



ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПДВ ІЗ ВВЕЗЕНИХ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ТОВАРІВ FISCAL EFFECTIVENESS OF VAT ON IMPORTS AT UKRAINIAN CUSTOMS AREA



Андрій КРИСОВАТИЙ,
доктор економічних наук,
Тернопільський національний
економічний університет

Andriy KRYSOVATYI,
Doctor of Economics,
Ternopil' National
Economic University

Інна ГУЦУЛ,
кандидат економічних наук,
Тернопільський національний
економічний університет

Inna HUTSUL,
PhD in Economics,
Ternopil' National
Economic University



Динамізм розвитку соціально-економічних процесів в Україні залежить від фіскальної політики, в т.ч. від практичних аспектів оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Нестабільність організаційно-правових умов адміністрування податків та зборів платежів, домінування контрабандних явищ та нівелювання установлених національних і міжнародних норм митного оподаткування в нинішніх умовах реформування фіскальних органів України вимагає комплексного підходу до дослідження фіскальної ефективності сучасних аспектів оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) товарів, ввезених на митну територію України.

Важливо констатувати, що наявні дефіцитні явища державного бюджету вимагають підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи. Враховуючи, що номінальні ставки ключових податків в Україні є вищими від середньоєвропейського рівня, додаткова мобілізація коштів має відбуватися не за рахунок підвищення фіскального тиску чи запровадження нових податків, а за рахунок покращення адміністрування діючих податкових платежів у сфері оподаткування зовнішньоекономічних операцій та підвищення їх фіскальної ефективності й продуктивності, особливо в умовах дестабілізації економіки України за рахунок військово-політичних чинників.

Теоретичне підґрунтя до розуміння проблем оподаткування зовнішньоекономічних операцій, в тому числі за рахунок застосування непрямих податків, закладене в працях відомих зарубіжних економістів: Дж. Кейнса, С. Ліндера, А. Маршала, Дж. Мілля, Б. Оліна, М. Познера, Д. Рікардо, А. Сміта та інших. Різні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності податком на додану вартість розкриті у працях українських науковців. Проте, на нашу думку, окреслена проблематика даного наукового дослідження потребує врахування сучасних особливостей адміністрування ПДВ, зокрема в процесі оподаткування зовнішньоекономічної діяльності та генерування ширшого спектру показників задля побудови чіткого й комплексного сценарію підвищення його фіскальної ефективності.

Мета роботи полягає в моніторингу підходів щодо оцінювання фіскальної ефективності ПДВ із ввезених на митну територію України товарів та формування векторів налагодження системи адміністрування ПДВ із ввезених на митну територію товарів.

Важливу роль у фінансовому регулюванні ЗЕД повинні відігравати митні й податкові важелі, оскільки зі вступом України до СОТ роль податкових платежів як регулятора економіки зростає. Держава за допомогою митних (тарифні,

нетарифні, преференції) та податкових (пряме, непряме оподаткування, пільги) регуляторів може стимулювати або обмежувати розвиток окремих галузей чи сфер економіки, що в свою чергу здійснює безпосередній вплив на розвиток зовнішньоекономічної діяльності.

Тарифні інструменти (митний тариф, тарифна квота) регулювання зовнішньої торгівлі посідають одне із чільних місць у системі державного регулювання зовнішньоторговельної діяльності. Митний тариф – центральний інструмент митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, разом із внутрішньою податковою системою він регулює економічний клімат у країні і спрямований на захист вітчизняного виробництва від конкуренції із іноземними товаровиробниками й підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції. Законом України «Про митний тариф України» [1] визначено лорядок формування й застосування митного тарифу України при ввезенні або вивезенні товарів та стягнення з них мита, величину якого визначають на основі митної вартості задекларованих товарів.

Нетарифні інструменти є методами насамперед адміністративного впливу – це ефективний засіб регулювання зовнішньоекономічної діяльності шляхом встановлення певних вимог до суб'єктів господарської діяльності при здійсненні ними зовнішньоекономічної діяльності. У теорії міжнародної економіки їх поділяють на методи прихованого протекціонізму (державні закупівлі; вимоги щодо вмісту місцевих компонентів; технічні бар'єри; податки та збори), а також кількісні (квотування; ліцензування) та фінансові методи (субсидії; кредитування; демпінг) [2, с. 337].

