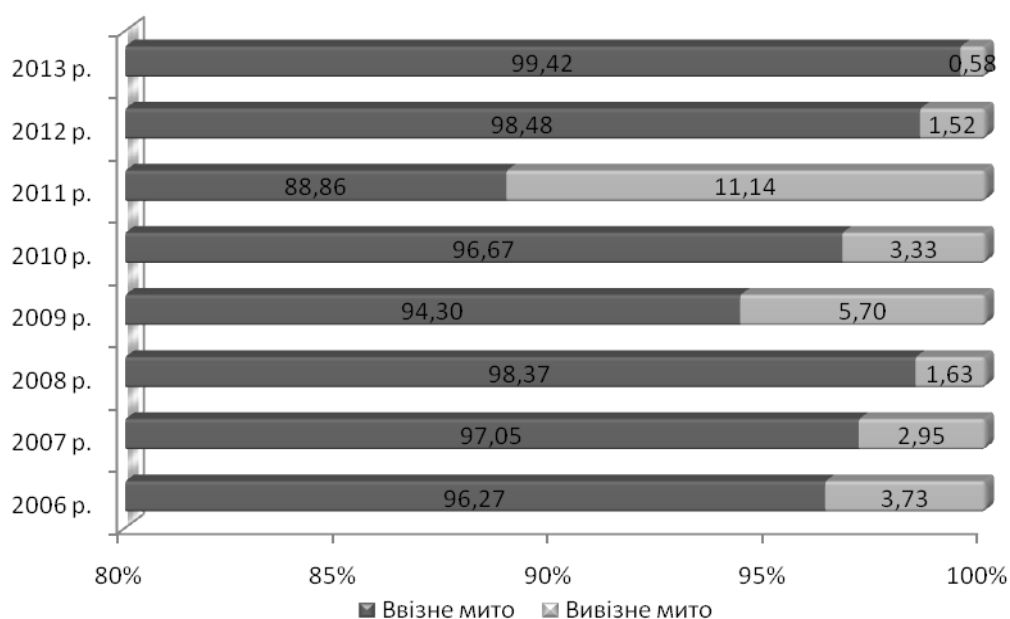


Рис. 7. Структура надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Розраховано та складено автором на основі [6].

Як свідчать дані рис. 7, протягом 2006-2013 років частка ввізного мита в середньому становила 96,18 %, а питома вага вивізного мита складала 3,82 %. Лише у 2011 році частка вивізного мита зросла до 11,14 %, що було пов'язано із запровадженням та скасуванням протягом 2011 року експортного мита на зернові. Внаслідок упровадження з 1 липня 2011 року такого мита надходження до державного бюджету у липні-вересні зросли у 3,5 рази. Однак такий захід призвів до зростання податкового навантаження на виробників сільськогосподарської продукції. Водночас рекордний урожай зернових в Україні у 2011 році, який дозволив уникнути дефіциту зернових на внутрішньому ринку, призвів до скасування 7 жовтня 2011 року такого виду мита.

Чинний механізм адміністрування ввізного та вивізного мита є важливим інструментом, який повинен забезпечувати своєчасність наповнення державного бюджету країни, сприяти розвитку зовнішньої торгівлі та створенню прозорих умов ведення бізнесу на її території в межах чинного законодавства.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Проведене дослідження дозволяє обґрунтувати доцільність застосування непрямого оподаткування для формування доходів бюджету держави, що підтверджується особливостями непрямих податків. Так репрезентовані у вітчизняній податковій системі ПДВ, акцизним податком і митом непрямі податки: реалізуються через ціновий механізм; здійснюють безпосередній вплив на сукупний попит; забезпечують швидкість досягнення фіскального ефекту; мають соціальну спрямованість, регулюючи споживання товарів і послуг, та є інструментом перерозподілу доходів від заможних верств населення до менш забезпечених (акцизи на предмети розкоші).

Непрямі податки називають регресивними та недемократичними, проте, як засвідчив проведений аналіз їх надходжень до зведеного бюджету, непрямі податки є оптимальними для нестабільної

економіки України.

