

УДК 336.226.11

Кулик П.Л.

аспірант

Національного університету

Державної податкової служби України,

начальник управління доходів і зборів з фізичних осіб головного управління

Державної фіскальної служби України

ВИЗНАЧЕННЯ ГРАНИЧНИХ МЕЖ ФІСКАЛЬНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПДВ ЯК ФАКТОР ЯКІСНОГО ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПОДАТКУ

У статті розглянуто залежність прогнозування надходжень ПДВ до бюджету від визначення граничних меж фіскального потенціалу податку. Вивчено погляди науковців щодо формування фіскального потенціалу податку та його граничних меж. Проаналізовано сутнісну характеристику чинників, які впливають на визначення граничних меж фіскального потенціалу ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, фіскальний потенціал, граничні межі, надходження податку, чинники впливу.

Кулик П.Л. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРЕДЕЛЬНЫХ ГРАНИЦ ФИСКАЛЬНОГО ПОТЕНЦИАЛА НДС КАК ФАКТОР КАЧЕСТВЕННОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ПОСТУПЛЕНИЙ НАЛОГА

В статье рассмотрена зависимость прогнозирования поступлений НДС в бюджет от определения предельных границ фискального потенциала налога. Изучены взгляды ученых по формированию фискального потенциала налога и его предельных границ. Проанализировано сущностную характеристику факторов, влияющих на определение предельных границ фискального потенциала НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, фискальный потенциал, предельные границы, поступления налога, факторы влияния.

Kulyk P.L. DEFINITION OF FISCAL CAPACITY THRESHOLDS FOR VAT AS A FACTOR OF QUALITATIVE PREDICTION OF VAT REVENUES

The article analyzes the dependency of VAT revenue forecasting on fiscal tax capacity thresholds. The views of scientists related to the formation of fiscal tax capacity and its thresholds were studied. Fundamental characteristics affecting the determination of fiscal capacity thresholds for VAT were evaluated.

Keywords: value added tax, fiscal capacity, margins, income tax, factors of influence.

Постановка проблеми. Для забезпечення постійного і стабільного надходження фінансових ресурсів до державного бюджету необхідно правильно використовувати інструменти податкової системи, до яких належить податковий контроль, податкове адміністрування, податкове планування і прогнозування, стягнення коштів з підприємств у бюджет. Від правильності прогнозних розрахунків залежить рівень фіскального потенціалу податку на додану вартість (ПДВ) та можливі межі його коливання.

Визначення вартісних значень фіскального потенціалу ПДВ зумовлює виникнення питань про мінімальні та максимальні його розміри за певних обставин. При цьому, формування певної величини фіскального потенціалу ПДВ відбувається під впливом як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників. Ці чинники, у свою чергу, можуть підвищувати рівень фіскального потенціалу податку чи знижувати його, що безпосередньо впливає на якість прогнозування надходжень ПДВ до бюджету.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідження проблематики аналізу визначення фіскального потенціалу ПДВ та його граничних меж здійснювали у своїх наукових працях такі вчені як Т.М. Єгорова [9], Ю.І. Юрченко [9], І.Н. Даніна [4], А.Б. Паскачев [8], І.В. Вацугов [3], В.В. Ангархаев [2], Б.Г. Маслов [7], О.О. Амоша [1], К.Ф. Ковальчук [5] та Т.М. Рева [5] та інші.

Невирішені частини проблеми. Проаналізувавши наукові праці визначення фіскального потенціалу ПДВ та його граничних меж, бачимо, що в економічній літературі існують деякі напрацювання відносно розрахунку фіскального потенціалу в цілому та способів визначення розмірів надходження податку на додану вартість. Поряд з цим є деякі чинники, які не враховано у відповідних дослідженнях, в окремих

випадках, на думку автора, мають місце неточні визначення коригуючих коефіцієнтів. Неврахування ряду чинників може призвести до встановлення мінімальних розмірів фіскального потенціалу ПДВ, у той час як максимальне відображення всіх параметрів забезпечить максимальні значення фіскального потенціалу цього податку. Таким чином, врахування цих об'єктивних та суб'єктивних чинників фіскального потенціалу ПДВ дозволить отримати достовірніший результат у напрямку якісного прогнозування надходжень податку до бюджету.

Постановка завдання. Дослідити наукові погляди на формування фіскального потенціалу ПДВ та його граничних меж. Проаналізувати сутнісну характеристику чинників, які впливають на визначення граничних меж фіскального потенціалу ПДВ.

Основні результати дослідження. Фіскальний потенціал ПДВ є невід'ємною вагомою складовою частиною фінансового потенціалу країни. Під фіскальним потенціалом слід розуміти максимально можливу величину податкових ресурсів території, які можна мобілізувати та ефективно використати для збільшення бюджетних доходів для подальшого їх перерозподілу на соціально-економічний розвиток країни.