Одним із значимих інструментів податкового регулювання ЗЕД серед непрямих податків є податок на додану вартість (ПДВ) і його величина. Аналіз відношення ПДВ до обсягів доходу від реалізації

товарів, робіт, послуг і відношення цього податку до сумарного обсягу виробничих запасів, готової продукції та товарів виявив множинні зв'язки між податковим навантаженням і зовнішньоекономічною діяльністю суб'єкта господарювання. Зокрема, позитивним є факт віднесення суми сплаченого ПДВ митним органам за умов подання ВМД до податкового кредиту звітного періоду [3, с. 149]. Негативними тенденціями можна вважати проблемність у сфері відшкодування ПДВ [4, с. 135]. Дане питання викликає все більше нарікань на адресу фіскальних органів з огляду на велику заборгованість перед справжніми експортерами.

При цьому прагматизм проблематики адміністрування ПДВ при імпорті

Висвітлено роль ПДВ із ввезених на митну територію України товарів у структурі надходжень до Державного бюджету України та його місце серед інструментів оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Визначено індикатори продуктивності й бюджетної ефективності ПДВ в Україні та ПДВ із ввезених на територію України товарів. Запропоновано пріоритети підвищення ефективності адміністрування ПДВ з урахуванням європейського досвіду.

The role of VAT on imports at Ukrainian customs area in the structure of revenues to the state budget of Ukraine and its place among tax assessment instruments of the international economic activity is demonstrated. Performance indicators and budget effectiveness indicators of VAT in Ukraine and VAT on imports at Ukrainian customs area are determined. The priorities of effectiveness enhancement of VAT administration with consideration for the European experience are suggested.

товарів свідчить про присутність неоднозначностей та суперечностей з точки зору ефективності. Дискусія щодо напрямів його удосконалення ведеться вже декілька років. Але ПДВ наразі є головним джерелом податкових надходжень Державного бюджету України. Проведений моніторинг основних статистичних показників засвідчив, що станом на початок 2015 року на ПДВ із ввезених на територію України товарів припадало 38,3% усіх податкових надходжень і 30% загальних доходів державного бюджету, що більше, ніж у попередньому році в 1,04 та 1,05 рази (див. табл.).

Таблиця. Основні показники вимірювання фіскальної ефективності ПДВ, акцизного податку та ввізного мита, млрд. грн.

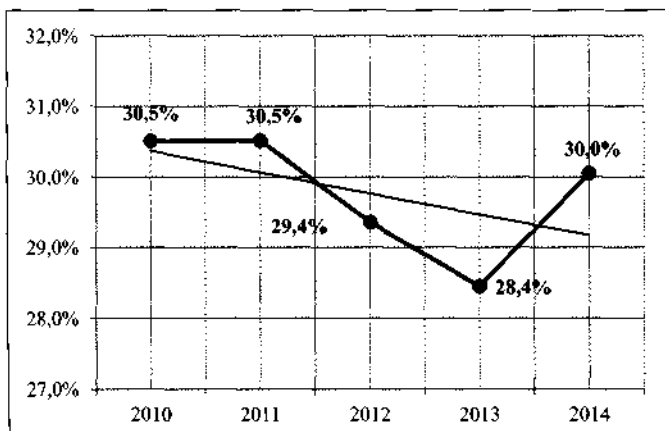
Показники	2010	2011	2012	2013	2014
Валовий внутрішній продукт	1082,6	1316,6	1408,9	1454,9	1566,7
Доходи Державного бюджету України	240,6	314,6	346,1	339,2	357,1
Податкові надходження	166,9	251,6	274,7	262,8	280,2
податок на додану вартість	86,3	130,1	138,8	128,3	139,1
у т.ч. ПДВ із ввезених на територію України товарів	73,4	96,0	101,6	96,5	107,3
акцизний податок з вироблених в Україні піддакцизних товарів (продукції)	23,0	25,2	27,4	26,4	28,1
акцизний податок із ввезених на митну територію України піддакцизних товарів (продукції)	4,6	7,8	9,8	8,9	16,9
ввізне мито	8,6	10,5	13,0	13,3	12,4

Джерело: складено за даними [5-10].

На стан надходження ПДВ із ввезених на територію України товарів у 2013 році негативно вплинуло уповільнення темпів зростання економіки України, що призвело до значного скорочення обсягу імпорту товарів та послуг. Проте ситуація у 2014 році обрала дещо кращий вектор розвитку, незважаючи на макроекономічні шоки у фінансовій системі України, і продемонструвала тенденцію зростання надходжень до бюджету від ПДВ із ввезених на територію України товарів. Це першочергово пов'язано з такими двома аспектами: перший опирається на оподаткування за ставкою 7% операцій із ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання; а другий – на оподаткування операцій із ввезення на митну територію України природного газу іншими суб'єктами підприємницької діяльності, крім ПАТ Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України».