У зв'язку з цим виникає потреба в удосконаленні адміністрування непрямих податків, серед основних напрямів якого можна виокремити: впорядкування податкових перевірок і відносин, що складаються між платниками податків і фіскальними органами в ході їх проведення; внесення змін у податкове законодавство, що забезпечать зрозумілість, чіткість, однозначність і неприпустимість розширеного тлумачення правових норм; розробка заходів, спрямованих на поліпшення обслуговування платників податків, спрощення виконання обов'язків платників податків зі сплати непрямих податків. Удосконалення адміністрування непрямих податків в Україні відіграє важливу роль у розвитку податкової системи загалом. Воно може не лише сприяти підвищенню рівня ефективності збору непрямих податків до бюджету, а й одночасно вирішувати стратегічні і оперативні завдання держави.

Список літератури

1. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/>.
2. [list?currDir=146477](#).
3. Мельник В. М. Напрями удосконалення адміністрування податків на споживання в Україні [Текст] / В. М. Мельник, М. М. Мельник, Є. Ю. Балачев // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 9. – С. 14-18.
4. Александрова М. М. Аналіз суперечностей використання ПДВ та його перспективи [Text] / М. М. Александрова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 5 (3). – С. 70-79.
5. Про проведення перевірки органів державної податкової служби щодо правомірності відшкодування платникам сум податку на додану вартість [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.01.2008 р. №146-р.. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
6. Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.02.2008 р. № 262-р.. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
7. Про заходи щодо забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 02.04.2008 р. № 562-р.. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
8. Про заходи щодо прискорення відшкодування податку на додану вартість експортерам зерна [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.08.2008 р. №1082-р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
9. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 р. №368. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
10. Кміть, В. М. Проблеми відшкодування ПДВ та роль інформаційних технологій у їх вирішенні [Текст] / В. М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2012. – №3 (19). – С. 19-35.
11. Червінська, О. С. Переваги та недоліки відшкодування податку на додану вартість [Текст] / О. С. Червінська, М. Й. Батько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.10. – С. 279-282.
12. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. №139. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
13. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget-Monitor/KV_IV_2010_Monitoring_ukr\(1\).pdf](http://ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget-Monitor/KV_IV_2010_Monitoring_ukr(1).pdf).
14. Офіційний сайт газети «Сьогодні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.segodnya.ua/economics/enews/CHego-zhdet-GNS-ot-novoy-sistemy-sbora-akcizov-na-sigarety-i-alkogol.html>.
15. Сотніченко, О. А. Митне регулювання товарообороту у контексті міжнародної інтеграції [Текст] / О. А. Сотніченко // Збірник Наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – №2. – С. 165-176.
16. Про митний тариф України : Закон України від 05.04.2001 р. №2371-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
17. Горна, О. В. Потенціал реалізації фіскальної функції мита в контексті структурних перетворень економіки України [Електронний ресурс] / О. В. Горна / Тенденції фінансово-економічного розвитку України в умовах глобалізаційних викликів : І Всеукраїнська студентська науково-практична конференція, м. Чернівці, 25 лютого 2013 р. – Режим доступу: http://bsfa.edu.ua/files/konf/23022013/sekciya3/teza_gorna.pdf.