Фіскальний потенціал ПДВ характеризується наявністю баз оподаткування для нарахування податку, виражені доходами від реалізації продукції, виконання робіт та надання послуг. У свою чергу, ці доходи формуються за рахунок функціонуючих суб'єктів господарювання. Опосередкований вплив на фіскальний потенціал податку на додану вартість має інвестиційна діяльність підприємств; рівень витратомісткості виробництва; темпи приросту вартості майна; рівень інформатизації бізнесу.

Якісне та ефективне використання фіскального потенціалу ПДВ є одним з основних факторів соці-

ально-економічного зростання територій. Охарактеризуємо вихідні умови та особливості існування граничних меж фіскального потенціалу ПДВ. Так, формування бази оподаткування податком на додану вартість на практиці має декілька аспектів. Перший полягає в тому, що податок на додану вартість стягується виходячи з доходів суб'єктів господарювання, які вони отримують у типових ринкових умовах. Другий аспект полягає в тому, що підприємства могли б мати вищі доходи, а отже і базу оподаткування податку на додану вартість за умови раціоналізації використання матеріальних, фінансових, людських, інформаційних, кадрових, управлінських, природних та інших ресурсів. Наявність такої ситуації вказує на утворення фіскального потенціалу податку на додану вартість під впливом різних чинників, який може знаходитись у певному інтервалі, що можна назвати типовим явищем для економічного показника.

Окремим специфічним моментом у даному випадку є той, що граничні межі фіскального потенціалу ПДВ можуть бути розраховані для сукупності підприємств за встановленою ознакою, для певної області і країни в цілому. У випадку типових умов господарювання, підприємства сукупності забезпечують утворення середнього або фактичного фіскального потенціалу ПДВ. Якщо в певному періоді умови господарювання різко погіршаться, то база оподаткування може також знизитись до критичного рівня, що умовно можна назвати нижньою межею фіскального потенціалу. Навпаки, якщо підприємства отримують вищі доходи в часи сприятливої ринкової кон'юнктури, то в такому випадку досягатиметься найвища межа фіскального потенціалу ПДВ. Наведено схематично динаміку фактичних та планових сум податку на додану вартість за період 2002-2013 рр.

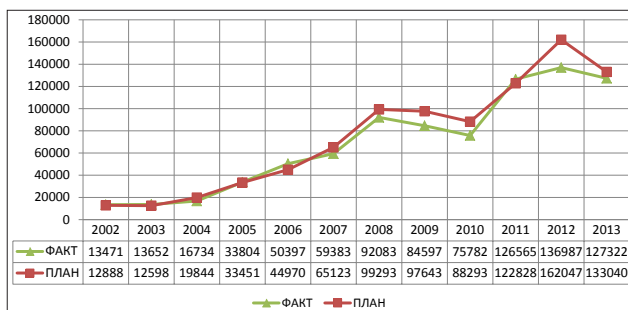


Рис. 1. Динаміка сум фактичного та планового ПДВ у Зведеному бюджеті України за 2002-2013 рр., млн. грн.

Джерело власна презентація на основі даних Державної казначейської служби України

Розраховані планові значення податку на додану вартість можна вважати його фіскальним потенціалом у межах країни на відповідний рік, оскільки вони розраховані фахівцями з врахуванням можливих розмірів збору податку до державного бюджету. У свою чергу, фактичні значення ПДВ є певною межею фіскального потенціалу. З практичної точки зору, менша планова сума ПДВ за певний рік вказує на нижню межу фіскального потенціалу, а верхня межа формувалась у роки із вищими фактичним надходженням ПДВ. Проте з теоретичної точки зору, на думку автора, такий підхід не досить репрезентативний, оскільки не враховує сукупність прихованих можливостей у ринковому середовищі, які за певних умов можуть збільшити чи зменшити граничні межі фіскального потенціалу.

З рис. 1 можна побачити, що до 2005 року суми ПДВ в Україні, залучені до державного бюджету,

мало відрізнялись від запланованого значення. Ці роки характеризувались порівняно слабкими темпами розвитку економіки, ростом активності банківського кредитування, інвестиційної активності в країні та іншими макроекономічними та можна так сказати глобальними параметрами. Після 2005 року можна спостерігати більші відмінності у фактичних та планових сумах ПДВ, що тривало протягом досліджуваного періоду до 2013 року.

Виходячи з даної динаміки можна сформулювати авторське бачення на формування граничних меж фіскального потенціалу ПДВ та чинники, в яких вони формуються. Умови, в яких формується фіскальний потенціал ПДВ країни мають досить важливе значення на його розмір. Так, починаючи з 2005 року Україна набула статусу країни з ринковою економікою і, як показують дані рис. 1, з цього року почалося суттєве коливання в сумах запланованого і зібраного податку на додану вартість. При чому, за виключенням 2006 та 2011 років розміри мобілізованого ПДВ були меншими від запланованого їх рівня. Звичайно, що факт визнання країни, що має ринкову економіку, досить складно пов'язати із формуванням фіскального потенціалу ПДВ, але умови господарювання, які змінились внаслідок цього, мають суттєвий вплив. Таке твердження можна висловити спираючись на те, що з 2005 року в Україні почала швидко розвиватись економіка, про що свідчить майже в 2 рази вищий обсяг фіскального потенціалу ПДВ, на діяльність суб'єктів господарювання посилювався вплив суб'єктивних і об'єктивних факторів, які у подальшому в комплексі із світовою фінансово-економічною кризою призвели до зниження бази оподаткування ПДВ та зниження його розмірів.