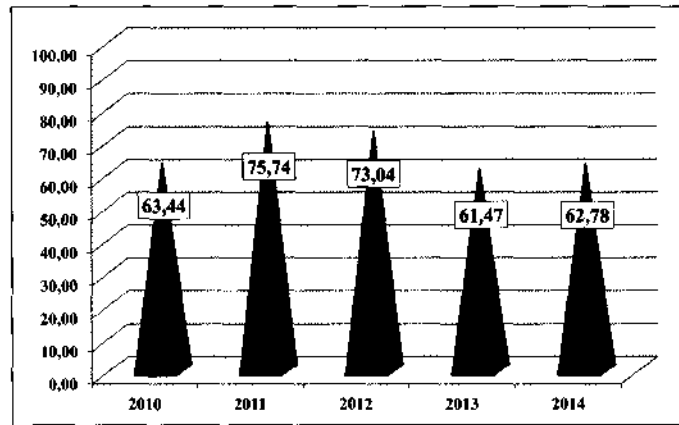
При ввезенні товарів на митну територію України ПДВ хоч і забезпечує на сьогодні значну частку доходів бюджету, проте вона є дещо меншою від потенційно можливої і в загальному має спадний тренд (рис. 1). Розрахункова база для оподаткування ПДВ формується на основі офіційних статистичних показників і не враховує обсяг тіншової

Рис. 1. Питома вага ПДВ із ввезених в Україну товарів у структурі доходів Державного бюджету України



Джерело: складено за даними [6-10].

Рис. 2. Динаміка показників продуктивності ПДВ, %



Джерело: складено за даними [6-10].

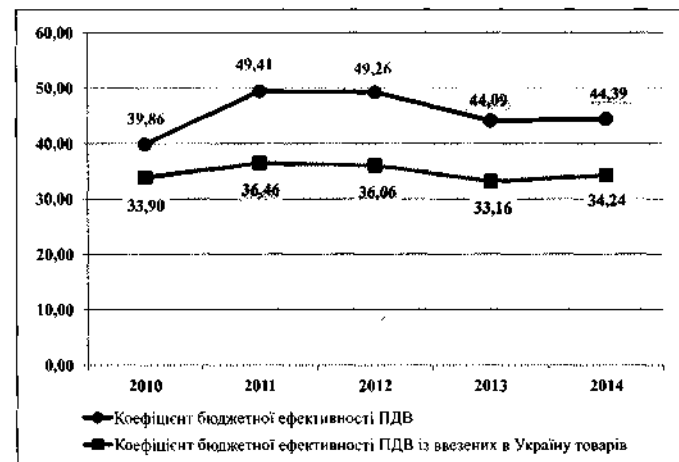
економіки, який, за різними підрахунками, становить від 20 до 50% [8]. Очевидно, що потужний сектор тіншової економіки додатково коригує показники ефективності ПДВ в бік їх погіршення.

Для характеристики ефективності системи справляння ПДВ варто звернути увагу на його продуктивність та коефіцієнт бюджетної ефективності. Динаміка свідчить, що уряду у 2011 році вдалося підвищити продуктивність ПДВ в 1,2 рази у порівнянні з попереднім періодом, проте вже у 2013 році відбулося значне його скорочення, що становило 61,47%. Ситуація покращилася у 2014 році в бік збільшення на 1,31% (рис. 2). Водночас з огляду на значний обсяг невідшкодованого ПДВ показник продуктивності є завищеним. Також слід констатувати, що додаткові надходження від скасування галузевих пільг із ПДВ, пільг у СЕЗ і ТПР, скасування ПДВ-векселів, запровадження 20-відсоткової ставки на імпорт газу було практично майже повністю нівельовано втратами ПДВ через інші схеми мінімізації оподаткування.

Показник бюджетної ефективності ПДВ відображає, скільки надходжень ПДВ у відсотках до ВВП припадає на 1% номінальної ставки. Відповідно чим більший цей показник, тим краще працює система ПДВ у країні. Розрахунок вищезгаданих показників зображено на рис. 3, він базувався на співвідношенні надходжень від ПДВ та ВВП, поділеного на стандартну ставку податку [11].