References

1. Ofitsiynyi sait Derzavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy [Official site of State treasury service of Ukraine]. (n.d.). treasury.gov.ua. Retrived from <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477> [in Ukrainian].
2. Melnyk, V. M., Melnyk M. M., Balychev Ye. Yu. (2011). Napriamy udoskonalennia administruvannia podatkov na spozhuvannia v Ukrainy [Trends of the improvement of the consumption taxes administration in Ukraine]. Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukrainy – Forming of market relations in Ukraine, 9, 14-18 [in Ukrainian].
3. Aleksandrova, M. M. (2011). Analiz superechnostei vykorystannia PDV ta yogo perspektyvy [Analysis of contradictions of the use of VAT and it prospect]. Visnyk Dnipropetrovskogo universytetu. Serii: Ekonomika - Announcer of the Dnepropetrovsk university. Series: Economy, 5 (3), 70-79 [in Ukrainian].
4. Pro provedennia perevirky organiv derzhavnoi podatkovoi sluzhby shchodo pravomirnosti vidshkoduvannia sum podatku na dodanu vartist: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 23.01.2008 №146-p [On the realization of verification of organs of state tax service in relation to legitimacy to the payers of sums of value-added tax refunds: Order of Cabinet of Ministers of Ukraine from 23.01.2008 №146-r]. (n.d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/146-2008-%D1%80> [in Ukrainian].
5. Pro zachody shchodo udoskonalennia systemy administruvannia podatku na dodanu vartist: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 06.02.2008 №262-p [On events in relation to the improvement of the system of administration of value-added tax: Order of Cabinet of Ministers of Ukraine from 06.02.2008 №262-r]. (n.d.). zakon1.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/262-2008-%D1%80> [in Ukrainian].
6. Pro zachody shchodo zabezpechennia svoiechasnogo vidshkoduvannia podatku na dodanu vartist: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 02.04.2008 №562-p [On events in relation to providing of timely value-added tax refunds: Order of Cabinet of Ministers of Ukraine from 02.04.2008 №562-r]. (n.d.). zakon3.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/562-2008-%D1%80> [in Ukrainian].
7. Pro zachody shchodo pryskorennia vidshkoduvannia podatku na dodanu vartist eksporteram zerna: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 06.08.2008 №1082-p [On events in relation to providing of timely value-added tax refunds to the exporters of grain: Order of Cabinet of Ministers of Ukraine from 06.08.2008 №1082-r]. (n.d.). zakon1.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1082-2008-%D1%80> [in Ukrainian].
8. Pro vypusk obligatsii vnutrishnoi derzhavnoi pozyky dlia pryskorennia vidshkoduvannia podatku na dodanu vartist: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12.05.2010 №368 [On events in relation to providing of timely value-added tax refunds to the exporters of grain: Resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine from 12.05.2010 №368]. (n.d.). zakon4.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/368-2010-%D0%BF> [in Ukrainian].
9. Kmit, V. M. (2012). Problemy vidshkoduvannia PDV ta rol informatsiinykh technologii u yich vyrishenni [Problems of VET refunds and the role of information technologies in their resolution] Ekonomika ta upravlinnia pidpriemstvamy mashinobudivnoi galuzi: problemy teorii ta praktyky – Economy and management of machine-building industry enterprises : problems of theory and practice, 3 (19), 19-35 [in Ukrainian].
10. Chervinska, O. S., Batko, M. Y. (2013). Perevagy ta nedoliky vidshkoduvannia podatku na dodanu vartist [Advantages and disadvantages of value-added tax refunds] Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy – Scientific announcer of the NUFT of Ukraine, 23.10, 279-282 [in Ukrainian].
11. Pro vypusk obligatsii vnutrishnoi derzhavnoi pozyky dlia pryskorennia vidshkoduvannia podatku na dodanu vartist: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 21.05.2014 №139 [On events in relation to providing of timely value-added tax refunds to the exporters of grain: Resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine from 21.05.2014 №139]. (n.d.). zakon1.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/139-2014-%D0%BF> [in Ukrainian].
12. Ofitsiynyi sait Instytutu biudzhetu ta sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen [Official site of Institute for budgetary and socio-economic research]. (n.d.). ibser.org.ua. Retrived from [http://ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget Monitor/KV_IV_2010_Monitoring_ukr\(1\).pdf](http://ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget%20Monitor/KV_IV_2010_Monitoring_ukr(1).pdf) [in Ukrainian].
13. Ofitsiynyi sait gazety «Segodnya» [Official site of newspaper «Segodnya»]. (n.d.). www.segodnya.ua. Retrived from <http://www.segodnya.ua/economics/enews/CHego-zhdet-GNS-ot-novoy-sistemy-sbora-akcizov-na-sigarety-i-alkogol.html> [in Ukrainian].
14. Sotnichenko, O. A. (2013) Mytne reguliuvannia tovaroobrotu u konteksti mizhnarodnoi integratsii [The custom regulation of commodity turnover in context of international integration] Zbirnyk naukovykh prats

15. *Pro mytnyi taryf Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 №2371-III [On the custom tariff of Ukraine: Law of Ukraine: Low of Ukraine from 05.04.2001 №2371-III]. (n.d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrived from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2371-14> [in Ukrainian].*
16. *Gorna, O. V. (2013). Potensial realizatsii fiskalnoi funktsii myta v konteksti strukturnukh peretvoren ekonomiku Ukrainy [Potential of realization of fiscal function of custom is in the context of structural transformations of economy of Ukraine] Tendentsii finansovo-ekonomachnogo rozvytku Ukrainy v umovakh globalizatsiinykh vyklykiv: I Vseukrainska studentska naukovo-practychna konferentsiia, Chernivtsi, 23.02.2013 – The trends of finance and economic progress of Ukraine in the conditions of calls of globalization: the I Allukrainian student research and practice conference, Chernivtsi, 23.02.2013. Retrived from http://bsfa.edu.ua/files/konf/23022013/sekciya3/teza_gorna.pdf.*

Стаття надійшла до редакції 20.10.2014 р.