Узагальнюючи чинники, під дією яких формуються граничні межі фіскального потенціалу ПДВ, можна представити результати досліджень різних вчених.

Так, Т.М. Єгорова, Ю.І. Юрченко висловлюють думку, що величина фіскального потенціалу залежить від впливу сукупності суб'єктивних і об'єктивних чинників. До об'єктивних чинників відносяться чинний порядок оподаткування податком на додану вартість, рівень розвитку економіки країни, стан галузевої структури національної економіки, рівень а особливості ціноутворення, обсяги і структура експорту-імпорту і т.д. [9].

При цьому, до суб'єктивних відносяться стан податкової політики обласних та районних адміністрацій, умови отримання пільг щодо сплати та повернення ПДВ і інші чинники.

На основі цього можна констатувати, що на оцінку фіскального потенціалу ПДВ впливає соціально-економічний розвиток країни та її територій, що дозволяє оптимізувати процеси прогнозування надходжень ПДВ по рівнях бюджетної системи шляхом безперервного моніторингу змін, порівнюючи податкові можливості галузей та територій.

Слід зазначити, що в економічній літературі існують деякі напрацювання відносно розрахунку фіскального потенціалу в цілому та способів визначення розмірів податку на додану вартість. Щодо меж фіскального потенціалу податку на додану вартість, то вони, на думку автора, формуються на основі тривалого дослідження особливостей податкової системи країни, динаміки збору ПДВ, виявлення певних закономірностей. Важливою умовою достовірного формування меж фіскального потенціалу ПДВ є прозорість економічної діяльності в країні, тобто зрозумілі всім учасникам підприємницького мікро-

макросередовища підходи до реалізації своїх функцій. Прогнозування граничних меж фіскального потенціалу ПДВ державними установами буде легшим та достовірним за тих умов, коли підприємства здійснюватимуть свою діяльність у межах нормативно-правового поля. Для підвищення якості визначення меж фіскального потенціалу потрібно здійснювати оцінку механізму адміністрування ПДВ, моніторинг податкових надходжень у цілому та в розрізі видів економічної діяльності платників ПДВ, оцінку прогнозних показників соціально-економічного розвитку територій та країни в цілому.

Розглянемо деякі підходи до визначення фіскального потенціалу податку на додану вартість.

На основі досліджень І.Н. Даніної можна запропонувати наступний спосіб розрахунку фіскального потенціалу податку на додану вартість [4]:

$$\Phi_{\text{ПР}} = \Phi_{\text{ПП}} + \text{ЗПП} + \text{СП} + \text{ДП} + \text{ПВ}, \quad (1)$$

де $\Phi_{\text{ПР}}$ – фіскальний потенціал регіону;

$\Phi_{\text{ПП}}$ – фактичні податкові надходження ПДВ;

ЗПП – зростання заборгованості по виплатах ПДВ за період;

СП – сума ПДВ від пільгових сфер діяльності за цим податком;

ДП – суми ПДВ, додатково нарахованих за наслідками контрольної роботи податкових органів;

ПВ – податкові втрати по тіньовому сектору економіки.

Даний метод доцільно використовувати також для визначення показника рівня мобілізації податків на території регіону. Як вважає А.Б. Паскачев його можна обчислити за наступною формулою [8]:

$$\text{ППР}_{\text{ум}} = (\Phi_{\text{ПП}} + \text{ДП}) / (\text{ППР} - \text{СП}), \quad (2)$$

де $\text{ППР}_{\text{ум}}$ – рівень мобілізації податків на території регіону.

Значення даного показника інтерпретується таким чином: чим ближче його значення до одиниці, тим більш високий рівень мобілізації ПДВ. Відповідно таке значення вказуватиме на граничну межу фіскального потенціалу ПДВ, наближення цього значення до нуля вказуватиме на нижню межу фіскального потенціалу ПДВ. Оцінюючи умови протягом декількох років, в яких формувався фіскальний потенціал ПДВ можна встановити нижню і верхню межу у вигляді десятичного дробу. При цьому потрібно оцінювати також ті чинники, в яких формуватиметься фіскальний потенціал ПДВ на рівні кожного суб'єкта господарювання. Зокрема, на фіскальний потенціал ПДВ у розрізі видів діяльності будуть впливати різні потенціали: виробничий; ресурсний; трудовий; фінансовий; інвестиційно-інноваційний.