Як видно з рис. 3, коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ характеризувався вищими значеннями: у 2011 році – 49,4%, у 2012 – 49,26%. Дещо стабільнішу позицію займав показник бюджетної ефективності ПДВ із ввезених на митну територію, який зменшився у 2013 році до рівня 33,16%, проте вже у 2014 даний показник зріс на 1,08%. Для порівняння: середній показник бюджетної ефективності ПДВ у країнах ЄС становить 51%. А в трансформаційних європейських економіках,

Рис. 3. Коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ в Україні та ПДВ з ввезених на територію України товарів, %



Джерело: складено за даними [6-11].

що розвиваються, цей показник дорівнює: у Болгарії – 63%, Естонії – 50%, Латвії – 53%, Словенії – 54% [12]. Відставання від країн ЄС зумовлено більш низькою продуктивністю ПДВ в Україні.

Таким чином, слід зазначити, що мінімізація сплати ПДВ, обсяг якої набув критичних масштабів, про що свідчить низька продуктивність податку за досить обмеженої кількості податкових пільг, відбувається з огляду на наявність наступних підстав: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних діючих підприємств та накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту тощо.

На нашу думку, теперішній реальний стан фінансово-економічного розвитку України змушує фіскальні органи та платників податків тяжіти до європейського характеру адміністрування ПДВ. У контексті цього досить вдалими буде окреслення тих перспектив, які бажано охопити в найближчій та стратегічній перспективі. Вважаємо за необхідне систематизувати вектори налагодження системи адміністрування ПДВ із ввезених на митну територію товарів на ефективний розвиток виходячи з основних пріоритетів європейського розвитку, що відображені в повідомленні європейської комісії «Рух до простішої, більш зрозумілої та ефективної системи ПДВ, спеціально пристосованої до єдиного ринку» [13]:

1. Покращення доступу та якості інформації для комерційних структур – доступність точної, надійної та вчасної інформації про особливості актуальних режимів ПДВ є ключовим фактором у сприянні дотриманню законодавчих вимог суб'єктами оподаткування.

2. Покращення механізмів регулювання ПДВ – суб'єкти господарської діяльності прагнуть до більшого залучення та більшої відкритості в процесі створення й тлумачення законодавства з питань адміністрування ПДВ.

3. Структурне реформування ставок податку – європейський досвід наголошує на необхідності перегляду ставок ПДВ, що повинно здійснюватися на основі детального оцінювання впливу, яке стосуватиметься усіх аспектів, а також на наступних керівних принципах:

□ відмова від тих знижених ставок, що створюють перешкоди для належного функціонування внутрішнього ринку. Знижені ставки, виправдані в минулому, можуть мати негативний вплив нині, оскільки з часом пройшли зміни в економічному, комерційному та правовому середовищі;

□ відмова від знижених ставок на товари та послуги, споживання яких не вітається загальнонаціональною політикою. Це можуть бути ті товари чи послуги, що є шкідливими для навколишнього середовища, здоров'я та добробуту;

□ подібні товари та послуги повинні оподатковуватись за однаковою ставкою ПДВ, з огляду на це необхідно враховувати технічний прогрес, щоб вирішити питання конвергенції між віртуальним та фізичним середовищами.

4. Налагодження алгоритму швидкого реагування на несподіване шахрайство та боротьба з ним – успіх будь-якого заходу в боротьбі з шахрайством безпосередньо залежить від адміністративних функцій державної фіскальної служби України.

Досить перспективною в сучасних умовах є реалізація ідеї запровадження системи регресивного оподаткування ПДВ як дієвого інструменту легалізації тьшових доходів та стимулювання ефективної діяльності підприємств та інвесторів. Ідея базується на диференціації ставок оподаткування залежно від типу економічного зростання, який демонструється підприємством: чим вищими є темпи економічного зростання діяльності, тим нижчими є ставки оподаткування, і навпаки.

ВИСНОВКИ

Становлення податкової системи в Україні відбувається за жорстких умов політичних, фінансово-економічних і структурних перетворень, коли в процесі прийняття низки змін до Податкового кодексу України та чергового реформування структури фіскальних органів виявилися суперечності між інтересами бізнесу й держави. Тому подальше вдо-