Із загальних груп потенціалів виділимо основні чинники, які будуть впливати на фіскальний потенціал ПДВ на рівні суб'єктів господарювання та ринкового середовища: технології; рівень кваліфікації персоналу; якість вироблюваної продукції; якісні характеристики основних засобів; цінова політика; якість продукції; величина власного капіталу.

Інший підхід розрахунку фіскального потенціалу ПДВ, запропонований І.В. Вачуговим, виражений у формулі наступної методики [3]:

$$\Phi_{\text{Пдв}} = \sum (\text{Пб}_i \times \text{Пс}_i) \times \text{К}_1 \times \text{К}_2 \times \dots \times \text{К}_i, \quad (3)$$

де $\Phi_{\text{Пдв}}$ – фіскальний потенціал податку на додану вартість;

Пб – податкова база по i -му виду діяльності;

Пс – податкова ставка по i -му виду діяльності;

$\text{К}_1 \times \text{К}_2 \times \dots \times \text{К}_i$ – коефіцієнти, що визначають задані умови.

На думку автора, для кожного регіону оцінка фіскального потенціалу пов'язана з податкоспроможністю і може бути визначена як потенціал з урахуванням ефективних податкових зусиль при оптимальному співвідношенні темпів економічного зростання підприємницького середовища і виконання зобов'язань перед бюджетом. Оцінка фіскального потенціалу дозволяє, з одного боку, визначити обсяг фінансових ресурсів, які трансформуються в податковий потік, з іншого боку, це гранично допустима величина податкового навантаження.

З наведених способів розрахунку фіскального потенціалу податку на додану вартість, на думку автора, найбільш повно відповідає вимогам податково-прогнозування і планування метод І.В. Вачугова, оскільки він пропонує у формулу включати коефіцієнти коригування визначальних умов, тобто тих чинників, які впливають на фіскальний потенціал ПДВ по сукупності. Разом з тим, формула не враховує прихованої податкової бази податку на додану вартість, яка залишається поза формами звітності суб'єктів господарювання і не може впливати на розміри фіскального потенціалу ПДВ.

Зважаючи на це, пропонується у формулу (3) додати коефіцієнт, який враховує тіньовий обіг в економіці і представити її наступним чином:

$$\Phi_{\text{Пдв}} = \sum (\text{Пб}_i \times \text{Пс}_i) \times \text{К}_{\text{то}} \times \text{К}_1 \times \text{К}_2 \times \dots \times \text{К}_i, \quad (4)$$

де $\Phi_{\text{Пдв}}$ – фіскальний потенціал податку на додану вартість;

Пб – податкова база по i -му виду діяльності;

Пс – податкова ставка по i -му виду діяльності;

$\text{К}_{\text{то}}$ – коефіцієнт приховування податкової бази ПДВ;

$\text{К}_1 \times \text{К}_2 \times \dots \times \text{К}_i$ – коефіцієнти, що визначають задані умови.

Введення у формулу коефіцієнта приховування податкової бази ПДВ зумовлене тим, що в середовищі формування фіскального потенціалу цього податку присутні фіктивні фірми. Вони призначені для виконання різних схем, які дозволяють знизити розмір ПДВ, а отже і його фіскальний потенціал у перспективі.

Також підприємства різними шляхами отримують можливість скористатися пільговими умовами сплати ПДВ або забезпечити його неправомірне повернення. Тобто, необґрунтована податкова вигода відбувається через неправомірне отримання таких операцій при сплаті ПДВ: скорочення платежів ПДВ за рахунок отримання пільг; зменшення податкової бази; застосування нульової ставки ПДВ або відшкодування податку з бюджету. Наявність неправомірної податкової вигоди при сплаті ПДВ може бути визнана за наступних умов:

– діяльність суб'єкта господарювання не має економічного сенсу;

– операції здійснені поза межами підприємницької діяльності;

– дії платника ПДВ спрямовані на отримання податкової вигоди;

– матеріальна і технічна база недостатня для здійснення діяльності в масштабах, відображених у звітності.

Існують також способи приховування податкової бази ПДВ за допомогою операцій з посередниками. Наявність посередника в каналі руху товарів і послуг від виробника до споживача, з одного боку, забезпечує зниження податкового навантаження на виробника, а з іншого – нарощує витрати покупця.

Отже, врахування цих суб'єктивних чинників фіскального потенціалу ПДВ дозволить отримати до-

Таблиця 1

Методи обчислення податку на додану вартість

| № з/п | Метод обрахунку | Формула розрахунку | Характеристика методу |
|-------|--|--|--|
| 1 | Прямий адитивний або бухгалтерський | Ставка ПДВ (С) * (Зарплата (З) + Прибуток (П)) | Добуток ставки ПДВ і доданої вартості |
| 2 | Непрямий адитивний | С * З + С * П | Сума добутків ставки ПДВ і зарплати та ПДВ і прибутку |
| 3 | Метод прямого віднімання | С * (Виручка від реалізації (В) – Витрати діяльності (Вд)) | Добуток ставки ПДВ і різниці між виручкою та витратами |
| 3 | Непрямий метод віднімання або метод заліку по рахунках | С * В – С * Вд | Сума добутків ставки ПДВ і виручки та ставки ПДВ і витрат діяльності |

Джерело: складено на основі [2]

стовірніший результат. При чому, від повноти врахування всіх обставин, в яких формується фіскальний потенціал ПДВ та від точності їх вимірювання будуть залежати граничні межі фіскального потенціалу податку на додану вартість. Це пов'язано з тим, що

неврахування ряду чинників та неточне визначення коригуючих коефіцієнтів призведе до встановлення мінімальних розмірів фіскального потенціалу ПДВ, у той час як максимальне відображення всіх параметрів забезпечить максимальні значення фіскального

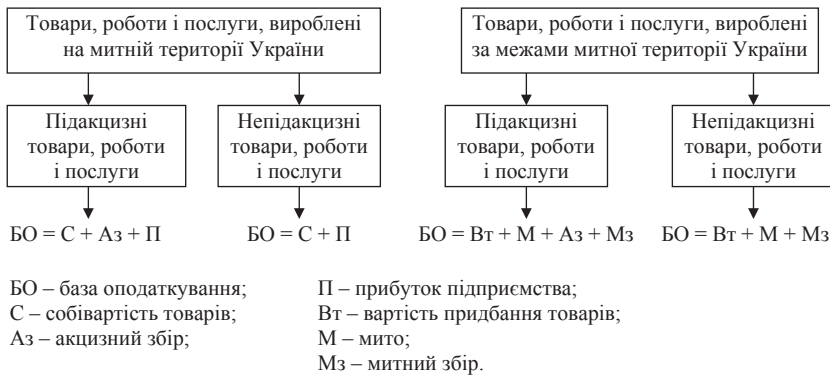


Рис. 2. Схема бази оподаткування ПДВ

Власна презентація на основі чинного механізму оподаткування ПДВ в Україні

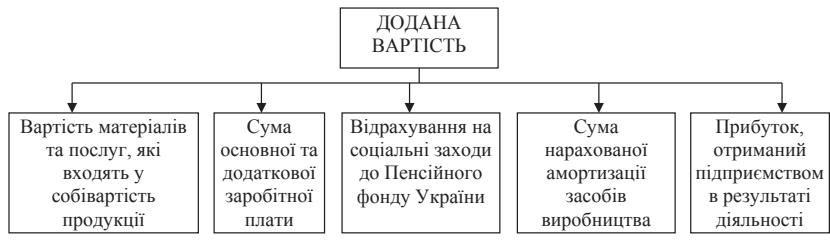


Рис. 3. Склад доданої вартості, яка оподатковується податком на додану вартість

Власна презентація на основі даних [6]



Рис. 4. Класифікація методів визначення ПДВ різними авторами

Джерело: складено автором на основі даних [7, с. 62; 1, с. 5; 5]

потенціалу. Граничні межі фіскального потенціалу значним чином залежать від кваліфікації виконавців та їх бажання і можливості врахувати всі чинники під час розрахунків.

У продовження розгляду даного питання наведемо підходи до визначення податку на додану вартість, на основі чого можна також формувати його фіскальний потенціал з відповідними межами та в певних умовах. Перш, ніж охарактеризувати методи розрахунку ПДВ наведемо схематичне зображення податкової бази цього податку (рис. 2).

З метою розгляду способів визначення ПДВ потрібно також сформулювати склад доданої вартості, яка за своїм економічним змістом характеризує частину сукупної вартості продуктів, робіт чи послуг. Склад доданої вартості, яка є об'єктом оподаткування ПДВ, можна подати у вигляді рис. 3.

Необхідно зазначити, що витрати на сировину та матеріали, на оплату послуг сторонніх організацій, які входять до собівартості продукції, автоматично переносяться на новостворену вартість, у той час як інші складові доданої вартості залежать від підприємства і формують сукупну вартість кінцевої продукції.

В.В. Ангархаєва при розрахунку ПДВ пропонує використовувати методи, сутність та специфіка яких наведена у табл. 1.

З табл. 1 можна побачити, що розрахунок ПДВ пропонується здійснювати множенням ставки ПДВ на елементи доданої вартості, а також множенням ставки ПДВ на різницю виручки від реалізації товарів, робіт чи послуг і витрат діяльності. Виходячи з наведених методик розрахунку ПДВ можна оцінювати його фіскальний потенціал на основі даних конкретного суб'єкта господарювання, їх сукупності та загальної кількості в країні. Але такі розрахунки в масштабах країни вимагають зна-

чних зусиль та часу, оскільки в країні функціонує велика кількість різних суб'єктів господарювання. Проте, у випадку виконання таких дій протягом певного періоду, можна оцінити фактичний фіскальний потенціал ПДВ, а потім прогнозувати його значення в умовах зміни умов соціально-економічного розвитку. Типові умови господарювання будуть вказувати на середні розміри фіскального потенціалу ПДВ, у той час як негативна соціально-економічна ситуація в країні символізуватиме нижню межу фіскального потенціалу ПДВ. В умовах явного покращення економічного стану ринкового середовища спостерігатиметься верхня межа фіскального потенціалу ПДВ.