сконалення податкових норм, у тому числі в контексті вдосконалення механізму адміністрування ПДВ із ввезених на митну територію України товарів, особливо в умовах євроінтеграційних процесів, має відбуватися відповідно до трансформацій у суспільному устрої та сприяти зміцненню національної економіки й поліпшенню її структури.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про митний тариф України» від 19.09.2013 р. № 584-VII [Електронний ресурс] // Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584-18/>.
2. Крупка І. М. Порівняльний аналіз основних інструментів зовнішньоторговельної політики в умовах глобалізації / І. М. Крупка // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 335–351.
3. Сидельникова, Л. П. Роль податку на додану вартість у забезпеченні фінансування державних витратів / Л. П. Сидельникова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 2 (14) – С. 148–153.
4. Ткачик Ф. П. Митні та податкові регулятори зовнішньоекономічної діяльності / Ф. П. Ткачик, І. А. Гудул // Наукові записки Національного університету «Острозька академія» (Серія «Економіка»). – 2013. – Вип. 12. – С. 132–136.
5. Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс] // Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
6. Звіт про виконання Державного бюджету України станом на 1 січня 2011 року [Електронний ресурс] // Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147453>.
7. Звіт про виконання Державного бюджету України станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс] // Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.
8. Звіт про виконання Державного бюджету України станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс] // Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.
9. Звіт про виконання Державного бюджету України станом на 1 січня 2014 року [Електронний ресурс] // Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.
10. Звіт про виконання Державного бюджету України станом на 1 січня 2015 року [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=407731&cat_id=77440.
11. Ярема Б. П. Оцінка економічної ефективності податку на додану вартість в Україні [Електронний ресурс] / Б. П. Ярема, Я. Р. Ярема. – Режим доступу: http://lukyanenko.at.ua/_id/4/462_...pdf.
12. Молдован О. О. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регуляторної ефективності ПДВ [Електронний ресурс] / О. О. Молдован. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>.
13. Повідомлення комісії європейському парламенту, раді та європейському економічно-соціальному комітету про майбутнє ПДВ «Рух до простішої, більш зрозумілої та ефективної системи ПДВ, спеціально пристосованої до єдиного ринку» [Електронний ресурс] // Міністерство юстиції України. – Режим доступу: www.minjust.gov.ua/file/32588.

REFERENCES

1. The Law of Ukraine "On Customs Tariff of Ukraine" of 19.09.2013 no. 584-VII. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584-18> [in Ukrainian].
2. Krupka I.M. Porivnyal'nyy analiz osnovnykh instrumentiv zovnishn'otortoveln'noy polityky v umovakh hlobalizatsiyi [Comparative analysis of the main instruments of trade policy in the context of globalization]. Formuvannya rynkovoyi ekonomiky v Ukraini, 2009, no. 19, pp. 335-351 [in Ukrainian].
3. Sidel'nykova L.P. Rol' podatku na dodanu vartist' u zabezpechenni finansuvannya derzhavnykh vydatkiv [The role of VAT in securing financing public expenditures]. Visnyk Berdyanskogo universytetu menedzhmentu i biznesu, 2011, no. 2 (14), pp. 148-153 [in Ukrainian].
4. Tkachyk F.P., Hutsul I.A. Mytne ta podatkoviy rehulyatory zovnishn'oekonomichnoy diyal'nosti [Customs and tax regulators of foreign economic activity]. Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu "Ostroz'ka akademiya" (Seriya "Ekonomika"), 2013, no. 12, pp. 132-136 [in Ukrainian].
5. Gross domestic product. The State Statistics Service of Ukraine. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
6. Report on the State Budget of Ukraine as of January 1, 2011. The State Treasury Service of Ukraine. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147453> [in Ukrainian].
7. Report on the State Budget of Ukraine as of January 1, 2012. The State Treasury Service of Ukraine. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449> [in Ukrainian].
8. Report on the State Budget of Ukraine as of January 1, 2013. The State Treasury Service of Ukraine. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635> [in Ukrainian].
9. Report on the State Budget of Ukraine as of January 1, 2014. The State Treasury Service of Ukraine. Available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666> [in Ukrainian].
10. Report on the State Budget of Ukraine as of January 1, 2015. The Ministry of Finance of Ukraine. Available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=407731&cat_id=77440 [in Ukrainian].
11. Yarema B.P., Yarema Ya.R. Otsinka ekonomichnoy efektyvnosti podatku na dodanu vartist' v Ukraini [Estimation of economic efficiency of VAT in Ukraine]. Available at: http://lukyanenko.at.ua/_id/4/462_...pdf [in Ukrainian].
12. Moldovan O.O. Napryamy ta mekhanizmy pidvyshchennya fiskal'noy ta rehulyatynnoy efektyvnosti PDV [Directions and mechanisms to improve fiscal and regulatory efficiency of VAT]. Available at: <http://www.niss.gov.ua/articles/247> [in Ukrainian].
13. The message from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT "Moving to a simpler, more coherent and efficient VAT system specially adapted to the single market". The Ministry of Justice of Ukraine. Available at: www.minjust.gov.ua/file/32588 [in Ukrainian].