Наведемо інші класифікації методів розрахунку ПДВ, запропоновані вченими в економічній літературі (рис. 4).

Запропоновані методи дають можливість розрахувати податок на додану вартість на рівні підприємства, у результаті чого формуватиметься основа для розрахунку фіскального потенціалу ПДВ на рівні галузей, областей та країни в цілому. Методика розрахунку ПДВ за запропонованими методами у всіх авторів схожа. Варто відмітити, що Б.Г. Маслов пропонує дещо інший підхід до визначення ПДВ за непрямым адитивним методом. У цілому він подібний до бухгалтерського методу обчислення ПДВ, але набір показників є ширшим [7, с. 64]:

$$\Sigma \text{ПДВ} = (\text{ЗП} \times \text{СП}) + (\text{ПВ} \times \text{СП}) + (\text{ПК} \times \text{СП}) + (\text{П} \times \text{СП}) + (\text{А} \times \text{СП}) + (\text{І} \times \text{СП}), \quad (5)$$

ПДВ – сума податку на додану вартість;

ЗП – сума основної та додаткової заробітної плати та нараховувань;

ПВ – сума податкових зобов'язань;

ПК – відсотки та платежі за залучений капітал;

П – прибуток підприємства;

А – сума нарахованої амортизації;

І – інші витрати, спрямовані на розширення діяльності підприємства.

Можна побачити, що через порівняно велику кількість параметрів цей метод більш трудомісткий.

Слід відмітити, що найбільшого поширення в практиці набув метод непрямого вирахування ПДВ (відшкодування, інвойсовий). Його використання не вимагає визначення доданої вартості. Натомість застосовується ставка до її компонентів (вартості виробленої продукції, робіт чи послуг та витрат на їх виробництво). Даний метод розрахунку ПДВ дозволяє застосувати ставку податку безпосередньо при здійсненні господарської операції, що надає переваги організаційного і правового характеру.

Існує декілька елементів, за рахунок яких утворюється розрив між кількістю фактично зібраного податку на додану вартість у регіоні і потенційною здатністю регіону генерувати бюджетні доходи за рахунок ПДВ. Дослідимо детальніше цей факт.

Об'єктивними чинниками формування граничних меж фіскального потенціалу ПДВ є ті, що в межах країни його адміністрування регулюється однаковим законодавством. Проте існують і суб'єктивні чинники. По-перше, два регіони, маючи рівні фіскальні потенціали можуть збирати різну суму ПДВ, тому що в цих регіонах діють різні умови його формування. По-друге, два регіони з однаковим фіскальним потенціалом можуть збирати різний обсяг податку на додану вартість у державний бюджет, тому що податкові органи цих регіонів працюють по різному і рівень податкової дисципліни серед платників податків у цих регіонах різний. З одного боку, ставка оподаткування, якість роботи податкової адміністрації і дисциплінованість платників не повинні впливати на фіскальний потенціал ПДВ у розрізі регіонів, але практика господарювання показує, що наявність прорахунків у законодавстві щодо нарахування та сплати ПДВ призводить до зниження бази оподаткування, що позначається на рівні його фіскального потенціалу.

Аналіз наукової літератури показав, що значна кількість досліджень щодо визначення граничних меж фіскального потенціалу податків, зокрема й податку на додану вартість, розглядає регіональний рівень формування фіскального потенціалу. Така ситуація може бути пов'язана з тим, що на кожен регіон має характерні умови створення фіскального потенціалу, спричинені як суб'єктивними, так і об'єктивними чинниками. Тобто, існують об'єктивні положення визначення фіскального потенціалу ПДВ, які стосуються кожного регіону щодо обчислення бази оподаткування податку на додану вартість, формування податкових кредитів та податкових зобов'язань, термінів і умов сплати ПДВ, а також рівень соціально-економічного розвитку країни. При цьому існують і суб'єктивні положення, що пов'язані із відмінностями в галузевій структурі, формах організації підприємницької діяльності, геополітичним розміщенням регіонів, активність інноваційних та інвестиційних процесів, рівнем кваліфікації та дисциплінованістю працівників податкових адміністрацій. Ці обставини впливають на визначення граничних меж фіскального потенціалу ПДВ.

В табл. 2 наведений приклад розрахунку ПДВ на різних етапах його формування за умови, що ставка податку становитиме 20%.

Переміщення товарів від виробника до споживача міститиме таких платників ПДВ: виробника сировини, переробне підприємство, підприємство оптової торгівлі, підприємство роздрібною торгівлі, кінцевого споживача – фізичну особу. З наведеної таблиці можна побачити, що в результаті придбання товару кінцевим споживачем його витрати складуть 54000 грн, з яких 9000 грн – це сума податку на додану вар-

Таблиця 2

Розрахунок податку на додану вартість на всіх етапах його формування

| Етапи руху товарів і послуг від виробника до споживача | Вартість придбання товару, грн з ПДВ | Вартість продажу товару, грн з ПДВ | Податковий кредит, грн | Податкове зобов'язання, грн | Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, грн |
|--|--------------------------------------|------------------------------------|------------------------|-----------------------------|--|
| Виробник сировини | - | 20000 | - | 4000 | 4000 |
| Переробне підприємство | 20000 | 30000 | 4000 | 6000 | 2000 |
| Підприємство оптової торгівлі | 30000 | 37000 | 6000 | 7400 | 1400 |
| Підприємство роздрібною торгівлі | 37000 | 45000 | 7400 | 9000 | 1600 |
| Кінцевий споживач – фізична особа | 45000 | 54000 | 9000 | - | 9000 |

Джерело: власні розрахунки

тість, закладена в ціну товару та сплачена до державного бюджету.

Наведемо схематично механізм розрахунку податку на додану вартість на товари і послуги під час їх руху до кінцевого споживача (рис. 5).

Відповідно до наведеної схеми, базою для розрахунку ПДВ є оподатковуваний дохід, яким є вартість реалізованих товарів (робіт, послуг), обчислена виходячи з таких цін: вільних (ринкових) цін і тарифів; регульованих державою оптових цін і тарифів; державних регульованих роздрібних цін (за вирахуванням у відповідних випадках торгових знижок) і тарифів.

Відокремлено звернемо увагу механізм оцінки меж фіскального потенціалу та чинники розрахунку граничних меж фіскального потенціалу ПДВ, сутте-

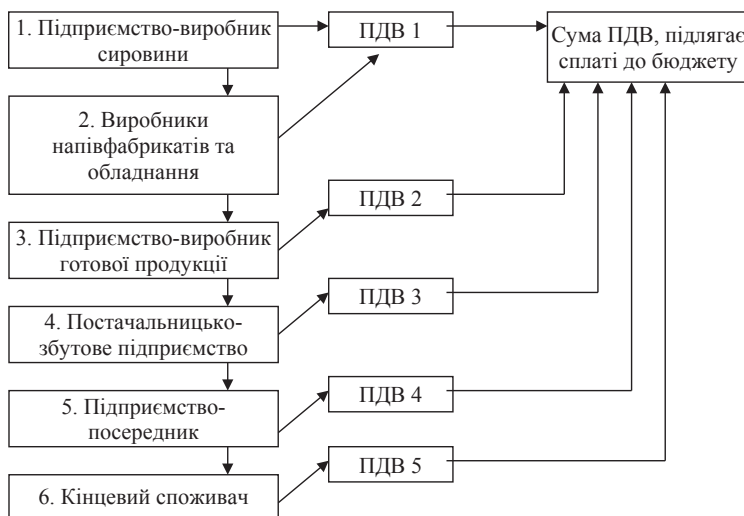


Рис. 5. Схема формування суми податку на додану вартість у процесі виробництва товарів та послуг

Власна презентація



Рис. 6. Методика проведення аналізу факторів формування фіскального потенціалу ПДВ

Джерело: власна презентація

вий вплив на які має діяльність Державної фіскальної служби (ДФС) України. Так, згідно з механізмом факторного аналізу, започаткованим ДПА України в 2005 році, розрахунок надходження ПДВ проводиться зростаючим підсумком з початку року. Факторний аналіз здійснюється в розрізі чинників впливу на збільшення надходжень податку на додану вартість у звітному році порівняно з відповідними періодами минулих років. Методика проведення аналізу факторів впливу на величину збору податку на додану вартість подана на рис. 6.

Під час проведення аналізу можливих розмірів збору ПДВ до бюджету доцільно враховувати наступне:

– згідно наявній в Україні системі прогнозування на рівні держави показники макроекономічного розвитку на певний період потрібно визначати кожен рік як у розрізі областей, так і державі в цілому;

– підрозділами Державної служби статистики оприлюднюються фактичні дані про стан валового регіонального продукту та середніх доходів населення разом з аналогічними показниками за минулий рік;

– стан та можливі зміни в законодавстві щодо адміністрування податку на додану вартість;

– визначення граничних меж фіскального потенціалу ПДВ проводити з врахуванням даних за минулі роки та прогнозів зміни соціально-економічного розвитку країни на поточний рік.

Систематизацію і деталізацію факторів впливу на стан фіскального потенціалу ПДВ, аналіз сплати податку до державного бюджету та оцінку факторів ризику недосягнення запланованого рівня зростання фіскального потенціалу порівняно з відповідним періодом минулого року пропонується проводити у вигляді таблиць за етапами, визначеними у табл. 3.

На основі запропонованої методики можна автоматизувати процедури факторного аналізу, починаючи з бюджетного планування на наступний рік, дослідження планових показників фіскального потенціалу ПДВ із початку року, оцінки поточних даних про фіскальний потенціал ПДВ за оперативними даними Державного казначейства України в розрізі областей України.

Отриману таким чином інформаційно-аналітичну базу можна використовувати для визначення граничних меж фіскального потенціалу ПДВ, чинників впливу на його формування, оцінку ризиків невиконання бюджетних планів щодо стягнення ПДВ і при розробці заходів щодо їх подолання. Також можливе використання даних при підготовці інформації про підсумки роботи податкової служби для Колегії державної фіскальної служби України, для використання нарадах у Міністерстві фінансів України, Кабінеті Міністрів України з питань виконання бюджетних призначень та засіданнях комітетів Верховної Ради України з питань бюджету та податкової політики.

Таблиця 3

Характеристика етапів оцінки чинників впливу на фінансовий потенціал ПДВ та надходження податку у бюджет

| № з/п | Найменування напрямку аналітичної роботи | Найменування інформаційно-аналітичних матеріалів |
|----------|--|--|
| I етап | Розподіл по чинниках впливу планового показника збільшення надходжень на поточний рік | Таблиця «Планові показники фінансового потенціалу ПДВ загального та спеціального фондів Державного бюджету України, що контролюються ДФС України на рік» |
| II етап | Розподіл по чинниках впливу планового показника збільшення надходжень за період з початку поточного року | Таблиця «Планові показники фінансового потенціалу ПДВ загального та спеціального фондів Державного бюджету України, що контролюються ДФС України на період з початку року» |
| III етап | Розподіл по чинниках впливу показника фактичного приросту надходжень за звітний період. Оцінка впливу визначених чинників відповідно до фактичного стану надходжень | Таблиця «Аналіз виконання планових показників фінансового потенціалу ПДВ загального та спеціального фондів Державного бюджету України, що контролюються ДФС України, за період з початку року» |
| IV етап | Проведення аналізу використання запланованого ресурсу збільшення фінансового потенціалу ПДВ по загальному, спеціальному фонду та в цілому по Україні по платежах, що контролюються ДФС України | Таблиця «Аналіз використання запланованого ресурсу збільшення фінансового потенціалу ПДВ загального та спеціального фондів Державного бюджету України, що контролюються ДФС України, порівняно з фактичними надходженнями за відповідний період минулого року» |
| V етап | Проведення аналізу факторів впливу на обсяг фінансового потенціалу ПДВ до Зведеного бюджету України по платежах, що контролюються ДФС України | Таблиця «Аналіз збільшення фінансового потенціалу ПДВ до Зведеного бюджету по платежах, що контролюються ДФС України, порівняно з відповідним періодом минулого року» |
| VI етап | Формування висновків або пропозицій за підсумками проведеного аналізу | Інформаційно-аналітичні матеріали |

Джерело: власна презентація

Висновки з проведеного дослідження. Визначення граничних меж фінансового потенціалу ПДВ, як одного з основних факторів якісного прогнозування надходжень податку, відбувається під дією суб'єктивних та об'єктивних чинників, які своєю дією або підвищують, або знижують її. Соціально-економічні перетворення, що відбуваються в Україні мають прямий вплив на результати діяльності суб'єктів господарювання та на формування ними фінансового потенціалу ПДВ. Визначення меж фінансового потенціалу ПДВ починається на рівні суб'єктів господарювання із визначення суми ПДВ. Виконання таких розрахунків на рівні областей дасть можливість оцінити потенціал країни.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Амоша О.О. Механізм оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / О.О. Амоша. – К., 2005. – 22 с.
- Ангархаева В.В. Сравнительный анализ методик оценки налогового потенциала региональной экономической системы /

- В.В. Ангархаева // Вестник Бурятского госуниверситета – 2010. – № 2. – С. 24-32.
- Вачугов И.В. Налоги и налоговый потенциал региона. – Нижний Новгород: Гладкова, 2003. – 72 с.
- Данина И.Н. Налоговая нагрузка организации: показатели и методика оценки (на материалах Чувашской Республики): Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. М., 2005.
- Ковальчук К.Ф. ПДВ: ефективність і проблеми справляння [Електронний ресурс] / К.Ф. Ковальчук, Т.М. Рева // Вісник Академії митної служби України / Економіка. – 2009. – № 1.
- Луніна І.О. Податкова політика України в контексті створення умов для економічного росту // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 40-46.
- Маслов Б.Г. Система налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2008. – № 8. – С. 62-68.
- Паскачев А.Б. и др. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика. – М.: Издательство экономико-правовой литературы. – 2004 г. – 232 с.
- Єгорова Т. М. Щодо визначення деяких факторів впливу на обсяг надходжень до бюджету / Т. М. Єгорова, Ю. І. Юрченко: Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції «Відомості наукової думки – 2007», Економічні науки, Том 1, Премішль, Наука і студія. – 2007. – С. 49-52.